

**ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ ΠΡΟΕΔΡΩΝ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΩΝ
ΣΥΛΛΟΓΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ**

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ (ΕΕΦΔΔΜ)**

Ημερίδα με θέμα:

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ

Τρίτη, 9 Φεβρουαρίου 2010 και ώρα 18.00

Αίθουσα Τελετών του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών

Χαιρετισμοί

- Δημήτριος Παξινός**, Πρόεδρος του ΔΣΑ σελ. 4
- Πέτρος Χριστόφορος**, Σύμβουλος Επικρατείας ε.τ., σελ. 6
Πρόεδρος της ΕΕΦΔΔΜ

Εισηγήσεις

- Θεόδωρος Φορτσάκης**, Καθηγητής, Πρόεδρος σελ. 10
της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών,
Αντιπρόεδρος της ΕΕΦΔΔΜ, Επιστημονικός
Υπεύθυνος της Ομάδας Εργασίας του ΔΣΑ
*«Παρουσίαση του πλαισίου των προτάσεων του ΔΣΑ -
Η καλή φορολογική νομοθέτηση».*
- Θεόδωρος Σχινάς**, Αντιπρόεδρος του ΔΣΑ, σελ. 15
Συντονιστής της Ομάδας Εργασίας του ΔΣΑ
«Οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις».
- Γιώργος Πιτσιλής**, Δικηγόρος, Μ.Δ.Ε. Δημοσίου σελ. 19
Δικαίου, D.E.A. Φορολογικού Δικαίου
*«Η μεταρρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος
φυσικών προσώπων».*
- Γιώργος Φουφόπουλος**, Δικηγόρος, D.E.A. σελ. 30
Διοικητικού Δικαίου, D.E.A. Φορολογικού Δικαίου
και **Γιώργος Νάσκαρης**, Δικηγόρος, B.Sc Διοίκησης
Επιχειρήσεων, LL.M.Διεθνούς Δικαίου και Διεθνών Σχέσεων
«Η μεταρρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος επιχειρήσεων».
- Ευστάθιος Μπακάλης**, Δικηγόρος, Μ.Δ.Ε. Αστικού σελ. 49
Δικαίου, D.E.A. Φορολογικού Δικαίου,
Μ.Δ.Ε. Φορολογικού Δικαίου
«Η μεταρρύθμιση της φορολογίας κεφαλαίου περιουσίας».

- Γιώργος Φωτόπουλος**, Δικηγόρος, σελ. 66
LL.M. Φορολογικού Δικαίου, και
Δημήτριος Κυριακόπουλος, Δικηγόρος
«Η μεταρρύθμιση των εμμέσων φόρων και των δασμών».
- Ανδρέας Τσουρουφλής**, Δικηγόρος, Δ.Ν., και σελ. 72
Ασπασία Μάλλιου, Δικηγόρος
*«Η μεταρρύθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών και η
πάταξη της φοροδιαφυγής».*
- Γεώργιος Κεραμέας**, Δικηγόρος, LL.M. Διεθνούς σελ. 92
Οικονομικού Δικαίου, Μ.Δ.Ε. Φορολογικού Δικαίου
«Η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση στη Φορολογία».
- Μαρίνα Αλλαμανή**, Δικηγόρος, LL.M., σελ. 100
Διεθνών Επιχειρηματικών Νομικών Σπουδών,
Msc Επιχειρηματικών Νομικών Σπουδών, και
Καλλιόπη Στουγιάννου, Δικηγόρος,
D.E.A. Φορολογικού Δικαίου
«Έλεγχος και Φορολόγηση Εξωχώριων Εταιρειών».
- Κατερίνα Πέρρου**, Δικηγόρος, σελ. 125
Μ.Δ.Ε. Δημοσίου Δικαίου,
«Φορολογία και Τοπική Αυτοδιοίκηση».
- Κατερίνα Σαββαΐδου**, Δικηγόρος, Δ.Ν. σελ. 128
«Είσπραξη Φορολογικών Εσόδων».
- Πέτρος Πανταζόπουλος**, Δικηγόρος, σελ. 148
Μ.Δ.Ε. Δημοσίου Δικαίου και
Αλέξης Φωτόπουλος, Δικηγόρος, D.E.A. Φορολογικού
Δικαίου, Μ.Δ.Ε. Φορολογικού Δικαίου,
«Αναδιοργάνωση φορολογικών υπηρεσιών»

Χαιρετισμός του Προέδρου του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών Δημήτριου Χ. Παξινού

Αγαπητοί Συνάδελφοι,

Την Δευτέρα 23 Νοεμβρίου 2009, με πρωτοβουλία του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών, πραγματοποιήθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών συνάντηση του Προεδρείου της Ολομέλειας των Δικηγορικών Συλλόγων της χώρας και του Προεδρείου του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών με τον Υπουργό Οικονομικών κ. Γεώργιο Παπακωνσταντίνου, πριν την κατάρτιση του προϋπολογισμού και των εξαγγελιών για φορολογική μεταρρύθμιση. Στη συνάντηση παραδόθηκαν στον κ. Υπουργό μηχανογραφημένα συνολικά στατιστικά στοιχεία του αριθμού προεισπράξεων και συμβολαίων της τελευταίας πενταετίας και κατά ηλικιακή κατηγορία δικηγόρων, που αφορούσαν στον Δικηγορικό Σύλλογο Αθηνών, καθώς και αριθμητικά στοιχεία του προεισπραχθέντος και αποδοθέντος στο Ελληνικό Δημόσιο φόρου 15% κατά Δικηγορικό Σύλλογο μέχρι 31.10.2009.

Ο Υπουργός εδήλωσε ότι δεν υπάρχουν ειλημμένες αποφάσεις και ότι θα ξεκινήσει δημόσιος διάλογος, στον οποίο θα συμμετάσχουμε, για να εκφράσουμε τις απόψεις μας.

Την Τετάρτη 2 Δεκεμβρίου 2009, λάβαμε με e-mail την επιστολή του Υπουργού Οικονομικών κ. Γεώργιου Παπακωνσταντίνου για τον ορισμό εκπροσώπου του φορέα μας, ο οποίος θα συμμετέχει στην Κεντρική Επιτροπή Συντονισμού της Φορολογικής Μεταρρύθμισης, και ορισμό εμπειρογνομώνων στα φορολογικά θέματα, προκειμένου να συμμετέχουν στις ομάδες εργασίας και επεξεργασίας των επιμέρους ρυθμίσεων του φορολογικού νομοσχεδίου.

Την Πέμπτη 3 Δεκεμβρίου 2009, λάβαμε το ανωτέρω αίτημα του Υπουργού επίσημα με έγγραφο, στο οποίο μας ζητούσε να υποδείξουμε τα ανωτέρω πρόσωπα μέχρι την 7.12.2009, και ανταποκριθήκαμε άμεσα, έχοντας μόνο μια ημέρα στη διάθεσή μας (την Παρασκευή 4 Δεκεμβρίου 2009).

Έκτοτε με ζήλο και ιδιαίτερη επιμέλεια προσφέρατε τις επιστημονικές σας γνώσεις στις έντεκα συσταθείσες ομάδες εργασίας, με την κατάθεση σημειώσεων, προτάσεων και υπομνημάτων τα οποία όμως δεν κατατέθηκαν στις ομάδες εργασίας, αφού αυτές δεν συγκλήθηκαν σε επόμενη συνεδρίαση για να κατατεθούν τα υπομνήματα και να διεξαχθεί ο απαιτούμενος διάλογος.

Έτσι οι προτάσεις, τα υπομνήματα κατατίθενται και εκτίθενται στην σημερινή προ δεκαήμερου προγραμματισθείσα εκδήλωση μια περίπου ώρα, μετά τις εξαγγελίες του Υπουργού Οικονομικών κ. Γεώργιου Παπακωνσταντίνου για την φορολογική μεταρρύθμιση. Θεωρώ ότι αν το Υπουργείο λάμβανε υπ' όψιν τις επιστημονικά τεκμηριωμένες προτάσεις των εκπροσώπων μας, πολλά θα είχε να ωφεληθεί. Μόνη δικαιολογία μπορεί να είναι η μεγάλη πίεση, λόγω της οικονομικής κρίσης, να προχωρήσουν άμεσα τα φορολογικά μέτρα, για βελτίωση της εικόνας μας ως χώρας και τον περιορισμό των ελλειμμάτων. Όμως εκείνο που προέχει είναι η λήψη των ορθών αποτελεσματικών μέτρων, με πνεύμα δικαιοσύνης.

Τελειώνοντας θέλω να σας ευχαριστήσω εκ μέρους όλων των συναδέλφων, για την ουσιαστική προσφορά σας και να δηλώσω ότι αισθάνομαι υπερήφανος, που έχουμε στις τάξεις μας τόσο εκλεκτό, υψηλού επιστημονικού επιπέδου και ήθους δυναμικό, που με προθυμία και χαρά ανταποκρίθηκε στην πρόσκλησή μας. Επίσης να ευχαριστήσω τον καθηγητή κ. Θεόδωρο Φορτσάκη καθώς και τον Αντιπρόεδρο του ΔΣΑ κ. Θεόδωρο Σχινά, που τέθηκαν επικεφαλής και συντόνισαν με μεγάλη επιτυχία όλο το έργο.

Ακόμη θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ. Πέτρο Χριστόφορο, Επίτιμο Σύμβουλο Επικρατείας και Πρόεδρο της ΕΕΦΔΔΜ, για την συνδιοργάνωση της εκδήλωσης αυτής και στον οποίο δίνω το λόγο.

Χαιρετισμός του Προέδρου της ΕΕΦΔΔΜ Πέτρου Χριστόφορου

Κυρίες και Κύριοι,

Ο Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών είχε την πρωτοβουλία να διοργανώσει την σημερινή ημερίδα με θέμα: «Η φορολογική μεταρρύθμιση».

Την πρωτοβουλία αυτή του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών αμέσως απεδέχθη η Εταιρεία μας, δηλαδή η Ελληνική Εταιρεία Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών, της οποίας σκοπός είναι η επιστημονική συμβολή στην διερεύνηση και επισήμανση των μέσων της ορθής και δίκαιης φορολόγησης των Ελλήνων πολιτών.

Άλλωστε η πλειοψηφία των μελών της Επιστημονικής Εταιρείας μας είναι έγκριτα μέλη του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών, μεταξύ των οποίων και ομιλητές στην σημερινή εκδήλωση. Με συνδεδετικό λοιπόν κρίκο τον Καθηγητή του Φορολογικού Δικαίου και Πρόεδρο του Τμήματος Νομικής του Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Θεόδωρο Φορτσάκη, Αντιπρόεδρο της Εταιρείας μας και επιστημονικό υπεύθυνο της Ομάδας Εργασίας του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών, τον οποίο και ευχαριστώ, προετοιμάστηκε με κάθε επιμέλεια η σημερινή εκδήλωση.

Πρέπει στο σημείο αυτό να επισημανθεί ότι ο Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών παρουσίασε εγκαίρως σειρά ολόκληρη προτάσεων για την μεταρρύθμιση όλων των επί μέρους φορολογιών στη δημόσια Διαβούλευση 2009/2010 και την αναμόρφωση του Φορολογικού Συστήματος.

Κάθε φορά που πραγματοποιείται μια κυβερνητική μεταβολή ή κάθε φορά που τα δημόσια οικονομικά εμφανίζουν προβλήματα η σκέψη της Πολιτείας στρέφεται στην επανεξέταση ή τροποποίηση του ισχύοντος φορολογικού δικαίου με σκοπό την αύξηση των φορολογικών εσόδων για να καλυφθούν τα ελλείμματα στο δημόσιο Ταμείο.

Βεβαίως δεν αμφισβητείται ότι μία αύξηση των φορολογικών

εσόδων, παρέχει μια ικανή και επίκαιρη ενίσχυση των δημοσίων οικονομικών και μία «ανάσα» στην εκάστοτε κυβέρνηση για την πραγματοποίηση των άλλων τομέων του κυβερνητικού της προγράμματος. Άμεση αύξηση των εσόδων επέρχεται ευχερώς με την αύξηση των συντελεστών των εμμέσων φόρων, η απόδοση των οποίων είναι ταχεία: αλλά και μία αύξηση των συντελεστών των αμέσων φόρων ή και αναδιάρταξή τους επιφέρει βελτίωση των δημοσίων οικονομικών σε έναν ορατό χρονικό ορίζοντα. Μόνο η θέσπιση νέων φόρων ή η επαναεισαγωγή καταργηθέντων εξαρτάται από την ακρίβεια των προβλέψεων.

Όμως, η αύξηση των φορολογικών εσόδων από την αύξηση των φορολογικών συντελεστών στην άμεση και έμμεση φορολογία είναι αφ' ενός πεπερασμένη γιατί τα όρια της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών εύκολα εξαντλούνται, ιδιαίτερα δε σε περιόδους μιας γενικευμένης οικονομικής κρίσεως, και αφετέρου υπόκειται σε ορισμένους αυστηρούς κανόνες, οι οποίοι επιβάλλονται, τουλάχιστον ως προς την άμεση φορολογία, από τις συνταγματικές διατάξεις.

Συνεπώς η αναζήτηση φορολογικών εσόδων πρέπει να κατατείνει στην ορθή και πρόσφορη εφαρμογή των ισχυουσών κάθε φορά φορολογικών διατάξεων και στην περιστολή της φοροδιαφυγής, αφού, κατ' αρχήν, μικρές πιθανότητες υπάρχουν περιορισμού της φοροδιαφυγής.

Πρέπει, στο σημείο αυτό να παρατηρηθεί ότι, όταν γίνεται συχνά λόγος για μια «ριζική φορολογική μεταρρύθμιση» στην ουσία ομιλούμε για μια βελτιωτική επέμβαση στις ισχύουσες διατάξεις των αμέσων και εμμέσων φόρων, ως και μια επανεξέταση όλων των φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων. Τούτο δε γιατί τα βασικά σημεία ρυθμίσεως των φόρων αυτών έχουν παγιωθεί στην Ελλάδα, και σε όλες τις χώρες με το ισχύον κοινωνικοοικονομικό σύστημα.

Οι βασικές αρχές της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας είναι, λοιπόν επαρκώς αποκρυσταλλωμένη και επιβάλλεται η τήρησή τους από την συνταγματική διάταξη του άρθρ. 4 παρ. 5

του Συντάγματος, όσο και το κοινοτικό δίκαιο για τον φόρο προστιθέμενης αξίας και τις συναφείς επιβαρύνσεις της, δηλαδή επιτρέπονται διορθωτικές κινήσεις, τείνοντες στην αύξηση των φορολογικών εσόδων, με παράλληλη τήρηση των αρχών αυτών.

Κατά την άποψή μου, στην Ελλάδα δεν έχει αποτύχει το ισχύουν φορολογικό σύστημα, αλλά είναι προβληματική η εφαρμογή του που συναντά τις ελλείψεις οργανώσεως και επάρκειας των φορολογικών οργάνων και την δυσπιστία – άλλοτε δικαιολογημένη και άλλοτε όχι – των φορολογουμένων.

Τα πενιχρά αποτελέσματα των φορολογικών εσόδων, ιδιαίτερα της τελευταίας διετίας, οφείλονται, μεταξύ άλλων, και στην έλλειψη φορολογικής συνειδήσεως των πολιτών, η οποία πάντως ενθαρρύνεται από την αυστηρότητα και δυσκαμψία των φορολογικών νόμων στα θέματα των προσαυξήσεων και των φορολογικών κυρώσεων και από την έλλειψη ελέγχου που ανάγεται στην αδυναμία των φορολογικών αρχών να ελέγξουν όλες τις περιπτώσεις και στην επιλογή διενέργειας ελέγχων επί τη βάσει απροσφόρων κριτηρίων.

Είναι κοινός τόπος ότι δεν έχει επιτευχθεί μέχρι στιγμής σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και φορολογουμένων και οι φορολογούμενοι – ιδιαίτερα οι μη μισθωτοί – προσπαθούν να εμφανίσουν μικρότερο, κατά το δυνατόν, το εισόδημά τους ή το κέρδος τους, από φόβο ότι θα επαυξηθεί, «από κεκτημένη ταχύτητα», κατά τον φορολογικό έλεγχο, με συνέπεια ότι δύσκολα πλέον θα μπορούν να ανταποδείξουν ότι το δηλωθέν είναι το πραγματικό.

Από την άλλη μεριά το κράτος αντιμετωπίζει τους φορολογούμενούς του ως «δυνάμει φοροδιαφεύγοντες» και προσπαθεί από τις ελλείψεις των φορολογικών δηλώσεων – έστω και τις πλέον τυπικές – να συναγάγει συμπεράσματα αποκρύψεως εισοδημάτων.

Όμως, δεν πρέπει να παροράται το γεγονός, ότι σε στιγμές μεγάλης αδυναμίας των δημοσίων εσόδων να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες, πρέπει, εκτός από την περιστολή των

κρατικών δαπανών με άμεση επανεξέταση της στρατηγικότητάς τους από μηδενική βάση, όπως συνήθως λέγεται, να πραγματοποιηθεί και μία συνετή αύξηση των δημοσίων εσόδων.

Πρέπει, λοιπόν, να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα τα οποία θα κατατείνουν πρωτίστως στην βελτίωση του εισπρακτικού μηχανισμού του Δημοσίου (καλύτερη κατανομή του υπηρετούντος προσωπικού, μηχανοργάνωση και οργανωτική επάρκεια όλων των δημοσίων υπηρεσιών, για να είναι δυνατή η διασταύρωση στοιχείων) και στην σκληρή εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας, η οποία, κατ'αρχήν, είναι επαρκής. Βελτιώσεις είναι δυνατόν να υπάρξουν, αλλά στο μέτρο που είναι αναγκαίες και υπηρετούν πράγματι την συνταγματική απαίτηση της ορθής και δίκαιης φορολογήσεως των Ελλήνων πολιτών αναλόγως των δυνάμεών τους.

Υπό την έννοια αυτή ήταν απολύτως αναγκαία και πολλαπλώς χρήσιμη η πρωτοβουλία του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών για την διοργάνωση της σημερινής ημερίδας, για την οποία και ευχαριστώ τον Πρόεδρο κ. Δημήτριο Παξινό, και, αφού ευχαριστήσω ιδιαίτερω τους κ.κ. ομιλητές για την προσφορά του πολύτιμου χρόνου τους, σπεύδω να παραχωρήσω το βήμα γιατί οι εισηγήσεις και οι προτάσεις τους καλύπτουν όλο το φάσμα των κρίσιμων θεμάτων του φορολογικού δικαίου.

Τελειώνοντας ευχαριστώ όλους τους παριστάμενους στην σημερινή μας εκδήλωση.

Και πάλι σας ευχαριστώ.

Θεόδωρος Φορτσάκης - Καθηγητής, Πρόεδρος της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών, Αντιπρόεδρος της ΕΕΦΔΔΜ, Επιστημονικός Υπεύθυνος της Ομάδας Εργασίας του Δ.Σ.Α.

Κυρίες και Κύριοι,

Θα ήθελα να κατ' αρχήν ευχαριστήσω θερμά το Δικηγορικό Σύλλογο Αθηνών και ιδίως τον Πρόεδρο κ. Δημήτρη Παξινό, καθώς και τον Αντιπρόεδρο κ. Θεόδωρο Σχινά, για την πρωτοβουλία που έλαβαν για τη σύσταση της Ομάδας μας και την οργάνωση αυτής της Ημερίδας, δίνοντας έτσι την ευκαιρία σε τόσους επιστήμονες του φορολογικού δικαίου να τοποθετηθούν πάνω στα καίρια ζητήματα που αφορούν το φορολογικό μας δίκαιο. Θα ήθελα να υπογραμμίσω ότι είναι η πρώτη φορά που αναλαμβάνεται μια τόσο συστηματική προσπάθεια από ένα φορέα εκτός του Υπουργείου Οικονομικών, το Δ.Σ.Α., για να υπάρξει μια συνολική τοποθέτηση επάνω στο ζήτημα της φορολογικής μεταρρύθμισης και είναι η πρώτη φορά που συγκροτείται ένα τόσο συγκεκριμένο πλαίσιο προτάσεων με συνοχή, με σαφήνεια, από τόσους πολλούς νέους επιστήμονες του φορολογικού δικαίου. Και πραγματικά νομίζω ότι η Πολιτεία πρέπει να αντλήσει παράδειγμα από αυτήν την πρωτοβουλία και να χρησιμοποιήσει όλους αυτούς τους λαμπρούς φορολόγους.

Έχω στα χέρια μου τις ανακοινώσεις στις οποίες προέβη πριν από μόλις λίγα λεπτά ο Υπουργός Οικονομικών, τις είδα «διαγωνίως», αλλά βέβαια δεν έχω προλάβει να τις μελετήσω, είναι πολύ «φρέσκιες» και δεν μπορώ να τις σχολιάσω αναλυτικά.

Ως προς τα μέτρα αυτά θέλω μόνο να τοποθετηθώ σε τρία βασικά θέματα:

- πάνω στην ανάγκη των φορολογικών μέτρων που ανακοινώθηκαν,
- πάνω στο γενικότερο χαρακτήρα τους και
- πάνω στην αποτελεσματικότητά τους.

A) Ως προς την ανάγκη να επιβληθούν τα φορολογικά μέτρα

που ανακοινώθηκαν, δεν υπάρχει, νομίζω, κανένας λογικός άνθρωπος που να μην αντιλαμβάνεται ότι υπάρχει επιτακτική ανάγκη να βρεθούν επείγοντως χρήματα. Είναι άξιο θαυμασμού ότι μια Κυβέρνηση επιτέλους τολμά, έστω και με καθυστέρηση, και λαμβάνει επώδυνα και αντιλαϊκά μέτρα, τα οποία όμως επιβάλλονται και, μ' όλες τις αδυναμίες τους, θα προσφέρουν κάποια ανακούφιση στα άδεια κρατικά ταμεία και αυτό δεν μπορούμε να το αρνηθούμε.

Είπε πολύ σωστά προηγουμένως ο κ. Πρόεδρος, ο κ. Παξινός, ότι η διαβούλευση δεν λειτούργησε όπως έπρεπε και έχει δίκιο. Από την άλλη πλευρά όμως, πρέπει να επισημανθεί ότι δεν είμαστε συνηθισμένοι σε διαβουλεύσεις για τα φορολογικά μέτρα, επομένως και αυτή η περιορισμένη διαβούλευση η οποία αναλήφθηκε, είναι και αυτή, νομίζω, άξια θαυμασμού από μια άποψη και ούτε αυτό μπορούμε να το αρνηθούμε. Πρέπει λοιπόν να αναγνωρίζουμε ως θετικό στοιχείο ότι υπήρξε αυτή η έστω περιορισμένη, μικρή διαβούλευση.

Στο σημείο αυτό μπορούμε όμως να αναρωτηθούμε μήπως θα έπρεπε, μαζί με τα σκληρά αυτά μέτρα, να εστιάσουμε στο ζήτημα των δαπανών, όπως το τόνισε προηγουμένως και ο Αντιπρόεδρος, ο κ. Σχινάς. Σημειώνω ότι το 2006, δηλαδή μόλις πριν από 3,5 χρόνια, είχαμε δαπάνες γύρω στο 43% του ΑΕΠ, ενώ το 2009 έχουμε δαπάνες γύρω στο 51% του ΑΕΠ. Στο μεταξύ όμως τα έσοδα δεν αυξήθηκαν. Δηλαδή αυξήθηκαν κατά 9% οι δαπάνες, περίπου 23 δις, χωρίς να αυξηθεί καθόλου το μέρος των εσόδων. Άρα προκύπτει ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα δαπανών, το οποίο δημιούργησε η προηγούμενη τριετία. Δυστυχώς το πρόβλημα αυτό δεν το αντιμετωπίζει η σημερινή δέσμη μέτρων, παρότι και οι διεθνείς οργανισμοί και η Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν αναγνωρίσει ως βασική προϋπόθεση της «σωτηρίας» μας τη δραστική μείωση των δαπανών.

B) Ως προς τον χαρακτήρα των μέτρων που λήφθηκαν, όλο το αναγνωρίζουμε, αυτός είναι καθαρά ταμειευτικός. Έχουμε έσοδα,

χρειαζόμαστε χρήματα! Αυτή είναι η κυνική διαπίστωση που τίθεται ως σημείο εκκίνησης. Το ίδιο έλεγε δυο αιώνες πριν ο μεγάλος Γάλλος δημοσιονομολόγος Gaston Jèze, το ίδιο λέμε και τώρα. Όμως, σύμφωνα και με την πιο μινιμαλιστική αντίληψη για το τι είναι μια συνεπής φορολογική πολιτική, δεν υπάρχει καν φορολογική πολιτική αν δεν έχουμε καθορίσει ένα συνολικό πλαίσιο μέσα στο οποίο επιβάλλονται οι φόροι, αν δεν έχουμε δηλαδή μια ξεκάθαρη συνολική στοχοθεσία για το τι επιθυμούμε να επιτύχουμε με το φόρο. Δεν είναι μόνο να μαζέψουμε χρήματα, αλλά να υποστηρίξουμε την οικονομία, να ασκήσουμε κοινωνική πολιτική κλπ. Δυστυχώς, τα μέτρα που μόλις λήφθηκαν δεν φαίνεται να εντάσσονται στο πλαίσιο μια γενικότερης συνεπούς φορολογικής πολιτικής, είναι αποσπασματικά και μεμονωμένα.

Επιπλέον, τα μέτρα αυτά δεν φαίνεται να λήφθηκαν κατ' εφαρμογή της αρχών της καλής νομοθέτησης και ιδίως της καλής φορολογικής νομοθέτησης. Για την ελλιπή διαβούλευση μιλήσαμε ήδη. Πού είναι οι έρευνες που έπρεπε να προηγηθούν ως προς το κόστος των μέτρων; Ποιες μετρήσεις έγιναν ως προς τις ακριβείς επιπτώσεις τους στην αγορά; Για παράδειγμα ας πάρουμε τις νέες επιβαρύνσεις στα ακίνητα, δηλαδή την επιβάρυνση της μεγάλης ακίνητης περιουσίας. Κατ' αρχήν φαίνεται συμπαθής η ιδέα αυτοί που έχουν ακίνητη περιουσία να πληρώνουν κάτι παραπάνω. Αλλά ποια θα είναι η επίπτωση στην αγορά; Ποια θα είναι η εξέλιξη των ακινήτων; Υπάρχει κάποια μελέτη; *Mutatis mutandis* ο ίδιος προβληματισμός ισχύει για όλο το φάσμα των μέτρων. Τέτοιες μελέτες δεν έχουν προηγηθεί, παρότι ο ΟΟΣΑ ήδη από το 1995 έχει εκδώσει μια σύσταση η οποία υιοθετεί μια σειρά μέτρων για την καλή νομοθέτηση, μέτρα που στο πεδίο της φορολόγησης είναι απολύτως αναγκαία. Σημειωτέον ότι το ελληνικό δικαιο δεν έχει ενσωματώσει τη σύσταση του ΟΟΣΑ. Είχε γίνει μια προσπάθεια πριν πολλά χρόνια επί υπουργίας της κας Παπανδρέου η οποία δεν είχε καταλήξει. Η κυβέρνηση Καραμανλή υιοθέτησε μερικά από τα μέτρα αυτά, με εγκύκλιο, αλλ' όμως, όπως είναι προφανές, ούτε καν αυτή δεν εφαρμόζεται. Έτσι τα μέτρα

που ανακοινώθηκαν μοιάζουν να λήφθηκαν με βάση την απλοϊκή υπόθεση «*rebus sic stantibus*», λησμονώντας ότι η αγορά κινείται και εξελίσσεται διαρκώς και ότι ένας από τους σημαντικούς παράγοντες που καθορίζει την εξέλιξη αυτή είναι ο φόρος.

Γ) Τώρα θα ήθελα να πω και μερικές πολύ σύντομες σκέψεις για την αποτελεσματικότητα των μέτρων. Η αποτελεσματικότητα προϋποθέτει βασικά δύο πράγματα.

Πρώτον, ότι πρέπει τα μέτρα να γίνουν αποδεκτά από την κοινωνία, χρειάζεται δηλαδή πειστικότητα από την Πολιτεία για να προσχωρήσουν οι πολίτες στην ιδέα ότι τα μέτρα αυτά είναι αναγκαία. Γι' αυτό όμως πρέπει να δώσει πρώτη η ίδια η Πολιτεία το παράδειγμα για να μπορέσουν οι πολίτες να την ακολουθήσουν. Αυτό το παράδειγμα δεν το έχει δώσει μέχρι στιγμής η Πολιτεία και περιμένουμε με μεγάλη ανυπομονησία να τη δούμε να το δίνει. Μίλησα ήδη για την ανάγκη να υπάρξει γενικά δραστική περικοπή των κρατικών δαπανών. Αλλά υπάρχουν και μερικές δαπάνες που η περικοπή τους είναι συμβολική. Δεν είδαμε να μειώνεται σημαντικά ο προϋπολογισμός της Βουλής, δεν είδαμε να μειώνεται ο αριθμός των βουλευτών που μπορούν να είναι μέχρι και 200 κατά το Σύνταγμα, δεν είδαμε να μειώνονται οι αποδοχές των βουλευτών και όλων των υψηλόμισθων λειτουργών που ευθυγραμμίζονται με αυτές. Θα έπρεπε ωστόσο αυτοί να δώσουν πρώτοι το παράδειγμα, αντί να προηγούνται οι περικοπές στους μισθούς εκείνων που ζουν με ελάχιστα χρήματα. Θα περίμενε κανείς μεγαλύτερη ευαισθησία στο σημείο αυτό και μεγαλύτερη προσπάθεια από τη μεριά του Κράτους. Είναι κρίμα που αυτό δεν το έχουμε επιτύχει.

Δεύτερον, νομίζω ότι θα έπρεπε να έχουν προετοιμαστεί πολύ πιο προσεκτικά τα μέτρα, ιδίως όσα αναφέρονται στη φορολογία του εισοδήματος με την έννοια ότι έπρεπε να τακτοποιηθεί νωρίτερα το ζήτημα των μισθών. Όταν ένας μισθωτός λαμβάνει αποδοχές που κατά το 50% αποτελούν το μηνιαίο μισθό του με

στενή έννοια και το υπόλοιπο 50% συνίσταται σε επιδόματα, θα έπρεπε να προηγηθεί η ένταξη των επιδομάτων στο μισθό και μετά η περικοπή τους, ευθέως ή με φορολόγηση, διότι διαφορετικά δημιουργείται ένα πικρό συναίσθημα ανισότητας.

Για να κλείσω, μια σκέψη ως προς την επιτυχή έκβαση των μέτρων. Παρότι τα μέτρα αυτά φαίνονται αναγκαία, φοβάμαι ότι είναι πάρα πολύ δύσκολη η πραγμάτωση των στόχων τους. Φοβάμαι ότι το κράτος δεν θα μπορεί να συλλέξει παρά ελάχιστα, ούτε καν τα 2/3 του ποσού στο οποίο ελπίζει, γιατί δεν έχουν διασφαλιστεί οι κατάλληλοι μηχανισμοί είσπραξης, ούτε, όπως ήδη το είπα, η διατήρηση της αγοράς στα σημερινά επίπεδα. Ο φόρος λειτουργεί στο πλαίσιο μιας αγοράς η οποία ζει και κινείται και η φορολογική επιδρομή θα δημιουργήσει ασφαλώς σημαντική δυσκολία στα έσοδα.

Ευχόμαστε όλοι τα μέτρα αυτά να πετύχουν, κανείς δεν εύχεται να αποτύχουν, αλλά θα πρέπει η Πολιτεία να συνέλθει και να δημιουργήσει τις αναγκαίες υποδομές για να μπορούν να επιβάλλονται με επιτυχία τα αναγκαία φορολογικά μέτρα και να εγκαταλειφθεί επιτέλους η αντίληψη ότι η φορολόγηση είναι άσκηση επί χάρτου διοικητικών στελεχών. Χρειάζεται φορολογική πολιτική και αυτή πρέπει να προετοιμάζεται από ανθρώπους που γνωρίζουν την αγορά, την οικονομία και από επιστήμονες που θα δώσουν ένα πλαίσιο με συνοχή και αρτιότητα για να αντιμετωπίζονται οι εκάστοτε ανάγκες.

Και τώρα θα μπορούμε στην παρουσίαση και ανάλυση των επιμέρους μέτρων που μελέτησε η Ομάδα μας και θα καλέσω πρώτο τον κ. Πιτσιλή να μιλήσει για την «Μεταρρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων».

Ευχαριστώ πολύ.

Εισήγηση του Αντιπροέδρου του ΔΣΑ Θεόδωρου Σχινά

Η σημερινή ημερίδα είχε προγραμματιστεί από το πρώτο δεκαήμερο Ιανουαρίου 2010 και έχει σκοπό να παρουσιαστούν οι θέσεις μας για τη φορολογική μεταρρύθμιση, που διατυπώθηκαν από τους συναδέλφους - εκπροσώπους στις ομάδες εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών. Η παρουσίαση των θέσεων συμπίπτει χρονικά με την αιφνιδιαστική συνέντευξη τύπου του Υπουργού Οικονομικών κ. Παπακωνσταντίνου με την οποία εξαγγέλλει τους βασικούς άξονες του νέου Φορολογικού Νομοσχεδίου. Προηγουμένως, έχουμε βομβαρδιστεί, στην κυριολεξία, από αποκλειστικές ειδήσεις - διαρροές και εκτιμήσεις αναφορικά με τα μέτρα, τα οποία έχει αποφασίσει να λάβει το Κυβερνητικό Επιτελείο. Η διαδικασία των «διαρροών» προσβάλλει τη δημόσια διαβούλευση και τον κοινωνικό διάλογο, τον οποίο εξήγγειλε ο Πρωθυπουργός και ο Υπουργός Οικονομικών κ. Παπακωνσταντίνου.

Ο ΔΣΑ ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για συμμετοχή στο διάλογο για τη «φορολογική μεταρρύθμιση» και υπέδειξε ως εμπειρογνώμονες στις ομάδες εργασίας που συνέστησε το Υπουργείο Οικονομικών, δικηγόρους μέλη του, με ιδιαίτερη επισημονική κατάρτιση και εξειδίκευση στο δημόσιο και φορολογικό δίκαιο. Οι συνάδελφοι, οι οποίοι θα λάβουν το λόγο στη συνέχεια, είναι άξιοι συγχαρητηρίων για την αρτιότητα και ευστοχία των προτάσεων και των υπομνημάτων τους στα θέματα τα οποία επεξεργάστηκαν.

Στην πρώτη συνεδρίαση κάθε ομάδας εργασίας, ζητήσαμε προκειμένου ο διάλογος να είναι ουσιαστικός να δοθούν εγγράφως οι θέσεις - απόψεις του Υπουργείου σε κάθε θέμα, όμως ακόμη περιμένουμε.

Ίδια θέση διατύπωσαν και άλλοι φορείς.

Διαμαρτυρηθήκαμε από την πρώτη στιγμή για τις «διαρροές» και την προσπάθεια χειραγώγησης της κοινής γνώμης για τη φορολόγηση αρκετών δήθεν προνομιούχων επαγγελματικών κλάδων. Έγκαιρα, με απόφαση της η Συντονιστική Επιτροπή των

Δικηγορικών Συλλόγων στις 11.01.2010 διατύπωσε δημόσια τη θέση της ότι, «Όλοι οφείλουμε να συμβάλλουμε στην περιστολή των δαπανών του Δημοσίου και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και προς την κατεύθυνση αυτή καλούμε τις αρμόδιες αρχές να ενεργοποιήσουν όλους τους νόμιμους μηχανισμούς που προβλέπονται για τη αντιμετώπιση όσων φοροδιαφεύγουν. Επιθυμία όλων είναι όλα τα μέτρα να ληφθούν με γνώμονα το καλώς εννοούμενο δημόσιο συμφέρον και να αποπνέουν φορολογική δικαιοσύνη, σύμφωνα άλλωστε με τη συνταγματική επιταγή, και υπό τα όρια που το ίδιο το Σύνταγμα προβλέπει για την προστασία των πολιτών. Η συμμετοχή μας στη διαβούλευση με εμπειρογνώμονες, γνώστες των φορολογικών θεμάτων υποδηλώνει την πρόθεσή μας για ουσιαστικό διάλογο, αρκεί να αποδειχθεί στην πράξη ότι, ο διάλογος δεν είναι προσχηματικός και ότι οι συνεχείς διαρροές στον Τύπο, δεν προέρχονται από κύκλους του Υπουργείου που αποπροσανατολίζουν και μόνο κακό κάνουν στην όλη προσπάθεια μείωσης του δημοσίου ελλείμματος και βελτίωσης της κατάστασης της οικονομίας της χώρας μας».

Η ασφάλεια δικαίου και η φορολογική δικαιοσύνη, απαιτούν την ύπαρξη ενός φορολογικού συστήματος με σταθερότητα και σεβασμό της εμπιστοσύνης του πολίτη στο νομοθέτη και το Κράτος. Με σεβασμό στον πολίτη ο οποίος δικαιούται να προγραμματίζει και να υλοποιεί με ασφάλεια και πλήρη επίγνωση των υποχρεώσεων του, τις πάσης φύσεως επιλογές του, χωρίς να αιφνιδιάζεται και να ανατρέπεται αυθαίρετα ο σχεδιασμός του, η ανατροπή του οποίου συνιστά παράγοντα αποσταθεροποίησης της οικονομικής ζωής και επιφέρει δυσμενείς συνέπειες στην παραγωγικότητα και την επιχειρηματικότητα.

Δυστυχώς, η δημόσια διαβούλευση δεν ολοκληρώθηκε με ευθύνη του Υπουργείου αφού καμία από τις ομάδες εργασίας δεν συνεδρίασε για 3η φορά προκειμένου να καταλήξει σε πόρισμα σύμφωνα με το χρονοδιάγραμμα (31.01.2010).

Απεναντίας με τροπολογία του Υπουργείου Οικονομικών ψηφίστηκε, σε άσχετο με τη φορολογία νομοσχέδιο, διάταξη που

ρυθμίζει το ζήτημα της φορολογίας κληρονομιών και γονικών παροχών. Της κυβερνητικής εξαγγελίας προηγήθηκε η «αποδοχή» των φορολογικών μέτρων από την πλειοψηφία των πολιτών !!! όπως αυτή εκφράστηκε στις «δημοσκοπήσεις» της προηγούμενης Κυριακής.

Από τις μέχρι σήμερα « διαρροές» προκύπτει ότι, τα μέτρα δεν συνοδεύονται με περιστολή των δημόσιων δαπανών ούτε με αναπτυξιακή πρόταση και μαζί με τις εξαγγελίες για το «ασφαλιστικό» δημιουργούν μεγάλα ρήγματα στην κοινωνική συνοχή και την κοινωνία.

Από το βήμα αυτό θα καταθέσω το αυτονόητο. Ότι δηλαδή και οι δικηγόροι ως επαγγελματική κατηγορία έχουν την δική τους εσωτερική διαστρωμάτωση.

Από τα επίσημα μηχανογραφημένα στοιχεία του ΔΣΑ προκύπτει ότι, το έτος 2009 5792 δικηγόροι Αθηνών ήτοι 27,25% των μελών ΔΣΑ δεν είχαν καμία παράσταση σε δικαστήριο και 1-5 παραστάσεις είχαν 4580 ήτοι ποσοστό 21,55%. Τα ίδια ποσοστά εμφανίζονται και το έτος 2008 και το έτος 2007.

Από τα ίδια στοιχεία, το έτος 2009 9335, δικηγόροι Αθηνών ήτοι ποσοστό 43,79% των μελών του ΔΣΑ, δεν παρέστησαν σε συμβόλαιο και 3246 (ποσοστό 15,23%) είχαν μία παράσταση. Περίπου 4000 δικηγόροι με δικηγορία έως 7 έτη έχουν ατομικό εισόδημα κάτω από 10271 € και συμμετέχουν στον ειδικό διανεμητικό λογαριασμό για νέους δικηγόρους. Η οικονομική ύφεση αλλά και η βραδύτητα στην απονομή της δικαιοσύνης πλήττουν άμεσα το εισόδημα του δικηγόρου.

Τα στοιχεία αυτά παρατίθενται για να καταδείξουν ότι, η πλειοψηφία των δικηγόρων δεν είναι προνομιούχοι ούτε φοροδιαφέροντες.

Τέλος δύο γενικές θέσεις. Το οικονομικό πρόβλημα της χώρας δεν είναι τόσο φορολογικό όσο δημοσιονομικό. Είναι πρόβλημα σπατάλης του δημοσίου χρήματος σε αναποτελεσματικές δαπάνες. Στο φορολογικό πεδίο βαρύνει η αναποτελεσματική εφαρμογή των κανόνων φορολογίας που ήδη υπάρχουν αλλά και

η ελλιπής και κακή οργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών για την είσπραξη εσόδων.

Είμαστε αντίθετοι στην επιβολή ΦΠΑ στις δικηγορικές - νομικές υπηρεσίες. Ουδεμία δικαιολογητική βάση υπάρχει για την επιβολή δεδομένου ότι:

(α) Δεν υφίσταται καμία υποχρέωση από το Κοινοτικό Δίκαιο.

(β) Δικαιολογητικός λόγος της απαλλαγής ήταν και παραμένει ο λειτουργηματικός χαρακτήρας του επαγγέλματος (άμισθος δημόσιος λειτουργός) καθώς και η προστασία του δικαιώματος του πολίτη για ακώλυτη πρόσβαση στα Δικαστήρια και παροχή έννομης προστασίας από αυτά (άρθρο 2 παρ. 1 Συντάγματος, άρθρο 6 ΕΣΔΑ).

(γ) Η επιβολή του θα επιβαρύνει τον πολίτη, αφού αυτόν βαρύνει (Τα ΜΜΕ σκόπιμα το αποκρύπτουν).

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

- Αύξηση ονομαστικής αξίας ελαχίστων ορίων προεισπραττόμενης αμοιβής για παράσταση ενώπιον των Δικαστηρίων

- Έκδοση γραμματίου προείσπραξης δικηγορικής αμοιβής κατά τη κατάθεση του δικογράφου

- Καθιέρωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος για παράσταση στα συμβόλαια

Τα μέτρα αυτά θα μπορούσαν να επιφέρουν άμεσα έσοδα ενόψει της παρακράτησης φόρου ποσοστού 15% κατά τη συναλλαγή

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Σχόλια και Προτάσεις για τη Φορολογική Μεταρρύθμιση

Γιώργος Ι. Πιτσιλής

Δικηγόρος

Μ.Δ.Ε. Δημοσίου Δικαίου, Δ.Ε.Α. Φορολογικού Δικαίου

Ως εκπρόσωπος του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών στην Ομάδα Εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών για τη μεταρρύθμιση της Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, έλαβα μέρος στις δύο συνεδριάσεις της Ομάδας αυτής, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν τη Δευτέρα, 28-12-2009, 9.00 π.μ. - 12.00 μ.μ., και τη Δευτέρα, 11 -1 -2010, 9.00 π.μ. - 12.00 μ.μ., στο κτίριο του Υπουργείου Οικονομικών στην οδό Νίκης 5-7 (3ος όροφος). Στο πέρας της δεύτερης συνεδρίασης ανακοινώθηκε η πραγματοποίηση και τρίτης συνεδρίασης της Ομάδας Εργασίας, μεταξύ 20 και 22 Ιανουαρίου 2010, η οποία ωστόσο δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ.

Με το παρόν υποβάλλω τα σχόλια και τις προτάσεις μου, αφενός γενικά επί της σχεδιαζόμενης φορολογικής μεταρρύθμισης **(Α)** όσο και επί των ειδικών θεμάτων που συζητήθηκαν κατά τις δύο ως άνω συνεδριάσεις της Ομάδας Εργασίας για τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων **(Β)**.

A. Γενικά για τη σχεδιαζόμενη φορολογική μεταρρύθμιση

Το ισχύον σύστημα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι σε πολλά σημεία προβληματικό. Εμφανίζονται μεγάλες διαφορές στη φορολόγηση διαφορετικών κατηγοριών εισοδημάτων, αφενός διότι υπάρχουν εισοδήματα που το Κράτος γνωρίζει ότι αν τα υπερφορολογήσει, θα μεταναστεύσουν εκτός Ελλάδας (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα κλπ), αφετέρου διότι η φορολογική νομοθεσία βρίθει εξαιρέσεων και απαλλαγών που έχουν χαρισθεί κατόπιν συνδικαλιστικών ή άλλων πιέσεων. Το σύστημα είναι επίσης αναποτελεσματικό, διότι επιτρέπει να διαφεύγουν της φορολογίας πρόσωπα που διάγουν πολυτελή ζωή, δηλώνοντας δυσανάλογα χαμηλά εισοδήματα.

Το αποτέλεσμα είναι ότι το φορολογικό βάρος πέφτει ιδίως σε εκείνους που δεν μπορούν να αποκρύψουν τα εισοδήματά τους.

Ωστόσο, δεν πρέπει να μας διαφεύγει ότι το οικονομικό πρόβλημα της Χώρας δεν είναι τόσο φορολογικό, όσο δημοσιονομικό. Είναι πρόβλημα σπατάλης του δημοσίου χρήματος σε πολυτελείς ή αναποτελεσματικές δαπάνες. Στο φορολογικό πεδίο, το μεγαλύτερο πρόβλημα δεν είναι η επιβολή χαμηλής φορολογίας, είναι η αναποτελεσματική εφαρμογή των κανόνων φορολογίας που υπάρχουν ήδη.

Ασφαλώς πρέπει να διορθωθούν οι στρεβλώσεις που οδηγούν σε φορολογικές ανισότητες και να ληφθούν περισσότερα μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Στην κατεύθυνση αυτή, είναι ορθή η σκοπούμενη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και η θέσπιση συστήματος τεκμηρίων που να αποκαλύπτουν κατά το δυνατόν την πραγματική φοροδοτική ικανότητα των φυσικών προσώπων. Διαφωνούμε ωστόσο με την ταυτόχρονη αύξηση των φορολογικών συντελεστών. Και τούτο για τρεις λόγους: Πρώτον, διότι ο φορολογούμενος δεν έχει κίνητρο να εργασθεί περισσότερο, εάν το μισό σχεδόν του εισοδήματός του θα πρέπει να το αποδίδει στο κράτος. Δεύτερον, διότι οι ιδιαίτερα υψηλοί φορολογικοί συντελεστές ενθαρρύνουν τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή. Τρίτον, διότι η αύξηση των συντελεστών σε

συνδυασμό με τυχόν αναποτελεσματικότητα των μέτρων διεύρυνσης της φορολογικής βάσης και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής ενέχει τον κίνδυνο να επιβαρυνθούν πάλι αυτοί που είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Για τους λόγους αυτούς προτείνουμε να δοκιμασθεί πρώτα στην πράξη ο νέος τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων και τα μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και μετά να προβλεφθεί αύξηση των συντελεστών, εφόσον διαπιστωθεί ότι η υφιστάμενη φορολογική επιβάρυνση δεν επαρκεί για την κάλυψη των δημοσιονομικών υποχρεώσεων της Χώρας.

Μια δεύτερη παρατήρηση αφορά την προετοιμασία που έγινε για τη συγκεκριμένη φορολογική μεταρρύθμιση. Πριν από κάθε μεταρρύθμιση της ευρύτητας που επιδιώκεται από τη σημερινή Κυβέρνηση, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το φορολογικό περιβάλλον της Χώρας μας, δηλαδή τα φορολογικά καθεστάτα που ισχύουν στη γειτονιά μας αλλά και εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επίσης, οποιαδήποτε φορολογική μεταρρύθμιση πρέπει να λαμβάνει υπόψη τους υπερεθνικούς κανόνες που μας δεσμεύουν, δηλαδή τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου και των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας. Αλλιώς, καταλήγουμε να έχουμε φορολογικό σύστημα δύο ταχυτήτων: ένα για τους μικρομεσαίους που δεν έχουν τη γνώση ή την οικονομική δυνατότητα να εκμεταλλευθούν τις δυνατότητες της νομοθεσίας για τις διασυνοριακές συναλλαγές και έτσι μένουν εγκλωβισμένοι εντός του ελληνικού φορολογικού συστήματος, και ένα για τους εύπορους που έχουν την οικονομική ευχέρεια να κάνουν το φορολογικό σχεδιασμό που χρειάζεται και να μεταφέρουν τα έσοδά τους σε κράτη με χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση.

Με λύπη διαπιστώσαμε ότι όχι μόνο δεν έχει γίνει καμία συγκριτική μελέτη των συστημάτων φορολογίας εισοδήματος Φυσικών προσώπων των γειτονικών κρατών και των κρατών της Ε.Ε., αλλά και ότι δεν υπάρχει καμία πρόθεση να γίνει κάτι τέτοιο στο άμεσο μέλλον.

B. Ειδικά θέματα

1. *Ενιαία, Προοδευτική, Τιμαριθμοποιημένη Φορολογική Κλίμακα για όλα τα εισοδήματα*

Ουδείς διαφωνεί επί της αρχής στη θέσπιση ενιαίας, προοδευτικής Φορολογικής Κλίμακας για όλα τα εισοδήματα. Πράγματι, ακούγεται ιδιαιτέρως ελκυστική η υπαγωγή όλων των κατηγοριών εισοδημάτων σε ενιαία κλίμακα φόρου εισοδήματος, με την κατάργηση των περιπτώσεων αυτοτελούς φορολόγησης που προβλέπονται σήμερα.

Επίσης, κανείς δεν θα διαφωνούσε με την ετήσια τιμαριθμοποίηση της φορολογικής κλίμακας.

Ωστόσο, η υπεραπλούστευση του φορολογικού συστήματος δεν συνεπάγεται αναγκαία ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα. Για παράδειγμα, δεν θα ήταν ορθό να υπαχθεί στην κλίμακα η υπεραξία από την εκποίηση στοιχείων κεφαλαίου, όπως της μεταβίβασης επιχείρησης ως συνόλου και των συμμετοχών σε προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ. Και τούτο διότι η εν λόγω υπεραξία, δηλαδή η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης, η οποία αντιμετωπίζεται ως εισόδημα μόνο και μόνο επειδή χαρακτηρίζεται ως τέτοιο από το νόμο, στις περισσότερες περιπτώσεις αντικατοπτρίζει την αύξηση της αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων κεφαλαίου που προκύπτει από τα αποτελέσματα χρήσεων των μεταβιβαζόμενων χρήσεων ή συμμετοχών, τα οποία έχουν φορολογηθεί κατά την απόκτηση ή πραγματοποίησή τους.

Το ίδιο ισχύει και για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.

Ομοίως, θα ήταν εσφαλμένη η υπαγωγή στην κλίμακα των αποζημιώσεων που καταβάλλονται από τους εργοδότες στους εργαζομένους λόγω διακοπής της εργασιακής σχέσης.

Ως προς τη διαμόρφωση της κλίμακας φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων επισημαίνεται ότι ο συντελεστής του ανώτατου κλιμακίου δεν πρέπει να υπερβαίνει το 40%. Σκόπιμη είναι επίσης η δημιουργία ενός τουλάχιστον ενδιάμεσου φορολογικού κλιμακίου.

2. Αφορολόγητο και αποδείξεις

Ορθή επί της αρχής είναι η πρόθεση της Κυβέρνησης να εξαρτήσει τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος των πολιτών από την προσκόμιση αποδείξεων και παραστατικών για την πραγματοποίηση δαπανών. Τούτο εξάλλου είναι συνεπές και προς τη συνταγματική αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, καθώς η πραγματική φοροδοτική ικανότητα προκύπτει από το καθαρό εισόδημά του, αυτό δηλαδή που απομένει σε αυτόν μετά την αφαίρεση των εξόδων του.

Η μη έκδοση αποδείξεων παροχής αγαθών ή υπηρεσιών είναι πολλαπλά επιζήμια, καθώς συνεπάγεται διαφυγή όχι μόνο του φόρου εισοδήματος, αλλά και του ΦΠΑ επί των αγαθών και υπηρεσιών, καταλήγει δε σε αφανή πλουτισμό ορισμένων σε βάρος της εθνικής οικονομίας.

Δεδομένης της φοροδιαφυγής που παρουσιάζεται σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, είναι ορθή η πρόθεση της χορήγησης έκπτωσης από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα ορισμένων κατηγοριών δαπανών με την προσκόμιση αποδείξεων. Με τον τρόπο αυτό θα προσωποποιηθεί το κόστος της μη λήψης αποδείξεων για τον καθένα από εμάς ξεχωριστά.

Για να είναι επιτυχής μια τέτοια ρύθμιση, πρέπει να είναι μεγάλο το κίνητρο που θα δοθεί στο φορολογούμενο να αλλάξει τις συνήθειές του και να ζητά πλέον απόδειξη από τους επαγγελματίες με τους οποίους συναλλάσσεται. Οι μέχρι σήμερα ρυθμίσεις δεν είχαν πλήρη επιτυχία, διότι η έκπτωση χορηγείτο σε ποσοστό 40% της δαπάνης και μέχρι ποσού 20.000 € (δεν αναφερόμαστε στην έκπτωση δαπανών από αποδείξεις δικηγόρων και γιατρών, καθώς το σχετικό μέτρο δεν έχει εφαρμοστεί), με αποτέλεσμα, στις περισσότερες περιπτώσεις ο λήπτης του αγαθού ή της υπηρεσίας να έχει μεγαλύτερο όφελος από τη μη έκδοση απόδειξης λόγω της μη καταβολής ΦΠΑ στον πάροχο του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Για το λόγο αυτό προτείνουμε την έκπτωση των δαπανών από αποδείξεις σε ποσοστό 100% της δαπάνης. Η απώλεια εσόδων που θα προκύψει από την έκπτωση των δαπανών αυτών, θα αντισταθμιστεί από τη φορολόγηση των αντίστοιχων εισοδημάτων στα χέρια των επιχειρήσεων και επαγγελματιών, αλλά και από την καταβολή του ΦΠΑ που αναλογεί στις σχετικές συναλλαγές.

Ωστόσο, θα ήταν περιττή δαπάνη χρόνου τόσο για τους φορολογουμένους όσο και για τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες, η προσκόμιση αποδείξεων από τις ΔΕΚΟ και τις ιδιωτικές επιχειρήσεις που παρέχουν τα αντίστοιχα αγαθά και υπηρεσίες, δεδομένου ότι δεν τίθεται ζήτημα φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων αυτών.

Προβληματική είναι η σύνδεση της υποχρέωσης για την προσκόμιση αποδείξεων με το αφορολόγητο όριο. Το αφορολόγητο όριο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το κατώτατο όριο του ακατάσχετου μισθών και συντάξεων εις χείρας τρίτων για οφειλές στο Δημόσιο (1.000 €, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 3714/2008, το οποίο τροποποίησε το άρθρο 31 ΚΕΔΕ). Είναι παράλογο το Δημόσιο να επιβάλλει φόρο σε ποσά, την είσπραξη των οποίων δεν μπορεί να επιδιώξει δικαστικά με τη διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης. Συνεπώς, για ποσό εισοδήματος έως 12.000 €, η χορήγηση αφορολόγητου κλιμακίου εισοδήματος δεν μπορεί να εξαρτηθεί από την προσκόμιση αποδείξεων κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Σε κάθε περίπτωση, εφόσον αποφασιστεί η εξάρτηση της χορήγησης αφορολόγητου ορίου από την προσκόμιση αποδείξεων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των παραστατικών δαπανών, συμπεριλαμβανομένων των ΔΕΚΟ.

Τέλος, επισημαίνεται ότι πρέπει να αντιμετωπισθεί με ιδιαίτερη προσοχή το θέμα των επιχειρήσεων των οποίων οι αποδείξεις θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση, προκειμένου να μην δημιουργηθούν ζητήματα κρατικών ενισχύσεων για ορισμένες από αυτές, μέσω της χορήγησης της έκπτωσης του φόρου εισοδήματος στο λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών.

3. Λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος και ταμειακές μηχανές

Είναι ορθή η πρόθεση της Κυβέρνησης για την επέκταση του συστήματος λογιστικού προσδιορισμού για όλες τις κατηγορίες επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών. Ακολουθώντας, και σε συνδυασμό με την πρόθεση πάταξης της φοροδιαφυγής μέσω της προσκόμισης αποδείξεων από το φορολογούμενο, πρέπει να επεκταθεί σε όλες τις επιχειρήσεις η υποχρέωση εκδόσεως αποδείξεων από ταμειακή μηχανή.

Ωστόσο, σημερινά δημοσιεύματα στον ηλεκτρονικό τύπο αναφέρουν ότι «ο υπουργός Οικονομικών κ. Γ. Παπακωνσταντίνου είναι αποφασισμένος να καθιερώσει ταμειακές μηχανές παντού παρά τις έντονες αντιδράσεις κλάδων οι οποίοι έως σήμερα είχαν αρκετά προνομιακή φορολογική μεταχείριση όπως για παράδειγμα οι ιδιοκτήτες ταξί, οι εκμεταλλευτές ενοικιαζόμενων τουριστικών δωματίων, οι πρατηριούχοι κτλ. Μάλιστα, το σχέδιο που επεξεργάζονται οι αρμόδιες υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών είναι να τοποθετηθούν ταμειακές μηχανές παντού: στα ιατρεία, στα δικηγορικά γραφεία, στα ταξί, στα βενζινάδικα για την πώληση καυσίμων σε ιδιώτες, στις λαϊκές αγορές, ακόμη και στα περίπτερα» (<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/5578>)

Σχετικά με την τοποθέτηση ταμειακών μηχανών στις εγκαταστάσεις ελευθέρων επαγγελματιών, επισημαίνουμε ότι η τοποθέτηση ταμειακών μηχανών αποτελεί ορθό και εύλογο μέτρο για τις επιχειρήσεις εκείνες που δεν έχουν κατά νόμο υποχρέωση να εκδίδουν κανένα παραστατικό. Αντίθετα, είναι εντελώς παράλογη για τις επιχειρήσεις και τους επαγγελματίες που υποχρεούνται στην έκδοση παραστατικών και φορολογούνται με βάση τα εισοδήματα που προκύπτουν από αυτά. Και τούτο διότι:

- η ταμειακή μηχανή δεν συνάδει με τη φύση ορισμένων κατηγοριών επαγγελματιών, όπως ιδίως των ελευθέρων επαγγελματιών.
- δεν θα προσφέρει τίποτα στην προσπάθεια πάταξης της φοροδιαφυγής: όσοι φοροδιαφεύγουν ήδη, δεν πρόκειται να στα-

ματήσουν να το πράττουν, επειδή θα αναγκαστούν να έχουν ταμειακή μηχανή,

- για τους ελεύθερους επαγγελματίες, θα δημιουργήσει προβλήματα τήρησης στοιχείων σε σχέση με τον τρόπο απεικόνισης της παρακράτησης φόρου που προβλέπεται για την καταβολή αμοιβών τους από άλλους επιτηδευματίες.

Συμπερασματικά, η εγκατάσταση ταμειακών μηχανών σε ελεύθερους επαγγελματίες και επιχειρήσεις, που έχουν ήδη υποχρέωση έκδοσης στοιχείων, θα δημιουργήσει πολλά προβλήματα, χωρίς να λύσει κανένα από αυτά που ήδη υπάρχουν, είναι δε τελείως απρόσφορο μέτρο για την πάταξη της φοροδιαφυγής.

4. Απαλλαγές από το φόρο

Θεωρούμε ότι οι περισσότερες απαλλαγές από το φόρο που προβλέπονται στο άρθρο 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, εφεξής «ΚΦΕ») πρέπει να διατηρηθούν, καθώς είτε επιβάλλονται από τις διπλωματικές σχέσεις της Χώρας (αλλοδαποί πρεσβευτές, πρόξενοι κλπ), είτε έχουν κοινωνικό χαρακτήρα (άτομα με αναπηρία, υποτροφίες, πρόσφυγες), είτε συνδέονται με το ειδικό καθεστώς της φορολογίας πλοίων.

Επισημαίνουμε την ανάγκη τροποποίησης ή κατάργησης της παραγράφου 3 του άρθρου 6 ΚΦΕ, η οποία αφορά τις απαλλαγές από το φόρο για διάφορες κατηγορίες τόκων, καθώς οι περισσότερες από τις κατηγορίες αυτές είτε φορολογούνται ήδη αυτοτελώς με το άρθρο 12 ΚΦΕ είτε απαλλάσσονται από το φόρο με βάση το τελευταίο αυτό άρθρο, με αποτέλεσμα να δημιουργείται σύγχυση ως προς την εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 3 ΚΦΕ.

5. Αυτοτελής - ειδική φορολόγηση διαφόρων κατηγοριών εισοδημάτων

Συμφωνούμε επί της αρχής με την κατάργηση των περισσότερων κατηγοριών εισοδημάτων που φορολογούνται σήμερα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν μας βρίσκει σύμφωνους η κατάργηση της αυτοτελούς φορολόγησης των εισοδημάτων από την εκποίηση στοιχείων κεφαλαίου, καθώς και των αποζημιώσεων λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης.

Επιφυλασσόμαστε να τοποθετηθούμε αναλυτικότερα επί της κατάργησης της αυτοτελούς - ειδικής φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών εισοδημάτων, όταν γίνουν γνωστές οι σχετικές προτάσεις του Υπουργείου.

6. Εκπτώσεις από το εισόδημα και μειώσεις από το φόρο

Οι διατάξεις που προβλέπουν εκπτώσεις από το εισόδημα και μειώσεις από το φόρο αποτελούν εκδήλωση της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης, καθώς εξατομικεύουν τη φορολογική υποχρέωση με βάση τις προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες του κάθε φορολογουμένου. Στο πλαίσιο αυτό, θεωρούμε ότι δεν υπάρχουν πολλά περιθώρια περικοπών των ελαφρύνσεων που προκύπτουν από τις σχετικές διατάξεις.

Επιφυλασσόμαστε να τοποθετηθούμε αναλυτικότερα επί των ζητημάτων αυτών, όταν γίνουν γνωστές οι σχετικές προτάσεις του Υπουργείου.

Με την ευκαιρία της διατύπωσης επίσημου ερωτήματος στην Ελλάδα από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή σχετικά με τη φορολογική έκπτωση ορισμένων κατηγοριών καταναλωτικών δαπανών (βλ. Δελτίο Τύπου της Επιτροπής I P/10/85 της 28-1-2010, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/85&format=HTML&aged=0&language=EL&guiLanguage=en>) είναι απαραίτητο η ελληνική φορολογική νομοθεσία σχετικά με την έκπτωση δαπανών που πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή να εναρμονισθεί με τις επιταγές του ευρωπαϊκού κοινοτικού δικαίου. Όπως ορθά επισημαίνεται από την Επιτροπή, «*η αδυναμία έκπτωσης του φόρου για καταναλωτικές δαπάνες που έγιναν στην αλλοδαπή έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τους κατοίκους της Ελλάδας να λαμβάνουν υπηρεσίες από το εξωτερικό. Επιπλέον, αυτού του είδους οι κανόνες δυνατόν επίσης να έχουν ως*

αποτέλεσμα να παρεμποδίζονται όσοι παρέχουν υπηρεσίες από την αλλοδαπή να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στους Έλληνες φορολογούμενους». Επιπροσθέτως, αποκλείονται στην πράξη από τις εκπτώσεις οι μη κάτοικοι της Ελλάδας, ακόμη και αν αντλούν το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού εισοδήματός τους στην Ελλάδα.

7. Τεκμηρία δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Η Ελλάδα είναι από τις ελάχιστες ευρωπαϊκές χώρες που εφαρμόζει με εκτεταμένο σύστημα φορολόγησης με βάση τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Δυστυχώς, σε ένα κράτος με τόσο εκτεταμένη φοροδιαφυγή, η διεύρυνση των τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων είναι δικαιολογημένη.

Στη δεύτερη συνεδρίαση της Ομάδας Εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών για τη μεταρρύθμιση της Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (111-2010) συζητήθηκαν τα ζητήματα της μεταρρύθμισης του τεκμηρίου χρήσης ακινήτων, του τεκμηρίου χρήσης αυτοκινήτων και σκαφών αναψυχής, των τεκμηρίων από έξοδα για φροντιστήρια και ιδιωτικά σχολεία, οικιακές βοηθούς, οδηγούς κλπ, του τεκμηρίου απόκτησης ακινήτων και του τεκμηρίου λόγω χορήγησης δανείων. Η σχετική συζήτηση επρόκειτο να ολοκληρωθεί στην επόμενη συνεδρίαση, η οποία ωστόσο δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ.

Διαπιστώσαμε ότι δυστυχώς το Υπουργείο Οικονομικών δεν είχε προχωρήσει σε καμία ποσοτική μελέτη του κόστους διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, το οποίο επιδιώκει να φορολογήσει.

Επί των ειδικών ζητημάτων του νέου συστήματος φορολόγησης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων επιφυλασσόμαστε να τοποθετηθούμε όταν γίνουν γνωστές οι σχετικές προτάσεις του Υπουργείου. Στη φάση αυτή, επισημαίνουμε τα εξής:

- είναι απαραίτητο να διευρυνθεί το σύστημα των τεκμηρίων, ώστε να αποκαλύπτεται κατά το δυνατόν η πραγματική φοροδοτική ικανότητα των φυσικών προσώπων,
- τα τεκμήρια πρέπει να λειτουργούν ως τεκμήρια δαπανών και όχι ως τεκμήρια απόκτησης εισοδήματος, όπως προβλέπεται σήμερα για τη συντήρηση αυτοκινήτων και σκαφών,
- το σύστημα των τεκμηρίων πρέπει να είναι σε αντιστοίχιση με το σύστημα έκπτωσης δαπανών βάσει αποδείξεων: εφόσον προβλεφθεί έκπτωση των σχετικών δαπανών συντήρησης περιουσιακών στοιχείων με την προσκόμιση αποδείξεων, είναι επιβεβλημένο οι πραγματικές δαπάνες αυτές να μειώνουν το ύψος της τεκμαρτής δαπάνης για τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων.

**2η Ομάδα Εργασίας:
Φορολογία Εισοδήματος Επιχειρήσεων**

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

**ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗ 2009/2010
ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ
ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Γεώργιος Β. Φουφόπουλος
*Δικηγόρος παρ' Αρείω Πάγω
D.E.A. Δημοσίου Δικαίου
D.E.A. Φορολογικού Δικαίου
Πανεπιστημίου Paris 2*

Γεώργιος Δ. Νάσκαρης
*Δικηγόρος
B.Sc Διοίκησης Επιχειρήσεων
LL.M. Διεθνούς Δικαίου & Διεθνών Σχέσεων*

• 1. Εισαγωγικά

Η δυσμενής οικονομική συγκυρία και ο διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός, ανέδειξαν εγγενείς δομικές αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος, με αποτέλεσμα η φορολογία και να μην αποδίδει στο δημόσιο ταμείο, σύμφωνα με τον προορισμό της, και να παρίσταται άδικη.

Ξεχωριστή σημασία για την Εθνική Οικονομία παρουσιάζει η φορολογία των επιχειρήσεων, η οποία διέπεται από ιδιαίτερους

κανόνες. Οι Δικηγόροι, όντας συχνά παραστάτες επιχειρήσεων και αντιμετωπίζοντας συμβουλευτικά τις φορολογικές συνέπειες της επιχειρηματικής δράσης αλλά και καλούμενοι να αντιμετωπίσουν δικαστικά πράξεις επιβολής φόρων, προστίμων, φορολογικούς ελέγχους κλπ., βρίσκονται στην πρώτη γραμμή της επαφής με το αντικείμενο.

● 2. Διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής του Υπουργείου Οικονομικών

Με πρωτοβουλία του Υπουργείου Οικονομικών, συνεστήθησαν Επιτροπές για διάφορους κατ' ιδίαν τομείς της φορολογίας. Οι υπογράφοντες το παρόν είχαν την τιμή να εκπροσωπήσουν το ΔΣΑ στην Επιτροπή για την αναμόρφωση της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων. Η εν λόγω Επιτροπή συνεδρίασε δύο φορές, την 30η Δεκεμβρίου 2009 και 12η Ιανουαρίου 2010, όπου δόθηκε η δυνατότητα και ο χρόνος στους εκπροσώπους των επαγγελματικών και παραγωγικών φορέων να εκφράσουν τις απόψεις τους.

Όταν μιλούμε βέβαια για φορολογική μεταρρύθμιση, **διαδικαστικά** καταρχήν, έχουμε εύλογα στο μυαλό μας:

- διαβούλευση,
- εντοπισμό των αδυναμιών του υφισταμένου πλαισίου,
- καθορισμό στόχων και προτάσεις
- ανάλυση αλλοδαπών συστημάτων
- οικονομοτεχνική μελέτη των διαφόρων λύσεων
- διαμόρφωση της τελικής πρότασης η οποία θα πρέπει να διακρίνεται από ενότητα και συστηματικότητα
- και ακριβή νομοτεχνική διατύπωση.

Αυτά απαιτούν **χρόνο και συμμετοχή**.

Στις συναντήσεις αυτές το Υπουργείο Οικονομικών έθεσε προφορικά σε δημόσια διαβούλευση τα εξής ειδικότερα θέματα:

Φορολογία Εισοδήματος

- (α) Νέος τρόπος φορολόγησης των κερδών των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης. Τέθηκε σε διαβούλευση το ενδεχόμενο εξομοίωσης της φορολόγησης των κερδών των ημεδαπών α.ε. και ε.π.ε. Για τους σκοπούς της επιβολής του φόρου εισοδήματος, προτείνεται όπως τα κέρδη των α.ε. και ε.π.ε. διακρίνονται σε διανεμόμενα και αδιανέμητα.
- (β) Παρακράτηση στους τόκους δανείων μεταξύ φυσικών προσώπων και offshore εταιρειών.
- (γ) Εφαρμογή του άρθρου 31§8 ΚΦΕ στις τραπεζικές επιχειρήσεις.
- (δ) Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών που ισχύουν για τα ιδρύματα.
- (ε) Φορολόγηση των δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options) κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος.
- (στ) Έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας ανεξάρτητα από την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών.
- (ζ) Δυνατότητα έκπτωσης των τόκων δανείων που ελήφθησαν για την αγορά μετοχών, συμμετοχών ή επιχειρήσεων κλπ., μόνον εφόσον τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν μεταβιβασθούν εντός των επομένων δύο ετών.
- (η) Νομοθετική ρύθμιση της δυνατότητας έκπτωσης των εξόδων φιλοξενίας
- (θ) Θέσπιση υποχρέωσης παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις όταν παρέχονται υπηρεσίες αξίας μεγαλύτερης από κάποιο ποσό που θα προσδιορισθεί.

Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Τα στελέχη της Διεύθυνσης Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών τάχθηκαν εναντίον της εξαγγελθείσας κατάργησης του ΚΒΣ με την αιτιολογία ότι ο ΚΒΣ είναι σε κάθε περίπτωση αναγκαίος για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και την εν γένει φορολογική τεκμηρίωση των συναλλαγών. Έτσι, αντί της πλήρους κατάργησης, έθεσαν προς συζήτηση ορισμένα ειδικότερα μέτρα εξορθολογισμού του ΚΒΣ, τα οποία διέκριναν αφενός μεν σε εκείνα που είναι αμέσου εφαρμογής και μπορούν να ενσωματωθούν στο προσεχές σχέδιο νόμου, αφετέρου δε σε εκείνα που χρήζουν περαιτέρω επεξεργασίας και μπορούν να θεσπισθούν μεσοπρόθεσμα. Πιο συγκεκριμένα, τα εν λόγω μέτρα είναι τα εξής:

Μέτρα αμέσου εφαρμογής

- (i) Δυνατότητα έκδοσης αποδείξεων και από επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία α' κατηγορίας. Με το μέτρο αυτό θα διευκολύνεται η πλήρης εφαρμογή των νέων διατάξεων του φόρου εισοδήματος περί δυνατότητας εκπτώσεως κάθε είδους ιδιωτικής δαπάνης που τεκμηριώνεται με αποδείξεις.
- (iα) Κατάργηση της α' κατηγορίας βιβλίων με ισχύ από το 2011. Από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του μέτρου, όλοι οι επιτηδευματίες θα τηρούν βιβλία είτε β' είτε γ' κατηγορίας.
- (iβ) Κατάργηση της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων από τα υποκαταστήματα των ημεδαπών εταιρειών. Έτσι, όλα τα δεδομένα θα καταχωρούνται απευθείας στην έδρα του επιτηδευματία.
- (iγ) Έκδοση αποδείξεων από τους ελεύθερους επαγγελματίες στον χρόνο που η αμοιβή τους καθίσταται απαιτητή. Η πρόταση αυτή ουσιαστικά σηματοδοτεί μία ριζική μεταβολή στον χρόνο που το εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία θεωρείται κτηθέν για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος.

Μεσοπρόθεσμα μέτρα

- (ιδ) Αναμόρφωση των διατάξεων του φορολογικού ποινολογίου (ν. 2523/1997) για τα πρόστιμα σε περίπτωση παραβίασεως των διατάξεων του ΚΒΣ. Τέθηκε προς συζήτηση ένα σύστημα όπου θα καταγράφονται εξαντλητικά οι τιμωρητές παραβάσεις του ΚΒΣ και οι βαθμοί παραβατικότητας. Στο σύστημα αυτό, οι υποθέσεις προς έλεγχο θα επιλέγονται -κατ' αρχήν- με βάση τους βαθμούς παραβατικότητας που έχει συγκεντρώσει έκαστος επιτηδευματίας.
- (ιε) Κατάργηση του συστήματος εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Έτσι, το φορολογητέο εισόδημα θα υπολογίζεται πάντοτε λογιστικά, ενώ ορισμένες παραβάσεις του ΚΒΣ θα οδηγούν σε προσαύξηση του συντελεστή του φόρου εισοδήματος.

• 3. Οι θέσεις του ΔΣΑ

Ο ΔΣΑ, ως εκπρόσωπος του νομικού κόσμου ευρύτερα, δεν ήταν δυνατόν να παρουσιάσει μία συνολική πρόταση φορολογικής μεταρρύθμισης η οποία απαιτεί πολιτική απόφαση πρωτίστως και όχι νομική. Όμως ως θεματοφύλακας και στο πεδίο της φορολογίας, της συνταγματικότητας και νομιμότητας, ευαισθητοποιμένος απέναντι στην ανάγκη για δημόσια έσοδα, θεωρεί ότι μία φορολογική μεταρρύθμιση θα πρέπει να σέβεται τις κατωτέρω υπό 2.1 αρχές και άξονες, αλλά και να χαρακτηρίζεται από μεθοδικότητα, συστηματικότητα και αποφυγή αποσπασματικότητας και απλής φοροεισπρακτικής στόχευσης.

Από την πλευρά μας θέσαμε τους **δικαιϊκούς άξονες** στους οποίους θα πρέπει να κινηθεί το εγχείρημα και καταγράψαμε ορισμένες προτάσεις, τις οποίες χωρίσαμε σε τρεις κατηγορίες:

A. Μέτρα που σχετίζονται με το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης

B. Μέτρα εξορθολογισμού και απλοποίησης του συστήματος

Γ. Μέτρα επικοινωνιακής διαχείρισης της μεταρρύθμισης

3.1 Κεντρικοί άξονες αναμόρφωσης

- Ισότητα
- Φοροδοτική ικανότητα
- Καθολικότητα του φόρου
- Αποφυγή διπλής φορολογίας
- Προσφορότητα του φόρου από άποψη χρόνου φορολόγησης
- Απλότητα
- Σταθερότητα
- Διαφάνεια
- Αναπτυξιακός χαρακτήρας – ανταγωνιστικότητα
- Αρχές «καλής φορολόγησης» ως εκδήλωση της αρχής της χρηστής διοικήσεως

3.2 Φορολογία εισοδήματος

Α. Μέτρα που σχετίζονται με το ύψος της επιβάρυνσης

- Χαμηλοί συντελεστές ώστε να είναι ελκυστική η Χώρα για επενδύσεις

Από το 1985 και ιδίως με την εισαγωγή του ν. 2065/92 και εντεύθεν, παρατηρείται μία **τάση μείωσης** των φορολογικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος. Αυτό αποδίδεται σε μία ανάγκη για να καταστεί η φορολογία **κοινωνικά αποδεκτή, ελκυστική για επενδύσεις και η φοροδιαφυγή άνευ «ηθικού» ερείσματος**. Εξάλλου, η μείωση των συντελεστών το 1985 και το 1992 απέδωσαν **αυξημένα έσοδα**. Είναι εξάλλου γνωστά τα πορίσματα της «*καμπύλης Laffer*», σύμφωνα με την οποία η αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης, **μόνο μέχρι ενός ορισμένου σημείου** μπορεί να είναι αποδοτική, πέραν αυτού αρχίζει η υστέρηση των εσόδων.

Η επιλογή βέβαια του ύψους της φορολογικής επιβάρυνσης απόκειται στην διακριτική ευχέρεια των πολιτικών οργάνων του Κράτους. Η **ΕΣΔΑ** με το άρθ. 1 παρ. 3 του 1ου Πρωτοκόλλου ανα-

γνωρίζει **ευρύτατη εξουσία** στο Κράτος (όπως υπογραμμίζεται με τις αποφάσεις του ΕΔΔΑ *Gasus Dossier κατά Ολλανδίας της 22.2.1995* και *Air Canada κατά Ην. Βασιλείου της 5.5.95*) και **απαγορεύει μόνο** τις δημοτικούς χαρακτήρα φορολογικές και συναφείς κυρωτικές επιβαρύνσεις και την **διατάραξη της δίκαιης ισορροπίας** ανάμεσα στο σκοπό της είσπραξης φόρων και το εκάστοτε επίμαχο μέτρο (όπως αναφέρεται στην απόφαση του ΕΔΔΑ *Hentrich κατά Γαλλίας της 22.9.94*).

Ούτε και το **κοινοτικό δίκαιο**, προβάλλει εμπόδιο στην ελεύθερη επιλογή του εσωτερικού νομοθέτη, φτάνει μόνο να μην προσβάλλονται οι αρχές της κοινής αγοράς, της απαγόρευσης διακρίσεων και των ελευθεριών εγκατάστασης, διακίνησης κλπ. Αρκεί να σκεφτεί κανείς ότι μόνο η διάταξη του άρθ. **293 της Συνθήκης** αναφέρεται στην άμεση φορολογία θεσπίζοντας απλώς μία κατευθυντήρια αρχή στο πλαίσιο διαπραγματεύσεων μεταξύ των Μελών για την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας. Απομένουν βέβαια οι διατάξεις του **δευτερογενούς δικαίου**, οι οποίες όμως έχουν περιορισμένο πεδίο εφαρμογής.

Η πρόβλεψη που υπάρχει σήμερα στις διατάξεις του άρθ. **109 ΚΦΕ** για τους συντελεστές φορολογίας των ΑΕ και ΕΠΕ, εξυπηρετεί την ανάγκη για **ήπια φορολόγηση των επιχειρήσεων**, και θεωρούμε ότι θα έπρεπε να αποφευχθεί αύξηση ενώ θα μπορούσε να προβλεφθεί περαιτέρω μικρή.

Τούτο, λαμβανομένου υπόψη του έντονου **«φορολογικού ανταγωνισμού»** στην ευρύτερη γεωπολιτική περιοχή αλλά και εντός της Ε.Ε., η οποία μάλιστα έχει εκδώσει τον **Κώδικα Δεοντολογίας** (Code of Conduct) για τη φορολογία των επιχειρήσεων, που αν και δεν διαθέτει ως κείμενο νομική δεσμευτικότητα, εντούτοις περιλαμβάνει αρχές και μεθόδους συνεργασίας των Κρατών για τον περιορισμό του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού.

Είναι σαφές ότι όσο έντονη και να παρίσταται η σημερινή δυσμενής οικονομική συγκυρία, δεν θα πρέπει η ανησυχία που προκαλεί, να οδηγήσει σε υπέρμετρη φορολόγηση, ενδεχόμενο που

δε θα προσελκύσει επενδυτές αλλά θα απομακρύνει και τους υφιστάμενους, αλλά μόνο σε αποτελεσματική είσπραξη των θεσπισμένων φόρων.

- Διαφορετικός συντελεστής διανεμομένων και μη διανεμομένων κερδών

Η λύση αυτή παρουσιάζει το πλεονέκτημα της παροχής κινήτρου για επένδυση ενώ εξασφαλίζει στην επιχείρηση ρευστότητα εξ ιδίων κεφαλαίων απεξαρτητοποιώντας την από την ανάγκη δανεισμού με δυσμενείς όρους.

Δε θα μας έβρισκε νομικά αντίθετους η πρόβλεψη δυνατότητας σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού μέχρι συγκεκριμένου ποσοστού επί των κερδών και δέσμευση πραγματοποίησης επενδύσεων άλλως υποχρέωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποιοητικής δηλώσεως φόρου εισοδήματος και φορολόγηση του ποσού που δεν επενδύθηκε. Για την αποφυγή υπέρμετρων φορολογικών προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων θα πρέπει να προβλεφθεί υποβολή συγκεκριμένου επενδυτικού πλάνου σε υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης που θα ορισθεί ως αρμόδια προς τούτο (μόνο προς έλεγχο τηρήσεως όχι προς έγκριση κατόπιν εκτιμήσεως της σκοπιμότητας της επένδυσης) και υποχρεωτικός έλεγχος από αυτήν της τηρήσεως του πλάνου εντός των χρονικών πλαισίων που αυτό θα έχει θέσει.

- Διατήρηση αυτοτελούς φορολόγησης μερισμάτων με χαμηλό συντελεστή ώστε να μειώνονται οι δυσμενείς συνέπειες της οικονομικής διπλής φορολογίας

Με το άρθ. 54 παρ. 1 όπως διαμορφώθηκε με το άρθ. 18 του ν. 3697/08, επιβλήθηκε και πάλι φόρος 10% στα διανεμόμενα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών, με παρακράτηση και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Η φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών εγείρει τον προβληματισμό εάν η είσπραξή τους δικαιολογεί φοροδοτική ικανότητα ή εάν συνιστά ανεπίτρεπτη οικονομική διπλή φορολογία. Σε πολλές χώρες της Ε.Ε. προβλέπεται τέτοιου

είδους φορολόγηση, καθώς μη αποδεκτή θεωρείται μόνο η υποκειμενική διπλή φορολογία.

Στην Ελλάδα στο παρελθόν η υπαγωγή των διανεμόμενων κερδών σε φόρο έχει θεωρηθεί σύμφωνη με το Σύνταγμα και τις γενικές αρχές του φορολογικού δικαίου. Από την άλλη πλευρά η **ένταξη των σχετικών εισοδημάτων στην κλίμακα ή η αύξηση του ποσοστού** του παρακρατούμενου φόρου άνω του 10%, φαίνεται, τη συγκεκριμένη στιγμή, να μην δικαιολογείται από άποψη «ελκυστικότητας» του φορολογικού μας συστήματος, διότι δεν ευνοεί την επιχειρηματικότητα και την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων που αναδεικνύεται γενική αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου. Παρόλα αυτά πληροφορούμαστε ότι το Υπουργείο προτίθεται να αυξήσει το συντελεστή παρακράτησης στο 40%. Κατόπιν αυτού, εκείνο που θα έχει σημασία πλέον σημασία ώστε να εξασφαλισθεί η δίκαιη φορολόγηση και οι συνταγματικές διατάξεις που την θεμελιώνουν είναι πώς θα διατυπωθεί και θα λειτουργήσει ο θεσμός του tax credit στο επίπεδο του μετόχου.

Σε κάθε περίπτωση το ζήτημα θα πρέπει να αντιμετωπισθεί **νομοτεχνικά** σε σχέση και με τη διανομή κερδών από ξένες εταιρείες σε Έλληνες κατοίκους και το αντίστροφο, λαμβανομένων υπόψη των οριζόμενων στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας και το Ευρωπαϊκό δίκαιο, ιδίως την Οδηγία 90/435/ΕΟΚ για τις θυγατρικές - μητρικές, ώστε να μην ανακύπτουν στρεβλώσεις και να μην είναι λιγότερο ανταγωνιστικές οι ελληνικές εταιρείες.

Περαιτέρω, θεωρώ ότι θα έπρεπε να εξετασθεί το ζήτημα, τα μερίσματα που **λαμβάνει Ελληνική μητρική εταιρεία από Ελληνική θυγατρική** να μην υπόκεινται στην προβλεπόμενη κατά την είσπραξή τους παρακράτηση φόρου και τούτο μέχρι τη διανομή τους σε φυσικά πρόσωπα.

B. Μέτρα εξορθολογισμού και απλοποίησης

- Όμοια φορολογική μεταχείριση ΑΕ και ΕΠΕ

Το μέτρο της εξομοίωσης της φορολογικής μεταχείρισης ΑΕ και ΕΠΕ καταρχήν φαίνεται σωστό καθώς εντάσσεται στο πλαίσιο των αρχών της ισότητας, ουδετερότητας και απλοποίησης του φορολογικού συστήματος. Πραγματικά δεν συντρέχει λόγος φορολογικής διαφορετικής μεταχείρισης και οι ενδιαφερόμενοι θα πρέπει να επιλέγουν τη μία ή την άλλη μορφή για λόγους εταιρικού δικαίου ή επιχειρηματικούς.

Για την υλοποίησή της μεθοδολογικά θα πρέπει πρώτα να διευκρινισθεί τι θα γίνει με τις ΑΕ, ενώ θα πρέπει να ληφθεί μέριμνα για να μην προκύψει διαδικαστική επιβάρυνση των ΕΠΕ αναφορικά με την έκδοση βεβαίωσης παρακράτησης φόρου.

- Άρση αδικιών και στρεβλώσεων που πηγάζουν από την εφαρμογή ΔΛΠ

Η εισαγωγή των ΔΛΠ στο νομοθετικό πλαίσιο της χώρας μας, με υποχρεωτική εφαρμογή τους στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρειών (προσθήκη του άρθρου 134 στο Ν.2190/1920 με την παρ. 1 άρθρ. 11 Ν.3301/2004, ΦΕΚ Α 263/23.12.2004 και αντικατάστασή του με το άρθρ. 3 του Ν. 3487/2006, ΦΕΚ Α 191/11.9.2006) δεν συνοδεύτηκε από κατάλληλη προσαρμογή του συνόλου των φορολογικών διατάξεων και κυρίως αυτών του ΚΦΕ, παρά μόνο από περιορισμένο μόνο αριθμό τροποποιήσεων των προϋφιστάμενων διατάξεων, με σκοπό κυρίως τη ρύθμιση πρακτικών ζητημάτων, για τον τρόπο με τον οποίο θα προκύψει τελικά το φορολογητέο εισόδημα για τις εν λόγω επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα, στις νέες παραγράφους 16 και 17 του άρθρου 105 του ΚΦΕ ορίζεται ρητά ότι το συνολικό φορολογητέο εισόδημα των εταιρειών που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα ΔΛΠ είναι εκείνο που προσδιορίζεται με βάση τις αρχές τις φορολογικής νομοθεσίας και όχι τα ΔΛΠ. Το φορολογητέο εισό-

δημα προκύπτει υποχρεωτικά είτε από τα βιβλία των επιχειρήσεων, όταν τα τηρούν σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, είτε από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που υποχρεωτικά συντάσσουν, όταν τηρούν τα βιβλία τους κατά ΔΛΠ.

Μάλιστα, στην παρ. 16 του ίδιου άρθρου υπάρχει ρητή αναφορά ότι τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας.

Η χρήση των ΔΛΠ εξυπηρετεί την ανάγκη της αγοράς για **ειλικρινή απεικόνιση** της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων, χάριν της διαφάνειας και της προστασίας των επενδυτών. Φέρουν δηλαδή έναν εξόχως **αποτιμητικό** χαρακτήρα και **όχι αποδεικτικό πραγματοποίησης εισοδήματος**.

Συνεπώς κάθε απόπειρα φορολόγησης με βάση τα ΔΛΠ ενέχει τον κίνδυνο παραβίασης της αρχής της φορολόγησης βάσει φοροδοτικής ικανότητας και συνεπώς του άρθ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Έτσι εξηγείται ότι στη Χώρα μας τα ΔΛΠ δεν έχουν αποτελέσει βάση υπολογισμού φόρου με μόνη πρόσφατη εξαίρεση την επιβολή της έκτακτης εισφοράς στις επιχειρήσεις του ν. 3808/09, επιλογή που εγείρει αμφισβητήσεις.

Στο βαθμό όμως που **εκ των ΔΛΠ αποδεικνύεται φορολογικά αντιμετωπιστέο αποτέλεσμα**, αυτά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη με θέσπιση συγκεκριμένων κανόνων φορολόγησης, διότι αυτό επιβάλλουν οι ίδιες αρχές της φορολογικής ισότητας και φοροδοτικής ικανότητας. *Λέγοντας δε φορολογικά αντιμετωπιστέο αποτέλεσμα, εννοούμε τόσο εισόδημα όσο και ζημίες.*

Δαπάνες εκπεστές

Η διοικητική κωδικοποίηση των εκπεστών και μη εκπεστών δαπανών ήταν ένα πρώτο βήμα προς την κατεύθυνση του εξορθολογισμού του φόρου εισοδήματος. Όμως, η απαρίθμηση των εκπεστών δαπανών δεν μπορούσε εκ των πραγμάτων να είναι

εξαντλητική. Έτσι, αμφιβολίες και αμφισβητήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων και των φορολογικών αρχών συνεχίζουν έως σήμερα να γεννώνται ως προς τον χαρακτήρα πολυάριθμων δαπανών. Για τον λόγο αυτό ο δικηγόρος, όταν ερωτάται ως φορολογικός σύμβουλος για τον συντελεστή του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων, δίδει το μέγεθος του «ονομαστικού» συντελεστή, αλλά επιφυλάσσει ότι η «πραγματική» φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως είναι αβέβαιη και θα διαμορφωθεί μετά τον φορολογικό έλεγχο, όπου αναμένεται ότι το φορολογητέο εισόδημα θα αναμορφωθεί με την προσθήκη λογιστικών διαφορών. Μόνη η εν λόγω επιφύλαξη του φορολογικού συμβούλου λειτουργεί ως αντικίνητρο για την πραγματοποίηση επενδύσεων κυρίως από αλλοδαπούς επιχειρηματικούς ομίλους. Για τον λόγο αυτό υποστηρίζεται ότι απλούστερη και ασφαλέστερη λύση είναι να κωδικοποιηθούν προσεκτικά και εξαντλητικά οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές. Μία τέτοια κωδικοποίηση θα πρέπει να είναι δεσμευτική για την φορολογική αρχή. Οποιαδήποτε δαπάνη δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των μη εκπεστέων δαπανών, οφείλει να αναγνωρίζεται ως εκπεστέα κατά τον φορολογικό έλεγχο.

Χρόνος παραγραφής

Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου να επιβάλλει τον φόρο είναι ιδιαίτερα μεγάλος. Το πρόβλημα επιτείνεται από την συνήθη πρακτική των νομοθετικών παρατάσεων -οι οποίες είναι, πολλές φορές, διαδοχικές- όταν πλησιάζει η συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής. Υποστηρίζεται ότι ο χρόνος παραγραφής θα πρέπει να είναι σύντομος και ότι σε καμία περίπτωση δεν θα πρέπει να υπερβαίνει την πενταετία. Η σύντομη και αμετάβλητη προθεσμία παραγραφής συντελεί στην βελτίωση του κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και αρχών, καθώς και στην δημιουργία αισθήματος ασφάλειας για το δίκαιο και τις συναλλαγές.

Δημοσίευση διοικητικών λύσεων

Σημαντική εξέλιξη όσον αφορά στο αίτημα για ευρεία γνωστοποίηση του νομικού συλλογισμού που περιλαμβάνεται στις ατομικές διοικητικές λύσεις επήλθε με το άρθρο 5§16 ν. 3296/2004, το οποίο προβλέπει την ετήσια κωδικοποίηση και έκδοσή τους. Η Διεύθυνση φορολογίας εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών πράγματι ανταποκρίνεται σε αυτήν την υποχρέωσή της. Ως γενικότερη όμως παρατήρηση, σημειώνεται ότι θα πρέπει να τηρηθεί η πολιτική δέσμευση περί διαφάνειας και να δημοσιεύονται προσηκόντως όλες ανεξαιρέτως οι διοικητικές λύσεις, κατ' αρχήν δε άμεσα στο διαδίκτυο.

Ενδοομιλική τιμολόγηση

Κανόνες για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών υφίστανται επί του παρόντος σε δύο διαφορετικά νομοθετήματα. Υποστηρίζουμε ότι καθεαυτή η ύπαρξη δύο παράλληλων και αλληλοκαλυπτόμενων συστημάτων διατάξεων δημιουργεί προβλήματα στις συναλλαγές. Οι προτάσεις του ΔΣΑ για τα ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης αναλύονται στο Υπόμνημα της Ομάδας Εργασίας του ΔΣΑ για την «μεταρρύθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών και την πάταξη της φοροδιαφυγής».

Φορολογικά ουδέτερη η μορφή της επιχειρηματικής οργάνωσης

Εφόσον ανοιχθεί ο δημόσιος διάλογος για μία ουσιαστική μεταρρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος, θεωρούμε σκόπιμο να συζητηθεί η προοπτική της όμοιας φορολόγησης της άσκησης επιχείρησης ανεξάρτητα από το νομικό ένδυμα που έχει ο φορέας της. Μια τέτοια ενιαία φορολογική αντιμετώπιση της «επιχείρησης» θα είναι σύμφωνη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και θα σηματοδοτεί ότι ο επιχειρηματίας υποβάλλεται στον φόρο εισοδήματος με τον ίδιο τρόπο, ανεξάρτητα εάν λειτουργεί ως ατομική επιχείρηση ή ομόρρυθμη ή ανώνυμη εταιρεία ή οποιαδήποτε άλλο σχήμα που είναι αυτοτελές υποκείμενο του φόρου

σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ. Στο πλαίσιο αυτό, η απόφαση για την επιλογή της νομικής μορφής με την οποία θα περιβάλλεται η επιχειρηματική δράση δεν θα εξαρτάται από την φορολογία, και ο επιχειρηματίας θα δύναται να οργανώνεται συνεκτιμώντας κυρίως τους κανόνες του εμπορικού δικαίου.

Περαιτέρω, η αρχική απόφαση του επιχειρηματία σχετικά με τον νομικό τύπο υπό τον οποίο επιθυμεί να ασκήσει την δραστηριότητά του δεν θα πρέπει να τον δεσμεύει φορολογικά. Εφόσον πολιτικά προκρίνεται να έχει η φορολογία αναπτυξιακό χαρακτήρα, ο επιχειρηματίας πρέπει να μπορεί να αναδιοργανώνει την επιχείρησή του χωρίς φορολογικό κόστος. Προτείνεται λοιπόν να δίδονται κίνητρα για τον μετασχηματισμό της επιχειρήσεως, όχι μόνον με βάση τον νομικό τύπο υπό τον οποίο ασκείται η επιχείρηση ή την προοπτική «δημιουργίας μεγάλων οικονομικών μονάδων» αλλά με κριτήριο την ύπαρξη και την συνέχιση της ίδιας της επιχείρησης. Έτσι κίνητρα μπορούν να δίδονται για κάθε αναδιοργάνωση (π.χ. μετατροπή, συγχώνευση, διάσπαση, απόσπαση κλάδου, εισφορά σε εταιρεία κλπ.) «επιχείρησης», υπό την μόνη προϋπόθεση ότι η επιχείρηση συνεχίζεται από τον ίδιο ουσιαστικά φορέα, ανεξάρτητα από το νομικό της ένδυμα.

Γ. Μέτρα επικοινωνιακής διαχείρισης

«Marketing» του νέου φορολογικού συστήματος ώστε να προσελκύσει επενδυτές -πολιτική δέσμευση για μη ταχεία τροποποίησή του.

Δ. Επί των κατ' ιδίαν προτάσεων του ΥπΟικ

Οι προτάσεις του ΥπΟικ για τις δαπάνες: Η πρόταση για την αποσύνδεση της δυνατότητας έκπτωσης των δαπανών μισθοδοσίας από την καταβολή των οικείων ασφαλιστικών εισφορών [ανωτέρω υπό 2(στ)] κρίνεται θετική. Πράγματι, δεν είναι σκόπιμο οι ρυθμίσεις του φορολογικού δικαίου να χρησιμοποιούνται για

την άσκηση οιονεί εποπτείας και ελέγχου της συμμόρφωσης του φορολογουμένου με διατάξεις άλλων δικαιοικών κλάδων.

Θετική κρίνεται και η πρόθεση του Υπουργείου να ρυθμίσει διεξοδικότερα την δυνατότητα έκπτωσης των εξόδων φιλοξενίας, στα οποία υποβάλλεται η επιχείρηση στα πλαίσια της άσκησης της δραστηριότητας της [ανωτέρω υπό 2(η)].

Αντίθετα, δεν είναι υποστηρικτέα η πρόταση του Υπουργείου να περιορίσει την δυνατότητα έκπτωσης των τόκων δανείων που λαμβάνει η επιχείρηση για την αγορά μετοχών κλπ. [ανωτέρω υπό 2(ζ)]. Η πρόταση αυτή δεν έχει αναπτυξιακή λογική και είναι πιθανό να επιφέρει ένα επιπλέον πλήγμα στην επιχειρηματική δράση. Άλλωστε και στο επίπεδο της θεωρίας του φορολογικού δικαίου, όταν σχεδιάζεται το σύστημα του φόρου εισοδήματος, θα ήταν δικαιότερο να λαμβάνεται υπ' όψιν ο κανόνας της συμμετρικής φορολόγησης, ο οποίος επιτάσσει την δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών που συντελούν στην δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος.

Η πρόταση του ΥπΟικ για τα Stock Options: Οι διατάξεις του άρθρου 17 ν. 3697/2008 για την φορολόγηση των δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών είναι πράγματι δυνατόν να οδηγήσουν πρακτικά σε φορολόγηση πλασματικού εισοδήματος. Αυτό συμβαίνει διότι η ωφέλεια του δικαιούχου υπολογίζεται με βάση την χρηματιστηριακή τιμή που είχε η μετοχή κατά τον χρόνο χορήγησης του δικαιώματος, και όχι κατά τον χρόνο άσκησης του. Το Υπουργείο Οικονομικών επιθυμεί τώρα να διορθώσει την εν λόγω στρέβλωση. Βέβαια, η σχετική πρόταση θα πρέπει να περιέχει και μεταβατικές ρυθμίσεις για τα υφιστάμενα σήμερα προγράμματα διάθεσης μετοχών. Με την ευκαιρία της τροποποίησης είναι σκόπιμο να διευκρινισθεί η ισχύουσα διάταξη ώστε να μην αφήνει κενά, όπως στην περίπτωση προγραμμάτων διάθεσης μετοχών αλλοδαπής εταιρείας σε εργαζόμενους κλπ. κατοίκους Ελλάδος που έχουν σχέση εργασίας με το εν Ελλάδι υποκατάστημα της αλλοδαπής εταιρείας ή όταν η αλλοδαπή εταιρεία έχει μεν υπαλ-

λήλους αλλά δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Η πρόταση για τον χρόνο φορολόγησης των ελευθέρων επαγγελματιών: Με αφορμή την ΥΑ πολ. 1002/4.1.2010 για την έκδοση ειδικού στοιχείου φ.π.α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές τέθηκε από τα στελέχη της Διεύθυνσης Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων το ζήτημα του χρόνου έκδοσης στοιχείου από τους φορολογούμενους που ασκούν «ελευθέριο επάγγελμα» (σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) όταν παρέχονται υπηρεσίες που διαρκούν για διάστημα μεγαλύτερο του ημερολογιακού έτους. Το ζήτημα ήταν, ουσιαστικά, να μεταβληθεί ο χρόνος που το εισόδημα θεωρείται «κτηθέν» για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος. Η θέση του Υπουργείου ήταν το εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών να θεωρείται ότι αποκτάται, όχι κατά τον χρόνο είσπραξης της αμοιβής, αλλά κατά τον χρόνο που η αξίωση για αμοιβή καθίσταται εκκαθαρισμένη, ληξιπρόθεσμη και απαιτητή. Έτσι, ο ελεύθερος επαγγελματίας θα θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα ένα χρονικό στάδιο νωρίτερα, και το εισόδημά του θα αντιμετωπίζεται, από πλευράς χρόνου κτήσης, με τον ίδιο τρόπο όπως και το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Εάν η πρόταση του Υπουργείου υιοθετηθεί, θα αλλάξει ένα καθεστώς που ισχύει από την θέσπιση του ν.δ. 3323/1955.

Ο δικαιολογητικός λόγος της υφιστάμενης σήμερα ρύθμισης απορρέει από την φύση των παρεχομένων υπηρεσιών και τον βαθμό οργάνωσης της δραστηριότητας του ελεύθερου επαγγελματία. Έτσι, στις περισσότερες περιπτώσεις, η φύση του επαγγέλματος σηματοδοτεί ότι δεν υπογράφεται έγγραφη σύμβαση μεταξύ του ελεύθερου επαγγελματία και του πελάτη του όπου να ρυθμίζονται οι όροι της παροχής υπηρεσιών. Έπειτα, η δραστηριότητα του ελεύθερου επαγγελματία προϋποθέτει, στις περισσότερες περιπτώσεις, μικρότερο βαθμό διοικητικής οργάνωσης και παρακολούθησης από εκείνη της επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό, η σήμερα ισχύουσα ρύθμιση σύμφωνα με την οποία το εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία αποκτάται -για τους σκοπούς του

φόρου εισοδήματος- κατά τον χρόνο είσπραξής του, συνιστά ένα μέτρο απλοποίησης που φαίνεται να επιβάλλεται από τις εν γένει πρακτικές συνθήκες άσκησης των εν λόγω επαγγελματιών.

Οι πρακτικές συνθήκες άσκησης των ελευθερίων επαγγελμάτων, και ιδίως η έλλειψη -κατά τεκμήριο- έγγραφης σύμβασης, οδηγεί σε συχνές αμφισβητήσεις ως προς το ύψος της αμοιβής που δύναται να θεωρηθεί κάθε φορά ως εκκαθαρισμένο ληξιπρόθεσμο και απαιτητό, αλλά και ως προς την ακριβή χρονική στιγμή που αυτό συμβαίνει. Κατά συνέπεια ο ΔΣΑ δεν συναινεί κατ' αρχήν στην προτεινόμενη ρύθμιση.

Εξ άλλου, η δημιουργία επισφαλών απαιτήσεων θα αυξήσει το διοικητικό κόστος παρακολούθησης της άσκησης του ελεύθερου επαγγέλματος. Τέλος, εφόσον η πρόταση του Υπουργείου υιοθετηθεί, θα πρέπει να διευκρινισθεί ότι ο ελεύθερος επαγγελματίας δύναται να εγγράφει φορολογικά εκπεστέες προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεών του.

3.3 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, με την σχετική διοικητική ερμηνεία του, εισάγει ένα τυπικό και αυστηρό σύστημα φορολογικής λογιστικής για τις επιχειρήσεις. Έτσι, οποιαδήποτε προοπτική απλούστευσης ή συνολικής κατάργησής του είναι κατ' αρχήν υποστηρικτέα.

Στο πλαίσιο αυτό, κρίνεται θετική η έναρξη της συζήτησης για την αναμόρφωση του συστήματος των προστίμων που επιβάλλονται σε περίπτωση παραβίασης των διατάξεων του ΚΒΣ [ανωτέρω υπό 2(ιδ)]. Σε κάθε περίπτωση, ενόψει των πρόσφατων εξελίξεων στην νομολογία του ΣτΕ, οποιοδήποτε νέο σύστημα διοικητικών προστίμων θα πρέπει να περιλαμβάνει την δυνατότητα συνεκτίμησης από την ελεγκτική αρχή και δικαστικού ελέγχου των πραγματικών περιστάσεων υπό τις οποίες τελέσθηκε η παραβίαση, ιδίως την ύπαρξη και τον βαθμό υπαιτιότητας του παραβάτη. Επίσης θετική κρίνεται και η έναρξη της συζήτησης για την

κατάργηση του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των επιχειρήσεων [ανωτέρω υπό 2(ιε)]. Ο ΔΣΑ επιφυλάσσεται να υποβάλλει πιο συγκεκριμένες θέσεις στα δύο αυτά ζητήματα όταν γνωστοποιηθεί η επίσημη πρόταση του Υπουργείου Οικονομικών.

Σε κάθε περίπτωση, είναι σκόπιμο να γίνει συνοπτική αναφορά σε δύο θεμελιώδη προβλήματα του συστήματος φορολογικής λογιστικής που εισάγεται με τον ΚΒΣ.

Το πρώτο είναι ότι στο μέτρο που οι διατάξεις του ΚΒΣ έχουν θεσπισθεί με προεδρικό διάταγμα, οι διατάξεις αυτές δεν μπορούν, κανονικά, να διαμορφώνουν το φορολογητέο εισόδημα. Έτσι, στις περιπτώσεις που οι διατάξεις του ΚΒΣ στοχεύουν να επηρεάσουν ή στην πράξη επηρεάζουν την διαμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος, γεννάται πρόβλημα συμβατότητάς τους με την αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος).

Το δεύτερο πρόβλημα αφορά τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας. Οι επιτηδευματίες αυτοί υποχρεώνονται βάσει του ΚΒΣ να χρησιμοποιούν στην φορολογική λογιστική τους την διπλογραφική μέθοδο για την εξεύρεση του αποτελέσματος της δραστηριότητάς τους. Έτσι, αποτυπώνουν και παρακολουθούν τα λογιστικά γεγονότα σε δύο αντίθετους λογαριασμούς που κινούνται ταυτόχρονα. Όμως, για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση με την απλογραφική μέθοδο, δηλαδή ως «έσοδα μείον έξοδα». Έτσι, το φορολογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης (λογαριασμός 86.99 του ΕΓΛΣ) των επιτηδευματιών που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας εξευρίσκεται με διαφορετικό τρόπο και έχει -κατά κανόνα- διαφορετικό αριθμητικό μέγεθος από εκείνο που προβλέπει ο φόρος εισοδήματος για τους ίδιους επιτηδευματίες.

Εφόσον ανοιχθεί ο δημόσιος διάλογος για μία ουσιαστική μεταρρύθμιση της φορολογικής λογιστικής, θεωρούμε σκόπιμο να συζητηθεί η προοπτική έκδοσης ενός μοναδικού τύπου φορολο-

γικού στοιχείου για την φορολογική τεκμηρίωση των κάθε είδους συναλλαγών των επιτηδευματιών. Το φορολογικό αυτό στοιχείο μπορεί ενδεχομένως να καλείται «τιμολόγιο» και θα λειτουργεί ως παραστατικό αξίας και διακίνησης. Ο νόμος θα καθορίζει το ελάχιστο αναγκαίο περιεχόμενό του σε επίπεδο αρχών, ενώ θα υπάρχει ευελιξία στην παράθεση συμπληρωματικών πληροφοριών ώστε, εν τέλει, το μοναδικό εν λόγω φορολογικό στοιχείο να περιέχει όλες τις κατά περίπτωση αναγκαίες πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την φορολογική τεκμηρίωση, παρακολούθηση και έλεγχο οποιασδήποτε συναλλαγής.

• 4. Συμπερασματικές παρατηρήσεις

Συμπερασματικά θεωρούμε ότι οι προτάσεις που τέθηκαν σε δημόσια διαβούλευση από το Υπουργείο Οικονομικών σχετικά με την φορολογία των επιχειρήσεων δεν μπορούν να εκληφθούν ότι εκφράζουν την πρόθεση μεταρρύθμισης ή έστω αναμόρφωσης του φόρου εισοδήματος. Άλλωστε τούτο θα ήταν μάλλον ανέφικτο εντός του περιορισμένου χρόνου που είναι διαθέσιμος για διάλογο και προετοιμασία του σχετικού νομοσχεδίου. Οι μόνες ουσιαστικότερες αλλαγές αφορούν στον τρόπο φορολογίας των κερδών των α.ε. και ε.π.ε. και στον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης των ελευθέρων επαγγελματιών. Παρά ταύτα, τα στελέχη του Υπουργείου Οικονομικών διαβεβαίωσαν ότι όλες οι απόψεις των παραγωγικών και επαγγελματικών φορέων θα ληφθούν υπ' όψιν και θα αξιολογηθούν ενόψει μελλοντικών νομοθετικών πρωτοβουλιών, δεδομένου ότι το Υπουργείο στοχεύει να συνεχίσει τον διάλογο για την φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων.

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ – ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ»

Ευστάθιος Κ. Μπακάλης

Δικηγόρος

Μ.Δ.Ε. Αστικού Δικαίου Νομικής Σχολής Πανεπιστημίου Αθηνών

Δ.Ε.Α. Φορολογικού Δικαίου Πανεπιστημίου Paris 1

Panthéon-Sorbonne

Μ.Δ.Ε. Φορολογικού Δικαίου Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών

1. Εισαγωγικά

1.1 Κατευθυντήριες αρχές

Η περιουσία (κεφάλαιο) αποτελεί αναμφισβήτητα παράγοντα της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών. Το ίδιο το Σύνταγμα, στο άρθρο 78§1, αναφέρεται, στο πλαίσιο της κατοχυρώσεως της αρχής της νομιμότητας του φόρου, στο «είδος της περιουσίας», το οποίο οφείλει να προσδιορίζει σαφώς ο φορολογικός νόμος. Ως περιουσία νοείται τόσο η ακίνητη, όσο και η κινητή (χρηματικές καταθέσεις, άυλοι τίτλοι). Η δε φορολόγησή της είναι δυνατό να πραγματοποιείται είτε εξ αφορμής της μεταβιβάσεώς της, από επαχθή ή χαριστική αιτία, είτε εξ αυτής της ιδίας της κατοχής της.

Εντούτοις, η άσκηση της κρατικής φορολογικής εξουσίας δεν στερείται περιορισμών, οι οποίοι απορρέουν από συνταγματικές διατάξεις. Πέραν των ορίων της φορολογικής επιβολής, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, σχετικοί περιορισμοί τίθενται και εκ της εφαρμογής των συνταγματικών διατάξεων, που κατοχυρώνουν τα ατομικά δικαιώματα. Ήδη από πολύ νωρίς, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με

σειρά αποφάσεών του, επεσήμανε ότι η επιβολή φόρων δεν επιτρέπεται να οδηγεί ούτε σε δήμευση της περιουσίας του φορολογουμένου, δηλαδή σε ουσιώδη περιορισμό της ιδιοκτησίας του, ούτε σε κατάλυση της οικονομικής του ελευθερίας (βλ. ΣτΕ 1395-96/1956, 2307/1963, 1131/1965). Κατά συνέπεια, η αναζήτηση του βελτίστου φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να καθοδηγείται από καθαρά ταμειευτικούς σκοπούς και να υπαγορεύεται αποκλειστικώς από όρους αποδοτικότητας, αλλά πρέπει να βρίσκεται σε συμμόρφωση και με τις συνταγματικές επιταγές και να διαφυλάσσει τα προστατευόμενα ατομικά δικαιώματα.

1.2 Το ισχύον πλαίσιο φορολογήσεως της ακίνητης περιουσίας

Κατ' αρχάς, επιβάλλεται να γίνει αντιληπτό ότι η ακίνητη περιουσία δεν αποτελεί τη μοναδική μορφή περιουσίας. Η δε ορθολογική αντιμετώπιση της φορολογήσεως της επιβάλλει τη συνολική θεώρηση της φορολογικής της επιβαρύνσεως, η οποία απαρτίζεται σήμερα από πληθώρα φόρων και τελών, που καταδεικνύουν έλλειψη συστηματικής αντιμετώπισεως του ζητήματος και καταλήγουν σε υπέρμετρη φορολογική πίεση. Δεν περιορίζεται, μάλιστα, στο πεδίο της κατοχής ή της μεταβιβάσεως της περιουσίας, αλλά συνδέεται και με τη φορολογία του εισοδήματος, που προέρχεται από τα ακίνητα και αποτελεί, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), εισόδημα Α'-Β' πηγής.

Στο πλαίσιο αυτό, ενδεικτικώς αναφέρονται οι ακόλουθοι φόροι και τέλη: **A)** Στο πεδίο της φορολογίας της μεταβιβάσεως της ακίνητης περιουσίας από επαχθή αιτία ισχύει ο Φόρος Μεταβιβάσεως Ακινήτων (Φ.Μ.Α., Ν. 1587/1950), ο Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ., άρθρα 2-10 Ν. 3427/2005) και το Τέλος Συναλλαγής (Τ.Σ., άρθρα 11-19 Ν. 3427/2005) και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας στις νεόδμητες οικοδομές (Φ.Π.Α., άρθρο 1 Ν. 3427/2005, άρθρο 6 Κ.Φ.Π.Α.). **B)** Στο πεδίο της φορολογίας της μεταβιβάσεως της ακίνητης περιουσίας από χαριστική αιτία ισχύει ο Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών (Ν.

2961/2001). Γ) Στο πεδίο της φορολογίας της κατοχής της ακίνητης περιουσίας ισχύει το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ., άρθρα 5-21 Ν. 3634/2008), το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (Τ.Α.Π., άρθρο 24 Ν. 2130/1993), ο Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (άρθρα 15-18 Ν. 3091/2002), εσχάτως δε επιβλήθηκε και Έκτακτη Εισφορά στα Ακίνητα (άρθρο 3 Ν. 3808/2009). Δ) Στο πεδίο της φορολογίας του εισοδήματος, το Εισόδημα από Ακίνητα αποτελεί εισόδημα Α'-Β' πηγής (άρθρα 20-23 Κ.Φ.Ε.) και συναθροίζεται, κατ' αρχάς, με τα λοιπά εισοδήματα του φορολογουμένου και, επιπλέον, επιβάλλεται Συμπληρωματικός Φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (άρθρα 9§5, 10§2 και 109§3 Κ.Φ.Ε.). Τέλος Χαρτοσήμου πλέον Εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα μισθώματα πλην μισθώσεων κατοικιών (άρθρο 13§2 εδ. α' Κ.Ν.Τ.Χ.), ενώ, περαιτέρω, υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για ιδιοχρησιμοποιούμενες ή δωρεάν παραχωρούμενες οικοδομές (άρθρο 22 Κ.Φ.Ε.) και προβλέπεται τεκμήριο δαπανών διαβιώσεως για ιδιοκατοικουμένη ή μισθωμένη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τ.μ. και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τ.μ. (άρθρο 16§1 περ. α' Κ.Φ.Ε.) και τεκμήριο αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών (άρθρο 17 περ. γ' Κ.Φ.Ε.). Τα ανωτέρω αποτελούν τα σημαντικότερα φορολογικά βάρη, που προβλέπονται σχετικά με την ακίνητη περιουσία, χωρίς, ωστόσο, η φορολογική επιβάρυνση να εξαντλείται σε αυτά, καθώς υπάρχει ακόμη πληθώρα δημοτικών τελών, αλλά και τελών, που σχετίζονται με τη σύνταξη και μεταγραφή των μεταβιβαστικών συμβολαίων, την έκδοση των οικοδομικών αδειών κλπ.

Η ως άνω περιγραφείσα πανσπερμία νομοθετικών ρυθμίσεων, που αφορούν στη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας, δημιουργεί ένα συνολικό δυσβάστακτο φορολογικό βάρος, το οποίο τείνει να αποκτήσει δημοτικές διαστάσεις. Επιπροσθέτως, η παράλληλη ισχύς διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων για το ίδιο ζήτημα, όπως είναι η μεταβίβαση των ακινήτων εξ επαχθούς αιτίας, όπου εφαρμόζεται, ανάλογα με την περίπτωση, είτε

ο Φ.Μ.Α., είτε ο Φ.Α.Υ. και το Τ.Σ. είτε ο Φ.Π.Α., προκαλεί σύγχυση και, ενδεχομένως, αδικίες. Σε κάθε περίπτωση, ζητούμενο δεν είναι απλώς η ευκαιριακή αποκόμιση φορολογικών εσόδων, με τη θέσπιση νέων φόρων στη θέση των καταργουμένων παλαιών, αλλά η συστηματική αξιολόγηση του υφισταμένου πλαισίου και η διορθωτική επέμβαση στα κακώς κείμενα αυτού, με στόχο την ίση κατανομή των φορολογικών βαρών.

2. Προτάσεις στη φορολογία της μεταβιβάσεως της

περιουσίας

2.1 Φορολογία της εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως της περιουσίας

2.1.1 Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος

Σημειώνεται, κατ' αρχάς, ότι ο Φ.Α.Υ., ο οποίος επιβάλλεται στη διαφορά μεταξύ των αντικειμενικών αξιών του χρόνου πωλήσεως και του χρόνου κτήσεως, επαφίεται αποκλειστικώς στην κατά καιρούς αύξηση των αντικειμενικών αξιών και δεν λαμβάνει υπ' όψιν του τον πληθωρισμό. Επιπλέον, δεν υπάρχει πρόβλεψη συνυπολογισμού τυχόν δαπανών για προσθήκες ή βελτιώσεις, με τις οποίες έχει επιβαρυνθεί ο πωλητής. Παραγνωρίζεται δε το γεγονός ότι ο πωλητής, κατά τον χρόνο της κτήσεως, ακόμη και αν απέκτησε στην αντικειμενική αξία, επιβαρύνθηκε, ενδεχομένως, επιπλέον και με φόρο. Εάν, μάλιστα, ο πωλητής έχει αποκτήσει το πωλούμενο σε αγοραία αξία μεγαλύτερη της αντικειμενικής και έχει φορολογηθεί με βάση αυτή, τότε δικαιότερο είναι να ληφθεί υπ' όψιν η μεγαλύτερη αυτή αξία ως αξία κτήσεως. Άπαντα τα ανωτέρω παρίστανται συνεκτιμητέα, ώστε να υπολογισθεί η υπεραξία, την οποία αυτός αποκομίζει κατά την πώληση. Τέλος, η εφαρμογή του Φ.Α.Υ. ενδέχεται να οδηγήσει σε άνιση φορολογική μεταχείριση, καθώς, καίτοι έχει μεσολαβήσει μικρό μόνο χρονικό διάστημα μεταξύ κτήσεως και πωλήσεως, η μεσολαβούσα αύξηση των αντικειμενικών αξιών δύναται να δημιουργήσει μεγάλη φορολογική επιβάρυνση. Στην πράξη, μάλιστα, το πιθανότερο είναι η μετακύλιση του σχετικού φορολογικού βάρους στον αγοραστή.

Εφ' όσον αποφασισθεί η διατήρησή του, προτείνεται, πέραν της κατά τα ανωτέρω προβλέψεως αναπροσδιορισμού της αξίας κτήσεως, η αναδιαμόρφωση της κλίμακας, καθώς αφενός ο ανώτατος συντελεστής (20%) είναι ιδιαίτερα υψηλός και αφετέρου θα πρέπει να μειωθεί το ανώτατο χρονικό διάστημα, εντός του οποίου θεωρείται ότι υφίσταται υπεραξία για τον πωλητή, σύμφωνα με τα ακόλουθα:

Α) Συντελεστής δεκαπέντε τοις εκατό (15%) εάν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα έως και πέντε (5) έτη από τη μεταβίβαση του ακινήτου.

Β) Συντελεστής δέκα τοις εκατό (10%) εάν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών και έως δεκαπέντε (15) έτη από τη μεταβίβαση του ακινήτου.

Γ) Συντελεστής πέντε τοις εκατό (5%) εάν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ετών και έως είκοσι (20) έτη από τη μεταβίβαση του ακινήτου.

2.1.2 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Για κοινωνικούς λόγους, η απαλλαγή πρώτης κατοικίας ισχύει και μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα νεόδομητα ακίνητα (ν. 3427/2005), με αποτέλεσμα η παράδοση ακινήτου ως πρώτης κατοικίας να μην υπάγεται σε Φ.Π.Α., αλλά να εξακολουθεί να διέπεται από τους κανόνες του Φ.Μ.Α. Εντούτοις, οσάκις πρόκειται περί αντιπαροχής, για τις ιδιοκτησίες, που περιέρχονται στον οικοπεδούχο, λόγω της φύσεως της αντιπαροχής ως συμβάσεως έργου, δεν θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα μεταβίβαση και, ακόμη και όταν πρόκειται για πρώτη κατοικία γι' αυτόν, υπάγεται κανονικά σε Φ.Π.Α. Τα ανωτέρω επισημαίνονται και στην υπ' αριθμ. 1049703/3689/770/A0014/ΠΟΛ. 1083/25.05.2006 εγκύκλιο διαταγή του Υφυπουργού Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία «Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 1 του Ν.1078/1980) μπορούν να απαλλάσσονται οι συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Κατά

την ανοικοδόμηση συνεπώς κατοικίας είτε με το σύστημα της αυτεπιστασίας είτε της αντιπαροχής για τον οικοπεδούχο δεν συνάπτεται σύμβαση αγοράς και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις του Φ.Μ.Α. προκειμένου να κριθεί ο οικοπεδούχος ως δικαιούχος απαλλαγής Α' κατοικίας. Για το λόγο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιούται απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. οποιοσδήποτε κατασκευάζει κατοικία σε ιδιόκτητο οικόπεδο με οποιοδήποτε τρόπο».

Προκαλείται, κατά τον τρόπο αυτό, ανισότητα, καθώς υπάρχει ταυτότητα κοινωνικών λόγων, που θα δικαιολογούσαν και στην περίπτωση αυτή τη χορήγηση της σχετικής απαλλαγής. Ως εκ τούτου, προτείνεται η θέσπιση διατάξεως, με την οποία θα λογίζεται ότι και στην περίπτωση αυτή πρόκειται περί αποκτήσεως πρώτης κατοικίας, η οποία, τηρουμένων των σχετικών γενικών προϋποθέσεων, θα μπορεί να απαλλάσσεται του φόρου.

2.1.3 Φόρος Μεταβιβάσεως Ακινήτων

Η προοιωνιζομένη αύξηση των αντικειμενικών αξιών, καίτοι δεν συνάδει με την υφισταμένη κατάσταση στην αγορά ακινήτων, στην οποία παρατηρείται, κατά τα κοινώς ομολογούμενα, τεράστια ύφεση, θα πρέπει να συνοδευθεί από μείωση του Φ.Μ.Α. Προτείνεται η καθιέρωση προοδευτικής κλίμακας, συναρτημένης προς την αξία του πωλουμένου ακινήτου, σύμφωνα με τα κάτωθι:

| Κλιμάκιο | Συντελεστής Κλιμακίου | Φόρος Κλιμακίου | Φορολογητέα Αξία | Αναλογών Φόρος |
|-----------------|-----------------------|-----------------|------------------|----------------|
| 0-100.000 | 5% | 5.000 | 100.000 | 5.000 |
| 100.001-200.000 | 7% | 7.000 | 200.000 | 12.000 |
| 200.001-300.000 | 9% | 9.000 | 300.000 | 21.000 |
| Υπερβάλλον | 11% | | | |

2.1.4 Απαλλαγή πρώτης κατοικίας

Η αποσύνδεση της απαλλαγής πρώτης κατοικίας από την οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου και την αξία του ακι-

νήτου και η πρόβλεψη της ανεξαιρέτως για κατοικία έως διακόσια (200) τ.μ. δημιουργεί ανισότητες και στερεί την είσπραξη φορολογικών εσόδων σε περιπτώσεις, οι οποίες ουδόλως συναρτώνται με τους κοινωνικούς λόγους, που υπαγορεύουν την απαλλαγή αυτή. Ως εκ τούτου, παρίσταται δικαιότερη η θέσπιση ανωτάτου ορίου αξίας ύψους διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ, αυξανόμενο κατά πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ για τους εγγάμους, κατά δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ καθ' ένα για το πρώτο και το δεύτερο ανήλικο τέκνο και κατά είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ καθ' ένα για το τρίτο και επόμενα ανήλικα τέκνα. Παραλλήλως, προτείνεται η μείωση του ορίου των διακοσίων (200) τ.μ. σε εκατόν είκοσι (120) τ.μ. για τους αγάμους και σε εκατόν πενήντα (150) τ.μ. για τους εγγάμους, προσαυξημένα κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα εκ των ανηλίκων τέκνων. Η πρόβλεψη μεγαλύτερου αφορολογήτου ορίου και περισσοτέρων τ.μ. για τους εγγάμους θα αφορά μόνο σε περιπτώσεις, όπου οι σύζυγοι αποκτήνουν το ακίνητο εξ αδιαιρέτου.

Επιπλέον, δεδομένου ότι στην πράξη παρίσταται συνήθης, αλλά και επιβεβλημένη, λόγω των αυξημένων αναγκών σταθμεύσεως, η αγορά θέσεων σταθμεύσεως, προτείνεται η προβλεπόμενη απαλλαγή να καλύπτει και μία θέση σταθμεύσεως, επιφανείας έως δώδεκα (12) τ.μ., με συνυπολογισμό της αξίας της στο κατά τα ανωτέρω αφορολόγητο όριο.

Προκειμένου να τονωθεί η αγορά των ακινήτων, η οποία βρίσκεται σε ύφεση, κρίνεται σκόπιμη και η παροχή φορολογικών κινήτρων για την απόκτηση πρώτης επαγγελματικής στέγης, με την πρόβλεψη αφορολογήτου ποσού αξίας εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, υπό την προϋπόθεση ότι η επαγγελματική δραστηριότητα θα εξακολουθεί να ασκείται σε αυτή επί πέντε (5) τουλάχιστον έτη και, παραλλήλως, θα προκύπτει εξ αυτής ένα ελάχιστο όριο ακαθάριστων εσόδων, προκειμένου να αποφευχθούν καταστρατηγήσεις με τη μορφή εικονικής επαγγελματικής δραστηριότητας.

Τέλος, προς την κατεύθυνση του εξορθολογισμού του φορολογικού συστήματος δύνανται να χρησιμεύσουν και τα πορίσματα

της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων, τα οποία αποφαίνονται επί της νομιμότητας υιοθετουμένων διοικητικών λύσεων και της συνταγματικότητας υφισταμένων φορολογικών ρυθμίσεων. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν και να αποτελέσουν γνώμονα για σχετικές νομοθετικές μεταβολές οι υπ' αριθμ. 12231/2003 και 1507/2005 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, καθώς και η υπ' αριθμ. 1913/2007 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, που επικύρωσε τη δεύτερη εκ των ανωτέρω αποφάσεων, όσον αφορά στη ζήτηση της χορηγήσεως απαλλαγής πρώτης κατοικίας στους αλλοδαπούς, καθώς και η υπ' αριθμ. 3003/2008 απόφαση του ΣτΕ, που αφορά στο ζήτημα της χορηγήσεως δεύτερης απαλλαγής πρώτης κατοικίας στους εγγάμους, καίτοι έλαβαν σχετική απαλλαγή και ως άγαμοι.

Ως προς το πρώτο ζήτημα, με τις ως άνω αποφάσεις κρίθηκε ότι από τις ισχύουσες διατάξεις συνάγεται ότι η απαλλαγή από τον Φ.Μ.Α. λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας παρέχεται όχι μόνο σε Έλληνες πολίτες, αλλά γενικώς σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατοικούν μονίμως στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους. Η δε υπ' αριθμ. 1080792/1428/0013/ΠΟΛ. 1162/10.07.1989 εγκύκλιος διαταγή του Υπουργού Οικονομικών, η οποία ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι δικαιούχοι της απαλλαγής είναι μόνον Έλληνες πολίτες και πολίτες Κρατών-Μελών της Ε.Ε., που κατοικούν στην Ελλάδα, κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησεως, διότι η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 12 του Ν. 1078/1980 παρέχει εξουσιοδότηση μόνο για τον καθορισμό του τρόπου διαπιστώσεως της συνδρομής στο πρόσωπο του αγοραστή των προϋποθέσεων απαλλαγής και όχι για τη θέσπιση νέων προϋποθέσεων, όπως η ελληνική ιθαγένεια. Σημειώνεται, ότι για το θέμα αυτό έχει συνταχθεί και σχετικό Πόρισμα του Συνηγούρου του Πολίτη, με το οποίο καλούνται οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να συμμορφώνονται προς τα ανωτέρω.

Ως προς το δεύτερο ζήτημα, το ΣτΕ έκρινε ότι, κατά την έννοια των σχετικών με την απαλλαγή πρώτης κατοικίας διατάξεων,

ερμηνευομένων εν όψει του σκοπού τους, που είναι η διευκόλυνση των εγγάμων, προκειμένου να αποκτήσουν ιδιόκτητη οικογενειακή στέγη, και του άρθρου 21 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι η οικογένεια και ο γάμος τελούν υπό την προστασία του Κράτους, στην περίπτωση που η οικογένεια δεν διαθέτει ιδιόκτητο ακίνητο, το οποίο να καλύπτει τις στεγαστικές της ανάγκες, οι έγγαμοι δικαιούνται απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α. για την απόκτηση οικογενειακής στέγης, χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν απαλλαγή από τον φόρο αυτό, της οποίας είχε τύχει ένας από τους συζύγους πριν από τον γάμο. Αυτό δε, διότι ο άγαμος δεν τελεί υπό τις αυτές συνθήκες με τον έγγαμο ή την οικογένεια και, συνεπώς, η απαλλαγή, της οποίας είχε τύχει, υπηρετούσε, όταν είχε δοθεί, πάντως, διαφορετικό σκοπό. Επομένως, στην περίπτωση, που ο ένας από τους συζύγους είχε τύχει απαλλαγής από τον φόρο αυτό, πριν από τον γάμο, για την απόκτηση πρώτης κατοικίας, η εκποίηση του ακινήτου αυτού δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη χορήγηση απαλλαγής από τον φόρο για το ακίνητο που αποκτάται, ως οικογενειακή στέγη, μετά τον γάμο, διότι, για την οικογένεια, η απαλλαγή αυτή είναι η πρώτη που χορηγείται.

Για λόγους ασφαλείας δικαίου, επιβάλλεται οι προπαρατεθείσες νομολογιακές κρίσεις να ενσωματωθούν σε σχετικές νομοθετικές διατάξεις, ώστε να αποφεύγονται συγκρούσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών.

2.2 Φορολογία της εκ χαριστικής αιτίας μεταβιβάσεως της περιουσίας

2.2.1 Φόρος Κληρονομιών

Η δικαιολογητική βάση της επιβολής φόρου κληρονομιών συνίσταται κυρίως στην από μέρους του Κράτους εξασφάλιση ενός σταθερού πλαισίου, εντός του οποίου ο κληρονομούμενος μπόρεσε να δημιουργήσει και να μεταβιβάσει την περιουσία του. Παράλληλως, όμως, τουλάχιστον όσον αφορά στα τέκνα και τη σύζυγο του κληρονομούμενου, πρέπει να αναγνωρίζεται και η προσωπική τους συμμετοχή και συμβολή στη δημιουργία της πε-

ριουσίας, την οποία πλέον αποκτούν αιτία θανάτου, και, συνακόλουθα, να υφίστανται ευνοϊκότερη έναντι των υπολοίπων φορολογική μεταχείριση. Στην αξίωση αυτή συνηγρεί και η συνταγματική προστασία των θεσμών του γάμου και της οικογενείας (άρθρο 21 του Συντάγματος). Κοινωνικοί λόγοι υπαγορεύουν όμοια φορολογική μεταχείριση και για τους γονείς και τα εγγόνια του φορολογουμένου. Όσο, όμως, χαλαρώνει ο συγγενικός δεσμός, εξασθενίζει και η δικαιολογητική βάση ευνοϊκής μεταχειρίσεως. Εν πάση δε περιπτώσει, δεν δικαιολογείται η όμοια φορολογική μεταχείριση των προσώπων, που εντάσσονται στην Α' κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία), με αυτά, που απαρτίζουν τη Β' κατηγορία κατά την ως άνω διάταξη.

Στο πλαίσιο αυτό, προτείνεται, για την Α' κατηγορία, η πρόβλεψη αφορολογήτου ορίου ύψους τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ και, μετά την υπέρβαση του ορίου αυτού, η προοδευτική φορολογία της κληρονομιαίας περιουσίας, στην οποία θα περιλαμβάνονται τα πάσης φύσεως περιουσιακά στοιχεία, κατά τον ακόλουθο πίνακα:

Α' κατηγορία

| Κλιμάκιο | Συντελεστής Κλιμακίου | Φόρος Κλιμακίου | Φορολογητέα Περιουσία | Αναλογών Φόρος |
|-------------------|------------------------------|------------------------|------------------------------|-----------------------|
| 0-300.000 | – | – | 300.000 | – |
| 300.001–500.000 | 5% | 10.000 | 500.000 | 10.000 |
| 500.001–1.000.000 | 10% | 50.000 | 1.000.000 | 60.000 |
| Υπερβάλλον | 15% | | | |

Παραλλήλως, προκειμένου να αποτραπεί η μείωση της επιχειρηματικότητας, προτείνεται, όπως εφαρμόζεται και σε αρκετές άλλες χώρες, η πλήρης φορολογική απαλλαγή των αιτία θανάτου μεταβιβαζομένων επιχειρήσεων (ατομικών επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιρειών, εταιρικών μεριδίων ε.π.ε., μετοχών α.ε.) στα πρόσωπα της Α' κατηγορίας, εφ' όσον, τόσο

πριν, όσο και μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, στην άσκηση της επιχειρήσεως δεν εμπλέκονται άλλα πρόσωπα (π.χ. μεταβίβαση ατομικής επιχειρήσεως στον γιο και τον ανιψιό, μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων προσωπικής εταιρείας στη σύζυγο και στον εξάδελφο), η δε επιχειρηματική δραστηριότητα εξακολουθεί να ασκείται υπό τη σύνθεση αυτή επί τρία (3) έτη από τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, προκειμένου να αποφευχθούν καταστρατηγήσεις μέσω διαδοχικών μεταβιβάσεων.

Για τις κατηγορίες Β' και Γ' προτείνεται η προοδευτική φορολόγησή τους κατά τους ακόλουθους πίνακες:

Β' Κατηγορία

| Κλιμάκιο | Συντελεστής Κλιμακίου | Φόρος Κλιμακίου | Φορολογητέα Περιουσία | Αναλογών Φόρος |
|-------------------|-----------------------|-----------------|-----------------------|----------------|
| 0-150.000 | – | – | 150.000 | – |
| 150.001-300.000 | 5% | 7.500 | 300.000 | 7.500 |
| 300.001-500.000 | 10% | 20.000 | 500.000 | 27.500 |
| 500.001-1.000.000 | 15% | 75.000 | 1.000.000 | 102.500 |
| Υπερβάλλον | 20% | | | |

Γ' Κατηγορία

| Κλιμάκιο | Συντελεστής Κλιμακίου | Φόρος Κλιμακίου | Φορολογητέα Περιουσία | Αναλογών Φόρος |
|-------------------|-----------------------|-----------------|-----------------------|----------------|
| 0-20.000 | – | – | 20.000 | – |
| 20.001-150.000 | 10% | 13.000 | 150.000 | 13.000 |
| 150.001-300.000 | 20% | 30.000 | 300.000 | 43.000 |
| 300.001-500.000 | 25% | 50.000 | 500.000 | 93.000 |
| 500.001-1.000.000 | 30% | 150.000 | 1.000.000 | 243.000 |
| Υπερβάλλον | 40% | | | |

2.2.2 Φόρος Γονικών Παροχών

Προτείνεται η εφαρμογή του ως άνω πίνακα της Α' κατηγορίας της Φορολογίας Κληρονομιών, με μείωση των συντελεστών κατά είκοσι τοις εκατό (20%).

Ως προς τον συνυπολογισμό των γονικών παροχών προς το ίδιο πρόσωπο, προτείνεται ως αφητηριακό σημείο η ημερομηνία καταθέσεως του σχετικού νομοσχεδίου στη Βουλή, ήτοι ο μη συνυπολογισμός των προγενεστέρων γονικών παροχών, που έλαβαν χώρα υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, στις ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του οποίου δικαιολογημένως απέβλεψαν οι παρέχοντες.

3. Προτάσεις στη φορολογία της κατοχής της ακίνητης περιουσίας

3.1 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

Επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι η τάση, η οποία επικρατεί σε πανευρωπαϊκό επίπεδο, συνίσταται στην κατάργηση της φορολόγησης της κατοχής της περιουσίας. Μόλις τέσσερεις ευρωπαϊκές χώρες, πλην της Ελλάδας, διατηρούν τον φόρο κατοχής της περιουσίας: η Γαλλία, το Λιχτενστάιν, η Νορβηγία και η Ελβετία. Η δε φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας εξ αφορμής της μεταβίβασής της, από επαχθή ή χαριστική αιτία, σε συνδυασμό με τη φορολόγηση των εισοδημάτων, που πηγάζουν εξ αυτής, αποτελούν επαρκή στοιχεία εντοπισμού της σχετικής φοροδοτικής ικανότητας και επιβολής των προσηκόντων προς αυτή φορολογικών βαρών. Παραλλήλως, αποφεύγεται ο κίνδυνος να θεωρηθεί ότι θίγεται η ουσία του συνταγματικώς και υπερνομοθετικώς προστατευομένου δικαιώματος ιδιοκτησίας (άρθρο 17 του Συντάγματος και άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.). Κατά μείζονα λόγο, η φορολόγηση των τραπεζικών καταθέσεων, ως μορφής κεφαλαίου, εγκυμονεί τον σοβαρότατο κίνδυνο εξαγωγής εθνικών κεφαλαίων στο εξωτερικό.

Δεδομένης της πολιτικής βουλήσεως και των σχετικών εξαγγελιών περί καταργήσεως του Ε.Τ.ΑΚ. και αντικαταστάσεώς του δι' επαναφοράς του Φ.Μ.Α.Π. (Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας), θα πρέπει να ερευνηθεί τι συνιστά πράγματι μεγάλη ακίνητη περιουσία, η οποία τυγχάνει φορολογητέα, ώστε να αποφευχθεί, διά γενικεύσεων, η έμμεση τιμωρία της μικρής και μεσαίας ιδιωτι-

κής περιουσίας. Βάσει των ανωτέρω, των δεδομένων της αγοράς και της εξαγγελθείσας αυξήσεως των αντικειμενικών αξιών, προτείνεται η επιβολή του Φ.Μ.Α.Π. σύμφωνα με την κάτωθι προοδευτική κλίμακα, η οποία αφορά στην ατομική περιουσιακή αξία εκάστου, ανεξαρτήτως εάν είναι έγγαμος ή άγαμος:

Κλίμακα Φυσικών Προσώπων

| Κλιμάκιο | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Σύνολο Περιουσίας | Σύνολο Φόρου |
|---------------------|--------------------|----------------------------|------------------------------|-------------------------|
| 0-400.000 | – | – | 400.000 | – |
| 400.001-700.000 | 0,1% | 300 | 700.000 | 300 |
| 700.001-1.000.000 | 0,2% | 600 | 1.000.000 | 900 |
| 1.000.001-1.500.000 | 0,3% | 1.500 | 1.500.000 | 2.400 |
| 1.500.001-2.000.000 | 0,4% | 2.000 | 2.000.000 | 4.400 |
| 2.000.001-3.000.000 | 0,5% | 5.000 | 3.000.000 | 9.400 |
| Υπερβάλλον | 0,6% | | | |

Ως προς τα κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, προτείνεται η απαλλαγή μόνο των ιδιοχρησιμοποιούμενων για την παραγωγή ή την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας ακινήτων, καθώς και των εμπορευσίμων ακινήτων των οικοδομικών επιχειρήσεων, και, κατά τα λοιπά, η επιβολή φόρου σύμφωνα με την κάτωθι προοδευτική κλίμακα:

| Κλιμάκιο | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Σύνολο Περιουσίας | Σύνολο Φόρου |
|---------------------|--------------------|----------------------------|------------------------------|-------------------------|
| 1-200.000 | 0,1% | 200 | 200.000 | 200 |
| 200.001-400.000 | 0,2% | 400 | 400.000 | 600 |
| 400.001-600.000 | 0,3% | 600 | 600.000 | 1.200 |
| 600.001-800.000 | 0,4% | 800 | 800.000 | 2.000 |
| 800.001-1.000.000 | 0,5% | 1.000 | 1.000.000 | 3.000 |
| 1.000.001-3.000.000 | 0,6% | 12.000 | 3.000.000 | 15.000 |
| Υπερβάλλον | 0,7% | | | |

Ως προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα προτείνεται η απαλλαγή μόνο των ακινήτων, που χρησιμοποιούνται για λατρευτικούς σκοπούς, στο πλαίσιο των αναγνωρισμένων από το Ελληνικό Κράτος θρησκειών, και, κατά τα λοιπά, η επιβολή φόρου με την ακόλουθη προοδευτική κλίμακα:

Κλίμακα Νομικών Προσώπων Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα

| Κλιμάκιο | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Σύνολο Περιουσίας | Σύνολο Φόρου |
|---------------------|--------------------|------------------------|--------------------------|---------------------|
| 1-400.000 | 0,1% | 400 | 400.000 | 400 |
| 400.001-800.000 | 0,2% | 800 | 800.000 | 1.200 |
| 800.001-1.200.000 | 0,3% | 1.200 | 1.200.000 | 2.400 |
| 1.200.001-1.600.000 | 0,4% | 1.600 | 1.600.000 | 4.000 |
| 1.600.001-2.000.000 | 0,5% | 2.000 | 2.000.000 | 6.000 |
| 2.000.001-3.000.000 | 0,6% | 6.000 | 3.000.000 | 12.000 |
| Υπερβάλλον | 0,7% | | | |

Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι στη Γερμανία, το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο της Καρλσρούης, με μια απόφαση που εξέδωσε στις 22 Ιουνίου 1995 (BVerfGE, 93, 121), οδήγησε, κατ' ουσίαν, στη σιωπηρή απόσυρση του γερμανικού φόρου επί της κατοχής της περιουσίας (Vermögensteuer). Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, ο φόρος επί της κατοχής της περιουσίας δεν μπορεί να καθιερώνεται, παρά στο μέτρο που, από τη συνύπαρξή του με τους άλλους υφισταμένους φόρους, αφήνει άθικτη την ουσία της περιουσίας και μπορεί να καταβάλλεται ετησίως χάρη στα εισοδήματα, τα οποία προέρχονται κατά συνήθη χρήση από την περιουσία αυτή. Προχωρώντας δε ακόμη παραπέρα, σημείωσε ότι και το εισόδημα, που προκύπτει από την περιοδική εκμετάλλευση της περιουσίας, πρέπει μεν να συμβάλλει στην κάλυψη των δημοσίων βαρών, συγχρόνως, όμως, ένα τμήμα του πρέπει να παραμένει εις χείρας του φορολογουμένου-κατόχου της περιουσίας. Διατυπώνοντας δε τον λεγόμενο κανόνα

της «διαιρέσεως εις το ήμισυ» (Halbteilungsgrundsatz), τοποθέτησε το όριο στο ήμισυ του ως άνω εισοδήματος, με την έννοια ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση της ακίνητης περιουσίας δεν μπορεί να υπερβαίνει το ήμισυ του εισοδήματος, που παράγεται από αυτή.

Στο ίδιο πνεύμα κινήθηκε κατά το παρελθόν και το Γαλλικό Συνταγματικό Συμβούλιο (Conseil Constitutionnel), σε μια απόφαση, που εξέδωσε στις 29 Δεκεμβρίου 1998 (no 98-405 DC), σχετικά με τον γαλλικό φόρο αλληλεγγύης επί της περιουσίας (Impôt de Solidarité sur la Fortune), ο οποίος, σημειωτέον, επιβάλλεται στο σύνολο της περιουσίας και όχι μόνον στην ακίνητη ιδιοκτησία. Στην απόφαση αυτή, το Γαλλικό Συνταγματικό Συμβούλιο επεσήμανε ότι ο φόρος αλληλεγγύης επί της περιουσίας αποτελεί φόρο επί της κατοχής της περιουσίας, καταβλητέο διά των εισοδημάτων, που παράγει αυτή. Για να είναι η φορολόγηση της περιουσίας συνταγματικώς ανεκτή, θα πρέπει η κατοχή της να συνδέεται και με παραγωγή εισοδήματος. Προς την κατεύθυνση αυτή, μάλιστα, θεσπίστηκε, με τον φορολογικό νόμο (loi de finances) του 2006, και η λεγομένη «φορολογική ασπίδα» (bouclier fiscal), σύμφωνα με την οποία η συνολική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου από τους αμέσους φόρους (φόρος εισοδήματος, φόρος κατοχής, δημοτικοί φόροι - αντίστοιχοι με το Τ.Α.Π. - και φόρος κατοικίας) δεν πρέπει να υπερβαίνει αθροιστικώς το εξήντα τοις εκατό (60%) των εισοδημάτων του. Εν συνεχεία δε, με τον νόμο της 1ης Αυγούστου 2007 «για την ενίσχυση της εργασίας, της απασχολήσεως και της αγοραστικής δύναμews», το όριο των ως άνω αμέσων φόρων, στους οποίους, μάλιστα, προστέθηκαν και οι κοινωνικές εισφορές, κατήλθε στο πενήντα τοις εκατό (50%) των εισοδημάτων του φορολογουμένου. Η δε στόχευση του μέτρου αυτού είναι προφανής, ήτοι η αποφυγή προσλήψεως δημοτικού χαρακτήρα από τη σχετική φορολογία.

Εκ των ανωτέρω καθίσταται σαφής η ευρύτερη τάση να συνδέεται ο καταβλητέος λόγω της κατοχής της περιουσίας φόρος με το παραγόμενο εκ της περιουσίας αυτής εισόδημα. Με τον τρόπο

αυτό, αποφεύγεται το κοινωνικώς άδικο φαινόμενο να καταβάλλεται φόρος επί κενών ιδιοκτησιών, εκ των οποίων ο φορολογούμενος ουδεμία ωφέλεια αποκομίζει ετησίως. Προβάλλει δε η ανάγκη ανάλογη σύνδεση να γίνει και αναφορικά με τον Φ.Μ.Α.Π., ιδίως εάν υιοθετηθούν τελικώς επαχθέστερα φορολογικά μέτρα από τα εδώ προτεινόμενα. Έτσι, θα πρέπει, ως μέση λύση, εάν δεν γίνει ευθέως σύνδεση με το παραγόμενο εξ αυτής εισόδημα και θέσπιση αντιστοίχου ορίου, να υπάρξει, τουλάχιστον, πρόβλεψη ώστε, εφ' όσον μια ακίνητη ιδιοκτησία δεν παράγει εισόδημα, οι σχετικοί συντελεστές να μειώνονται στο ήμισυ.

3.2 Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων

Η στόχευση της θεσπίσεως της σχετικής φορολογίας εντοπίζεται στην ακίνητη περιουσία των εξωχωρίων εταιρειών (off-shore) και στη σύλληψη της φοροδοτικής ικανότητας των προσώπων, που αποτελούν τους πραγματικούς κατόχους των ακινήτων. Στην πράξη διαπιστώνεται ότι δεν πρόκειται για σοβαρό ανασχετικό παράγοντα της σχετικής δραστηριότητας και της συνακόλουθης διαφυγής φορολογητέας ύλης. Εντούτοις, συστηματικότερη αντιμετώπιση του ζητήματος δέον να πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της Ομάδας Εργασίας για τη φορολογία των εξωχωρίων εταιρειών.

4. Λοιπές Παρατηρήσεις

- Προκειμένου να μην ακυρώνονται εν τοις πράγμασι οι νομοθετικές ρυθμίσεις, προκαλώντας πρόσθετα βάρη στους φορολογουμένους, παρίσταται επιβεβλημένη η ανά διαστήματα τιμαριθμική αναπροσαρμογή των φορολογικών κλιμακίων, περιλαμβανομένου του αφορολογήτου ορίου
- Αρκετοί από τους υφισταμένους συντελεστές εμπορικότητας, που προβλέπονται στο σύστημα υπολογισμού των αντικειμενικών αξιών, δεν συνάδουν προς τα τρέχοντα δεδομένα της αγοράς και, ως εκ τούτου, πρέπει να τύχουν αναθεωρήσεως.
- Προκειμένου να μειωθεί, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η συνο-

λική φορολογική πίεση, την οποία υφίσταται η ακίνητη ιδιοκτησία, προτείνεται η κατάργηση του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (άρθρα 9§5, 10§2 και 109§3 Κ.Φ.Ε.) Συμπληρωματικού Φόρου στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα.

5. Επί του Κοινωνικού Διαλόγου

Η αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος αποτελεί αναμφίβολα κοινωνικό αίτημα. Παράλληλα, όμως, συνιστά σύνθετο ζήτημα, στο οποίο δεν αρμόζουν πρόχειρες λύσεις. Η απόφαση να τεθεί το υπό σύνταξη φορολογικό νομοσχέδιο σε δημόσια διαβούλευση είναι, σε κάθε περίπτωση, αξιοσημείωτη και επιδοκιμαστέα. Εντούτοις, για να αποδειχθεί ο διάλογος αποδοτικός, απαιτείται να λάβει χώρα επί συγκεκριμένης βάσεως και να υπάρχουν τα απαιτούμενα χρονικά περιθώρια, ώστε να εξετασθούν διεξοδικώς τα διαπιστούμενα προβλήματα και η βιωσιμότητα των προτεινομένων λύσεων. Ως εκ τούτου, οι περιεχόμενες στο παρόν προτάσεις δεν αποτελούν ολοκληρωμένες νομοτεχνικά ρυθμίσεις, αλλά κατευθυντήριες αρχές, που θεωρείται ότι πρέπει να διέπουν, κατά το μάλλον ή ήττον, το αναμορφωμένο φορολογικό σύστημα στη φορολογία της περιουσίας. Προκειμένου δε να μην ακυρώνεται ο διάλογος αυτός στην πράξη, πρέπει να αποφεύγονται βεβιασμένες ενέργειες εν μέσω της διεξαγωγής του, οι οποίες δίνουν την αίσθηση προειλημμένων αποφάσεων και διακοσμητικού ρόλου των συμμετεχόντων σε αυτόν. Στο πλαίσιο αυτό, διατυπώνεται η ευχή να εισακουσθούν τα διαμειφθέντα στον κοινωνικό διάλογο και να επιδειχθεί και στο μέλλον ανάλογη διάθεση για την τήρηση διαφανών και δημοκρατικών διαδικασιών κατά τη θέσπιση νομοθετικών διατάξεων καίριας κοινωνικής σημασίας.

Ομάδα Εργασίας: Έμμεσοι Φόροι - Δασμοί

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗ 2009/2010 ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Γιώργος Ι. Φωτόπουλος
Δικηγόρος, LL.M.

Δημήτριος Κυριακόπουλος
Δικηγόρος

Με εξαίρεση το ζήτημα της επέκτασης της επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και σε μέχρι σήμερα απαλλασσόμενες δραστηριότητες, καθώς και τις ήδη επιβληθείσες αυξήσεις στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, η έμμεση φορολογία δεν φαίνεται να αποτελεί πεδίο στο οποίο το Υπουργείο Οικονομικών σχεδιάζει σημαντικές παρεμβάσεις. Αυτό βεβαίως οφείλεται και στο γεγονός ότι ο ΦΠΑ, καθώς και τα τελωνειακά ζητήματα αποτελούν σε μεγάλο βαθμό αντικείμενο εναρμόνισης σε κοινοτικό επίπεδο, γεγονός που αφήνει πολύ μικρά περιθώρια κινήσεων σε εθνικό επίπεδο.

Στο πλαίσιο αυτό, και πέραν των ζητημάτων που άπτονται του ελέγχου, των διαδικασιών, της οργάνωσης των αρμόδιων υπηρεσιών και της είσπραξης των σχετικών εσόδων, τα οποία αποτελούν αντικείμενο άλλων ομάδων εργασίας, στο πεδίο της έμμεσης φορολογίας οι προτάσεις/θέσεις μας είναι οι ακόλουθες:

1. Ταχύτερη και αποτελεσματικότερη ενσωμάτωση των κοινοτικών Οδηγιών σε θέματα ΦΠΑ. Αυτό δεν αφορά μόνο την νομοτεχνική τους ένταξη στο εσωτερικό δίκαιο, αλλά και, κυρίως, την έγκαιρη παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους με την έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων σε ικανό χρονικό διάστημα πριν την ισχύ των νέων διατάξεων. Περιλαμβάνει επίσης και την έγκαιρη απάντηση σε ερωτήματα φορολογουμένων ως προς την ερμηνεία των ισχυουσών διατάξεων, απαντήσεις οι οποίες σε τακτά χρονικά διαστήματα πρέπει να κωδικοποιούνται θεματικά και να δημοσιεύονται ώστε να είναι κτήμα όλων των φορολογουμένων και όχι μόνο αυτών που έτυχε να υποβάλλουν ερώτημα και να λάβουν απάντηση.

2. Ως προς τον ΦΠΑ στα νεόδημητα κτίρια, παρά το ότι οι σχετικές διατάξεις βρίσκονται πλέον σε ισχύ για περισσότερο από τέσσερα χρόνια, υπάρχει πολύ μεγάλος αριθμός θεμάτων τα οποία δεν έχουν επιλυθεί, καθώς και κάποια που έχουν επιλυθεί με τρόπο ο οποίος δεν φαίνεται να είναι σε αρμονία με βασικές αρχές του Αστικού Δικαίου αλλά και τις κοινοτικές περί ΦΠΑ ρυθμίσεις. Ενόψει και της πενταετούς προθεσμίας για τη διενέργεια των σχετικών φορολογικών ελέγχων, είναι προφανές ότι στο άμεσο μέλλον θα προκύψουν ακόμη περισσότερα ζητήματα προς επίλυση. Αυτά βεβαίως είναι λίγο πολύ αναμενόμενα κατά την εφαρμογή νέων φορολογικών ρυθμίσεων, έρχονται όμως σε μια πολύ δύσκολη στιγμή για την ελληνική οικονομία και τους κλάδους που σχετίζονται με την οικοδομή ειδικότερα, όπως εξάλλου προκύπτει και από τα συντριπτικά και άκρως ανησυχητικά συγκριτικά στοιχεία για την κάθετη πτώση στις προεισπράξεις συμβολαίων ανάμεσα στα έτη 2008 και 2009. Θα πρέπει, επομένως, το Υπουργείο να προβεί άμεσα στις τυχόν αναγκαίες νομοθετικές αλλαγές, αλλά και, κυρίως, στην άμεση υιοθέτηση και δημοσίευση ερμηνευτικών θέσεων που θα λύνουν τα προβλήματα και δεν θα δημιουργούν νέα.

3. Σε διοικητικό επίπεδο θα πρέπει να επιταχυνθούν οι διαδικασίες επιστροφών ΦΠΑ, ειδικά υπό τις υφιστάμενες οικονομι-

κές συνθήκες όπου η στέρηση ρευστότητας από τις επιχειρήσεις έχει ολέθρια αποτελέσματα. Η επιστροφή ΦΠΑ θα πρέπει να πάψει αντιμετωπίζεται από το Δημόσιο ως χάρισμα φόρου η οποία θα πρέπει να περιορίζεται και να καθυστερείται όσο περισσότερο δυνατόν. Στο πλαίσιο αυτό θα πρέπει επίσης να εξεταστεί το ζήτημα της επέκτασης της διαδικασίας αναστολής καταβολής ΦΠΑ κατά την αγορά επενδυτικών αγαθών, γεγονός που θα έχει ευεργετικές συνέπειες για τις επιχειρήσεις, αλλά, θεωρώ, σε μεγάλο βαθμό και για το Δημόσιο δεδομένου ότι μειώνει το κίνητρο για απάτες και καταστρατηγήσεις.

4. Στον χώρο των τελωνείων, πέραν της αναγκαίας επαναξιολόγησης και διαρκούς εκπαίδευσης του προσωπικού και επανεξέτασης των σχετικών διαδικασιών, θεωρούμε αναγκαία την άμεση διασύνδεση των πληροφορικών συστημάτων και των βάσεων δεδομένων της τελωνειακής υπηρεσίας με αυτές των φορολογικών υπηρεσιών.

5. Στο πολύ επίκαιρο θέμα των ειδικών φόρων κατανάλωσης επισημαίνεται ότι οι φόροι αυτοί θα πρέπει να πάψουν να αντιμετωπίζονται ως ανεξάντλητες πηγές δημοσίων εσόδων για το κλείσιμο των εκάστοτε ελλειμμάτων του κρατικού προϋπολογισμού, ανεξαρτήτως των τυχόν θετικών περιβαλλοντικών και κοινωνικών τους προεκτάσεων.

Και αυτό διότι:

- α) είναι κατεξοχήν άδικοι φόροι δεδομένου ότι πλήττουν το ίδιο όλους τους φορολογούμενους ανεξαρτήτως της φοροδοτικής τους ικανότητας. Είναι προφανές ότι η ισχύουσα από 9-2-2010 αύξηση της τιμής βενζίνης κατά τουλάχιστον 15% λόγω της αύξησης του ΕΦΚ δεν επιβαρύνει το ίδιο τα χαμηλά με τα υψηλά εισοδήματα.
- β) Όπως διαπιστώθηκε με τις αυξήσεις του ΕΦΚ στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και στα αλκοολούχα ποτά των τελευταίων ετών, η πραγματική δημοσιονομική απόδοση των μέτρων αυτών δεν ήταν η προσδοκώμενη για τον πολύ απλό λόγο ότι οι τιμές των προϊόντων έχουν φτάσει

σε οριακό σημείο και η ζήτηση δεν είναι πλέον ανελαστική. Το ίδιο ισχύει και για τον ΕΦΚ στα πετρελαιοειδή με τη διαφορά ότι λόγω της αυξομείωσης της διεθνούς τιμής του πετρελαίου, η εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων είναι δυσχερέστερη.

6. Ως προς το ζήτημα της φορολογίας χαρτοσήμου επισημαίνεται η ανάγκη κωδικοποίησης σε ενιαίο κείμενο τόσο των ισχυουσών ρυθμίσεων επιβολής της όσο και, κυρίως, των απαλλαγών από αυτή. Περαιτέρω, θα πρέπει να εξεταστεί η αναμόρφωση της φορολογίας χαρτοσήμου με κριτήριο τη σχέση μεταξύ απόδοσης και κόστους είσπραξης και σκοπό να προσδιοριστούν συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών οι οποίες θα προσδιορίζονται και θα εξειδικεύονται επαρκώς στο κείμενο του νόμου, στις οποίες και μόνο θα επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου.

7. Ως προς την επιβολή της έκτακτης εισφοράς και του ειδικού φόρου στα σκάφη αναψυχής επισημαίνεται καταρχήν ότι ο επείγων χαρακτήρας και το ευρύ πεδίο εφαρμογής των μέτρων αυτών, δημιούργησαν μία σειρά προβλημάτων τα οποία κατέστησαν τα μέτρα αυτά δυσχερώς εφαρμόσιμα και οδήγησαν στη μέχρι στιγμής αναστολή εφαρμογής τους. Εφόσον, επομένως, τα προβλήματα αυτά επιλυθούν αλλά και επέλθει προσαρμογή τους στις πραγματικές συνθήκες, θα μπορούσαν να κριθούν θετικά (διότι λ.χ. δεν νοείται να επιβάλλεται φόρος αποκλειστικά με βάση το μήκος του σκάφους χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η παλαιότητα του). Επισημαίνεται όμως ότι τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να υποκαταστήσουν (αλλά αντίθετα θα πρέπει να υποστηρίξουν) τις ελεγκτικές διαδικασίες στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος μέσω του συστήματος των τεκμηρίων απόκτησης και χρήσης περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας.

8. Τέλος, ως προς το ζήτημα της επιβολής ΦΠΑ στις νομικές υπηρεσίες, παρατηρούμε τα ακόλουθα:

Από το κοινοτικό δίκαιο δεν προκύπτει καμία υποχρέωση επιβολής ΦΠΑ στις δικηγορικές υπηρεσίες. Αντίθετα, από το άρθρο 375 της ισχύουσας Οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ) προκύπτει ότι η

Ελλάδα έχει απεριόριστο χρονικά δικαίωμα να απαλλάσσει από ΦΠΑ τις υπηρεσίες δικηγόρων.

Στο παρελθόν (έτη 1992 και 2000) είχε γίνει απόπειρα υπαγωγής σε ΦΠΑ των υπηρεσιών δικηγόρων, πλην όμως οι σχετικές ρυθμίσεις ουδέποτε εφαρμόστηκαν.

Δικαιολογητικός λόγος της απαλλαγής ήταν και παραμένει ο χαρακτήρας του λειτουργήματος του δικηγόρου, ο οποίος είναι άμισθος δημόσιος λειτουργός, καθώς και η προστασία του δικαιώματος του πολίτη για ακώλυτη πρόσβαση στα δικαστήρια και παροχή έννομης προστασίας από αυτά. Το κατοχυρωμένο τόσο στο Σύνταγμα (άρθρο 20§1) όσο και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (άρθρο 6) δικαίωμα δικαστικής προστασίας και εκπροσώπησης από δικηγόρο προστατεύεται και θεωράκιζεται ουσιαστικά μόνο όταν παρέχεται με τη μικρότερη δυνατή οικονομική επιβάρυνση για τον πολίτη. Για τον λόγο αυτό η απαλλαγή των υπηρεσιών δικηγόρων εντάσσεται στην ομάδα απαλλαγών που χαρακτηρίζονται ως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος (νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, προστασία παιδιών και νέων, σχολική και πανεπιστημιακή εκπαίδευση, ορισμένες υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα κλπ.) τις οποίες το κράτος οφείλει να εξασφαλίζει ότι θα παρέχονται με το μικρότερο δυνατό κόστος για τον πολίτη. Και αυτό διότι στις περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές η λήψη των ανωτέρω υπηρεσιών από τους πολίτες είναι αναγκαστική και δεν συνδέεται υποχρεωτικά με την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας. Όταν με βάση τα ανωτέρω το Υπουργείο Δικαιοσύνης αρνείται την έστω και οριακή αύξηση των ελάχιστων αμοιβών των δικηγόρων, ακριβώς λόγω της αύξησης του κόστους που αυτή συνεπάγεται για τους πολίτες, δεν είναι κατανοητή η επιβάρυνσή τους με επιπλέον 19%.

Από πλευράς δημοσίων εσόδων, εξάλλου, η απόδοση του μέτρου αυτού είναι πολύ αμφίβολη όταν, όπως είναι γνωστό, αφενός το μεγαλύτερο ποσοστό των εσόδων των δικηγόρων προέρχονται από επιτηδευματίες οι οποίοι έχουν δικαίωμα έκπτωσης

του ΦΠΑ των δαπανών τους και αφετέρου το δικαίωμα έκπτωσης που θα γεννηθεί για τον ΦΠΑ των δαπανών των δικηγόρων θα είναι περίπου ίσο με τον ΦΠΑ των εσόδων τους από ιδιώτες μη-υποκείμενους σε ΦΠΑ.

Περαιτέρω, είναι κοινώς γνωστό ότι η αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης, ειδικά σε περίοδο οικονομικής κρίσης, όχι μόνο δεν άγει σε μείωση της φοροδιαφυγής αλλά, αντίθετα, δημιουργεί και κίνητρο για την περαιτέρω αύξησή της αφού η μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών θα ωφελεί πλέον και τα δύο μέρη: τον δικηγόρο (ο οποίος θα καταβάλλει λιγότερο φόρο εισοδήματος) αλλά και τον εντολέα του (ο οποίος δεν θα καταβάλλει τον αναλογούντα ΦΠΑ).

Είναι, επομένως, σαφές ότι το μόνο αποτέλεσμα που θα έχει η επιβολή ΦΠΑ στις υπηρεσίες δικηγόρων είναι η περαιτέρω οικονομική επιβάρυνση των ιδιωτών εν μέσω της οικονομικής κρίσης χωρίς ελάχιστη ή καμία δημοσιονομική ωφέλεια.

Για τους ανωτέρω λόγους θεωρούμε ότι η υπαγωγή των υπηρεσιών των δικηγόρων (όπως και των υπολοίπων νομικών επαγγελματιών) σε ΦΠΑ, πέραν της τεράστιας αναταραχής που θα δημιουργήσει σε περίοδο οικονομικής κρίσης, δεν θα οδηγήσει σε αύξηση των φορολογικών εσόδων και, αντίθετα, θα συντελέσει σε περαιτέρω αύξηση της φοροδιαφυγής. Η πρότασή μας είναι να δοθεί χρόνος για την εφαρμογή του πρόσφατου μέτρου της πλήρους έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα φυσικών προσώπων των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των δικηγόρων (άρθρο 7§1 ν.3790/2009), το οποίο είναι απλό στην εφαρμογή του και πλήττει στοχευμένα τους κατά σύστημα φοροδιαφεύγοντες.

**Πέμπτη Ομάδα Εργασίας
στη Δημόσια Διαβούλευση για τη φορολογία**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Ασπασία Μάλλιου
Δικηγόρος, Δ/ντρια Σύνταξης Δ.Φ.Ν.

Ανδρέας Τσουρουφλής
Δικηγόρος ΔΝ

Η δημόσια διαβούλευση για τους φορολογικούς ελέγχους και την φοροδιαφυγή περιορίστηκε σε τρεις συνεδριάσεις, ενώ αυτή δεν ολοκληρώθηκε με επεξεργασία και σύνθεση των επιμέρους απόψεων και θέσεων Διοίκησης και φορέων.

Η πρώτη συνεδρίαση ήταν προπαρασκευαστική και σε αυτή αποφασίστηκε η εξέταση του ζητήματος από την ομάδα εργασίας σε τρία επιμέρους στάδια. Το πρώτο αφορούσε στην προδικασία του φορολογικού ελέγχου, ιδίως στην ανάλυση κινδύνου και τα κριτήρια προεπιλογής υποθέσεων προς φορολογικό έλεγχο. Το δεύτερο, στη διαδικασία διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου καθώς και στα είδη του φορολογικού ελέγχου. Τέλος, το τρίτο στάδιο αφορούσε στην έκδοση των καταλογιστικών πράξεων και στην ευρεία βεβαίωση των φόρων και προστίμων.

Στα πλαίσια των τριών αυτών συνεδριάσεων, υποβάλλαμε δύο επιμέρους υπομνήματα. Το πρώτο για την ανάλυση κινδύνου και τα κριτήρια επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο και το δεύτερο για τη διαδικασία ελέγχου και το στάδιο ευρείας βεβαίωσης.

Το κείμενο που ακολουθεί αποτελεί σύνθεση των δύο επιμέρους υπομνημάτων.

Α/ Στάδιο Πρώτο:
ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΚΑΙ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ
ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

Η ανάλυση κινδύνου και η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο ανήκει στην ευρύτερη βεβαιωτική διαδικασία του οφειλόμενου φόρου και συνεπώς εντάσσεται στο δικαϊκό πλέγμα του συνταγματικού κανόνα της νομιμότητας του φόρου, (άρθρο 78 Σ.).

Επομένως, κατά τη θέσπιση κριτηρίων για τη στάθμιση κινδύνου και την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο θα πρέπει να έχουμε υπόψη μας ότι η διαδικασία ελέγχου αποκλειστικό στόχο έχει την εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού που περιγράφεται στις οικείες διατάξεις.

Κύριος λοιπόν στόχος πρέπει να είναι η άμεση, εμπρόθεσμη και επίκαιρη εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού, ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογικού υποκειμένου. Βασική επιδίωξη του φορολογικού ελέγχου πρέπει να είναι η πρόληψη και όχι η καταστολή, ούτε η επιβολή κυρώσεων ή υψηλών προσαυξήσεων, οι οποίες –λόγω δυσανάλογου ύψους σε σχέση με τον διαφυγόντα φόρο– τελικά δυσχεραίνουν την είσπραξη του βεβαιωμένου φόρου και λειτουργούν ως δυσβάστακτη κύρωση και όχι ως επιστροφή του κεφαλαίου το οποίο παράνομα δεν καταβλήθηκε στο κράτος. Επιπρόσθετα, η πρόληψη βοηθά, στον άμεσο –στη γέννησή του– τερματισμό της παραβατικής συμπεριφοράς και στη με τον τρόπο αυτό προστασία των καλόπιστων τρίτων που συναλλάσσονται με τον παραβάτη. Συμβάλλει στον παραδειγματισμό των λοιπών φορολογούμενων προς αποφυγή της γενίκευσης της παραβατικής συμπεριφοράς.

Η θέσπιση γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο, ιδίως σε κεντρικό επίπεδο Διοίκησης. Βοηθά στον αδιάβλητο χαρακτήρα της ελεγκτικής διαδικασίας, τουλάχιστον στο στάδιο της προεπιλογής. Όμως η θέσπιση των κριτηρίων αυτών θα πρέπει να διατηρεί την ελαστικότητά της, δοθέντος ότι τα κριτήρια προεπιλογής συνιστούν και εργαλείο εφαρ-

μογής της φορολογικής πολιτικής. Όσον αφορά στην επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων, το ζητούμενο θα πρέπει να είναι, αφενός, μεν η εκλογίκευση και κωδικοποίηση και, αφετέρου, η διεξαγωγή της με βάση δικαιοκρατικά κριτήρια. Θα πρέπει να εμείνουμε στην υιοθέτηση προκαθορισμένων συγκεκριμένων κριτηρίων για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων, με διαβάθμιση αυτών ως προς τη βαρύτητα. Παράλληλα, δεν θα πρέπει να καταργηθούν οι έλεγχοι με βάση το κριτήριο του τυχαίου δείγματος, για λόγους ενίσχυσης της φορολογικής συνειδήσης.

Το υφιστάμενο πλαίσιο κριτηρίων επιλογής, που έχει θέσει κυρίως ο Ν.3220/2004, όπως αυτός εξειδικεύθηκε με τις εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότησή του υφιστάμενες υπουργικές αποφάσεις, θέτει με αρκετή επάρκεια τόσο γενικά όσο και ειδικά-ποιοτικά κριτήρια επιλογής και μάλιστα ανά κατηγορία ελέγχου (τακτικός, προσωρινός, προληπτικός). Κρίσιμο, παρόλα αυτά, παραμένει το γεγονός ότι κατά την εφαρμογή των ως άνω κριτηρίων δεν φάνηκε μέχρι σήμερα να υπάρχει κεντρική πολιτική κατεύθυνση, συνέπεια και ιεράρχηση, αλλά ούτε και αναλογικότητα στην επιλογή μέσου και αποτελέσματος.

Σε κάθε πάντως περίπτωση, έχουμε τη γνώμη ότι θα πρέπει να αποφεύγονται:

- α) Η αποκλειστική επιλογή με κριτήρια που παραπέμπουν σε κλήρωση λαχείου (π.χ. το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ), γιατί δημιουργείται εντύπωση ενός ανοργάνωτου μηχανισμού.
- β) Η επιλογή με βάση μόνο τα μεγάλα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, γιατί προκαλείται η εντύπωση ότι ο έλεγχος προσβλέπει μόνο στην εύκολη είσπραξη εσόδων για την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού και όχι στην είσπραξη φόρων ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα κάθε ανεξαιρέτως φορολογικού υποκειμένου.
- γ) Η επιλογή με κριτήριο την επικείμενη παραγραφή, γιατί, πέραν του ζητήματος της πιθανής αντισυνταγματικότητας των ρυθμίσεων της συνεχούς παράτασης των παραγραφών (εκκρεμές ζήτημα ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας),

με αυτό τον τρόπο παραμένουν πολλές χρήσεις ανέλεγκτες, άρα εκκρεμείς, για μεγάλο χρονικό διάστημα. Όταν δε γίνει ο έλεγχος, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με υψηλούς προσθέτους φόρους (προσαυξήσεις), οι οποίοι εξάλλου πολύ συχνά, ενώ βεβαιώνονται, δεν εισπράττονται. Καλό θα είναι να υπάρχει χρονική εγγύτητα ανάμεσα στην ελεγχόμενη χρήση και στον φορολογικό έλεγχο.

Ενώ, προτεραιότητα σήμερα θα πρέπει να δοθεί στα στατιστικά στοιχεία που βρίσκονται ή μπορούν να βρεθούν από κάθε δυνατή πηγή στη διάθεση της κεντρικής διοίκησης και από τα οποία, ιδίως από το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος, τον τόπο και τον τρόπο άσκησης επιτηδεύματος, τα χρόνια άσκησης του, γεννώνται υπόνοιες φοροδιαφυγής (εκμετάλλευση των δυνατοτήτων διασταύρωσης στοιχείων). Η συγκέντρωση πληροφοριών για τα περιουσιακά στοιχεία και τον τρόπο διαβίωσης σε σχέση με το δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα από την άσκηση επιτηδεύματος θα βοηθούσε στην επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο (μέθοδος τεκμαρτού προσδιορισμού). Επίσης, η εξέταση στοιχείων εισφοροδιαφυγής (λοιπές πηγές) καθώς και η εξέταση στοιχείων της επιχείρησης, με την εφαρμογή επί των δημοσιευόμενων ισολογισμών τους ειδικών αριθμοδεικτών, οι οποίοι φανερώνουν ή υποδεικνύουν ιδίως τη σχέση καθαρών/ακαθαρίστων εσόδων, παγίων/δανειακών κεφαλαίων, υποχρεώσεων/κεφαλαιουχικής επάρκειας, κ.ο.κ. Τέλος, η χρησιμοποίηση στοιχείων προηγούμενης παραβατικότητας ή αποτελεσμάτων προηγούμενων φορολογικών ελέγχων.

Η δημιουργία ομάδων εμπειρογνομόνων ανά κατηγορία επιτηδεύματος, στις οποίες ομάδες θα μετέχουν κατά πλειοψηφία εκπρόσωποι των επιμέρους κοινωνικών φορέων και οι οποίες ομάδες θα είναι επιφορτισμένες με τη δημιουργία σειράς κριτηρίων για την παραγωγική δραστηριότητα ομάδων επιτηδευματιών ανά κατηγορία και για τις συνθήκες και το ύψος της παραγωγής, θα μπορούσε να συντελέσει στη δημιουργία ενός ανά επιτήδευμα πρακτικού «κώδικα» για τη φορολογητέα ύλη και, κατά συνέπεια,

σε περιπτώσεις αποκλίσεων στη δημιουργία ενός κριτηρίου για επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο.

Κριτήριο και εργαλείο επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο δύνανται να συνιστούν και οι πληροφορίες για τυχόν παραβατική συμπεριφορά τρίτου οι οποίες περιέρχονται σε γνώση άλλης φορολογικής αρχής. Συνεπώς, η χρησιμοποίηση συστήματος άμεσης ηλεκτρονικής ενημέρωσης καθώς και η θέσπιση κύρωσης για τη μη ταχεία, μη ειδική και μη πλήρη ένταξη ή χρησιμοποίηση των πληροφοριών αυτών θα βοηθούσε στην ταχεία επιλογή παραβατικών υποθέσεων για έλεγχο. Η καθυστερημένη και αποσπασματική σύνταξη ΔΑΠ καθώς και η καθυστερημένη και άκαιρη λήψη υπόψη των ήδη υφιστάμενων ΔΑΠ, που συνιστούν σήμερα συνήθη πρακτική, προεχόντως δεν βοηθά στην πρόληψη και δευτερευόντως δημιουργεί οξυτήτες στους ελεγχόμενους, ιδίως σε αυτούς που με βάση τα στοιχεία αυτά διενεργείται σε βάρος τους επώδυνος επανέλεγχος (ιδίως λήπτες).

Είναι προφανές ότι όλα τα ανωτέρω είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο ως κριτήρια επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο και όχι ως ενδείξεις ή τεκμήρια ή μέθοδοι προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας, δοθέντος ότι το δεύτερο θα αντιμετώπιζε προβλήματα συνταγματικής ανοχής.

Αντίθετα, η στοχοποίηση ομάδων πληθυσμού ως φοροφυγάδων, ως κριτήριο επιλογής δεν θα βοηθήσει στη δημιουργία ευρύτερων κοινωνικών συναινέσεων, οι οποίες είναι απαραίτητες και αναγκαίες για την ομαλή κοινωνική αποδοχή της ανάγκης εντατικοποίησης των φορολογικών ελέγχων.

Τέλος, τόσο κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο όσο και κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων καθώς και κατά την προδικασία έκδοσης καταλογιστικών πράξεων επιβολής φόρων ή προστίμων θα πρέπει να λαμβάνεται ιδιαίτερη μέριμνα για την προστασία και τον σεβασμό των ατομικών δικαιωμάτων του φορολογούμενου καθώς και των γενικότερων συνταγματικών αρχών που εκπορεύονται από την κυρίαρχη αρχή του κράτους δικαίου, σεβασμός και μέριμνα που στην πράξη σήμερα συχνά δεν επα-

ληθεύονται.

Ειδικότερα, αναφορικά με τα κριτήρια επιλογής φορολογικών υποθέσεων προς έλεγχο, παρατηρητέα είναι τα ακόλουθα:

- **Προληπτικοί Έλεγχοι**

Κατά την άποψή μας, θα πρέπει να γίνεται ένας συνδυασμός στόχευσης και τυχαίου δείγματος. Στόχευσης, ώστε να καταπολεμάται η φοροδιαφυγή σε τομείς που είναι πιο ευαίσθητοι, και τυχαίου δείγματος, ώστε να μην δημιουργούνται, όπως προειπώθηκε, συνθήκες εφησυχασμού στους υπόλοιπους τομείς.

Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι ο προληπτικός έλεγχος δεν πρέπει να αφορά μόνο στην ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων αλλά σε όλες τις μορφές παραβατικότητας, όπως π.χ. το παραεμπόριο.

Με άλλα λόγια, ο προληπτικός έλεγχος θα πρέπει να είναι συνεχής, φανερός και παρών και να εκτείνεται στο σύνολο της φορολογικής παραβατικότητας.

Για να μειωθεί το τυχόν αίσθημα δυσαρέσκειας και να γίνεται κοινωνικά αποδεκτός, ο συνεχής προληπτικός έλεγχος θα πρέπει να πληροί δύο προϋποθέσεις:

- α) να είναι δίκαιος, δηλαδή να ελέγχει όλες τις μορφές παραβατικότητας, χωρίς εξαιρέσεις και αυθαίρετες επιλογές και να εγγυάται συνθήκες ισονομίας, και
- β) να είναι ουσιαστικός και όχι τυπολατρικός, δηλαδή να ελέγχει την ουσιαστική απόκρυψη φορολογικής ύλης και να μην επικεντρώνεται στις τυπικές παραβάσεις.

Συνεπώς, οι προληπτικοί φορολογικοί έλεγχοι για τη συμμόρφωση και όχι μόνο με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή με όποιες τυχόν υποχρεώσεις αντικαταστήσουν τον υφιστάμενο Κ.Β.Σ. θα πρέπει να συστηματοποιηθούν και εκτός από τυχαίο να στοχεύσουν στις ομάδες εκείνες στις οποίες παρατηρείται συστηματικά μεγάλη αταξία. Θα πρέπει, όμως, ο στη συνέχεια τακτικός έλεγχος, που λαμβάνει χώρα με βάση τα πορίσματα του προληπτικού ελέγχου, να

ακολουθεί ταχέως και όχι στο όριο της παραγραφής, η οποία κατά συνήθη πρακτική παρατείνεται στη λήξη της. Με την άμεση ολοκλήρωση του τακτικού φορολογικού ελέγχου περιορίζεται, αφενός, ο κίνδυνος της συνέχισης από τον παραβάτη των συναλλαγών του με καλόπιστους τρίτους και, αφετέρου, ορθολογοποιείται το ύψος των προσαυξήσεων.

- **Έλεγχοι και Φ.Π.Α.**

Οι προληπτικοί καθώς και οι προσωρινοί φορολογικοί έλεγχοι θα ήταν σκόπιμο να ενταθούν και να συνιστούν κανόνα άμεσης και ταχείας εφαρμογής στις περιπτώσεις μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., μη υποβολής παρακρατούμενων φόρων, μη υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος και μη υποβολής καταστάσεων άρθρου 20 Κ.Β.Σ., η μη υποβολή των οποίων είναι άμεσα γνωστή στη φορολογική αρχή καθώς και σε υποθέσεις υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. όπου παρατηρούνται οξείες αποκλίσεις μεταξύ εισροών και εκροών. Επίσης, προς την κατεύθυνση αυτή χρήσιμη θα ήταν και η υποβολή μηδενικών ή αρνητικών δηλώσεων Φ.Π.Α.

- **Έλεγχοι και παραοικονομία**

Κατά την άποψή μας, η φοροδιαφυγή που σημειώνεται στον τομέα της παραοικονομίας αφορά στο λαθρεμπόριο και στο παρραεμπόριο. Για λόγους ακριβολογίας πρέπει να σημειωθεί ότι δεν μπορεί να γίνεται λόγος για επιλογή τέτοιων υποθέσεων προς έλεγχο αλλά για σύλληψη όσων διενεργούν τέτοιου είδους πράξεις.

Η φοροδιαφυγή μέσω της παραοικονομίας, δηλαδή μέσω συναλλαγών από φορολογικά ανύπαρκτα πρόσωπα, μπορεί να αντιμετωπισθεί με δύο τρόπους. Αφενός, μεν προληπτικά μέσω του εξορθολογισμού του φορολογικού συστήματος, ώστε αυτό να μην παρέχει κίνητρα για τέτοιου είδους δραστηριοποίηση. Αφετέρου, κατασταλτικά μέσω της καλύτερης λειτουργίας των ελεγκτικών και διωκτικών μηχανισμών. Επισημαίνουμε ότι για το τελευταίο απαι-

τείται και η αντίστοιχη πολιτική βούληση.

Ειδικότερα, οι δραστηριοποιούμενες στην παραοικονομία επιχειρήσεις θα πρέπει να αντιμετωπισθούν ανά κατηγορία. Η σύλληψη φορολογητέας ύλης (συναλλαγές) που αναπτύσσεται στο διαδίκτυο θα ήταν ίσως σκόπιμο να αντιμετωπισθεί με την ενίσχυση του τμήματος της ΥΠ.Ε.Ε., το οποίο σήμερα ασχολείται περιορισμένα με τις ηλεκτρονικές συναλλαγές. Ίσως, θα ήταν σκόπιμη η δημιουργία και επάνδρωση εξειδικευμένου ανεξάρτητου τμήματος. Το παραεμπόριο των δρόμων (παζάρια, πλανόδιοι) θα ήταν σκόπιμο να εντοπισθεί με συντονισμένες ενέργειες που προβλέπει η ειδική νομοθεσία για καταστροφή παραπονημένων εμπορευμάτων που πωλούνται στους δρόμους καθώς και με ενίσχυση των τελωνειακών ελέγχων (εισαγωγή). Εξάλλου, μια βόλτα ελεγκτών στην οδό Ερμού την Κυριακή θα βοηθούσε στον χωρικό εντοπισμό μεγάλου μέρους της παραβατικής συμπεριφοράς.

- **Έλεγχοι και ενδοομιλικές συναλλαγές**

Κατά την άποψή μας, θα πρέπει να τεθεί σε διαφορετικές βάσεις η προσέγγιση του ελέγχου των τιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, μέλος του οποίου είναι η Ελλάδα από το 1961, η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν αποτελεί από μόνη της προσπάθεια φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Υπό αυτή την έννοια, δεν πρέπει να συγχέεται η ενδεχόμενη απόκλιση μιας ενδοομιλικής τιμολόγησης από τη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή (arm's length price), με τη διενέργεια εικονικών συναλλαγών.

Σε αρκετές περιπτώσεις, ημεδαπές επιχειρήσεις προμηθεύονται εμπορεύματα και υπηρεσίες μέσω παρένθετων εταιρειών (conduit companies), συνήθως εταιρειών offshore, με αποκλειστικό σκοπό να αυξάνουν το κόστος απόκτησης και, έτσι, να μεταθέτουν το κέρδος εκτός Ελλάδος. Αυτές οι περιπτώσεις δεν αποτελούν ζήτημα ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing), αλλά εικονικών συναλλαγών. Μάλιστα, στις περισσότερες από αυτές τις περιπτώσεις, οι τιμολογήσεις προς και από τις παρένθε-

τες εταιρείες είναι προσεκτικά σχεδιασμένες, ώστε να μην εγείρουν υποψίες, δηλαδή να μην υπάρχει υπερτιμολόγηση. Η φοροδιαφυγή συνίσταται στη διενέργεια εικονικών συναλλαγών, δηλαδή σε μεταβιβάσεις αγαθών, ή παροχές υπηρεσιών οι οποίες δεν γίνονται πραγματικά, αλλά μόνο τιμολογούνται ώστε να αυξάνεται το κόστος απόκτησης για τον τελικό αγοραστή. Σε περίπτωση, όμως, που οι πράξεις αυτές γίνονται πραγματικά, ανεξαρτήτως του αν γίνονται με αποκλειστικό σκοπό το φορολογικό όφελος, τότε δεν λαμβάνει χώρα φοροδιαφυγή αλλά φοροαποφυγή, η οποία δύσκολα θα αποδεικνύονταν ως παράνομη.

Στο σημείο αυτό, σκόπιμο θα ήταν να υπενθυμίσουμε τη διάκριση για λόγους ακριβολογίας ανάμεσα στην έννοια της φοροδιαφυγής και την έννοια της φοροαποφυγής. Η φοροδιαφυγή συνιστά παράβαση του νόμου και ως τέτοια πρέπει να διώκεται. Αντίθετα, η φοροαποφυγή αφορά στην εκμετάλλευση των κενών του νόμου ή των διαφορών μεταξύ των φορολογικών νόμων διαφορετικών κρατών. Η φοροαποφυγή είναι μεν αθέμιτη, αλλά δεν είναι ευθέως παράνομη. Υπό αυτή την έννοια, σε έλεγχο υπόκειται η φοροδιαφυγή. Η φοροαποφυγή μπορεί να αντιμετωπισθεί μόνο με νομοθετικά μέτρα και όχι με τον έλεγχο.

Όσον αφορά στον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι πρόσφατες αλλαγές της νομοθεσίας (άρθρα 39 και 39α του Ν. 2238/1994 και 26 του Ν. 3728/2008) έχουν δημιουργήσει μεγάλη αναστάτωση και ανασφάλεια στις επιχειρήσεις.

Για το θέμα παρατηρούμε τα εξής:

- 1) Το ζήτημα της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι στο μεγαλύτερο ποσοστό του ζήτημα φορολογικής συμμόρφωσης. Η συντριπτική πλειονότητα των επιχειρήσεων δεν είναι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν συστηματικά μέσω των ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Αντίθετα είναι επιχειρήσεις που καλούνται να δικαιολογήσουν θεωρητικά μια διεθνώς αναγνωριζόμενη πρακτική συναλλαγών που διαμόρφωσαν εμπειρικά και ακολουθούν εδώ και χρόνια.
- 2) Ακόμη και αν παρατηρηθούν αποκλίσεις από την αρχή των

ίσων αποστάσεων (arm's length principle), οι αποκλίσεις αυτές σε μεγάλο βαθμό αποτελούν λανθασμένη πρακτική και όχι εσκεμμένη υπερτιμολόγηση. Γίνεται διεθνώς παραδεκτό πλέον ότι τα περιθώρια στοχευμένης μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης μέσω του transfer pricing έχουν μειωθεί και ότι οι περισσότερες πολυεθνικοί όμιλοι δεν έχουν συμφέρον να διακινδυνεύσουν φορολογικές διώξεις.

- 3) Πρέπει να διευκρινιστούν οι λεπτομέρειες της διαδικασίας υποβολής καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών, τεκμηρίωσης και ελέγχου των τιμών μεταβίβασης και να ενημερωθούν οι εταιρείες. Υπάρχουν πολλές επιχειρήσεις που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές αλλά ακόμη δεν γνωρίζουν τις υποχρεώσεις τους και δεν έχουν υποβάλει την κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών στο Υπουργείο Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας. Επισημαίνεται ότι η νομοθεσία για την υποχρέωση τεκμηρίωσης εισήχθη βιαστικά, χωρίς προηγούμενη ενημέρωση και με σύντομες προθεσμίες, με συνέπεια να παρατηρούνται δυσκολίες προσαρμογής και συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.
- 4) Υπάρχει μεγάλη ανάγκη για την κατάρτιση των στελεχών των Επιτροπών των Ελεγκτικών Κέντρων που θα είναι επιφορτισμένα με τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Συγκεκριμένα, χρειάζεται εκπαίδευσή τους στην εφαρμογή των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ και ενημέρωσή τους για την πρακτική (διοικητική και επιχειρηματική) που ακολουθείται στα άλλα κράτη της Ευρώπης και στις ΗΠΑ. Δεν πρέπει να υποβιβαστεί ο έλεγχος των ενδοομιλικών τιμολογήσεων σε απλό γραφειοκρατικό και τυπολατρικό έλεγχο της πληρότητας των δικαιολογητικών, αλλά πρέπει να γίνεται ουσιαστικός έλεγχος με βάση την αρχή «substance over form», (αρχή του ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου).
- 5) Πρέπει να ξεκαθαριστεί ο ρόλος των Υπηρεσιών του Υπουργείου Ανάπτυξης στον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Παραμένει αδιευκρίνιστος ακόμη ο ρόλος τους, τι είδους

έλεγχο θα κάνουν, εάν έχουν τα εφόδια για έναν τέτοιο έλεγχο, με ποια κριτήρια θα επιλέγουν τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις και ποια η διάδρασή τους με τον φορολογικό ελεγκτικό μηχανισμό.

- 6) Στο διεθνές περιβάλλον έχει επικρατήσει ο θεσμός των APAs (Advance Pricing Agreements). Πρόκειται για συμφωνίες μεταξύ του φορολογουμένου και της φορολογικής αρχής, σχετικά με τη μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης συγκεκριμένων συναλλαγών. Η δυνατότητα αυτή πρέπει να εισαχθεί και στην Ελλάδα. Μάλιστα, στους φακέλους τεκμηρίωσης απαιτείται να αναφέρεται εάν υπάρχουν τέτοιες συμφωνίες στο εξωτερικό. Εκτός από το γεγονός ότι τα Advance Pricing Agreements αυξάνουν τη νομική ασφάλεια των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και αποφεύγονται οι φορολογικές διαφορές, είναι γεγονός ότι η απουσία μιας τέτοιας ρύθμισης αποτελεί ανασχετικό παράγοντα σε διεθνείς επενδύσεις στην Ελλάδα. Στο διεθνές επιχειρηματικό περιβάλλον, το transfer pricing αποτελεί σημαντικό παράγοντα του οικονομικού και φορολογικού σχεδιασμού, γι' αυτό τον λόγο οι πολυεθνικές επιχειρήσεις δεν προχωρούν σε σοβαρές επενδύσεις χωρίς να έχουν διευκρινίσει εκ των προτέρων τα θέματα του transfer pricing.

- **Έλεγχοι και ηλεκτρονικό εμπόριο**

Η φοροδιαφυγή στον χώρο του ηλεκτρονικού εμπορίου μπορεί να διακριθεί σε δύο τομείς: α) στις διασυνοριακές συναλλαγές και β) στις ενδοσυνοριακές συναλλαγές.

Όσον αφορά στις διασυνοριακές συναλλαγές, η φοροδιαφυγή λαμβάνει τη μορφή διαφυγής των τελωνειακών δασμών. Οι διασυνοριακές συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου αφορούν εκ της φύσεώς τους μικρά αντικείμενα, διότι τα έξοδα αποστολής ογκωδών αντικειμένων είναι υψηλά. Τέτοιου είδους συναλλαγές αφορούν κατά κύριο λόγο σε βιβλία, εξαρτήματα ηλεκτρονικών υπολογιστών, μικρές ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές και είδη ένδυσης. Ένα μεγάλο μέρος των συναλλαγών του ηλεκτρονι-

κού εμπορίου διεξάγεται με χώρες της Ε.Ε., οπότε σ' αυτή την περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα τελωνειακών δεσμών. Το πρόβλημα παρατηρείται σε περιπτώσεις συναλλαγών με χώρες εκτός Ε.Ε. και κυρίως χωρών της Άπω Ανατολής, όπου υπάρχουν και οι πιο συμφέρουσες τιμές. Τα εμπορεύματα από τέτοιου είδους συναλλαγές εισέρχονται μέσω ταχυδρομείου στην Ελλάδα και είτε αναγράφουν ότι πρόκειται για δώρο είτε δεν φέρουν κανενός είδους διακριτικά τα οποία να εγείρουν υποψίες ότι πρόκειται για πωληθέντα προϊόντα. Κατά την άποψή μας, η δασμοφοροδιαφυγή σε τέτοιες περιπτώσεις είναι μικρού χρηματικού ύψους, ενώ αντίθετα ο έλεγχος των ηλεκτρονικών συναλλαγών είναι πολύ δύσκολος. Προτείνεται, η διενέργεια δειγματοληπτικών ελέγχων στις αποστολές ταχυδρομικών πακέτων από τρίτες εκτός Ε.Ε. χώρες.

Όσον αφορά στις εθνικές ηλεκτρονικές συναλλαγές, η φοροδιαφυγή μπορεί να προκύψει από τη μη έκδοση νόμιμου παραστατικού προς τον αγοραστή.

Σε γενικές γραμμές, το ηλεκτρονικό εμπόριο είναι πολύ δύσκολο έως αδύνατο να ελεγχθεί. Περισσότερο εφικτός είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σ' αυτόν τον τομέα, παρά ο έλεγχος των συναλλαγών που διενεργούνται ηλεκτρονικά. Προς αυτή την κατεύθυνση, όπως προαναφέρθηκε, σκόπιμη θα ήταν η θεσμοθέτηση ειδικού ελεγκτικού τμήματος. Η εξεύρεση των επιχειρήσεων που προσφέρουν on-line αγαθά και υπηρεσίες είναι πολύ εύκολη. Αρκεί μια απλή πλοήγηση σε γνωστούς ιστότοπους που προσφέρουν σύγκριση των διαδικτυακών καταστημάτων (on-line shops). Στη συνέχεια, θα πρέπει να δοθεί έμφαση στον έλεγχο των επιχειρήσεων αυτών ως προς τη διακίνηση και την τιμολόγηση. Επίσης θα πρέπει να δοθεί έμφαση στην παροχή κινήτρων στους ιδιώτες αγοραστές για τη λήψη νομίμων αποδείξεων.

- **Έλεγχοι σε καύσιμα και καπνικά**

Κατά την άποψή μας, το ζήτημα δεν αφορά τόσο στην καταστολή όσο στην πρόληψη αυτού του είδους της παρανομίας. Ο

εντοπισμός των παραβατών αποτελεί πρακτικό ζήτημα των διωκτικών αρχών, γι' αυτό τον λόγο ο Δ.Σ.Α., ως φορέας, εκ των πραγμάτων δεν έχει τη δυνατότητα να υποβάλει προτάσεις.

Σημειώνουμε, ωστόσο, ότι η παραβατικότητα σ' αυτούς του τομείς αποτελεί συνάρτηση του ύψους της φορολογίας. Όσο υψηλότερη είναι η φορολόγηση των καυσίμων και των καπνικών προϊόντων, τόσο πιο συμφέρουσα είναι η δασμοφοροδιαφυγή και τόσο περισσότερο ανεβαίνει ο πήχης κινδύνου (risk threshold) για τους παραβάτες, δηλαδή η ετοιμότητά τους τόσο να αντιμετωπίσουν τις διωκτικές αρχές όσο και να αυξήσουν τις επιχειρησιακές τους δυνατότητες. Αντίστοιχα, η μεγάλη διαφορά στις τιμές αυξάνει και τη διάθεση των καταναλωτών να διακινδυνεύσουν για να προμηθευτούν τα πετρελαϊκά και καπνικά προϊόντα σε χαμηλότερες τιμές. Αυτό σημαίνει ότι η δασμοφοροδιαφυγή στους εν λόγω τομείς δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά με κατασταλτικά μέσα αλλά μόνο προληπτικά. Εναπόκειται στην ηγεσία του Υπουργείου να σταθμίσει προσεκτικά τα φορολογικά έσοδα που προσδοκά, το ύψος των διαφευγόντων δασμοφόρων, το λειτουργικό κόστος των υπηρεσιών δίωξης και το κοινωνικό κόστος, ώστε να αποφασίσει εάν είναι αποδοτικότερο να μειώσει τους συντελεστές ΕΦΚ με σκοπό να μειώσει το κίνητρο δασμοφοροδιαφυγής και, επομένως, να αυξήσει τη φορολογητέα ύλη.

- **Έλεγχος και εικονικά φορολογικά στοιχεία**

Κατά την άποψή μας, το πρόβλημα δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά με μέτρα αστυνομικού τύπου. Θεωρούμε ότι η λήψη μέτρων, όπως π.χ. η ηλεκτρονική διασταύρωση, η επιβολή αυστηρών ποινών κ.λπ., μπορεί να προσφέρει κάποια πρόσκαιρη βοήθεια. Ωστόσο, για να καταπολεμηθεί ουσιαστικά το φαινόμενο των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, πρέπει να παύσει το φορολογικό σύστημα να είναι τυπολατρικό και να επιδιώκεται ο έλεγχος της ουσίας και όχι του τύπου. Δηλαδή πρέπει να παύσει να επικεντρώνεται ο έλεγχος στα έγγραφα, αλλά να εξετάζει την ουσία των συναλλαγών και των λογιστικών

εγγραφών. Σ' αυτόν τον τομέα η Ελλάδα πρέπει να διδαχθεί από το παράδειγμα των ξένων χωρών, όπου δεν υφίσταται η τυπολατρία ως προς την έκδοση φορολογικών παραστατικών, ούτε παρωχημένες πρακτικές όπως η διάτρηση των παραστατικών.

Άμεσα για τον περιορισμό του φαινομένου που τείνει να καταστεί μάστιγα, ο ευχερέστερος τρόπος μερικής έστω ανάσχεσής του είναι ο άμεσος και ταχύς φορολογικός έλεγχος (προσωρινός) κατά την πρώτη ένδειξη της παραβατικής συμπεριφοράς του εκδότη. Συνήθως, οι εκδότες δεν υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ή αν υποβάλλουν υπάρχει τεράστια απόκλιση μεταξύ εισροών και εκροών. Δεν υποβάλλουν δηλώσεις φόρου εισοδήματος και δεν υποβάλλουν καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Αν από την πρώτη παρατυπία δεν στερηθεί ο κακόπιστος αυτός επιτηδευματίας, ο οποίος στοχεύει στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τη δυνατότητά του για θεώρηση στοιχείων και δεν υποστεί φορολογικό έλεγχο, τότε είναι αναμενόμενο ότι θα γεμίσει την αγορά με εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Β/ Στάδιο Δεύτερο και Τρίτο: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ. ΕΥΡΕΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ

Με σκοπό την επίσπευση και τη διευκόλυνση των ελέγχων θα ήταν σκόπιμο να θεσπιστεί μια απλουστευμένη και ευέλικτη διαδικασία ελέγχου ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων, οι οποίες εξ αντικειμένου δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερη πολυπλοκότητα ως προς την ελεγχιμότητα. Οι επιχειρήσεις αυτές θα μπορούσαν να καθοριστούν με βάση είτε το αντικείμενο εργασιών τους είτε, κατά κύριο λόγο, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους σε συνδυασμό με το είδος των τηρούμενων βιβλίων Κ.Β.Σ. (ενδεικτικά: παροχή υπηρεσίας, με β' κατηγορίας βιβλία Κ.Β.Σ.). Ως παράδειγμα τέτοιας ελεγκτικής διαδικασίας μπορεί να αναφερθεί η παλαιότερη διαδικασία της ΑΥΟ πολ. 1144/1998.

Επιπλέον, μπορούν να θεσπιστούν κίνητρα για την υπαγωγή

στην εν λόγω απλουστευμένη διαδικασία ελέγχου, όπως π.χ. ευνοϊκότεροι συντελεστές μείωσης των προσθέτων φόρων και προσαυξήσεων σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Η ως άνω διαδικασία θα καθίσταται ακόμη περισσότερο αναγκαία στην περίπτωση που τελικά κάθε εισόδημα επιτηδευματία θα προσδιορίζεται με λογιστικό τρόπο και θα καταργηθεί ο αντικειμενικός ή εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης, ο οποίος ισχύει σήμερα για πολλές κατηγορίες επιτηδευματιών, (ενδεικτικά: ταξί, ενοικιαζόμενα δωμάτια, φορτηγά δημόσιας χρήσης, κατασκευαστικές επιχειρήσεις).

Η ως άνω «ταχεία» διαδικασία ελέγχου σκόπιμο θα ήταν να θεσπισθεί παράλληλα με την εξάπλωση και ενίσχυση του συστήματος της αυτοπεραίωσης. Με την αυτοπεραίωση, ως κίνητρο, η φορολογητέα βάση ιδίως επιτηδευματιών που δεν έχει η Διοίκηση τη χρονική ικανότητα να ελέγξει, διατηρείται τουλάχιστον σε ορισμένο ύψος, ενώ μειώνονται οι προς έλεγχο υποθέσεις.

Η κατά αντικειμενικό τρόπο διενέργεια του φορολογικού ελέγχου απομακρύνει την ευκολία της συναλλαγής μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενων. Συνεπώς, η τήρηση «φακέλου ηλεκτρονικού ελέγχου», με συγκεκριμένες προδιαγραφές εκ μέρους των επιχειρήσεων κρίνεται καταρχήν θετική ως μέτρο διευκόλυνσης του ελέγχου. Ωστόσο, δεν θα πρέπει να αποτελέσει πρόσχημα για την αντιστροφή του βάρους απόδειξης των φορολογικών παραβάσεων. Επίσης, δεν θα πρέπει να αποτελέσει αφορμή για τον έλεγχο να αποφεύγει να υπεισέρχεται σε ουσιαστικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, αρκούμενος σε κρίσεις περί της τυπικής πληρότητας των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου των επιχειρήσεων.

Η επαναφορά του συστήματος επιβαρυντικών βαθμών (point system), χωρίς την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ελλοχεύει κινδύνους συνταγματικής ανοχής.

Το υφιστάμενο πλαίσιο διοικητικών κυρώσεων για φορολογικές παραβάσεις είναι διττό. Αφενός, περιλαμβάνει διοικητικά χρηματικά πρόστιμα (ποινολόγιο Ν.2523/1997) και, αφετέρου, περιλαμβάνει σύστημα προσαυξήσεων ως επιστροφή της ωφέλειας

του υπόχρεου από την παράνομη χρήση κεφαλαίου, το οποίο αντιστοιχούσε στον φόρο που δεν εισέπραξε το Ελληνικό Δημόσιο. Τόσο η επιβολή των προστίμων, όσο και των προσαυξήσεων, λαμβάνει χώρα χωρίς την εξέταση των τυχόν υποκειμενικών συνθηκών τέλεσης της παραβατικής συμπεριφοράς. Επιπρόσθετα, τα χρηματικά πρόστιμα-κυρώσεις επιμετρούνται από τη Διοίκηση κατά κανόνα κατά δέσμια εξουσία και με αντικειμενικό τρόπο και φτάνουν ακόμη και σε ποσά διπλάσια της συναλλαγής (εικονικότητα) ή και τριπλάσια του διαφυγόντος φόρου (Φ.Π.Α.). Τέλος, τα ως άνω διοικητικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις πλαισιώνονται από επικουρικά κυρωτικά (ενδεικτικά: αναστολή λειτουργίας του καταστήματος) ή προληπτικά για τη διαφύλαξη των συμφερόντων του Δημοσίου, μέτρα, (ενδεικτικά: συντηρητική κατάσχεση τραπεζικών λογαριασμών) καθώς και από τη διακριτική ευχέρεια του εφόρου να μην επιτρέψει στον επιτηδευματία ή να δυσχεράνει την περαιτέρω από αυτόν άσκηση επιτηδεύματος (ενδεικτικά : μη έκδοση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, μη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων κ.ο.κ.).

Το ακόλουθο εξαιρετικά επώδυνο για τον παραβάτη πλαίσιο διοικητικών κυρώσεων (ίσα ή διπλάσια της αξίας της συναλλαγής πρόστιμα, τριπλάσια του διαφυγόντος φόρου πρόστιμα), σε συνδυασμό με τις προσαυξήσεις για τη μη επιβολή ή την ανακριβή υποβολή δήλωσης, που υπολογίζονται από την ημέρα διενέργειας της παραβατικής συμπεριφοράς και ανέρχονται σε ποσό έως 300%, αυξανόμενο σε περιπτώσεις παρακρατούμενων φόρων, γίνεται αφόρητο λόγω της συνήθους πρακτικής της Διοίκησης να διενεργεί φορολογικό έλεγχο στα όρια της συνήθως παραταθείσας παραγραφής, δηλαδή μετά την πάροδο 7-8 περίπου ετών από τη γέννηση της φορολογικής υποχρέωσης. Η κατάσταση χειροτερεύει ακόμη περισσότερο, επειδή ο προσδιορισμός της δικασίμου, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής, είναι περίπου 5 χρόνια στην Αθήνα και 6 χρόνια στον Πειραιά. Αυτό έχει ως συνέπεια οι καταλογισμοί των φόρων να φτάνουν τελικά στα ανώτατα όρια των προσαυξήσεων. Αν αυτό συνδυασθεί και με τα υψηλά διοικη-

τικά πρόστιμα καθώς και με την τυχόν αδυναμία του επιτηδευματία να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, δηλαδή στην ουσία να ασκήσει επιχειρηματική δραστηριότητα ή επιτηδευματία, τότε είναι προφανές ότι τα ποσά αυτά βεβαιώνονται μεν αλλά δεν καθίσταται δυνατόν να εισπραχθούν, ενώ ο καταλογισμός τους δυσχεραίνει και την περαιτέρω άσκηση παραγωγικής δραστηριότητας.

Σε σχέση με τις διαπιστώσεις αυτές, προτείνονται τα ακόλουθα:

- Η τροποποίηση της φορολογικής νομοθεσίας με βάση τη γενική αρχή ότι η ουσία πρέπει να υπερισχύει του τύπου (substance over form, ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου), προκειμένου να μην τιμωρούνται οι τυπικές αλλά οι ουσιαστικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή. Με αυτό τον τρόπο, θα μειωθούν τα έξοδα φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, θα μειωθούν οι δικαστικές φορολογικές διαφορές και θα προαχθεί το αίσθημα φορολογικής δικαιοσύνης και ασφάλειας των φορολογουμένων.
- Η εντατικοποίηση των προληπτικών και προσωρινών (σε περιπτώσεις μη υποβολής δηλώσεων) ελέγχων. Η έγκαιρη και αποτελεσματική διασταύρωση στοιχείων με τη θέσπιση πειθαρχικών κυρώσεων σε όσους υπαλλήλους δεν συμμορφώνονται. Η διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου σε χρόνο κοντινό με την παραβατική συμπεριφορά.
- Η μείωση της οροφής για την επιβολή προσθέτων φόρων και προσαυξήσεων κατ' ανώτατο ποσοστό στο 100% του κυρίου φόρου.
- Η τροποποίηση του αντικειμενικού συστήματος επιβολής των προστίμων, ώστε να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιμέτρηση των προστίμων οι υποκειμενικές συνθήκες τέλεσης της παράβασης και η προσφορότητα της κύρωσης σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό (αρχή της αναλογικότητας). Σημειώνεται ότι οι πρόσφατες με αριθμούς 3370/2008 και 3768/2008 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας έκριναν το

ισχύον σύστημα επιβολής προστίμων ως αντισυνταγματικό και παρέπεμψαν το ζήτημα προς οριστική κρίση στην Ολομέλεια και στην 7μελή σύνθεση του Β' τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας αντίστοιχα.

- Προτείνεται η θεσμοθέτηση διαδικασίας ιεραρχικού ελέγχου των εκθέσεων ελέγχου με πειθαρχικές κυρώσεις για πράξεις ή παραλείψεις, ώστε να δημιουργηθεί μηχανισμός περιορισμού της πρόθεσης συναλλαγής και να επιτευχθεί η βελτίωση της αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων.
- Προτείνεται η δημιουργία μηχανισμού εξειδίκευσης του ελεγκτικού μηχανισμού, ώστε να αποφεύγονται λάθη και νομικές πλημμέλειες, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα το Ελληνικό Δημόσιο να μην εισπράττει για τουλάχιστον μία εικοσαετία βεβαιωμένα εν ευρεία εννοία ποσά (προσδιορισμός, εκκρεμοδικία, έκδοση δικαστικής απόφασης, επανέκδοση διοικητικής πράξης, νέα εκκρεμοδικία, νέα έκδοση δικαστικής απόφασης).
- Προτείνεται η δημιουργία ειδικού γραφείου νομικής υποστήριξης στις επιμέρους Δ.Ο.Υ., ιδίως για θέματα αναγκαστικής εκτέλεσης. Σήμερα, στις δίκες αναγκαστικής εκτέλεσης το Ελληνικό Δημόσιο παρουσιάζεται εντελώς ανυπεράσπιστο, με αποτέλεσμα την σχεδόν καθολική του αστοχία και τη μη είσπραξη των δημοσίων εσόδων.
- Προτείνεται η απλοποίηση και κωδικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, ώστε να περιορισθεί η ανασφάλεια δικαίου για τους φορολογούμενους και η αστοχία του Δημοσίου ειδικά αναφορικά με τον δικαστικό χειρισμό και τις νομικές πλημμέλειες των καταλογιστικών πράξεων.

- **Ενδοομιλικές τιμολογήσεις**

Πέραν των όσων έχουν αναλυτικά επισημανθεί στο πρώτο τμήμα της παρούσας εισήγησης αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, επισημαίνονται και τα ακόλουθα:

- Είναι αναγκαία η εκλογίκευση της νομοθεσίας σχετικά με τον

έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Επισημαίνεται καταρχήν ότι το ζήτημα του transfer pricing δεν είναι αγορανομικό αλλά φορολογικό. Γι' αυτό τον λόγο, θα πρέπει να εναρμονιστούν οι σχετικές ρυθμίσεις, οι οποίες περιέχονται στη φορολογική (άρθρα 39 και 39α του Ν. 2238/1994) και στην αγορανομική νομοθεσία (άρθρο 26 του Ν. 3728/2008). Επιπλέον, θα πρέπει να ενοποιηθεί η διαδικασία ελέγχου, ώστε να μην υπάρχουν αλληλοκαλυπτόμενες αρμοδιότητες του Υπουργείου Ανάπτυξης και του Υπουργείου Οικονομικών.

- Είναι αναγκαία η ενημέρωση των επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές για τις υποχρεώσεις τους ως προς την τεκμηρίωση αυτών των συναλλαγών τους.
- Είναι αναγκαία η εκπαίδευση των φορολογικών ελεγκτών στην εφαρμογή των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ και η ενημέρωσή τους για την πρακτική (διοικητική και επιχειρηματική) που ακολουθείται στα άλλα κράτη της Ευρώπης και στις ΗΠΑ.
- Είναι αναγκαία η αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τα κρατούντα στο διεθνή χώρο. Το transfer pricing είναι κατά κύριο λόγο ζήτημα διεθνούς φορολογικού δικαίου, γι' αυτό τον λόγο θα πρέπει να υπάρχει εναρμόνιση με τις ρυθμίσεις και την πρακτική των άλλων κρατών, ιδίως της Ε.Ε. και των ΗΠΑ, και συνεργασία με τις αντίστοιχες φορολογικές αρχές. Επιπλέον για τη διενέργεια διεθνών επενδύσεων στη χώρα μας πρέπει να δημιουργείται η πεποίθηση στους πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων ότι θα λειτουργούν σε ένα φορολογικό περιβάλλον που ακολουθεί τα διεθνή standards και δεν χαρακτηρίζεται από ακρότητες και γραφικότητες.
- Πρέπει να θεσμοθετηθεί η δυνατότητα προέγκρισης από τη φορολογική αρχή της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης συγκεκριμένων συναλλαγών κατ' αντιστοιχία με τα γνωστά από τη διεθνή πρακτική Advance Pricing Agreements (APAs). Είναι διαπιστωμένο στην πράξη ότι αυτού του είδους οι συμφωνίες αποτελούν σημαντικό παράγοντα φορολογικού σχεδιασμού των επενδύσεων των πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων.

- **Έλεγχος ηλεκτρονικού εμπορίου**

Πέραν των όσων έχουν αναλυτικά επισημανθεί στο πρώτο τμήμα της παρούσας εισήγησης αναφορικά με το ηλεκτρονικό εμπόριο, επισημαίνονται και τα ακόλουθα:

- Ο έλεγχος αυτών καθαυτούς των ηλεκτρονικών συναλλαγών δεν είναι δυνατός για τεχνικούς λόγους. Η μόνη ενδεδειγμένη λύση για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω του ηλεκτρονικού εμπορίου είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σ' αυτό τον χώρο ως προς την τήρηση των υποχρεώσεών τους σχετικά με τη διακίνηση και την τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών. Ο εντοπισμός τους είναι εύκολος από τεχνικής απόψεως, δεδομένου ότι υπάρχουν ιστοσελίδες που παρέχουν σύγκριση των προς πώληση προϊόντων (ενδεικτικά www.skroutz.gr) ή περιέχουν θεματικά ταξινομημένα τα on-line καταστήματα (ενδεικτικά www.in.gr). Επίσης θα πρέπει να παρέχονται κίνητρα στους καταναλωτές να ζητούν τα νόμιμα παραστατικά των αγορών τους.
- Επισημαίνεται ότι οι καταναλωτές αποφεύγουν γενικά να διενεργούν συναλλαγές με μη αξιόπιστα ηλεκτρονικά καταστήματα, δεδομένου ότι φοβούνται την εξαπάτηση ως προς την παράδοση και την ποιότητα των αγοραζομένων προϊόντων καθώς και την εκμετάλλευση των στοιχείων των πιστωτικών καρτών τους. Γι' αυτό τον λόγο, θα ήταν χρήσιμο να θεσπιστεί υποχρέωση των ελληνικών επιχειρήσεων ηλεκτρονικού εμπορίου να αναγράφουν στις ιστοσελίδες τους τα στοιχεία της ταυτότητάς τους, όπως π.χ. επωνυμία, νομική μορφή, έδρα και Α.Φ.Μ. Σημειώνεται ότι παρόμοια υποχρέωση προβλέπεται στη Γερμανία με βάση τον νόμο για τις υπηρεσίες ηλεκτρονικής πληροφόρησης και επικοινωνίας (Telemediengesetz). Κάτι τέτοιο θα διευκόλυne τον εντοπισμό αυτών των επιχειρήσεων από τον έλεγχο και, ταυτόχρονα, θα αποτελούσε κάποια εξασφάλιση για τον καταναλωτή.

**Ομάδα Εργασίας:
Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση και Φορολογία**

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

**ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗ 2009/2010
ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ
ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Γεώργιος Ν. Κεραμέας
Δικηγόρος,
L.L.M. Διεθνούς Εμπορικού Δικαίου,

Γενική εισαγωγή

Ο όρος ηλεκτρονική διακυβέρνηση αναφέρεται στη χρήση της τεχνολογίας και της πληροφορικής στα πλαίσια της παροχής κρατικών υπηρεσιών. Μέσω της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης μπορούν να πραγματοποιηθούν τρία κύρια είδη ενεργειών: (α) παροχή πληροφοριών, (β) επικοινωνία μεταξύ της κρατικής αρχής και του πολίτη, επιχείρησης, ή άλλη αρχής, και (γ) διεξαγωγή συναλλαγών και άλλων διαδικασιών (π.χ. υποβολή αιτημάτων). Οι ενέργειες αυτές υλοποιούνται τόσο μέσω της χρήσης του διαδικτύου, όσο και μέσω μη διαδικτυακών τεχνολογιών, οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια των συστημάτων ηλε-

κτρονικής διακυβέρνησης, όπως για παράδειγμα οι εφαρμογές ειδοποίησης μέσω κινητού τηλεφώνου με SMS και οι ηλεκτρονικές κάρτες τύπου smart card.

Η χρήση της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης εμπεριέχει σημαντικά πλεονεκτήματα, αλλά ταυτόχρονα γεννά και αξιοσημείωτους προβληματισμούς. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν η μείωση του κόστους διακυβέρνησης, η εύκολη πρόσβαση στις πλέον σύγχρονες υπηρεσίες, η αποτελεσματικότητα, η βελτιστοποίηση των υπηρεσιών καθώς και η επιτάχυνσή τους, η διαφάνεια, η λογοδοσία, η δημοκρατικοποίηση, ο σεβασμός στο περιβάλλον κ.α. Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν η προσβολή της προσωπικότητας μέσω της παράνομης χρήσης αυξανόμενου όγκου ιδιωτικών πληροφοριών, η έλλειψη ευελιξίας κατά την εκτέλεση των αυτοματοποιημένων διαδικασιών, η περιορισμένη πρόσβαση από συγκεκριμένες κατηγορίες πολιτών, η επένδυση σημαντικών ποσών χωρίς επίτευξη του ανάλογου επιθυμητού αποτελέσματος, κ.α.

Με βάση τα ανωτέρω, αλλά και αναγνωρίζοντας ότι η χώρα μας υπολείπεται σε διεθνές επίπεδο στην αξιοποίηση της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης (ανάμεσα στις διάφορες εκθέσεις και αξιολογήσεις διεθνών οργανισμών, η χώρα μας κατέχει την 44η θέση στον κόσμο σε αυτή των Ηνωμένων Εθνών του έτους 2008), η αναγκαία προσπάθεια ανάπτυξης της χρήσης της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης στη χώρα μας θα πρέπει να λάβει υπόψη της τα προαναφερθέντα και να στοχεύσει στην εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων της, αποφεύγοντας ταυτόχρονα τους ελλοχεύοντες κινδύνους.

Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση και Φορολογία

Όσον αφορά ειδικά στην φορολογία, η αξιοποίηση των δυνατοτήτων που προσφέρει η ηλεκτρονική διακυβέρνηση θα πρέπει να προσανατολιστεί σε δύο κατευθύνσεις: την απλοποίηση των διαδικασιών και την βελτιστοποίηση των ελέγχων (διασταύρωση στοιχείων). Δεδομένης της οικονομικής συγκυρίας, η μεί-

ωση των δαπανών του Κράτους και η αύξηση των φορολογικών εσόδων (μέσω των αποτελεσματικότερων ελέγχων και της ταχύτητας στην είσπραξη των φόρων) είναι ζωτικής σημασίας.

Στόχοι

Στο πλαίσιο αυτό, οι βασικοί στόχοι, τους οποίους καλείται να επιτύχει η επέκταση της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης στην φορολογία πρέπει να είναι:

- απάλειψη των χρονοβόρων, κοστοβόρων και εχθρικών προς τις επενδύσεις αλλά και το περιβάλλον γραφειοκρατικών διαδικασιών,
- ταχύτερη και ασφαλής διεκπεραίωση των υποθέσεων, καταπολέμηση της φοροδιαφυγής,
- μείωση του κόστους συμμόρφωσης των φορολογουμένων,
- μείωση του δημοσιονομικού κόστους τόσο για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, όσο και για τον έλεγχο της συμμόρφωσης των φορολογουμένων,
- βελτίωση της ποιότητας και του χρόνου διενέργειας των φορολογικών ελέγχων,
- απελευθέρωση του ανθρώπινου δυναμικού των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και ενίσχυση του ελεγκτικού τους έργου, και
- πλήρης και έγκαιρη ενημέρωση των φορολογουμένων σχετικά με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

Συγκεκριμένες προτάσεις

- *Εκπλήρωση μέσω διαδικτύου του συνόλου των φορολογικών υποχρεώσεων*

A. Θα πρέπει να θεσπιστεί νομοθετικά η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής όλων των φορολογικών δηλώσεων.

Για συγκεκριμένες κατηγορίες προσώπων π.χ. επιτηδευματίες και επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών άνω ενός συγκεκριμένου ορίου, προτείνουμε την θέσπιση υποχρεωτικής ηλεκτρονικής

υποβολής του συνόλου των φορολογικών δηλώσεων.

Για τα (φυσικά κυρίως) πρόσωπα για τα οποία η χρήση Ηλεκτρονικού Υπολογιστή και η πρόσβαση στο διαδίκτυο δεν είναι δεδομένη, όπως μισθωτοί, συνταξιούχοι, αγρότες κλπ, η ηλεκτρονική υποβολή φορολογικής δήλωσης θα πρέπει να παραμείνει δυναμική, αλλά με τη χορήγηση προνομίων στην χρήση του ηλεκτρονικού συστήματος (μεγαλύτερη προθεσμία υποβολής, άμεσος υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου και καταβολής του πιστωτικού υπολοίπου κ.α.).

Παράλληλα, θα μπορούσε να υιοθετηθεί ένα σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων μέσω πιστοποιημένων λογιστικών γραφείων, τα οποία θα συνυπογράφουν τις δηλώσεις φέροντας ευθύνη για το περιεχόμενό τους.

Β. Επιπλέον, θα πρέπει να θεσμοθετηθεί η δυνατότητα ηλεκτρονικής διεκπεραίωσης όσο το δυνατόν περισσότερων διαδικασιών (π.χ. υποβολή αιτήσεων, έκδοση πιστοποιητικών, κατάθεση εγγράφων για θεώρηση κ.α.). Στο πλαίσιο αυτό αξίζει να συζητηθεί η επέκταση της εφαρμογής του *taxisphone*, που χρησιμοποιούν οι συμβολαιογράφοι, σε φορείς όπως τα πιστοποιημένα λογιστικά γραφεία, ώστε να παταχθεί η γραφειοκρατία, να σταματήσουν όλες οι διαδικασίες που απαιτούν αδικαιολόγητα την παρουσία του φορολογούμενου στις Δ.Ο.Υ. και να διευκολυνθούν οι συναλλαγές.

Γ. Τέλος, θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα ηλεκτρονικής εκπλήρωσης της ουσιαστικότερης υποχρέωσης, την διευκόλυνση της οποίας οφείλει να εξασφαλίζει το Κράτος, ήτοι της καταβολής των οφειλόμενων φόρων.

- *Ηλεκτρονική διασύνδεση κρατικών φορέων και αρχών καθώς και βασικών φορέων της αγοράς.*

Βασικό εργαλείο φορολογικής πολιτικής μπορεί να αποτελέ-

σει η φορολογική διακυβέρνηση εφόσον λάβει χώρα η αυτονόητη διασύνδεση των βάσεων δεδομένων, αφενός μεν των διαφορετικών διευθύνσεων των Δ.Ο.Υ., αφετέρου δε των Δ.Ο.Υ. με τις βάσεις δεδομένων άλλων κρατικών φορέων (π.χ. ΙΚΑ), προκειμένου να συλλέγονται οι απαραίτητες πληροφορίες για την ενημέρωση του ηλεκτρονικού φορολογικού φακέλου του κάθε φορολογούμενου. Η ως άνω διασύνδεση θα επιτρέψει στις φορολογικές αρχές να συλλέγουν ηλεκτρονικά τις απαιτούμενες από την φορολογική νομοθεσία βεβαιώσεις και δικαιολογητικά, που εκδίδονται από άλλες δημόσιες υπηρεσίες.

Παράλληλα και σε σχέση με την έκταση εφαρμογής του πόθεν έσχες των φορολογουμένων, αξίζει να συζητηθεί το ενδεχόμενο αντίστοιχης σύνδεσης των ΔΟΥ με Τράπεζες και ΔΕΚΟ, ώστε να καθίσταται εφικτή η συλλογή πληροφοριών σε σχέση με συναλλαγές και δαπάνες του κάθε φορολογουμένου (π.χ. αντί αποδείξεων οι τραπεζικές συναλλαγές και οι συναλλαγές με πιστωτικές κάρτες θα θεωρούνται αποδεικτικό στοιχείο για αγορές - πληρωμές - δαπάνες).

Η εφαρμογή ενός συστήματος διασύνδεσης των ανωτέρω φορέων έχει μεγάλη αξία ειδικά για την απλοποίηση του συστήματος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από φυσικά πρόσωπα με εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, καθώς θα καταστήσει εξαιρετικά απλή την επαναφορά και επέκταση του συστήματος της προσυμπληρωμένης δήλωσης: τα δεδομένα που αφορούν τον κάθε φορολογούμενο συλλέγονται αυτόματα και ηλεκτρονικά απ' ευθείας από την πηγή τους και αποστέλλονται στον φορολογούμενο, ο οποίος είτε συμφωνεί και επιβεβαιώνει τα στοιχεία είτε διορθώνει όσα κρίνει ότι δεν είναι ορθά.

- *Ηλεκτρονική φορολογική ταυτότητα όλων των φορολογουμένων.*

Προτείνεται η δημιουργία και τήρηση για κάθε φορολογούμενο ηλεκτρονικού φορολογικού φακέλου, ο οποίος θα περιέχει όλα εκείνα τα στοιχεία της εισοδηματικής και περιουσιακής του

κατάστασης, που αντικειμενικά διαμορφώνουν την φοροδοτική του ικανότητα.

Συγκεκριμένα, για κάθε φορολογούμενο θα πρέπει να καταρτισθεί ηλεκτρονικός φάκελος, ο οποίος θα περιέχει το σύνολο των δεδομένων που τον αφορούν (πληροφοριακά στοιχεία μητρώου, υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, καταβολές φόρων, εκκρεμείς υποθέσεις και οφειλές, κλπ).

Οιαδήποτε ηλεκτρονική εκπλήρωση φορολογικής υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένης της δήλωσης μεταβολών στα στοιχεία επικοινωνίας, κατοικία, κλπ., θα καταχωρείται αυτόματα στον ηλεκτρονικό φάκελο του φορολογουμένου, ενώ για οιαδήποτε επερχόμενη από τις φορολογικές αρχές ενημέρωση/προσθήκη/μεταβολή στον ηλεκτρονικό φάκελο (εκκρεμότητες, προθεσμίες, νέες φορολογικές διατάξεις στις οποίες ενδέχεται να υπάγεται με βάση τα μέχρι στιγμής δηλωθέντα, νέες καταχωρήσεις στο φάκελό του με βάση φυσικές του ενέργειες, κλπ.), ο φορολογούμενος θα ειδοποιείται αυτόματα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή/και εντύπως μέσω ταχυδρομείου.

Η εφαρμογή και αυτού του συστήματος στο πρότυπο των προαναφερθέντων θα διευκολύνει την ανακοινωθείσα σκοπούμενη εφαρμογή συστήματος καθολικού πόθεν έσχες και την επαναφορά της διαδικασίας των προσυμπληρωμένων φορολογικών δηλώσεων, αλλά και την κατάργηση πολυάριθμων διαδικασιών, που είναι σήμερα αναγκαίες για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, εξασφαλίζοντας μεγάλο όφελος σε χρόνο και ανθρώπινο δυναμικό.

Ένα πολύ απλό παράδειγμα αποτελεί σήμερα η διαδικασία υπολογισμού του δηλωθέντος και μη αναλωθέντος κεφαλαίου για την κάλυψη τεκμηρίων αγοράς ή συντήρησης περιουσιακών στοιχείων, για την οποία απαιτείται η εύρεση όλων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου και ο επί τόπου υπολογισμός του, ενώ με την χρήση του ηλεκτρονικού μητρώου οι σχετικές πληροφορίες θα είναι ανά πάσα στιγμή διαθέσιμες και επικαιροποιημένες.

- *Ηλεκτρονική διακυβέρνηση στο φορολογικό έλεγχο*

Οι ως άνω αναφερόμενες δυνατότητες που παρέχει η ηλεκτρονική διασύνδεση καθιστούν ταχύτερο, απλούστερο και πιο αποτελεσματικό το φορολογικό έλεγχο, με την ηλεκτρονική διασταύρωση στοιχείων. Αξίζει να σημειωθεί ότι το 2007 στις ΗΠΑ εντοπίστηκαν 1,3 εκατομμύρια περιπτώσεις φοροδιαφυγής μέσω 1,8 δισεκατομμυρίων ηλεκτρονικών διασταυρώσεων.

Ενίσχυση των προληπτικών ελέγχων μέσω της αυτοματοποίησης τους. Στο πρότυπο άλλων χωρών μπορεί να συζητηθεί το ενδεχόμενο χρήσης ειδικού λογισμικού που αξιολογεί φακέλους βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων (πχ χρήση πολλαπλών απαλλαγών, σύρευση τεκμηρίων κλπ). Είναι καθοριστικής σημασίας η μη παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος μεταξύ φορολογικής παράβασης και σχετικού ελέγχου, γεγονός που εξασφαλίζεται με τη χρήση ενός αντίστοιχου συστήματος εντοπισμού φακέλων προς έλεγχο τόσο όσον αφορά τις δηλώσεις εισοδημάτων όσο και τις δηλώσεις ΦΠΑ.

- *Ηλεκτρονική Τιμολόγηση*

Στα πλαίσια των σχετικών ενεργειών και εξελίξεων σε κοινοτικό επίπεδο, θα πρέπει να δοθούν κίνητρα για την επέκταση της εφαρμογής του συστήματος ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

- *Αποτελεσματική εφαρμογή των ως άνω δυνατοτήτων.*

Απαραίτητη προϋπόθεση για να υποστηριχθεί τα ανωτέρω αποτελεί η ύπαρξη κατάλληλου τεχνολογικού εξοπλισμού, που αφ' ενός θα επιτρέψει στις ΔΟΥ να ανταποκριθούν στις νέες διαδικασίες και αφ' ετέρου θα εξασφαλίσει τη διαλειτουργικότητα μεταξύ των ηλεκτρονικών συστημάτων που χρησιμοποιούν οι φορείς οι οποίοι πρόκειται να συνδεθούν δικτυακά με τις ΔΟΥ.

Ειδικά όσον αφορά το τελευταίο πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η ηλεκτρονική διακυβέρνηση συνεπάγεται εξ' ορισμού απλοποίηση και αυτοματοποίηση διαδικασιών: οι πληροφορίες πρέπει να συλλέγονται απ' ευθείας και αυτόματα. Στόχος θα είναι η κατάρ-

γηση διαδικασιών και όχι η μετάθεσή τους σε άλλο επίπεδο (αντί ΔΟΥ-φορολογούμενος, να προκύψει το ΔΟΥ-επιμέρους φορέας).

Ταυτόχρονα, θα πρέπει να εξασφαλιστεί τόσο η συνεχής εκπαίδευση των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών στα νέα συστήματα, όσο και η ενδυνάμωση των υπηρεσιών με καταρτισμένα στελέχη.

- *Δημιουργία βάσης δεδομένων όπου θα αναρτώνται και θα είναι διαθέσιμα:*
 1. τα κείμενα όλων των φορολογικών εντύπων με δυνατότητα ηλεκτρονικής συμπλήρωσής τους,
 2. το σύνολο της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας με άμεση επικαιροποίηση,
 3. οι διοικητικές πράξεις / λύσεις των φορολογικών αρχών, οι οποίες θα αναρτώνται με την υπογραφή τους,
 4. νομολογία διοικητικών δικαστηρίων,
 5. απλουστευμένη παρουσίαση των φορολογικών διατάξεων, των διαδικασιών και των συνηθέστερων πληροφοριών που ζητούν οι φορολογούμενοι (π.χ. υπό την μορφή απαντήσεων σε συνήθη ερωτήματα), και
 6. διαδικτυακός τόπος επικοινωνίας πιστοποιημένων φορέων της αγοράς (π.χ. λογιστές, φοροτέχνες, δικηγόροι) με τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών για τα πιο εξειδικευμένα θέματα.

Είναι ουσιαστικής σημασίας να είναι σαφές ανά πάσα στιγμή το νομοθετικό πλαίσιο, στο οποίο εντάσσεται ο κάθε φορολογούμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), οι υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει (διαδικαστικές και ουσιαστικές) και οι κυρώσεις στις οποίες ενδέχεται να υποβληθεί για την μη τήρησή τους.

Επίσης πρέπει ο φορολογούμενος να έχει άμεση πρόσβαση και κατανόηση αφ' ενός των δικαιωμάτων του έναντι της φορολογικής αρχής στα πλαίσια τόσο του καταλογισμού του φόρου, όσο και των φορολογικών ελέγχων και αφ' ετέρου όλων των πράξεων της φορολογικής αρχής που σχετίζονται με τη συλλογή και χρήση των προσωπικών του δεδομένων.

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ ΑΘΗΝΩΝ
για την Ομάδα Εργασίας για τον

ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΩΧΩΡΙΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Μαρίνα Αλλαμανή

*Δικηγόρος, LL.M., Διεθνών Επιχειρηματικών Νομικών Σπουδών,
Msc Επιχειρηματικών Νομικών Σπουδών*

Καλλιόπη Στουγιάννου

Δικηγόρος D.E.A. Φορολογικού Δικαίου

Το παρόν σημείωμα περιλαμβάνει αρχικές σκέψεις και προτάσεις στα θέματα που τέθηκαν από τον Πρόεδρο της Ομάδας Εργασίας για τον έλεγχο και τη φορολόγηση των εξωχώριων εταιρειών και έχουν στόχο να διαμορφώσουν ένα συγκεκριμένο πλαίσιο για την έναρξη ενός επικοινωνιακού διαλόγου που θα διεξαχθεί βάσει συγκεκριμένων προτάσεων και αντιπροτάσεων. Δυστυχώς μέχρι σήμερα και παρά τα αιτήματα των φορέων της διαβούλευσης, το Υπουργείο δεν έχει υποβάλει στους συμμετέχοντες φορείς ούτε προτάσεις αλλά ούτε πληροφορίες σε σχέση με την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου (ενδεικτικά αριθμός αλλοδαπών εταιρειών με ακίνητα στην Ελλάδα, αριθμός υποβληθεισών δηλώσεων ειδικού φόρου ακινήτων, αριθμός και αποτελέσματα ελέγχων σε σχέση με τον ειδικό φόρο ακινήτων και/ή τον καταλογισμό φόρων

λόγω λογιστικών διαφορών από τη μη έκπτωση δαπανών που καταβλήθηκαν σε «εξωχώριες εταιρείες», πορίσματα της διαδικασίας της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών για τα σχετικά θέματα, αριθμός προσφυγών κατά εκθέσεων ελέγχου και καταλογιστικών πράξεων, κοκ). Ο ΔΣΑ επιφυλάσσεται να επανέλθει με υπόμνημα και σχετική εισήγηση μετά τη λήψη σημειώματος από το Υπουργείο με τις θέσεις του Υπουργείου και τις θέσεις των λοιπών συμμετεχόντων φορέων στη διαβούλευση.

Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής των εξωχώριων εταιρειών στο πλαίσιο της ολοένα αυξανόμενης παγκοσμιοποίησης έχει γίνει αντικείμενο εκτενούς μελέτης κυρίως από μέρους του Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ). Για μια δεκαετία περίπου ο ΟΟΣΑ προσπαθεί να θέσει κανόνες και περιορισμούς για το σεβασμό των διεθνών κανόνων φορολογίας (internationally agreed tax standards), κυρίως μέσω της διαφάνειας, της συνεργασίας και της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των χωρών¹ χωρίς ωστόσο το ζήτημα να έχει επιλυθεί². Με άλλα λόγια πρόκειται για ένα αποδεδειγμένα δυσεπίλυτο και χρόνιο διεθνές πρόβλημα του οποίου η λύση πρέπει επίσης να ανευρεθεί σε διεθνές επίπεδο.

¹ Βλ. σχετικά Tax Co-operation Towards a level Playing Field-2007 Assessment by the Global Forum of Taxation, εκδόσεις OECD 2007, καθώς και τις δυνατότητες αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στην ιστοσελίδα http://www.oecd.org/document/18/0,3343,en_2649_33767_40499474_1_1_1_1,00.html και ιδίως Manual On The Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006, <http://www.oecd.org/dataoecd/61/19/40502506.pdf>.

² Βλ. σχετικά Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers, <http://www.oecd.org/dataoecd/23/13/42469606.pdf>. και OECD reports in fighting offshore tax evasion but says more efforts are needed http://www.oecd.org/document/48/0,3343,en_2649_201185_39482288_1_1_1_1,00.html.

Σε εθνικό επίπεδο η σωστή αντιμετώπιση του ζητήματος προϋποθέτει εκτενή εξειδικευμένη επιστημονική έρευνα για μακρόπννο νομοθετικό - διοικητικό σχεδιασμό. Η παρούσα εξαιρετικά βραχεία διαβούλευση σαφέστατα δεν ανταποκρίνεται σε κάτι τέτοιο, ελπίζουμε ωστόσο να είναι η αρχή μιας διαρκούς συνεργασίας μεταξύ επιστημονικής κοινότητας και νομοθετικού σχεδιασμού.

Η προστασία της φορολογικής βάσης των κρατών, ενόψει της διεθνοποίησης των συναλλαγών και της αξιοποίησης από τους συναλλασσόμενους των δυνατοτήτων που παρέχουν οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών, αποτελεί ένα θεμιτό διακύβευμα. Η «άγρα δικαιοδοσίας» (forum shopping) από τις επιχειρήσεις, όταν συντελείται επί τη βάσει αποκλειστικά φορολογικών σταθμίσεων, αποστερεί από ορισμένα κράτη πολύτιμα έσοδα, τα οποία υφίστανται τις συνέπειες του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού (harmful tax competition). Τα κράτη που πλήττονται λαμβάνουν αμυντικά μέτρα (defensive measures) για την καταπολέμηση των επιπτώσεων του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού. Τα αμυντικά αυτά μέτρα συνίστανται, μεταξύ άλλων, σε μέτρα ελέγχου των πληρωμών προς εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε χώρες που εφαρμόζουν επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό καθώς και σε αντικίνητρα τα οποία πλήττουν τη δραστηριότητά τους αλλά και τους συναλλασσόμενους με αυτές. Τα αμυντικά αυτά μέτρα μπορούν να αφορούν:

- Τους κανόνες περί υποκεφαλαιοδότησης (thin capitalization), με αποτέλεσμα την μη έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών, τόκων προς άλλες επιχειρήσεις όταν η αναλογία δανεικών προς ίδια κεφάλαια (debt-to-equity ratio) υπερβαίνει μια συγκεκριμένη αναλογία,
- Τους κανόνες περί τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer-pricing), προκειμένου να αποφευχθούν οι καταστρατηγήσεις που συνεπάγεται η υπερτιμολόγηση ή υπο-

τιμολόγηση στην παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου,

- Την μη έκπτωση δαπανών που καταβάλλονται για αγορά αγαθών και παροχή υπηρεσιών από εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε μη συνεργάσιμες επικράτειες,
- Τους κανόνες περί της *ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας* (Controlled Foreign Company-CFC), με βάση τους οποίους σκοπεύεται η φορολόγηση εισοδήματος που έμμεσα αποκτούν οι φορολογικοί κάτοικοι ενός κράτους από τη συμμετοχή τους σε αλλοδαπή εταιρεία.

Η δικαιοπολιτική στόχευση των μέτρων αυτών είναι σαφής: αποβλέπουν στη δημοσιονομική προστασία του κράτους από πρακτικές που κινδυνεύουν να διαβρώσουν τη φορολογική βάση των φορολογικών υποκειμένων του.

Οι εταιρείες που πλήττονται είναι συνήθως αυτές που έχουν την καταστατική τους έδρα σε “φορολογικό παράδεισο”, ήτοι σε μη συνεργάσιμη δικαιοδοσία που έχει ιδιαίτερα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Πρέπει να επισημανθεί όμως ότι ο όρος «εξωχώρια εταιρεία» (offshore company) είναι αδόκιμος καθώς δεν συναντά ερείσματα στη διεθνή θεωρία και νομοθεσία. Περαιτέρω, παρά την πάλαι ποτέ ύπαρξη λίστας μη συνεργάσιμων δικαιοδοσιών του ΟΟΣΑ (η λίστα αυτή είναι πλέον άδεια), τα κράτη θεσπίζουν ίδια λίστα, καθιερώνοντας κυριαρχικά τα κριτήρια με βάση τα οποία μια επικράτεια εντάσσεται σε αυτή. Η λίστα αυτή επικαιροποιείται προϊόντος του χρόνου. Το πλέον βασικό κριτήριο ένταξης μιας χώρας στη λίστα είναι η μη συνεργασία με τις εθνικές αρχές στον τομέα της παροχής πληροφοριών. Μια τέτοια πρακτική υπονοεί ότι το κράτος που καταρτίζει τη λίστα έχει ήδη δημιουργήσει ένα δίκτυο συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών και διοικητικής συνδρομής με τις χώρες εκείνες που παραδοσιακά θεωρούνται φορολογικοί παράδεισοι. Η πρακτική αυτή είναι ενδεικτική των μεταβαλλόμενων αντιλήψεων των εθνικών αρχών στον

τομέα της διεθνούς φοροαποφυγής: το εθνικό νομικό σύστημα, όσο άρτιο και αν είναι, δεν μπορεί από μόνο του να προστατεύσει τη φορολογική βάση του κράτους, αλλά κρίνεται αναγκαία η διεθνής συνεργασία. Η εξωστρέφεια αυτή πρέπει να αποτελέσει γνώμονα μεταρρυθμίσεων και για τον εθνικό νομοθέτη. Θα πρέπει λοιπόν και η Ελλάδα να ακολουθήσει το μοντέλο εξωστρεφούς συνεργασίας, χρησιμοποιώντας τα πολύτιμα νομοθετικά προηγούμενα των ευρωπαϊκών εταίρων της αλλά και τα πρότυπα του ΟΟΣΑ για τις συμβάσεις ανταλλαγής πληροφοριών.

Στον τομέα των αντικινήτρων, ο Έλληνας νομοθέτης έχει θεσπίσει αντικίνητρα για τις συναλλαγές και/ή τις επενδύσεις εταιρειών που εδρεύουν σε χώρες με ιδιαίτερα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (βλέπε νόμο 3091/2002, άρθρα 5§7, 5§14, 15). Εντούτοις, η ασάφεια των υφιστάμενων διατάξεων πλήττει την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Σημειώνεται επίσης ότι η αποτελεσματικότητα των αντικινήτρων που έχουν θεσπισθεί δεν έχει επιβεβαιωθεί, ενώ αντίθετα υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι η επιβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων που θεσπίστηκε με το νόμο 3091/2002 απέτρεψε θεσμικούς μη κοινοτικούς επενδυτές (όπως π.χ. αμερικάνικα συνταξιοδοτικά ταμεία) από το να επενδύσουν σε εμπορικά ακίνητα στην Ελλάδα.

Στα πλαίσια αυτά, οι προτάσεις του ΔΣΑ αφορούν κυρίως την **καταγραφή** των προβλημάτων που έχουν ανακύψει από την εφαρμογή του υφιστάμενου φορολογικού πλαισίου και την **υποβολή προτάσεων** για την τροποποίηση του (I), αλλά και την ανάδειξη εργαλείων από άλλους κλάδους δικαίου που θα μπορούσαν να αξιοποιηθούν για την αντιμετώπιση στρεβλώσεων από τη δραστηριότητα κατ' όνομα μόνον αλλοδαπών εταιρειών (II).

I. Προτάσεις για την τροποποίηση του υφιστάμενου φορολογικού πλαισίου

1. Φόρος 3% - Προτάσεις για κατάργηση ή άλλως τροποποίηση του Νόμου 3091/2002 που εισήγαγε τον ειδικό φόρο 3% επί των ακινήτων

A. Ο Νόμος 3091/2002 εισήγαγε τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων (άρθρο 15), ο οποίος επιβαρύνει όλες τις εταιρείες που είναι ιδιοκτήτριες ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων στην Ελλάδα. Ο σχετικός νόμος, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το Νόμο 3193/2003, εισάγει εξαιρέσεις από την υποχρέωση υπαγωγής στο σχετικό φόρο. Μεταξύ άλλων εξαιρούνται και οι εταιρείες που εδρεύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση και έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν (άρθρο 15§3^α).

Περαιτέρω ρυθμίστηκε η απαλλαγή από την υποχρέωση δήλωσης/γνωστοποίησης των φυσικών προσώπων που κατέχουν μετοχές των υπόχρεων εταιρειών, αφενός μεν στις εισηγμένες εταιρείες, ανεξαρτήτως της χώρας που αυτές εδρεύουν, και αφετέρου σε πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικών ταμείων, ασφαλιστικών εταιρειών, αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρειών συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εφόσον λειτουργούν σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εποπτεύονται από αρχή κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και σε θεσμικούς επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται στο νόμο 3091/2002. Το υπουργείο Οικονομικών με εγκυκλίους του (βλ. πολ. 1040/5-3-2003, πολ. 1125/25-11-2003, πολ. 1126/25-11-2003) παρείχε οδηγίες για την εφαρμογή του παραπάνω νόμου, προβλέποντας ότι η γνωστοποίηση των φυσικών προσώπων αφορά όλα τα νομικά πρόσωπα που συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στο μετοχικό κεφάλαιο των υπόχρεων εταιρειών

και επιθυμούν να κάνουν χρήση της απαλλακτικής διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (βλ. πολ. 1126/2003).

Σύμφωνα με την Εισηγητική Έκθεση του Νόμου «οι εισαγόμενες διατάξεις αποσκοπούν στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής που παρατηρείται συνήθως σε ακίνητα που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες. Ως εξωχώριες (off-shore) έχει επικρατήσει διεθνώς να θεωρούνται εταιρείες που δεν έχουν δραστηριότητα στη χώρα στην οποία φέρονται ότι έχουν την καταστατική τους έδρα και των οποίων οι μετοχές ή τίτλοι παραστατικοί ιδιοκτησίας είναι κατά κανόνα ανώνυμοι. Για τις χώρες αυτές έχει επικρατήσει διεθνώς ο όρος «φορολογικός παράδεισος» γιατί επιτρέπει τη μη φορολόγηση της εξωχώριας εταιρείας ή τη φορολόγηση της κατά τρόπο ευνοϊκό. Οι φορολογικοί παράδεισοι απασχολούν διεθνείς οργανισμούς όπως ο Ο.Ο.Σ.Α., ο οποίος με βάση κριτήρια όπως αυτό της διαφάνειας και της φορολόγησης χαρακτηρίζει μία χώρα ως φορολογικό παράδεισο και δημοσιεύει πίνακες των χωρών αυτών. Η μυστικότητα, που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών, παρέχει τη δυνατότητα στους πράγματι κυρίους των ακινήτων να παραμένουν ανώνυμοι και να φοροαποφεύγουν σε σχέση με το ακίνητο. Το κενό αυτό έρχεται να καλύψει η εισαγόμενη ρύθμιση που επιβάλλει ειδικό φόρο 3% στην αντικειμενική αξία των ακινήτων με τις δε εισαγόμενες εξαιρέσεις από το φόρο αυτόν εξαλείφονται ανισότητες φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ ελληνικών και εξωχώριων εταιρειών που παρατηρούνται με το ισχύον καθεστώς». Τα παραπάνω επαναλαμβάνονται και στις Εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών (βλ. πολ. 1041/5-3-2003) Περαιτέρω όπως έγινε γνωστό στον τύπο η θέσπιση του νόμου 3091/2002 αποτελεί την αφετηρία της αντιμετώπισης του φαινομένου των off-shore εταιρειών από την ελληνική πολιτεία.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι παρόλο που η βούληση του νομοθέτη, όπως αυτή προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του νόμου ήταν η επιβολή φόρου στις εξωχώριες εταιρείες ιδιοκτή-

τριες ακινήτων στην Ελλάδα που εδρεύουν σε φορολογικούς παραδείσους, το γράμμα του άρθρου 15 του Νόμου είναι αφενός μεν ευρύτατο κατά τον ορισμό των υπόχρεων εταιρειών, καθώς περιλαμβάνει όλες τις εταιρείες που έχουν ακίνητα στην Ελλάδα, αφετέρου δε στενό κατά την πρόβλεψη των εξαιρέσεων από την υποχρέωση καταβολής του φόρου.

Η γνωστοποίηση των φυσικών προσώπων όλων των εταιρειών-μετόχων που συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόχρεων εταιρειών και η οποία είναι προϋπόθεση για την απαλλαγή από το σχετικό φόρο είναι πολλές φορές πρακτικά αδύνατη. Περαιτέρω η απαλλαγή που προβλέπεται στο Νόμο από την υποχρέωση γνωστοποίησης των φυσικών προσώπων μετόχων αφορά αποκλειστικά **ευρωπαϊκά μόνο** πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικά-συνταξιοδοτικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου καθώς και θεσμικούς επενδυτές. Η διάκριση μεταξύ των παραπάνω ευρωπαϊκών εταιρειών και/ή φορέων από τις λοιπές μη ευρωπαϊκές εταιρείες/φορείς είναι αδικαιολόγητη και συνιστά δυσμενή διάκριση σε βάρος των αντίστοιχων εταιρειών και/ή φορέων που εδρεύουν σε χώρες μη κοινοτικές που έχουν όμως υπογράψει διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με την Ελλάδα. Τέλος η τυχόν αδυναμία γνωστοποίησης φυσικών προσώπων που κατέχουν ακόμα και πολύ μικρό ποσοστό μετοχών σε εταιρείες που συμμετέχουν στις υπόχρεες εταιρείες καθιστά υπόχρεη την ιδιοκτήτρια εταιρεία για το σύνολο του φόρου. Κάτι τέτοιο είναι προφανώς αντίθετο στην αρχή της αναλογικότητας που πρέπει να διέπει και τις φορολογικές διατάξεις και η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 25§1 του Συντάγματος.

B. Είναι προφανές ότι η αντίφαση μεταξύ του πνεύματος και του γράμματος του νόμου καθώς και το περιεχόμενο αυτού δημιουργεί ανασφάλεια στους επενδυτές και λειτουργεί ως τροχοπέδη για νέες επενδύσεις. Με δεδομένη την σχεδόν πλήρη ανυπαρξία ξένων επενδύσεων στην ελληνική αγορά ακινήτων σε αντίθεση

με άλλες ευρωπαϊκές χώρες (εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης όπως π.χ. η Ρουμανία, η Βουλγαρία αλλά και η Σερβία), γίνεται αντιληπτό ότι ένα τέτοιο πλαίσιο μόνο προς τη σωστή κατεύθυνση δε βρίσκεται αφού αποθαρρύνει κατά παράλογο τρόπο την προσέλκυση διεθνών επενδυτών. Έτσι τελικά ένας νόμος που σκοπό είχε να συλληφθεί φορολογητέα ύλη Ελλήνων φορολογικών κατοίκων-ιδιωτών που τοποθετούν περιουσιακά στοιχεία (π.χ. παραθεριστικές κατοικίες) σε εξωχώριες εταιρείες καταλήγει να είναι πλαίσιο πλήρους αποθάρρυνσης επενδυτών από όλο τον κόσμο που θα επιθυμούσαν την πραγματοποίηση επενδύσεων σε εμπορικά κυρίως ακίνητα.

Γ. Σημειώνεται επίσης ότι πηγή έμπνευσης του ελληνικού ειδικού φόρου επί των ακινήτων φαίνεται να ήταν ο αντίστοιχος φόρος που εφαρμόζεται στη Γαλλία από το 1977 και στην Ισπανία από το 1991. Σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής του γαλλικού φόρου σημειώνεται ότι από το χρόνο της αρχικής θεσμοθέτησής του έχει υποστεί σημαντικές τροποποιήσεις λόγω της εκάστοτε νομολογίας των δικαστηρίων που έκρινε μεταξύ άλλων θέματα δυσμενών διακρίσεων με βάση την ιθαγένεια σε βάρος των εταιρειών που δραστηριοποιούνταν στη Γαλλία και είχαν την έδρα τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία είχε σύμβαση που περιείχε ρήτρα για μη διακριτική μεταχείριση. Σημειώνεται περαιτέρω ότι η Γαλλία εξετάζει σήμερα την κατάργηση του φόρου 3% επί των ακινήτων στα πλαίσια της εφαρμογής νέας πολιτικής σε θέματα που σχετίζονται με τακτικές φοροδιαφυγής. Ο στόχος της γαλλικής κυβέρνησης είναι να προάγει τη διαφάνεια και να καταστείλει την φοροδιαφυγή και την απάτη. Στα πλαίσια αυτά θεσπίζονται περιορισμοί σε σχέση με την εφαρμογή πλεονεκτημάτων σε σχέση με χρηματοροές από και προς εταιρείες που εδρεύουν σε χώρες που κρίνονται ως μη συνεργάσιμες βάσει κριτηρίων που θέτει ο γαλλικός κώδικας φορολογίας εισοδήματος καθώς και ενισχύονται οι κανόνες σε σχέση με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις. Περαιτέρω γίνεται προσπάθεια συνομολόγησης συμβάσεων με

τρίτες χώρες που θα επιτρέψουν την ανταλλαγή πληροφοριών και που θα καταστήσουν με αυτόν τον τρόπο τις τρίτες χώρες συνεργάσιμες.

Δ. Ενόψει των ερμηνευτικών προβλημάτων που έχει δημιουργήσει ο νόμος 3091/2002, της ατελέσφορης εφαρμογής του καθώς σύμφωνα με δημοσιεύματα στον τύπο από τις 3.684 αλλοδαπές εταιρείες που είναι ιδιοκτήτριες ακινήτων μόνο 44 έχουν υποβάλει και έχουν καταβάλει τον ειδικό φόρο ακινήτων, της μη πραγματοποίησης ελέγχων ή της πραγματοποίησης ελάχιστων ελέγχων μέχρι σήμερα, γεγονότων δηλαδή που επιτείνουν την ανασφάλεια που δημιουργείται στους συναλλασσόμενους σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής του νόμου και τον τρόπο που αυτός ερμηνεύεται αλλά και της διεθνούς τάσης για πρόκριση της ανταλλαγής πληροφοριών από την επιβολή δυσμενών μέτρων σε επενδύσεις που πραγματοποιούνται μέσω εταιρειών που εδρεύουν σε φορολογικούς παραδείσους (άλλως σε μη συνεργάσιμα κράτη), προτείνουμε την κατάργηση άλλως την τροποποίηση του νόμου έτσι ώστε:

(α) το γράμμα του να είναι αντίστοιχο με το πνεύμα του και η εφαρμογή του να περιοριστεί πραγματικά σε αστικά ακίνητα-κατοικίες που ανήκουν σε αλλοδαπές εταιρείες και όχι σε εμπορικά ακίνητα και ειδικότερα να εφαρμοστεί στα ακίνητα που ανήκουν σε εταιρείες που εδρεύουν σε χώρες στις οποίες δεν υφίσταται διαφάνεια σε σχέση με το ιδιοκτησιακό καθεστώς τους,

(β) η μεταχείριση των μη κοινοτικών πιστωτικών ιδρυμάτων, περιλαμβανομένων των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικών ταμείων, ασφαλιστικών-συνταξιοδοτικών εταιρειών, αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρειών συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου και θεσμικών επενδυτών που λειτουργούν σε μη κοινοτικές χώρες που έχουν υπογράψει με την Ελλάδα συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας να εξομοιωθεί με εκείνη που επιφυλάσσει ο νόμος για τους αντίστοιχους κοινοτικούς,

(γ) σε περίπτωση που συμμετέχουν στην μετοχική σύνθεση των εταιρειών που κατέχουν τα ακίνητα τα παραπάνω υπό (β) πρόσωπα σε κάποιο σημαντικό ποσοστό (ενδεικτικά 40%) να μην υφίσταται υποχρέωση γνωστοποίησης των υπολοίπων μετόχων των εταιρειών αυτών μέχρι φυσικού προσώπου ή εναλλακτικά σε περίπτωση που δεν υιοθετηθεί η υπό (γ) πρόταση, εναλλακτικά να προβλεφθεί ότι στις περιπτώσεις εκείνες που είναι αδύνατη η γνωστοποίηση των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν σε άλλες εταιρείες που έμμεσα συμμετέχουν στην υπόχρη εταιρεία να περιορίζεται η φορολογική υποχρέωση στο τμήμα του φόρου που αναλογεί στο ποσοστό εκείνο που κατέχουν στο κεφάλαιο της υπόχρη εταιρείας τα πρόσωπα ή οι φορείς που δεν γνωστοποιούν τα αντίστοιχα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές αυτών,

(δ) να δοθεί στο νόμο ορισμός για το τι συνιστά αμοιβαίο κεφάλαιο και τι εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου καθώς όπως είναι γνωστό δεν υπάρχει ευρωπαϊκή νομοθεσία για τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που επενδύουν σε ακίνητα και επομένως αφενός μεν υπάρχει αβεβαιότητα για το ποιος οργανισμός/εταιρεία θα χαρακτηριστεί ως κλειστού ή ανοιχτού τύπου οργανισμός/εταιρεία που επενδύει σε ακίνητη περιουσία και αφετέρου αδυναμία στις αλλοδαπές επόπτευσες αρχές να βεβαιώσουν ότι οι σχετικοί οργανισμοί χαρακτηρίζονται ως τέτοιοι,

(ε) να απαλλάσσονται από το φόρο όχι μόνο οι εταιρείες των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε Ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, που έχει συσταθεί με διάταξη τελευταίας βούλησης και επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς αλλά όλες οι εταιρείες, ημεδαπές ή αλλοδαπές, που δεν έχουν κερδοσκοπικό σκοπό εφόσον επιδιώκουν στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς.

Ε. Περαιτέρω εισηγούμαστε την περαιτέρω διευκρίνιση του νόμου έτσι ώστε να είναι ξεκάθαρο ότι Ελληνικές εταιρείες ή εται-

ρείες της ΕΕ με μετόχους αλλοδαπές εταιρείες απαλλάσσονται από το φόρο εφόσον γνωστοποιούν τους μετόχους τους ακόμα και εάν οι ενδιάμεσες εταιρείες που κατέχουν τις μετοχές των ελληνικών εταιρειών ή των εταιρειών της ΕΕ εδρεύουν σε χώρες που δεν έχουν υπογράψει με την Ελλάδα σύμβαση για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, εφόσον βέβαια η ταυτότητα του φυσικού προσώπου που κατέχει τις μετοχές δηλώνεται. Στα πλαίσια αυτά εισηγούμαστε να διευκρινιστούν περαιτέρω τα δικαιολογητικά που θα πρέπει να προσκομίσουν προκειμένου να εξαιρεθούν από την καταβολή του ειδικού φόρου:

- (i) Ελληνικές εταιρείες ή εταιρείες της ΕΕ με μετόχους αλλοδαπές εταιρείες οι οποίες με τη σειρά τους έχουν τελικούς μετόχους εμπιστεύματα (trusts) του αγγλοσαξωνικού δικαίου οι εμπιστευματοδόχοι (trustees) των οποίων γνωστοποιούνται στις ελληνικές φορολογικές αρχές
- (ii) Ελληνικές εταιρείες ή εταιρείες της ΕΕ με μετόχους αλλοδαπές εταιρείες οι οποίες με τη σειρά τους έχουν ως τελικό μέτοχο μορφώματα «ιδρυματικού τύπου» (foundation, anstalt, stiftung κλπ) που γνωστοποιούν τους δικαιούχους τους (αν έχουν βεβαίως δικαιούχους) στις ελληνικές φορολογικές αρχές
- (iii) οι εταιρείες που ασκούν οικοδομική δραστηριότητα και ανεγείρουν ακίνητα τα οποία προτίθενται να πουλήσουν και όχι να τα ιδιοχρησιμοποιήσουν και οι οποίες κατά το χρόνο της κατασκευαστικής περιόδου δεν έχουν άλλα ακαθάριστα έσοδα.

ΣΤ. Τέλος θα πρέπει να διευκρινιστεί η έννοια του όρου «σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής» που χρησιμοποιείται στην παράγραφο 4 του άρθρου 15. Ειδικότερα στη σχετική παράγραφο προβλέπεται ότι εξαιρούνται από το φόρο 3% οι εταιρείες με έδρα μη κοινοτική χώρα εφόσον γνωστοποιούν τα στοιχεία των μετόχων τους μέχρι φυσικού προσώπου και εφόσον η χώρα της έδρας τους έχει υπο-

γράψει με την Ελλάδα την παραπάνω σύμβαση. Είναι γνωστό όμως πως ουδέποτε έχει συνομολογηθεί τέτοιου τύπου διμερής ή πολυμερής σύμβαση από την Ελλάδα ή από άλλο κράτος. Η Γαλλική φορολογική νομοθεσία (άρθρο 990 D του Γαλλικού Φορολογικού Κώδικα) για την επιβολή αντίστοιχου φόρου 3% στους ιδιοκτήτες ακινήτων στη Γαλλία, εξαιρεί τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε κράτη με τα οποία η Γαλλία έχει συνομολογήσει «σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής» (*convention fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales*) και περαιτέρω εξηγείται πως ως τέτοιες εννοούνται (βλ. σχετικό παράρτημα στο σχετικό άρθρο του Γαλλικού Φορολογικού Κώδικα) οι **διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας**. Τούτο επειδή οι συμβάσεις αυτές (για την αποφυγή της διπλής φορολογίας) περιέχουν ρητή διάταξη για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή των φορολογικών αρχών των δύο συμβαλλομένων κρατών (για την ανταλλαγή πληροφοριών κλπ). Για τον ίδιο λόγο θα πρέπει να δοθεί οδηγία προς τις ελληνικές φορολογικές αρχές προκειμένου για τους σκοπούς του παρόντος νόμου να θεωρούν ως «σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής» τις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Την ανωτέρω θέση έχει δεχθεί και το ΝΣΚ με την υπ' αριθμ. 178/2004 γνωμοδότηση του σημειώνοντας ωστόσο ότι ως «συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής» νοούνται οι διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εφόσον σ' αυτές εμπεριέχεται ρητή διάταξη για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή των φορολογικών αρχών των δύο συμβαλλομένων κρατών για την ανταλλαγή πληροφοριών επί των ρυθμιζομένων με αυτές φορολογικών αντικειμένων, δηλ. επί των φόρων της ακίνητης περιουσίας εταιρειών που βρίσκονται στην Ελλάδα. Ως προς το τελευταίο σημείο θα μπορούσαν βάσιμα να ανπιταχθούν οι υποχρεώσεις της Ελλάδας για τη μη διακριτική μεταχείριση μεταξύ των κατοίκων των συμβαλλομένων χωρών που

πολλές φορές αφορά κάθε είδους φόρους και όχι μόνο τους φόρους που ορίζει η σύμβαση (βλ. άρθρα 24 και 24§6 του υποδείγματος της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ. Παράλληλα προτείνεται η αγορά μετοχών, ελληνικών ή αλλοδαπών εταιρειών, εισηγμένων ή μη, καθώς και η συμμετοχή σε αυξήσεις μετοχικών κεφαλαίων να αποτελέσει τεκμήριο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Σκάφη αναψυχής

Με το νόμο 3790/2009 (άρθ. 2), όπως αυτός ισχύει, προβλέπεται η επιβολή ετήσιου ειδικού φόρου ιδιωτικών πλοίων αναψυχής.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι είναι διαδεδομένη η πρακτική σκάφη αναψυχής να ανήκουν σε εταιρείες και όχι σε φυσικά πρόσωπα με σκοπό μεταξύ άλλων την αποφυγή μεταξύ άλλων του πόθεν έσχες κατά την αγορά και τη διατήρηση αυτών καθώς πιθανώς και τους φόρους δωρεάς ή κληρονομιάς είναι συνεπές να θεσπιστεί για τις περιπτώσεις αυτές καθεστώς αντίστοιχο με εκείνο του ειδικού φόρου ακινήτων. Έτσι να μπορούσε να εισαχθεί υψηλότερο ποσοστό ετήσιου ειδικού φόρου σκαφών για εκείνα τα σκάφη που ανήκουν σε εταιρείες που εδρεύουν σε μη «συνεργάσιμα κράτη» (βλέπε παρακάτω) εφόσον δεν γνωστοποιούνται τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές των ως άνω εταιρειών και εφόσον δεν υπάρχουν εκείνες οι διοικητικές διαδικασίες μεταξύ των κρατών αυτών και της Ελλάδας που θα επιτρέψουν την ανταλλαγή πληροφοριών σε σχέση με τους πραγματικούς δικαιούχους των μετοχών αυτών.

Το θέμα του χαρακτηρισμού των πλοίων αναψυχής ως ιδιωτικών ή επαγγελματικών και τα κριτήρια που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτό ξεπερνούν τους σκοπούς του παρόντος σημειώματος.

Σε κάθε περίπτωση η ύπαρξη των σχετικών διατάξεων είναι

σκόπιμο να συνδυαστεί με την υπαγωγή σε πόθεν έσχες της απόκτησης (είτε πρωτογενώς είτε δυνάμει διαδοχής) μετοχών ελληνικών και αλλοδαπών εταιρειών καθώς και της συμμετοχής σε αυξήσεις κεφαλαίων των ως άνω εταιρειών.

Συναλλαγές με εξωχώριες εταιρείες

Α. Ο Νόμος 3091/2002 εισήγαγε ρυθμίσεις με σκοπό να αποτρέψει τους έλληνες φορολογούμενους από την πραγματοποίηση συναλλαγών με εξωχώριες εταιρείες. Ειδικότερα, ο σχετικός νόμος που τροποποίησε τις διατάξεις του ΚΦΕ προβλέπει ότι:

- (i) Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και
- (ii) Οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρεία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει η επιχείρηση σε εξωχώρια εταιρεία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας και λοιπών συναφών δικαιωμάτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με την εξαίρεση δαπανών που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Ο ορισμός της εξωχώριας εταιρείας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος δίδεται στο άρθρο 5 παρ. 7 ν. 3091/2002. Το σχετικό άρθρο ρητά ορίζει ότι *«Για σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρεία εννοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης»*.

Ο υφιστάμενος ορισμός αφήνει στη Διοίκηση ευρύτατη διακριτική ευχέρεια αναφορικά με το χαρακτηρισμό μιας εταιρείας ως υπεράκτιας. Περαιτέρω από το περιεχόμενο της ερμηνευτικής εγκυκλίου για την εφαρμογή του νόμου, ΠΟΛ 1041/2003, προκύπτει ότι η παράθεση τόσο των χωρών στις οποίες εδρεύουν οι ως άνω εταιρείες, όσο και των κριτηρίων, βάσει των οποίων κρίνεται μια εταιρεία ως εξωχώρια, είναι ενδεικτική. Αντίθετα στη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 4 εδαφ. α' του μεταγενέστερου νόμου υπ' αριθ. 3310/2005, η οποία προβλέπει την απαγόρευση της σύναψης των δημοσίων συμβάσεων με εξωχώριες εταιρείες, προκειμένου να ορισθεί η έννοια της εξωχώριας εταιρείας, γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 7 του ν.3091/2002. Στην ίδια δε αυτή διάταξη του ν. 3310/2005 προβλέπεται η εξουσιοδότηση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για την έκδοση απόφασης, η οποία θα καθορίζει τις χώρες, όπου λειτουργούν εξωχώριες εταιρείες με βάση το σχετικό κατάλογο χωρών του ΟΟΣΑ. Δυνάμει της σχετικής εξουσιοδότησης εκδόθηκε η Υπουργική Απόφαση υπ' αριθ. 1108437/2565/2005 (ΦΕΚ Β' 1590/2005), στην οποία αναφέρονται οι χώρες, όπου λειτουργούν εξωχώριες εταιρείες και η οποία υιοθετεί τον κατάλογο των χωρών που έχει εκδώσει ο ΟΟΣΑ το 2001 και που έχει χαρακτηρίσει ως φορολογικούς παραδείσους, σύμφωνα με τα 4 κριτήρια που έχει υιοθετήσει ο ΟΟΣΑ (δηλαδή (i) τη μη φορολόγηση ή πολύ χαμηλός συντελεστής φορολογίας στο εισόδημα, (ii) την έλλειψη πλαισίου για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τα πρόσωπα που ωφελούνται λόγω της χαμηλής φορολόγησης, (iii) την έλλειψη διαφάνειας ως προς τη λειτουργία του νομικού και διοικητικού πλαισίου και (iv) την έλλειψη ανάπτυξης ουσιώδους δραστηριότητας από τις εταιρείες αυτές, γεγονός που ενδεικνύει ότι η εν λόγω χώρα θέλει να προσελκύσει επενδύσεις οι οποίες υπαγορεύονται από φορολογικούς και μόνο λόγους).

Ανεξαρτήτως του ότι από το 2001 και μετά ο ΟΟΣΑ έχει εκδώσει και νέους καταλόγους, χωρίς, όμως, παράλληλα εκ μέρους του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών να εκδοθούν νέες

υπουργικές αποφάσεις κατ' εξουσιοδότηση του εν λόγω ν. 3310/2005 σημειώνεται ότι για τους σκοπούς του νόμου 3310/2005, η απαρίθμηση των χωρών, στις οποίες λειτουργούν εξωχώριες εταιρείες και οι οποίες περιλαμβάνονται στην πιο πάνω σημειωθείσα υπουργική απόφαση, είναι αποκλειστική.

Β. Η ευρεία διατύπωση της έννοιας της εξωχώριας εταιρείας στο ν. 3091/2002 σε αντιδιαστολή με την αντίστοιχη έννοια στο νόμο 3310/2005 παρέχει ευρεία διακριτική ευχέρεια στους φορολογικούς ελεγκτές να αναγνωρίζουν ή όχι μια δαπάνη ως φορολογικώς εκπιπτόμενη και, συνεπώς, να ρυθμίζουν ουσιώδη στοιχεία του φόρου εισοδήματος. Για τους λόγους αυτούς θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η σχετική διάταξη όπως αυτή είναι διατυπωμένη σήμερα προσκρούει:

(1) στην αρχή της νομιμότητας του φόρου που καθιερώνεται με το άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος καθώς δεν εξειδικεύεται επαρκώς και με σαφήνεια απευθείας από το νόμο το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή η έννοια της εξωχώριας εταιρείας ως απαραίτητης συνιστώσας της δαπάνης που προστίθεται ως λογιστική διαφορά και, επομένως, της βάσης υπολογισμού του φόρου

(2) στην αρχή της ίσης μεταχείρισης των φορολογουμένων (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 Συντάγματος), με το σκεπτικό ότι η ασάφεια του νομοθετικού προσδιορισμού του αντικειμένου του φόρου (έννοια εξωχώριας εταιρείας, ενδεικτική απαρίθμηση κρατών και λοιπών κριτηρίων) είναι τέτοιας εκτάσεως ώστε παρέχεται ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας (και αυθαιρεσίας) των φορολογικών ελεγκτικών αρχών κατά την εκτίμηση σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση της ιδιότητας του αλλοδαπού προμηθευτή ως εξωχώριας εταιρείας, με αποτέλεσμα να δημιουργείται κίνδυνος άνισης - διαφορετικής μεταχείρισης ομοίων περιπτώσεων και ίσης-όμοιας μεταχείρισης διαφορετικών περιπτώσεων και

(3) της συνταγματικής αρχής της φορολόγησης ανάλογα με την (πραγματική) φοροδοτική ικανότητα είτε λόγω παράβασης της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας είτε λόγω προσβολής

της ιδιοκτησίας, εξαιτίας του κινδύνου απόρριψης του συνόλου (100%) των δαπανών που πραγματοποιούνται προς αλλοδαπές υπεράκτιες εταιρείες, όταν πρόκειται για οριακές περιπτώσεις όπου το σύνολο ή η συντριπτική πλειοψηφία των πραγματοποιηθεισών δαπανών μίας ελληνικής επιχείρησης συνίσταται σε δαπάνες προς εξωχώριες εταιρείες (οπότε η απόρριψη των δαπανών αυτών στο πλαίσιο του λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος ουσιαστικά οδηγεί σε φορολόγηση όχι του καθαρού εισοδήματος, αλλά των ακαθαρίστων εσόδων με αποτέλεσμα την επιβολή φόρου δημευτικού χαρακτήρα ή υπέρμετρου - δυσανάλογου σε σχέση με τις προσόδους ή φόρου μεγαλύτερου ακόμα και από εκείνον που θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν η μέθοδος του εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, η οποία συνίσταται στην εφαρμογή μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί ακαθαρίστων εσόδων προσδιοριζομένων με κριτήρια εύλογα που δεν πρέπει να απέχουν από τα δεδομένα της κοινής πείρας).

Γ. Για τους λόγους αυτούς προτείνεται η τροποποίηση των ισχυουσών διατάξεων και η αντικατάσταση της έννοιας της υπεράκτιας εταιρείας, με εταιρείες που εδρεύουν σε «μη συνεργάσιμες χώρες» ανεξαρτήτως από τον τρόπο δραστηριοποίησης τους στις χώρες αυτές (ανεξαρτήτως δηλαδή εάν η εταιρεία αυτή δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες ή, εάν αντίθετα, μπορεί να δραστηριοποιηθεί και εντός της ίδιας χώρας), όπως συμβαίνει σε νομοθεσίες άλλων ευρωπαϊκών κρατών όπως ενδεικτικά της Γαλλίας. Ειδικότερα για σκοπούς ασφάλειας δικαίου προτείνεται η πρόβλεψη στο νόμο των κριτηρίων βάσει των οποίων θα καταρτίζεται ετησίως από το ΥπΟικ λίστα με τα μη συνεργάσιμα κράτη. Τα κριτήρια θα πρέπει να είναι αυστηρώς προκαθορισμένα, προκειμένου να μην γεννάται ζήτημα παραβίασης του άρθρου 78 του Συντάγματος. Σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική τέτοια κριτήρια θα μπορούσαν να είναι:

1) Μη υπογραφή σύμβασης για την ανταλλαγή πληροφοριών

για φορολογικά θέματα με την Ελλάδα ή με κάποιο ελάχιστο αριθμό κρατών.

- 2) Έλλειψη διαφάνειας: Στην περίπτωση που παρά την ύπαρξη σχετικής σύμβασης η ανταλλαγή πληροφοριών δεν κρίνεται αποτελεσματική καθώς το διοικητικό πλαίσιο λειτουργίας των εταιρειών δεν επιτρέπει την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών.
- 3) Η συμμετοχή της χώρας στη λίστα των δικαιοδοσιών που δεσμεύτηκαν να τηρήσουν τα διεθνή φορολογικά πρότυπα, αλλά δεν έχουν περάσει στο στάδιο της πλήρους εφαρμογής των, με βάση το Progress Report του 2002 του ΟΑΣΑ (Grey list-jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented it).

Δ. Στη συνέχεια θα πρέπει να προσδιοριστούν οι νομικές συνθήκες της εγκατάστασης μίας εταιρείας σε μια «μη συνεργάσιμη χώρα» όπως αυτή θα αναφέρεται στη σχετική λίστα. Δεδομένου ότι σήμερα υφίστανται διατάξεις στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σε σχέση με την μη έκπτωση δαπανών που τιμολογούνται από εξωχώριες εταιρείες προτείνεται η μη έκπτωση των δαπανών που τιμολογούνται από εταιρείες που εδρεύουν σε μη συνεργάσιμες χώρες, εκτός εάν ο φορολογούμενος και/ή εταιρεία μπορεί να αποδείξει ότι η εταιρεία αναπτύσσει πραγματική οικονομική δραστηριότητα είτε εντός είτε εκτός του κράτους της καταστατικής έδρας. Ο φορολογούμενος θα φέρει το βάρος απόδειξης.

Οι προτάσεις αυτές είναι σκόπιμο να ισχύουν για ένα μεταβατικό καθεστώς και μέχρι την υπογραφή από την Ελλάδα συμφωνιών για την ανταλλαγή πληροφοριών με τα κράτη αυτά. Μετά την υπογραφή αντίστοιχων συμβάσεων θεωρούμε ότι θα εκλείψει ο λόγος της ύπαρξης των δυσμενών φορολογικών μέτρων/διατάξεων και ο έλεγχος των συναλλαγών αυτών θα πρέπει να γίνεται είτε βάσει των διατάξεων για την υποκεφαλαιοδότηση σε περιπτώσεις δανείων είτε βάσει των διατάξεων για τους κανόνες για

την τεκμηρίωση των συναλλαγών εφόσον οι συναλλαγές αφορούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Είναι προφανές ότι στο μέτρο που οι συναλλαγές δεν διενεργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι όποιες αποκλίσεις τιμών δεν μπορούν να ελεγχθούν βάσει των κανόνων τεκμηρίωσης των συναλλαγών. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζεται εάν η συναλλαγή είναι πραγματική ή εικονική και στις περιπτώσεις εικονικότητας να επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις.

Πέρα από τη μη έκπτωση της δαπάνης δεν θεωρείται σκόπιμη η θεσμοθέτηση ειδικών διατάξεων για την επιβολή πρόσθετων παρακρατούμενων φόρων στις πληρωμές, όπως συμβαίνει σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Ειδικότερα η όποια καταβολή δικαιωμάτων και/ή αποζημιώσεων και/ή τόκων και/ή μερισμάτων θα υπόκειται στις παρακρατήσεις που προβλέπει ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος ή σε μικρότερες παρακρατήσεις που προβλέπουν τυχόν διμερείς συμβάσεις που ήθελε υπογραφούν με τις χώρες στις οποίες θα εδρεύουν οι σχετικές εταιρείες.

Ε. Η θεσμοθέτηση κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (CFC rules) και το ειδικότερο περιεχόμενο τους θα πρέπει να εξετασθεί μόνο εφόσον μετά από αξιολόγηση συγκεκριμένων πραγματικών και ποσοτικών στοιχείων ήθελε κριθεί ότι θα υπάρξει πρακτική εφαρμογή του πλαισίου και το ότι το σχετικό μέτρο θα είναι αποτελεσματικό. Η ύπαρξη περιορισμένων ελληνικών πολυεθνικών ομίλων καθώς και η απουσία ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος για τις εταιρείες συμμετοχών (holding regime) με την πρόβλεψη πλήρους απαλλαγής, υπό όρους, της φορολόγησης των μερισμάτων και των κεφαλαιουχικών κερδών κατά την εκποίηση των συμμετοχών (participation exemption) καθιστά στην πράξη τη χρήση ελληνικών εταιρειών ως εταιρειών συμμετοχών (holding companies) περιορισμένη. Για το λόγο αυτό φαίνεται ότι η θεσμοθέτηση κανόνων ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών δεν θα ενισχύει τα φορολογικά έσοδα ενώ είναι πιθανόν

να επιτείνει το αίσθημα ανασφάλειας σε σχέση με το φορολογικό περιβάλλον ιδίως λόγω των σημαντικών νομικών θεμάτων που τίθενται κατά τη θεσμοθέτηση ενός τέτοιου πλαισίου (βλέπε κριτική για να θεωρηθεί μια επιχείρηση ως υπαγόμενη στους σχετικούς κανόνες, θέματα καθορισμού του φορολογικού συντελεστή στον οποίο υπόκειται η CFC, πιθανά θέματα κοινοτικού δικαίου και δικαίου διεθνών συμβάσεων που ανακύπτουν σε σχέση με τη συμβατότητα του καθεστώ με τις συμβάσεις αυτές, κοκ). Η ανάλυση των θεμάτων που ανακύπτουν δεν κρίνεται αναγκαία στο μέτρο που η θεσμοθέτηση αντίστοιχων κανόνων δεν αναμένεται να θεωρηθεί αποτελεσματική.

Φορολογία κέρδους από την πώληση μετοχών (εισηγμένων ή μη)

Προτείνεται η εξομοίωση της φορολογικής μεταχείρισης της υπεραξίας/κέρδους από την πώλησης μετοχών εισηγμένων ή μη. Στα πλαίσια αυτά προτείνεται η εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 3697/2008, όπως αυτός ισχύει σήμερα, και για τη φορολόγηση της υπεραξίας από την πώληση μη εισηγμένων μετοχών. Η υπαγωγή σε φορολόγηση της υπεραξίας από την πώληση μετοχών συνάδει καταρχήν με τη συνταγματική αρχή της φορολόγησης σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Αντίθετα το καθεστώς που ισχύει σήμερα σε σχέση με την επιβολή φόρου εισοδήματος κατά την πώληση μετοχών μη εισηγμένων, με ποσοστό 5% επί της μεγαλύτερης τιμής μεταξύ της ελάχιστης τιμής που υπολογίζεται βάσει της φόρμουλας υπολογισμού που προβλέπεται στον άρθρο 13§2 του ΚΝ 2238/1994 και της συμφωνηθείσας τιμής δεν συνάδει με τη συνταγματική αρχή της φοροδοτικής ικανότητας καθώς ο σχετικός φόρος δεν επιβάλλεται επί της υπεραξίας αλλά επί της αξίας της συναλλαγής χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία κτήσης των μετοχών. Επομένως, φόρος εισοδήματος οφείλεται ακόμα και όταν από την πώληση των μετοχών προκύπτει ζημία, ήτοι σε περίπτωση που η αξία κτήσης

των πωλούμενων μετοχών είναι υψηλότερη από την αξία μεταβίβασής τους.

Όμως φόρος εισοδήματος νοείται μόνο όταν επιβάλλεται σε αποκτώμενο εισόδημα, ήτοι σε κέρδος ή ωφέλεια από την άσκηση δραστηριότητας. Αντίθετα φόρος που επιβάλλεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη κέρδους ή ωφέλειας αποτελεί κεφαλικό φόρο, η επιβολή του οποίου παραβιάζει την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, όπως αυτή έχει θεσπιστεί με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό εισηγούμαστε την τροποποίηση του άρθρου 13 παρ. 2 ν. 2238/1994, και την εξομοίωση της φορολογικής μεταχείρισης της φορολόγησης της υπεραξίας από την πώληση μετοχών ελληνικών ή αλλοδαπών, εισηγμένων ή μη σε χρηματιστήριο αξιών προκειμένου ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος να επιβάλλεται μόνον επί του κέρδους ή της ωφέλειας που τυχόν προκύπτει από τη μεταβίβαση τους, ήτοι επί της τυχόν θετικής διαφοράς μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας μεταβίβασής τους.

Προτείνεται ωστόσο να επανεξεταστεί τόσο ο τρόπος (αυτοτελής ή μη φορολόγηση) όσο και ο συντελεστής του φόρου, ο οποίος προτείνεται να μειώνεται λαμβάνοντας υπόψη την περίοδο διακράτησης των μετοχών.

Το παραπάνω καθεστώς αναμένεται να αποθαρρύνει τη συμμετοχή εξωχώριων εταιρειών σε σχετικές συναλλαγές στο μέτρο που η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με τις χώρες της καταστατικής έδρας των ως άνω εταιρειών. Θα πρέπει ωστόσο να αναμένεται ότι σε περίπτωση που υλοποιηθούν οι παραπάνω προτάσεις, επενδυτές που επένδυσαν μέχρι την εφαρμογή τους μέσω υπεράκτιων εταιρειών που εδρεύουν σε φορολογικούς παραδείσους θα επενδύουν στο μέλλον μέσω εταιρειών που εδρεύουν σε χώρες που έχουν υπογράψει με την Ελλάδα συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Κάτι τέτοιο δεν είναι αρνητικό στο μέτρο που με τις χώρες αυτές υφίστανται συμβάσεις για την ανταλλαγή

πληροφοριών σε σχέση με τον δικαιούχο του σχετικού εισοδήματος και τους μετόχους αυτού.

Παράλληλα προτείνεται η αγορά μετοχών, ελληνικών ή ξένων, εισηγμένων ή μη, να αποτελέσει τεκμήριο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

II. Εργαλεία από άλλους κλάδους δικαίου που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την αντιμετώπιση στρεβλώσεων από τη δραστηριότητα κατ' όνομα μόνον αλλοδαπών εταιρειών

Ως εξωχώρια (offshore) εταιρεία ή ορθότερα εταιρεία διεθνών δραστηριοτήτων (international business company) νοείται η αλλοδαπή εταιρεία ή το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου ανεξαρτήτως νομικού τύπου που ιδρύεται σε μια χώρα, όπου ισχύει ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Η διεύθυνση και ο έλεγχος της εξωχώριας εταιρείας συντελείται στη χώρα ίδρυσής της, δηλ. στη χώρα του ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος, αλλά παράλληλα μια εξωχώρια εταιρεία είναι προορισμένη εξ' ορισμού να δραστηριοποιείται και να χρησιμοποιείται αποκλειστικώς από πηγές εκτός χώρας ιδρύσεως, να έχει δηλαδή αποκλειστικώς υπερόρια δράση και αλλοδαπή χρηματοδότηση. Σχετικός είναι και ο ορισμός της στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας, αρ. 31 §1 περ. στ' ΚΦΕ: «...εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης». Τα δύο αυτά κριτήρια: εντοπισμός έδρας διοίκηση σε μία χώρα (χώρας ίδρυσης) και δραστηριοποίηση σε μία άλλη χώρα (εκτός χώρας ίδρυσης) αποτελούν τα απαραίτητα στοιχεία για το χαρακτηρισμό μιας εταιρείας ως «διεθνών δραστηριοτήτων». Σε διαφορετική περίπτωση έχουμε «ψευδοαλλοδαπές εταιρείες» (quasi-foreign corporations ή Pseudo-foreign corporations). Οι έννομες τάξεις της

Ιαπωνίας και της Καλιφόρνιας προσπάθησαν σε επίπεδο εταιρικής ευθύνης να επιλύσουν το ζήτημα, αλλά μάλλον χωρίς ιδιαίτερο αποτέλεσμα.

Οι εξωχώριες εταιρείες, οι οποίες είναι ιδιοκτήτριες ακινήτων στην Ελλάδα και οι μετοχές των οποίων ανήκουν σε έλληνες φορολογικούς κατοίκους, δεν έχουν κατά κανόνα την πραγματική τους έδρα στον τόπο ιδρύσεώς τους ή καταστατικής τους έδρας, όπου διαθέτουν συνήθως δύο δικηγόρους ή λογιστές ως μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου (τους γνωστούς και ως *nominee directors*) ή έστω απλούς κατώτερους υπαλλήλους χωρίς καμιά αποφασιστική εξουσία. Η πραγματική τους έδρα βρίσκεται στην Ελλάδα, όπου λαμβάνονται όλες οι αποφάσεις σε σχέση με την εκμετάλλευση του ακινήτου. Έτσι οι φερόμενοι ως Διευθυντές ή Διαχειριστές απλώς και μόνον υπογράφουν τα πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου ή τυχόν πληρεξούσια κατά το υπόδειγμα που κάθε φορά τους αποστέλλεται από την Ελλάδα, τη στιγμή που οι ιδρυτές παραμένουν οι πραγματικοί τελικοί μέτοχοι και κύριοι των αποκτώμενων ακινήτων (*ultimate beneficial owners*). Βάσει των παραπάνω θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι εξωχώριες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας ως ιδιοκτήτριες ακινήτων είναι «ψευδοαλλοδαπές εταιρείες» (*quasi-foreign corporations* ή *Pseudo-foreign corporations*).

Στην Ελληνική έννομη τάξη και στα πλαίσια εμπορικής διαφοράς (παύσης πληρωμών), το κύρος της ψευδοαλλοδαπής εταιρείας κρίθηκε με την υπ' αριθ. 2/2003 απόφαση της ολομέλειας του Αρείου Πάγου σύμφωνα με την θεωρία της πραγματικής έδρας. Συγκεκριμένα το Ανώτατο Δικαστήριο έκρινε ότι οι εταιρείες αυτές είναι ημεδαπές εταιρείες εφόσον τυπικά μόνον έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή και ουσιαστικά η διοίκησή τους ασκείται στην Ελλάδα. Συνεπώς ως προς τη σύστασή τους, την ευθύνη των οργάνων τους και τον έλεγχό τους διέπονται από το ελληνικό δίκαιο. Κατά τον Άρειο Πάγο απόκλιση από τον κανόνα της πραγματικής έδρας του νομικού προσώπου ισχύει μόνον:

(α) για τις ναυτιλιακές εταιρείες του Ν. 791/1978, εφόσον είναι ή

ήσαν πλοιοκτήτριες ή διαχειρίστριες πλοίων υπό Ελληνική σημαία ή είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, και για τις αλλοδαπές εταιρίες πλοιοκτήτριες με ξένη σημαία, εφόσον τα πλοία τους, διαχειρίζονταν γραφεία ή υποκαταστήματα εταιρειών του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, καθώς και

- (β) για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διαθέτουν παρουσία στον κοινοτικό χώρο, δηλαδή διαθέτουν είτε την καταστατική τους έδρα είτε την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στις εταιρείες εφαρμόζεται το δικαίωμα της καταστατικής τους έδρας, με άλλα λόγια μια εταιρεία που τηρεί τις ως άνω προϋποθέσεις δικαιούται να εγκαθίσταται ελεύθερα σε οποιοδήποτε κράτος μέλος, χωρίς να μπορεί να της αντιταχθεί από το κράτος που διατηρεί την πραγματική της έδρα έλλειψη ικανότητας δικαίου κ.λπ..Πρόκειται για τη λεγόμενη θεωρία της κοινοτικής συστάσεως (community formation theory).

Συνεπώς όσον αφορά τις ψευδοαλλοδαπές μη κοινοτικές εταιρείες, τα δικαστήρια της χώρας μας φαίνεται ότι εφαρμόζουν τη θεωρία της πραγματικής έδρας, σύμφωνα με την οποία μια εξωχώρια ψευδοαλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία για να έχει νόμιμη υπόσταση θα πρέπει να έχει ιδρυθεί σύμφωνα με το δικαίωμα της πραγματικής έδρας, δηλ. για την Ελλάδα η μη τήρηση των προϋποθέσεων της δημοσίευσης καταστατικού κλπ την καθιστά άκυρη ή ανυπόστατη. Η εταιρεία αυτή εφόσον έχει ακίνητα θα μπορούσε να ισχύσει κατά μετατροπή ως άτυπη αστική εταιρεία, δηλαδή αστική εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Σε φορολογικό επίπεδο αυτό θα μπορούσε να συνεπάγεται τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων ιδρυτών της.

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

Προς την Ομάδα Εργασίας για τη «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ»

Στο πλαίσιο της Δημόσιας Διαβούλευσης
για την Αναμόρφωση του Φορολογικού Συστήματος

Κατερίνα Πέρρου,
Δικηγόρος

Αξιότιμοι κύριοι,

Στο πλαίσιο των εργασιών της Ομάδας Εργασίας με αντικείμενο τη «**Φορολογία & Τοπική Αυτοδιοίκηση**» και σε συνέχεια των συζητήσεων που έλαβαν χώρα κατά τις δυο συνεδριάσεις αυτής της Ομάδας Εργασίας, έχουμε την τιμή να σας υποβάλουμε το παρόν υπόμνημα με τις προτάσεις / παρατηρήσεις μας.

1. Διαδικασία Δημόσιας Διαβούλευσης

Δυστυχώς όπως διαπιστώθηκε κατά τις συνεδριάσεις της Ομάδας Εργασίας δεν υπήρχαν προτάσεις από την πλευρά του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με το αντικείμενο εργασίας της Ομάδας. Θεωρούμε απαραίτητο στην πρόκληση για δημόσια διαβούλευση να υπάρχει από την πλευρά του Υπουργείου τουλάχιστον ένα γενικό πλαίσιο συζήτησης ή έστω γενικές θεματικές ενότητες σχετικά με τη «Φορολογία & Τοπική Αυτοδιοίκηση» επί των οποίων οι φορείς θα είχαν τη δυνατότητα να τοποθετηθούν. Η έλλειψη αυτή προκάλεσε έντονη δυσαρέσκεια που εκφράστηκε από το σύνολο των φορέων που συμμετείχαν, με αποτέλεσμα τελικά να χαθεί μια ευκαιρία για γόνιμη συζήτηση.

2. «Φορολογία & Τοπική Αυτοδιοίκηση» και «Σχέδιο Καλλικράτης»

Παράλληλα με τη Δημόσια Διαβούλευση για την Αναμόρφωση του Φορολογικού Συστήματος διενεργείται Δημόσια Διαβούλευση σχετικά με το πρόγραμμα «Καλλικράτης» το οποίο περιλαμβάνει τις αρχές της νομοθετικής πρωτοβουλίας για τη νέα οργάνωση της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Είναι προφανές ότι το θέμα της παρούσας Ομάδας Εργασίας δεν μπορεί να συζητηθεί ανεξάρτητα από την οργάνωση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δεδομένου ότι οι πόροι της Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι άμεση συνάρτηση των αρμοδιοτήτων της, και αυτές θα καθορισθούν μετά την ολοκλήρωση του σχεδίου «Καλλικράτης».

3. Φορολογικά έσοδα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Ήδη η τοπική φορολογία στην Ελλάδα περιλαμβάνει φόρους, ανταποδοτικά τέλη, απλά τέλη, δικαιώματα και εισφορές. Η φορολογική της βάση αφορά κυρίως την ακίνητη περιουσία και ορισμένες επαγγελματικές δραστηριότητες όπως ξενοδοχεία, εστιατόρια, λατομεία, διαφήμιση κ.α. Η γενική κατευθυντήρια γραμμή και προσανατολισμός θα πρέπει να είναι η **μεταφορά** φορολογικών πόρων από το κεντρικό κράτος προς την Τοπική Αυτοδιοίκηση και όχι η θέσπιση νέων φόρων ως έσοδα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

4. Ο ΦΠΑ ως πόρος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Στο σχέδιο "Καλλικράτης" υπάρχει αναφορά για "ουσιαστική ενίσχυση της συμβολής του ΦΠΑ στους πόρους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης" χωρίς όμως να διευκρινίζεται πώς θα γίνει αυτό. Θεωρούμε, με βάση τη γενική κατευθυντήρια γραμμή που προτάθηκε αμέσως ανωτέρω υπό 3, ότι ο μόνος τρόπος υλοποίησης της εξαγγελίας αυτής είναι να αποδίδεται στην Τοπική Αυτοδιοίκηση σημαντικό ποσοστό του ΦΠΑ που εισπράττεται κεντρικά και όχι η αύξηση των ισχυόντων συντελεστών ΦΠΑ με πρόσχημα την Τοπική Αυτοδιοίκηση.

5. Κωδικοποίηση υπάρχουσας νομοθεσίας περί τοπικής φορολογίας

Όσον αφορά τα υπάρχοντα τέλη, φόρους κλπ: δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις περιλαμβάνονται σε διάσπαρτα νομοθετήματα (περί τα 20) που χρονολογούνται από τη δεκαετία του 1950, προτείνεται η κωδικοποίηση αυτών σε ενιαίο κείμενο με ταυτόχρονη επικαιροποίηση, τόσο ως προς τις διαδικαστικές διατάξεις όσο και ως προς τις ουσιαστικές με βάση τα πορίσματα της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας όσον αφορά τα τέλη (π.χ. ανταποδοτικότητα), τον ορισμό των συντελεστών κλπ.

6. Οργάνωση ελεγκτικών και εισπρακτικών μηχανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Όσον αφορά τις διαδικασίες είσπραξης και ελέγχου των πόρων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης: είναι δυο σημεία στα οποία οι ΟΤΑ πάσχουν. Γενικά προτείνεται οι εισπρακτικοί μηχανισμοί να είναι κοντά στον πολίτη αλλά οι ελεγκτικοί μηχανισμοί να είναι πιο απομακρυσμένοι, ώστε ο έλεγχος να είναι όσο γίνεται αντικειμενικός.

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Κατερίνα Σαββαΐδου

Δικηγόρος, Επιστημονικός Συνεργάτης Νομικής Σχολής Αθηνών,

Θα πρέπει να διαπιστώσουμε ότι μέχρι σχετικώς πρόσφατα ο τομέας της εισπράξης των φορολογικών εσόδων ήταν σχετικά παραμελημένος. Ενώ δίνονταν ιδιαίτερη σημασία στο σκέλος των φορολογικών ελέγχων και της βεβαίωσης των φορολογικών εσόδων, δεν επιδεικνύονταν η ίδια επιμέλεια και κατά το στάδιο της εισπράξης των βεβαιωθέντων εσόδων.

Για το λόγο αυτό και ενόψει του ιδιαίτερου υψηλού ποσού ανείσπρακτων ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, απαιτείται η συστηματικότερη ενασχόληση με την εισπράξη και κυρίως την επιβολή μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε περίπτωση μη οικειοθελούς συμμόρφωσης των οφειλετών του Δημοσίου με τις υποχρεώσεις τους.

Ωστόσο, διάφορες μελέτες δείχνουν ότι σε περιόδους οικονομικής κρίσης παρουσιάζεται επιδείνωση της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογούμενων στις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια την υστέρηση των φορολογικών εσόδων.

Η μη συμμόρφωση των φορολογουμένων στις υποχρεώσεις τους εκδηλώνεται με διάφορες μορφές, όπως κυρίως η μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων στις νόμιμες προθεσμίες, υποβολή ανακριβών δηλώσεων και προσπάθεια απόκρυψης φορολογη-

τέας ύλης, υποβολή (παράνομων) αιτήσεων επιστροφής φόρων, μη πληρωμή των οφειλόμενων φόρων, μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων (ως μέσο χρηματοδότησης τους), ακόμη και πέρασμα στην παραοικονομία.

Η ενδεχόμενη πτώχευση ορισμένων επιχειρήσεων λειτουργεί ως επιβαρυντικός παράγοντας τόσο στο φαινόμενο της μη συμμόρφωσης στις φορολογικές υποχρεώσεις όσο και της υστέρησης των εσόδων λόγω μη καταβολής των οφειλόμενων φόρων αλλά και μη δυνατότητας ικανοποίησης του Δημοσίου λόγω της αδυναμίας άσκησης αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

Ζητούμενο επομένως σε μια τέτοια οικονομική συγκυρία είναι η αντιμετώπιση του φαινομένου της μη συμμόρφωσης των φορολογούμενων με σκοπό την είσπραξη των φορολογικών εσόδων, τη μη υστέρηση τους και τη μη αναγκαιότητα λήψης νέων φορολογικών μέτρων. Στην προσπάθεια αυτή η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να παραμείνει ανεπηρέαστη από τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι φορολογούμενοι (φυσικά πρόσωπα ή επιχειρήσεις) για την πληρωμή των φόρων. Θα πρέπει, λοιπόν, η διοίκηση να υιοθετήσει μία στρατηγική διασφάλισης της είσπραξης των φορολογικών εσόδων σε περίοδο οικονομικής κρίσης, η οποία θα βασίζεται σε δύο πυλώνες, δηλαδή την αντιμετώπιση του φαινομένου της αυξημένης μη συμμόρφωσης στις φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και τη στήριξη των φορολογούμενων που αντιμετωπίζουν προβλήματα ρευστότητας λόγω οικονομικής αδυναμίας και την υποβοήθησή τους να ξεπεράσουν την κρίση. Προς την επίτευξη των στόχων αυτών μπορεί να συμβάλλει η υιοθέτηση μέτρων, αλλά και η αποφυγή άλλων, όπως κυρίως η χορήγηση φορολογικών αμνησιών και ρυθμίσεων.

Θα εξετάσουμε τους στόχους της φορολογικής μεταρρύθμισης στον τομέα της είσπραξης των φορολογικών εσόδων (I), καθώς και ορισμένα προτεινόμενα μέτρα (II).

I. Στόχοι της φορολογικής μεταρρύθμισης

1. Αύξηση της αποτελεσματικότητας των αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης, με σκοπό την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων φορολογικών εσόδων και τη μείωση των ανείσπρακτων οφειλών προς το Δημόσιο.
2. Προστασία των φορολογούμενων σε περίπτωση ευθύνης της φορολογικής διοίκησης από πράξεις ή παραλείψεις κατά το στάδιο της είσπραξης των φορολογικών εσόδων.
3. Εξυπηρέτηση του πολίτη κατά το στάδιο των συναλλαγών του με τους εισπρακτικούς μηχανισμούς της φορολογικής διοίκησης.
4. Στήριξη των φορολογούμενων που αδυνατούν να καταβάλουν τις οφειλές τους με σκοπό την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης επί της συμμόρφωσης των φορολογουμένων.
5. Εξισορόπηση των καταρχήν αντιφατικών συμφερόντων της διασφάλισης των φορολογικών εσόδων και της στήριξης των φορολογούμενων που αδυνατούν να καταβάλλουν τις οφειλές τους προς το Δημόσιο.
6. Μείωση του κόστους είσπραξης των δημοσίων εσόδων.

II. Προτεινόμενα μέτρα

Τα προτεινόμενα μέτρα αφορούν είτε στο στάδιο της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογούμενων με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις (Α) είτε στο στάδιο της διοικητικής (αναγκαστικής) εκτέλεσης λόγω μη οικειοθελούς καταβολής των οφειλόμενων φόρων (Β).

A. Στάδιο οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογούμενων

Κατά το στάδιο αυτό επιδιώκεται αφενός η βελτίωση των διαδικασιών είσπραξης με σκοπό την ευκολότερη και ταχεία είσπραξη των φορολογικών εσόδων και την εξυπηρέτηση του

πολίτη και αφετέρου η υποβοήθηση των φορολογούμενων που αντιμετωπίζουν οικονομικές δυσχέρειες με σκοπό να μπορέσουν να καταβάλλουν τις οφειλές τους. Όσον αφορά το δεύτερο στόχο, πρέπει να επισημανθεί ότι λόγω της οικονομικής κρίσης πολλές υγιείς επιχειρήσεις και ιδιαίτερα μικρομεσαίες αντιμετωπίζουν σοβαρά οικονομικά προβλήματα, τα οποία μπορεί να αποτελέσουν την αιτία για τη μη συμμόρφωσή τους στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, γεγονός το οποίο έχει ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για τα δημόσια οικονομικά της χώρας. Για το λόγο αυτό το Κράτος οφείλει να υιοθετήσει μία φορολογική στρατηγική και να λάβει ορισμένα μέτρα, τα οποία θα δώσουν κίνητρα στις εν λόγω επιχειρήσεις να παραμείνουν «εντός φορολογικού συστήματος», δηλαδή να παραμείνουν ειλικρινείς φορολογούμενοι που συμμορφώνονται με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Τέτοια μέτρα συνιστούν η επιτάχυνση της διαδικασίας επιστροφής των (μη οφειλόμενων) φόρων, η απλοποίηση της διαδικασίας χορήγησης διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής των οφειλών.

Προτείνεται:

1. Βελτίωση και εκσυγχρονισμός των διαδικασιών καταβολής των φόρων με σκοπό την εξυπηρέτηση των οφειλετών του Δημοσίου, προκειμένου οι τελευταίοι να μην απαιτείται να μετακινούνται και να πηγαίνουν στη Δ.Ο.Υ. για την πληρωμή των οφειλών τους, αλλά να μπορούν να πραγματοποιούν τις συναλλαγές τους εξ' αποστάσεως, όπως για παράδειγμα με την πληρωμή οφειλών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, πιστωτικών καρτών, ταχυδρομείου. Γενικότερα πρέπει να υιοθετηθεί η κατά το δυνατόν μεγαλύτερη χρήση των νέων τεχνολογιών, χάρη στην οποία μπορεί να μειωθεί το κόστος είσπραξης των φορολογικών εσόδων.
2. Τροποποίηση των διατάξεων που προβλέπουν τη χορήγηση διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής. Θα μπορούσε να θεσπισθεί, ενδεχομένως για μια περιορισμένη περίοδο και με σκοπό την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης, η χορήγηση διευκολύνσεων χωρίς την τήρηση των κριτηρίων βαρύτητας

του ν.2648/1998 με προϋπόθεση την επικαλούμενη και αποδεικνυόμενη από τον οφειλέτη οικονομική του αδυναμία με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά από σχετική αίτηση του οφειλέτη, ο οποίος θα μπορούσε να καθορίσει ελευθέρως και τον αριθμό των δόσεων με βάση τις προσωπικές του ανάγκες με μοναδικό περιορισμό τη θέσπιση ελάχιστης δόσης. Ωστόσο, για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου η χορήγηση διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής χωρίς τη συνδρομή των προβλεπόμενων κριτηρίων θα γίνεται μόνο σε περίπτωση προσκόμισης επαρκούς εγγύησης εκ μέρους του αιτούντος οφειλέτη, η οποία θα καλύπτει πλήρως την οφειλή. Σε περίπτωση επαρκούς παροχής εγγύησης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα υποχρεούται (δέσμια αρμοδιότητα) να χορηγήσει τη διευκόλυνση με βάση το προτεινόμενο από τον οφειλέτη χρονοδιάγραμμα πληρωμής. Σε περίπτωση άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να χορηγήσει την αιτούμενη διευκόλυνση λόγω της αξιολόγησης της παρεχόμενης εγγύησης ως μη επαρκούς, ο φορολογούμενος θα μπορεί να προσβάλλει την αρνητική απάντηση της διοίκησης είτε σε επιτροπή που θα προβλεφθεί ειδικώς είτε στα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία θα κρίνουν τον επαρκή ή μη χαρακτήρα της προτεινόμενης εγγύησης με τη διαδικασία του επείγοντος. Επίσης, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τη χορηγούμενη διευκόλυνση, ο οφειλέτης θα χάνει το δικαίωμα να απολαύσει τις ευεργετικές αυτές διατάξεις και πλέον θα ισχύει το σημερινό σύστημα χορήγησης διευκολύνσεων. Σύμφωνα με αυτό το σχετικό αίτημα εξετάζεται από τα αρμόδια όργανα με βάση ορισμένα κριτήρια, τα οποία έχουν ορισμένο συντελεστή βαρύτητας, με βάση το σύνολο των οποίων καθορίζεται ο αριθμός των μηνιαίων δόσεων πληρωμής της οφειλής. Ειδικότερα, προβλέπονται έξι κριτήρια και συγκεκριμένα η οικονομική αδυναμία του οφειλέτη (εποχικό επάγγελμα ή εποχική επιχείρηση, ζημία τρέχοντος ή προηγούμενου έτους, μερική ή ολική καταστροφή αγαθών της επιχείρησης, βαριά ασθένεια διαχει-

ριστή ΕΠΕ ή διευθύνοντος συμβούλου ΑΕ ή εκπροσώπου ΝΠ), η διασφάλιση της οφειλής, η προέλευση της οφειλής, η συμπεριφορά του οφειλέτη, η αιτία για την οποία ζητείται η διευκόλυνση, καθώς και η κρίση - αιτιολόγηση του προϋσταμένου. Να προβλεφθεί επίσης η δυνατότητα υποβολής αίτησης υπαγωγής σε διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής μαζί με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, ενώ η καταβολή των δόσεων να μπορεί να γίνει με απευθείας χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού, καθώς και με εντολή για παρακράτηση ποσοστού του μισθού από τον εργοδότη.

3. Μείωση του ανώτατου ποσοστού προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής.
4. Μείωση του ποσοστού 50% της προσαύξησης σε περίπτωση έκδοσης εκ μέρους του οφειλέτη ακάλυπτης επιταγής για την πληρωμή των οφειλόμενων χρεών σε περίπτωση που αυτός τα καταβάλλει εντός ορισμένης προθεσμίας.
5. Αναμόρφωση του συστήματος προκαταβολής του φόρου εισοδήματος. Υπό το ισχύον σύστημα το ποσό της προκαταβολής καθορίζεται με βάση τα έσοδα του προηγούμενου οικονομικού έτους. Ωστόσο, λόγω της κρίσης συνήθως το ποσό της προκαταβολής είναι μεγαλύτερο από τον πράγματι οφειλόμενο φόρο, γεγονός που οδηγεί σε προβλήματα ρευστότητας των επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό απαιτείται αναπροσαρμογή ποσοστού προκαταβολής, προκειμένου αυτό να είναι προσαρμοσμένο στον τελικό υπολογισμό του φόρου εισοδήματος του επόμενου έτους. Αυτό μπορεί να γίνει για παράδειγμα με τον υπολογισμό του ποσού της προκαταβολής με βάση τις πωλήσεις του τρέχοντος έτους και ενός ποσοστού του οφειλόμενου φόρου του προηγούμενου έτους. Είναι επίσης δυνατή η χορήγηση στο φορολογούμενο της δυνατότητας να υπολογίσει μόνος του το ποσό της προκαταβολής με βάση τα έσοδα και τις δαπάνες του τρέχοντος έτους. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή θα μπορούσε να προβλεφθεί η επιβολή μίας προσαύξησης σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι το ποσό

της προκαταβολής είναι σημαντικά κατώτερο από το ποσό του οφειλόμενου φόρου με σκοπό να αποτρέπεται η καταστρατήγηση της παρεχόμενης δυνατότητας.

6. Επιτάχυνση της διαδικασίας επιστροφής των (μη οφειλόμενων) φόρων, με σκοπό την εμπέδωση εμπιστοσύνης μεταξύ Δημοσίου και φορολογούμενων. Η επιτάχυνση της διαδικασίας αυτής θα μπορούσε να επιτευχθεί με την κατά προτεραιότητα επεξεργασία των φορολογικών δηλώσεων που ενέχουν αίτημα επιστροφής φόρου. Ωστόσο, η επιτάχυνση της διαδικασίας επιστροφής μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση των δόλιων αιτήσεων. Για το λόγο αυτό απαιτείται η χρησιμοποίηση από τη φορολογική διοίκηση ενός συστήματος επιλογής των πιο «αμφισβητούμενων» αιτημάτων με βάση τον «κίνδυνο» που ενέχουν (risk based system). Επίσης, θα πρέπει να ενισχυθεί το μέτρο των εκ των υστέρων ελέγχων, μετά δηλαδή την πληρωμή της επιστροφής φόρου, των υπόλοιπων υποθέσεων επιστροφής φόρου που δεν παρουσίαζαν αυξημένο κίνδυνο. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στο μηχανισμό επιστροφής του Φ.Π.Α.
7. Υιοθέτηση ενός προγράμματος επικοινωνίας με τους φορολογούμενους, με βάση το οποίο η φορολογική διοίκηση επιδιώκει να αποτρέψει τους φορολογούμενους από τη μη συμμόρφωσή τους στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Ειδικότερα, ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί μέσω της ενημέρωσής τους αναφορικά με τις συνέπειες μη συμμόρφωσης (π.χ. την επιβολή προσσαυξήσεων, προστίμων, επιβολή αναγκαστικών μέτρων είσπραξης, ποινική δίωξη), τις δυνατότητες που τους παρέχονται για την αντιμετώπιση των δυσκολιών που αντιμετωπίζουν με αποτέλεσμα την αδυναμία καταβολής των οφειλόμενων φόρων στις νόμιμες προθεσμίες (π.χ. χορήγηση δόσεων κλπ). Χαρακτηριστικό παράδειγμα τέτοιου προγράμματος είναι αυτό της φορολογικής διοίκησης των Η.Π.Α., η οποία μέσω της ανάρτησης στην ιστοσελίδα της

μίας λίστας με πιθανά σενάρια (What if?) προσπαθεί να απαντήσει σε ερωτήματα των φορολογούμενων, όπως για παράδειγμα «τι γίνεται εάν δεν μπορώ να δηλώσω εμπρόθεσμα?» ή «Τι γίνεται εάν δεν μπορώ να πληρώσω τους φόρους μου?» κλπ.).

8. Παροχή βοήθειας στους φορολογούμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων κυρίως μέσω της αναγνώρισης εκείνων που ενδέχεται να αντιμετωπίσουν προβλήματα συμμόρφωσης λόγω οικονομικών δυσχερειών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το Γραφείο Φορολογίας της Αυστραλίας (ATO), το οποίο έθεσε σε λειτουργία το 2007 ένα πρόγραμμα βοήθειας των μικρών επιχειρήσεων, με το οποίο τους παρέχεται βοήθεια σε όλα τα στάδια της επιχειρηματικής ζωής. Συγκεκριμένα η φορολογική διοίκηση τις βοηθά να καταλάβουν τις υποχρεώσεις τους κατά το στάδιο έναρξης της δραστηριότητάς τους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης, όπως κυρίως της υποχρέωσης παρακράτησης του Φ.Π.Α. και του Φ.Μ.Υ., καθώς και της ορθής τήρησης των βιβλίων και στοιχείων. Στο πλαίσιο του προγράμματος αυτού επιχειρείται η προληπτική προσέγγιση των φορολογούμενων που θεωρούνται «αυξημένου κινδύνου ως προς τη μη συμμόρφωσή τους στις φορολογικές τους υποχρεώσεις», πράγμα που επιτυγχάνεται για παράδειγμα με την αποστολή μηνυμάτων, με τα οποία υπενθυμίζονται οι υποχρεώσεις στους φορολογούμενους που είχαν στο παρελθόν καταθέσει εκπρόθεσμες δηλώσεις. Επιπλέον, το Γραφείο Φορολογίας της Αυστραλίας επιχειρεί με βάση το προφίλ των φορολογούμενων να αναγνωρίσει όσους θεωρούνται υψηλού κινδύνου, υπό την έννοια της ενδεχόμενης αντιμετώπισης οικονομικών δυσχερειών, και στη συνέχεια να επικοινωνήσει μαζί τους τηλεφωνικά για να τους βοηθήσει πριν τη μη εκπλήρωση από αυτούς ορισμένων υποχρεώσεών τους. Το πρόγραμμα αυτό βασίζεται στη λογική ότι εάν η φορολογική διοίκηση περιμένει παθητικά να διαπιστώσει τη συμμόρφωση των φορολογούμε-

νων εκ των υστέρων, π.χ. με την αποστολή ειδοποιήσεων για τη μη πληρωμή φόρων λόγω της παρέλευσης της νόμιμης προθεσμίας, τότε θα αυξηθεί το επίπεδο μη συμμόρφωσης με δυσμενείς συνέπειες για την είσπραξη.

9. Αποφυγή υιοθέτησης χαριστικών μέτρων, όπως κυρίως η χορήγηση φορολογικών αμνησιών, ρυθμίσεων ληξιπρόθεσμων οφειλών, καθώς λειτουργούν αποτρεπτικά στη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις δημιουργώντας κλίμα ατιμωρησίας των μη συνεπών φορολογούμενων και εντύπωση στους ειλικρινείς και συνεπείς φορολογούμενους που καταβάλλουν τις οφειλές τους ότι είναι «θύματα». Επιπλέον, εκτός από την αρνητική επίδραση των χαριστικών αυτών ρυθμίσεων στην εμπέδωση φορολογικής εμπιστοσύνης μεταξύ διοίκησης και φορολογούμενων, τα συγκεκριμένα μέτρα έχει αποδειχθεί ότι δεν έχουν μεγάλη αποτελεσματικότητα παρά τον ιδιαίτερα χαριστικό χαρακτήρα τους (π.χ. απαλλαγή 100% από προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής και 50% των πρόσθετων φόρων του ν. 2523/1997, προσαυξήσεων φόρου και φορολογικών προστίμων που έχουν βεβαιωθεί και αφορούν στην κύρια οφειλή σε περίπτωση υπαγωγής στη ρύθμιση και καταβολή σε μία δόση, απαλλαγή σε ποσοστό που κυμαίνονταν από 100% σε 60% από προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής σε περίπτωση καταβολής από δώδεκα έως είκοσι τέσσερις δόσεις κλπ). Έτσι για παράδειγμα η πρόσφατη εμπειρία της ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών που προβλέφθηκε από το άρθρο 23 του ν.3697/2008 έδειξε ότι παρά τις ιδιαίτερα ευνοϊκές ρυθμίσεις, το μέτρο δεν απέδωσε τα αναμενόμενα.

B. Επιβολή έμμεσων και αναγκαστικών μέτρων είσπραξης κατά των οφειλετών που δεν καταβάλλουν οικειοθελώς τις φορολογικές τους οφειλές

Κατά το στάδιο αυτό επιδιώκεται η αποτελεσματική χρήση των αναγκαστικών μέτρων είσπραξης που διαθέτει η φορολογική

διοίκηση για την είσπραξη των οφειλών προς το Δημόσιο.

Προτείνεται:

1. Ελαχιστοποίηση της επαφής μεταξύ οφειλετών του Δημοσίου και υπαλλήλων κατά τη διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης προς αποφυγή δημιουργίας πηγής διαφθοράς και αύξηση της αποτελεσματικότητας του μηχανισμού είσπραξης λόγω ανυπαρξίας ανάπτυξης προσωπικών σχέσεων.
2. Διαφοροποίηση του τρόπου αντιμετώπισης εκ μέρους των εισπρακτικών οργάνων μεταξύ των μικρομεσαίων και των μεγάλων επιχειρήσεων ενόψει και της έλλειψης ρευστότητας των επιχειρήσεων λόγω οικονομικής κρίσης.
3. Τροποποίηση των διατάξεων για τη χορήγηση Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας, προκειμένου να διασφαλίζονται τα έσοδα του Δημοσίου, αλλά ταυτόχρονα να μην δημιουργούνται προβλήματα στη λειτουργία των επιχειρήσεων. Προς την κατεύθυνση αυτή η Κεντρική Επιτροπή Απλούστευσης Διαδικασιών (ΚΕΑΔ) που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία Δημόσιας Διοίκησης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης του Υπουργείου Εσωτερικών είχε θέσει ως κριτήρια για την απλούστευση της διαδικασίας έκδοσης και χορήγησης της φορολογικής ενημερότητας τη μη παρεμπόδιση άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, καθώς και την ύπαρξη ή μη αποδοτικού μηχανογραφικού συστήματος. Στη σχετική έκθεσή της πρότεινε την υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης από τους φορείς που ζητούν το πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας, καθώς και την κατάργηση της υποχρέωσης προσκόμισής του για τη συμμετοχή σε δημοπρασίες δημοσίων έργων σύμφωνα και με τη συνταγματική επιταγή του άρθρου 5 παρ.1 του Συντάγματος.
4. Αναμόρφωση των διατάξεων που αφορούν στην αλληλέγγυα φορολογική ευθύνη των διοικούντων Νομικά Πρόσωπα. Θα πρέπει να θεσπισθούν ρητές προϋποθέσεις για την δημιουργία της ευθύνης τους σε περίπτωση μη δυνατότητας είσπρα-

ξης της οφειλής από τα οικεία ΝΠ, όπως κυρίως η απαίτηση ύπαρξης δόλιας συμπεριφοράς του διοικούντος ή η παράλειψη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του ΝΠ, καθώς επίσης και η συνάφεια μεταξύ των δικών του πράξεων ή παραλείψεων και της μη δυνατότητας είσπραξης της οφειλής από τον κύριο οφειλέτη.

5. Αναμόρφωση των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. Έτσι για παράδειγμα θα μπορούσε να καταργηθεί το μέτρο του κλεισίματος της επιχείρησης του επιτηδευματία οφειλέτη με σκοπό την είσπραξη του χρέους, καθώς το μέτρο αυτό είναι αντίθετο με τη συνταγματική αρχή της οικονομικής ελευθερίας, καθώς και με το σκοπό της είσπραξης αφού ο επιτηδευματίας δεν μπορεί να εργασθεί για να καταβάλλει την οφειλή του.
6. Σύσταση Γραφείου στις Δ.Ο.Υ. για την ενημέρωση των φορολογούμενων αναφορικά με τους τρόπους καταβολής των οφειλών τους και κυρίως τις δυνατότητες χορήγησης σε αυτούς μέτρων για τη διευκόλυνση πληρωμής τους (δόσεις, μετάθεση χρόνου πληρωμής).
7. Δημιουργία τηλεφωνικού κέντρου στη 16η Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για την ενημέρωση των οφειλετών του Δημοσίου για το ύψος των οφειλών τους, τον τρόπο καταβολής τους, καθώς και τις συνέπειες μη καταβολής τους (διενέργεια κατάσχεσης και πλειστηριασμού κινήτων και ακινήτων).
8. Σύσταση ειδικού γραφείου για την παρακολούθηση της οικειοθελούς συμμόρφωσης των οφειλετών κατά την περίοδο της οικονομικής κρίσης και την ανίχνευση των περιπτώσεων που υποκρύπτουν αυξημένο κίνδυνο μη συμμόρφωσης.
9. Κατάργηση του μέτρου της προσωπικής κράτησης των οφειλετών του Δημοσίου λόγω της αντισυνταγματικότητας του μέτρου ή τουλάχιστον αναμόρφωση του με σκοπό τη θέσπιση ρητών προϋποθέσεων για την επιβολή όπως για π.χ. η εξάρτηση του από την απόφαση ποινικού δικαστηρίου σε περι-

πτωση κήρυξης της φοροδιαφυγής ή σε περίπτωση μη απόδοσης παρακρατούμενων φόρων. Επίσης, δυνατότητα εξαιρετικής επιβολής του από τα διοικητικά δικαστήρια σε περίπτωση που υπάρχει κίνδυνος φυγής του οφειλέτη στο εξωτερικό, συνεχείς αλλαγές διευθύνσεων με σκοπό τη δημιουργία δυσκολιών στην ανεύρεση του από τις φορολογικές αρχές ή εφόσον υπάρχει δόλια απόκρυψη εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων, η οποία και αποδεικνύεται.

10. Θέσπιση ρητών προθεσμιών για την άσκηση του μέτρου της κατάσχεσης κινητών και ακινήτων των οφειλετών του Δημοσίου, καθώς και του μέτρου της έκδοσης προγράμματος πλειστηριασμού των κατασχεθέντων αντικειμένων. Θα πρέπει τα μέτρα της επιβολής κατάσχεσης και της έκδοσης του προγράμματος πλειστηριασμού να μην εξαρτώνται από τη διακριτική ευχέρεια του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Με το ισχύον σύστημα της ανυπαρξίας χρονικών ορίων, η φορολογική διοίκηση δεν επιβάλλει τα προαναφερθέντα μέτρα παρά μόνο ως διακοπτικά της παραγραφής μέτρα και όχι ως μέσα αναγκαστικής εκτέλεσης. Θα πρέπει, λοιπόν, να προβλεφθούν χρονικά όρια εντός των οποίων ο αρμόδιος υπάλληλος θα έχει δέσμια αρμοδιότητα να προβεί στην υλοποίηση των σχετικών μέτρων. Ωστόσο, προς αποφυγή υπέρμετρης αυστηρότητας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, πρέπει να θεσπισθούν ορισμένες ρητά περιοριστικά προβλεπόμενες περιπτώσεις, για τις οποίες θα προβλέπεται η δυνατότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να χορηγήσει αναστολή εκτέλεσης του σχετικού μέτρου εκτέλεσης (πλειστηριασμός του κατασχεθέντος ακινήτου) μετά από ειδικώς αιτιολογημένη απόφασή του. Επίσης, πρέπει να προβλεφθεί και μία ελάχιστη προθεσμία, πριν από την οποία δεν θα είναι δυνατή η έκδοση προγράμματος πλειστηριασμού, προκειμένου να παρέχεται επαρκής χρόνος στον οφειλέτη του Δημοσίου να καταβάλλει το σχετικό χρέος του.
11. Αύξηση της προθεσμίας για την άσκηση ανακοπής κατά της

πράξης πλειστηριασμού του κατασχεθέντος ακινήτου του οφειλέτη του Δημοσίου. Η προβλεπόμενη τριήμερη προθεσμία δεν ικανοποιεί το δικαίωμα των φορολογούμενων σε δίκαιη δίκη.

12. Τροποποίηση της διάταξης αναφορικά με την ελάχιστη αξία του πλειστηριασμού του κατασχεθέντος ακινήτου. Θα μπορούσε να υιοθετηθεί ως ελάχιστη αξία η αντικειμενική αξία των ακινήτων. Επίσης θα μπορούσε να δοθεί στους φορολογούμενους η δυνατότητα να ζητήσουν τον καθορισμό ανώτερης τιμής, εάν αποδεικνύουν μεγαλύτερη αγοραία αξία του ακινήτου με βάση το συναφθέν συμβόλαιο.
13. Διασύνδεση των δικαστικών γραφείων της χώρας με διάφορες Βάσεις Δεδομένων και Υπηρεσίες, προκειμένου να γίνει ευκολότερη η αναζήτηση περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών του Δημοσίου (Κτηματολόγιο, Υποθηκοφυλακεία, Δήμοι κλπ). Προς την κατεύθυνση αυτή συνιστάται η χρήση των στοιχείων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων που επεξεργάζεται τις δηλώσεις Ε9 για την καταβολή του ΕΤΑΚ. Θα μπορούσε επίσης να προβλεφθεί η υποχρεωτική αποστολή από τους συμβολαιογράφους στο Υπουργείο Οικονομίας και οικονομικών των στοιχείων ακινήτων που μεταβιβάζονται, ώστε η φορολογική διοίκηση να γνωρίζει την ύπαρξη των περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών της προκειμένου να προβεί σε επιβολή σε βάρος των αναγκαστικών μέτρων της κατάσχεσης και του πλειστηριασμού τους, αλλά και να γνωρίζει ενδεχόμενη μεταβίβαση κατά την ύποπτη περίοδο προκειμένου να προβεί στην άσκηση αγωγής καταδολίευσης.
14. Άρση του τραπεζικού απορρήτου με σκοπό τη διευκόλυνση της άσκησης μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης κατά οφειλετών του Δημοσίου. Θέσπιση της υποχρέωσης των τραπεζών να γνωστοποιούν την ύπαρξη και το ύψος των καταθέσεων του οφειλέτη του Δημοσίου όχι στη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας οφείλουν να καταθέσουν την αρνητική δήλωση

(οκταήμερη υπό το ισχύον σύστημα), αλλά κατά τη χρονική στιγμή της κοινοποίησης σε αυτές της κατάσχεσης εις χείρας τρίτων, καθώς και λίστα με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν αμέσως μετά την κοινοποίηση αυτή και μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας.

15. Καθιέρωση μαχητού τεκμηρίου σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή μη νόμιμης δήλωσης ή εκπρόθεσμης δήλωσης από τον τρίτο σε περίπτωση επιβολής κατάσχεσης εις χείρας του, προκειμένου η μη έγκαιρη αποστολή της αρνητικής δήλωσης του τρίτου να μην έχει ως συνέπεια την ευθύνη του τρίτου για το σύνολο της οφειλής. Χορήγηση στον τρίτο, εις χείρας του οποίου έγινε η κατάσχεση, της δυνατότητας να αποδείξει ότι δεν υπήρξε ουδέποτε ή κατά τη χρονική περίοδο της κατάσχεσης οφειλέτης του οφειλέτη του Δημοσίου ή ότι όφειλε μικρότερο ποσό από το αναγραφόμενο στην κατάσχεση εις χείρας του.
16. Να τροποποιηθεί και να εκσυγχρονισθεί ο Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.), προκειμένου αφενός μεν να ενσωματωθούν σε αυτόν τροποποιήσεις που έχουν ήδη επέλθει με άλλα νομοθετήματα, και αφετέρου για να συμπεριλάβει τις τροποποιήσεις που θα επέλθουν ενδεχομένως με το νέο φορολογικό νόμο που θα ψηφισθεί μετά και από τα αποτελέσματα της δημόσιας διαβούλευσης. Στο πλαίσιο αυτό να σημειωθεί ότι ήδη έχει τεθεί υπόψη της ηγεσίας του Υπουργείου Οικονομικών το πόρισμα της Επιτροπής για την αναμόρφωση του Κ.Ε.Δ.Ε.
17. Έρευνα και δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη των οφειλόμενων φόρων, υπό την έννοια όχι της δημοσιοποίησης των ονομάτων των φορολογούμενων, εναντίον των οποίων ασκήθηκαν μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, αλλά των ποσοτικών αποτελεσμάτων της άσκησης τους (π.χ. διενέργεια πλειστηριασμών που απέφεραν στο Δημόσιο ορισμένο ποσό).

18. Ενεργοποίηση των διατάξεων για την πειθαρχική και προσωπική ευθύνη των αρμοδίων υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης σε περίπτωση μη κίνησης των απαραίτητων νόμιμων ενεργειών για την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών ή την ανεύρεση περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών του Δημοσίου. Υποχρεωτική για την υπηρεσία αναφορά στις ενέργειες που έγιναν με σκοπό την είσπραξη, προκειμένου να αξιολογείται η απόδοση των υπαλλήλων στον τομέα αυτό. Ωστόσο, η αναζήτηση της ευθύνης των υπαλλήλων των δικαστικών γραφείων των Δ.Ο.Υ., αλλά και η σύνδεση της αξιολόγησης της απόδοσής τους, θα πρέπει να συνδυασθεί με την καλύτερη στελέχωση των προαναφερθέντων γραφείων. Να σημειωθεί ότι λόγω του αυξημένου φόρτου εργασίας και του περιορισμένου αριθμού των υπαλλήλων που στελεχώνουν σήμερα τα γραφεία αυτά, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή των αλλαγών αυτών.
19. Θέσπιση μπόנוους για τους υπαλλήλους των δικαστικών γραφείων που ασχολούνται με θέματα είσπραξης σε περίπτωση είσπραξης ληξιπρόθεσμων χρεών μεγαλοοφειλετών του Δημοσίου μετά από σχετική έρευνα για την ανεύρεση περιουσιακών τους στοιχείων και την επιβολή αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.
20. Αναμόρφωση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης σε περίπτωση κήρυξης της πτώχευσης του οφειλέτη του Δημοσίου. Θα μπορούσε καταρχήν να δοθεί στη φορολογική διοίκηση η δυνατότητα να ζητήσει την κήρυξη της πτώχευσης του οφειλέτη σε περίπτωση μη συμμόρφωσης του με τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να μην συσσωρεύονται φορολογικές οφειλές, που τελικώς οδηγούν στη μη ικανοποίηση του Δημοσίου, αλλά παράλληλα και στην υπέρμετρη επιβάρυνση των οφειλετών του Δημοσίου.
21. Χρησιμοποίηση των διατάξεων του Αστικού Κώδικα για την αντιμετώπιση των καταδολιευτικών πράξεων των οφειλετών του Δημοσίου. Ειδικότερα, το Δημόσιο θα πρέπει να επιδιώκει

να χρησιμοποιεί την αγωγή καταδολίευσης των δανειστών σε περίπτωση που ο οφειλέτης του μεταβιβάζει περιουσιακά του στοιχεία κατά την «ύποπτη περίοδο».

22. Κωδικοποίηση των Γνωμοδοτήσεων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Ειδικότερα να συμπεριληφθούν σε ρητές διατάξεις ορισμένες από τις ως άνω γνωμοδοτήσεις.
23. Θέσπιση Χάρτας Δικαιωμάτων των Φορολογούμενων κατά το στάδιο της Είσπραξης των οφειλών προς το Δημόσιο, η οποία θα είναι δεσμευτική για τα εισπρακτικά όργανα του Δημοσίου.
24. Εμπέδωση της εμπιστοσύνης με τους πολίτες με την καθιέρωση αστικής ευθύνης του Δημοσίου σε περίπτωση παράνομων πράξεων ή παραλείψεων της φορολογικής διοίκησης κατά το στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (περιπτώσεις κακοδιοίκησης). Η δυνατότητα παροχής αποζημίωσης των φορολογούμενων θα πρέπει να αναφέρεται ρητώς στη Χάρτα Δικαιωμάτων των φορολογούμενων.
25. Θέσπιση Συνηγόρου του Φορολογούμενου, στον οποίο θα μπορεί να ασκείται διοικητική προσφυγή για την επίλυση των προβλημάτων που ανακύπτουν στις σχέσεις μεταξύ φορολογούμενων και φορολογικής αρχής με σκοπό τη μείωση του αριθμού των προσφυγών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων του Συνηγόρου θα περιλαμβάνεται και η πρόταση νομοθετικών ρυθμίσεων.
26. Δημιουργία τμήματος στην 16η Διεύθυνση για την Παρακολούθηση της Αποτελεσματικότητας των μέτρων αναγκαστικής είσπραξης κατά των οφειλετών του Δημοσίου. Ειδικότερα, θα πρέπει να παρακολουθεί την πορεία ενός μέτρου από την επιβολή του έως και την είσπραξη της οφειλής. Επίσης, θα αποστέλλει κάθε χρόνο έκθεση στη Βουλή αναφορικά τόσο με τα αποτελέσματα της επιβολής μέτρων αναγκαστικής είσπραξης όσο και με τα αποτελέσματα της παράνομης συμπεριφοράς των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης που μπορεί να προκαλέσουν την αστική ευθύνη του Δημοσίου.

27. Βασική προτεραιότητα της φορολογικής διοίκησης θα πρέπει να είναι η διασφάλιση της είσπραξης των φόρων από τους μεγαλοφειλότες και ο έλεγχος των μεγάλων επιχειρήσεων, καθώς και των επιχειρήσεων που έχουν χαρακτηριστεί «ως αυξημένου ρίσκου». Επίσης, θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στον έλεγχο της απόδοσης των παρακρατούμενων φόρων. Προς την κατεύθυνση αυτή πρέπει να επιδιωχθεί η βελτίωση της ανταλλαγής πληροφοριών από άλλες υπηρεσίες (τελωνεία, ασφαλιστικά ταμεία), η οποία μπορεί να συνδυασθεί με ενδεχόμενη αύξηση των σχετικών προστίμων μη απόδοσης. Προς την κατεύθυνση του σχεδιασμού ενός συστήματος για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών είσπραξης, είναι δυνατόν να αντληθούν στοιχεία από την εμπειρία άλλων χωρών. Έτσι, για παράδειγμα στην Ολλανδία σχεδιάστηκε ένα πληροφοριακό σύστημα, το οποίο είναι σε θέση να προβλέπει πριν από το στάδιο της βεβαίωσης μιας οφειλής τη μελλοντική συμπεριφορά του οφειλέτη και να τον εντάσσει σε μία από πέντε διαφορετικές κατηγορίες προβλεπόμενης αντίδρασης. Η πρόβλεψη της μελλοντικής συμπεριφοράς του οφειλέτη στηρίζεται σε μία σειρά από παραμέτρους, όπως η συμπεριφορά του στο παρελθόν αναφορικά με άλλα χρέη, η οικογενειακή και επαγγελματική του κατάσταση, το μορφωτικό επίπεδο, η πιστοληπτική του ικανότητα κλπ. Οι πέντε αυτές κατηγορίες οφειλετών διαφοροποιούνται υπό την έννοια ότι σε κάθε μία από αυτές ακολουθούνται διαφορετικά βήματα αυτόματων διαδικαστικών ενεργειών. Το σύστημα είναι σε θέση να επιλέξει ποιες υποθέσεις απαιτούν κατά προτεραιότητα χειρισμό και να ελέγξει πιο είναι το κατάλληλο μέτρο είσπραξης σε κάθε χρονική στιγμή. Η αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχεται μέσω της παρατήρησης της συμπεριφοράς των οφειλετών. Ο αρμόδιος υπάλληλος, χρήστης του συστήματος, αντιλαμβάνεται την κατηγορία που έχει ενταχθεί ο κάθε οφειλέτης με χρωματικές ενδείξεις με βάση το ποσοστό πιθανότητας να

προβεί σε πληρωμή της οφειλής. Με ανοιχτό πράσινο εμφανίζονται οι οφειλέτες που προβλέπεται να είναι συνεπείς με πιθανότητα από 80% έως 100%, με σκούρο πράσινο από 60% έως 80%, με μπλε από 40% έως 60%, με μωβ από 20% έως 40% και με κόκκινο από 0% έως 20%. Οι ενδείξεις για κάθε οφειλέτη πιθανό να αλλάζουν προς ανώτερη ή κατώτερη κατηγορία (bonus-malus) δύο φορές το χρόνο, όταν το σύστημα επαναξιολογεί την ακρίβεια της πρόβλεψης και τις πιθανότητες συμμόρφωσης του οφειλέτη με τις υποχρεώσεις του. Ανάλογο σύστημα λειτουργεί και στη Νορβηγία.

28. Δημιουργία Νομικής Υπηρεσίας και πρόσληψη δικηγόρων για τη στελέχωση των Δικαστικών Γραφείων της Χώρας για την αποτελεσματικότερη νομική υποστήριξη ενώπιον των δικαστηρίων κυρίως σε περίπτωση άσκησης ανακοπής κατά αναγκαστικών μέτρων είσπραξης, προκειμένου να αντιμετωπισθεί το πρόβλημα της ακύρωσης τίτλων λόγω τυπικών ελαττωμάτων ή παραλείψεων της διοίκησης, καθώς και της χορήγησης από τα δικαστήρια αναστολής πράξεων εκτέλεσης.
29. Πρόσληψη ειδικού επιστημονικού προσωπικού με αντιμετώπιση του θέματος της ιεραρχικής εξέλιξής του, ώστε το τελευταίο να μην αποτελεί αρνητικό παράγοντα στην συνολική τους απόδοση.
30. Υποχρεωτική θήτευση όλων των νεοδιορισθέντων στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών υπαλλήλων στα δικαστικά γραφεία των Δ.Ο.Υ. ή τη 16η Διεύθυνση του Υπουργείου.
31. Πραγματοποίηση οργανωτικών αλλαγών κυρίως αναφορικά με την τοποθέτηση περισσότερου και πιο εξειδικευμένου προσωπικού στις υπηρεσίες που ασχολούνται με την αναγκαστική είσπραξη και κυρίως μεγάλων οφειλών.
32. Δημιουργία ειδικού τηλεφωνικού κέντρου για την ενημέρωση των φορολογούμενων τόσο για τις οφειλές τους όσο και για τις συνέπειες από τη μη συμμόρφωσή τους και τη μη πλη-

- ρωμή τους.
33. Εντακτική Επιμόρφωση στη Σχολή Επιμόρφωσης των Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών των υπαλλήλων των δικαστικών γραφείων των Δ.Ο.Υ. και της 16ης Διεύθυνσης της Κεντρικής Διοίκησης με τα ζητήματα της είσπραξης των δημοσίων εσόδων.
 34. Θέσπιση της υποχρεωτικής χορήγησης από τη φορολογική διοίκηση αναστολής πληρωμής των ληξιπρόθεσμων φόρων ή αναστολής εκτέλεσης των πράξεων εκτέλεσης, μετά από αίτηση του οφειλέτη του Δημοσίου με την προϋπόθεση της παροχής εκ μέρους του επαρκών εγγυήσεων για τη διασφάλιση των σχετικών χρεών. Μη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να αρνηθεί τη χορήγηση αναστολής πληρωμής παρά μόνο εάν κρίνει ότι οι προσφερόμενες από το φορολογούμενο εγγυήσεις δεν είναι επαρκείς για την είσπραξη των οφειλόμενων φόρων σε περίπτωση απόρριψης της προσφυγής του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή η άρνηση πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη και να κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο, προκειμένου ο τελευταίος να μπορεί να την προσβάλλει με τη διαδικασία του επείγοντος στα αρμόδια δικαστήρια, τα οποία θα κρίνουν εάν οι προσφερόμενες από το φορολογούμενο εγγυήσεις μπορούν να διασφαλίσουν τα συμφέροντα του Δημοσίου.
 35. Επιβολή προσαύξησης των οφειλόμενων φόρων σε περίπτωση καταχρηστικής άσκησης αίτησης αναστολής πληρωμής των οφειλόμενων φόρων, προκειμένου να αποθαρρύνονται οι φορολογούμενοι εκείνοι που απλά επιθυμούν να αποφύγουν, τουλάχιστον προσωρινά, την πληρωμή οφειλόμενων φόρων.
 36. Θεσμοθέτηση διαδικασίας διαγραφής των οφειλών που χαρακτηρίζονται ως «ανεπίδεκτες είσπραξης» (υπολογίζονται περίπου στα 13 δις σύμφωνα με τα λεχθέντα στην οικεία Επιτροπή διαβούλευσης για την είσπραξη των φορολογικών

εσόδων), προκειμένου να μην δημιουργούνται πλασματικοί προϋπολογισμοί μέσω της μεταφοράς των προαναφερθέντων εσόδων προηγούμενων ετών σε επόμενους προϋπολογισμούς, να μην παραβιάζεται η αρχή της δημοσιονομικής ειλικρίνειας και να έχει η διοίκηση μια σαφή εικόνα των οφειλών που μπορεί να εισπράξει, οπότε να εστιάσει σε αυτά την προσοχή της.

III. Τελικές παρατηρήσεις

Ενώ θα πρέπει να χορηγούνται με μεγαλύτερη ευκολία διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής στους φορολογούμενους που αντιμετωπίζουν οικονομικές δυσκολίες, πρέπει αντιθέτως να αυστηροποιηθεί η επιβολή αναγκαστικών μέτρων είσπραξης εναντίον των φορολογούμενων που δεν καταβάλλουν τους οφειλόμενους φόρους χωρίς αυτό να οφείλεται σε οικονομική αδυναμία. Στο πλαίσιο αυτό απαιτείται η υιοθέτηση «καλών πρακτικών» από άλλες χώρες, όπως η στόχευση των προσπαθειών είσπραξης στις υψηλότερες και τις πιο πρόσφατες ληξιπρόθεσμες οφειλές, καθώς έχει αποδειχθεί ότι όσο μεγαλύτερο διάστημα μεσολαβεί από το χρονικό σημείο που μία οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη, τόσο αυξάνει και η δυσκολία είσπραξής της. Μετά τη θέση στόχων από τη φορολογική διοίκηση, πρέπει αυτή να χρησιμοποιήσει το σύνολο των εξουσιών που διαθέτει για την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων οφειλών. Βασική προτεραιότητα της φορολογικής διοίκησης θα πρέπει να είναι η διασφάλιση της είσπραξης των φόρων από τους μεγαλοοφειλέτες και ο έλεγχος των επιχειρήσεων που έχουν χαρακτηριστεί «ως αυξημένου ρίσκου».

Υ Π Ο Μ Ν Η Μ Α

ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ ΑΘΗΝΩΝ
επί των προτάσεων του
ΓΕΝΙΚΟΥ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
που αφορούν στη φορολογική μεταρρύθμιση στον τομέα της

ΑΝΑΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Πέτρος Πανταζόπουλος
Δικηγόρος, Μ.Δ.Ε. Δημοσίου Δικαίου

Αλέξης Φωτόπουλος
*Δικηγόρος, Δ.Ε.Α. Φορολογικού Δικαίου,
Μ.Δ.Ε. Φορολογικού Δικαίου*

I. Εισαγωγικά

Στις 7 και 11 Ιανουαρίου 2010 συμμετείχαμε με τους εκπροσώπους μας, κ.κ. Αλέξιο Φωτόπουλο και Πέτρο Πανταζόπουλο, στις ομάδες εργασίας, με θέμα την **Αναδιοργάνωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών**.

Οι προτεινόμενες από το Υπουργείο Οικονομικών μεταβολές για την Αναδιοργάνωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και τα σχόλια μας επ' αυτών έχουν ως ακολούθως:

II. Το πλαίσιο πρότασης του Υπουργείου Οικονομικών

Η κεντρική πρόταση του Υπουργείου Οικονομικών, όπως εκπροσωπήθηκε στις ομάδες εργασίας από την κυρία Μαρία Νασιοπούλου, είναι η δημιουργία μιας ενδιάμεσης Υπηρεσίας (Περιφερειακού Κέντρου - ΠΚ). Η Υπηρεσία αυτή θα αποτελεί τον

ενδιάμεσο κρίκο στην επικοινωνία της διοίκησης και των οικονομικών υπηρεσιών.

Με την προτεινόμενη μεταβολή η Κεντρική Υπηρεσία παρακολουθεί τα Περιφερειακά Κέντρα και κάθε ΠΚ τις υπηρεσίες της περιοχής του. Οι τοπικές υπηρεσίες που υπάγονται σε κάθε ΠΚ έχουν κοινή χωρική αρμοδιότητα με αυτή του ΠΚ και είναι συνδεδεμένες με αυτό μέσω δικτύου. Έτσι, ο πολίτης μπορεί να εξυπηρετείται σε οποιαδήποτε ΔΟΥ/Τελωνείο/Χημείο/ΥΔΕ από αυτές που ανήκουν στο ίδιο ΠΚ, με τον ίδιο τρόπο που μέχρι σήμερα εξυπηρετείτο από μία, αλλά και από όποια άλλη οικονομική υπηρεσία άλλου ΠΚ με δεδομένο ότι η διασυνδεσιμότητα των ΠΚ είναι και κάθετη και οριζόντια στο νέο μοντέλο.

Η λύση αυτή δίνει την ευελιξία στη φορολογική διοίκηση να αυξάνει ή να μειώνει τον αριθμό των υπηρεσιών, χωρίς χρονοβόρες διαδικασίες και κόστος τεχνικών εργασιών για διασπάσεις ή συνενώσεις. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα (ανάλογα με τις διαμορφωμένες ανάγκες μιας περιοχής ή εποχικές ανάγκες), να συνιστά ή να αναστέλλει τη λειτουργία ορισμένων τοπικών οικονομικών υπηρεσιών, χωρίς την ανάγκη διάσπασης ή σύνδεσης του χειρόγραφου και μηχανογραφημένου αρχείου δεδομένων, το οποίο με βάση το νέο σχεδιασμό θα είναι συγκεντρωμένο στο ΠΚ, με το οποίο η τοπική οικονομική υπηρεσία θα συνδέεται μέσω δικτύου.

- Η Κεντρική Διοίκηση πρέπει να είναι μικρή, ευέλικτη, επιτελική και αποτελεσματική και για την υπηρεσία αλλά και για τον πολίτη, χωρίς επικαλυπτόμενες ή συγκρουόμενες δράσεις.
- Δημιουργείται στην Κεντρική Υπηρεσία Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου.
- Δημιουργείται στην Κεντρική Υπηρεσία Ομάδα ελέγχου ενδοομιλικών τιμολογήσεων μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων (transfer-pricing).
- Αναβαθμίζεται το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας.
- Επανασυστήνεται το Εθνικό Κέντρο Ελέγχου-Επανελέγχου, για τον έλεγχο και επανέλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων/

ομίλων.

- Επανασυστήνεται και αναβαθμίζεται το ΣΔΟΕ.
- Δημιουργείται το σύστημα πληροφόρησης Διοίκησης (MIS).
- Καθιερώνεται το σύστημα υπογραφής συμβολαίου στόχων μεταξύ της Κεντρικής Διοίκησης και των Περιφερειακών Κέντρων.
- Αναβαθμίζεται η Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων ΥΠΟΟ (ΣΕΥΥΟ). Η πιστοποίηση της εκπαίδευσης επιπλέον προσόν προαγωγής των υπαλλήλων.

Περιφερειακά Κέντρα

Τα Κέντρα αυτά σύμφωνα με το προτεινόμενο μοντέλο είναι κέντρα: Συντονισμού/υποστήριξης και ελέγχου

- Της Διαδικασίας παραλαβής, εκκαθάρισης, επεξεργασίας όλων των ειδών των δηλώσεων, που παραλαμβάνονται από τις τοπικές οικονομικές μονάδες της περιφέρειάς τους,
- Της Είσπραξης όλων των φόρων / τελών και δασμών
- Των Ενημερώσεων της περιφέρειας για φορολογικά/τελωνειακά θέματα
- Της Εκπαίδευσης όλων των υπαλλήλων
- Των Ελέγχων
- Της Εισαγωγής στοιχείων (data entry).

Έχουν την ευθύνη:

- της καλής εκτέλεσης της συμφωνίας της επίτευξης στόχων για όλες τις μονάδες που υπάγονται σε αυτό.
- της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών όλων των μονάδων.
- της σύνταξης του ετήσιου απολογισμού δράσης.
- της παρακολούθησης της διαδικασίας και αναφοράς στη Δ/ση Εσωτερικού Ελέγχου
- της συμπεριφοράς όλων των υπαλλήλων της περιφέρειας του.
- της επίλυσης διοικητικών διαφορών.
- της επίλυσης φορολογικών διαφορών.

Στο έργο τους υποστηρίζονται από μονάδα πληροφορικής.

Τοπικά Οικονομικά Κέντρα (ΤΟΚ)

Αποστολή του Τοπικού Οικονομικού Κέντρου είναι η ολοκλήρωση μίας ή πολλών συναλλαγών του πολίτη από μία θέση εργασίας, χωρίς αυτός να χρειάζεται να μετακινηθεί, καθώς και η ταχεία διεκπεραίωση των αιτημάτων του. Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες που θα παρέχει πρέπει να είναι:

- α) Απλές συναλλακτικές δραστηριότητες
- β) Υπηρεσίες με μεγάλη συχνότητα συναλλαγών, που αφορούν μεγάλο αριθμό πολιτών.
- γ) Δραστηριότητες που είναι αυτοματοποιημένες, μηχ/φημένες.
- δ) Διαδικασίες πρωτοκόλλου.

Τα Τοπικά Οικονομικά Κέντρα είναι άρτια εξοπλισμένα με τον πιο σύγχρονο ηλεκτρονικό εξοπλισμό.

Όλες οι συναλλαγές εισάγονται στο τοπικό σύστημα, διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στο ΠΚ και από εκεί στο Κέντρο για τις περαιτέρω εργασίες και κυρίως για τη δημιουργία του ηλεκτρονικού προφίλ του κάθε συναλλασσόμενου.

Τις υποθέσεις πολιτών που δεν μπορούν να διεκπεραιωθούν από το ΤΟΚ αναλαμβάνει το ΠΚ και ανάλογα την υπόθεση είτε δέχεται στην έδρα του τον πολίτη με ραντεβού είτε στέλνει ειδικό εμπειρογνώμονα να τη χειριστεί επιτόπου.

Τοπικά Οικονομικά Κέντρα μπορούν να συσταθούν χωρίς ιδιαίτερο κόστος σε όλες τις άγονες, ορεινές συνοριακές και δύσκολες από πλευράς μετακίνησης περιοχές .

Η ηλεκτρονική συναλλαγή βάζει τέλος στο γρηγορόσημο και στις άσκοπες αντιπαραγωγικές μετακινήσεις. Με μία υπογραφή διεκπεραιώνονται οι υποχρεώσεις.

III. Παρατηρήσεις του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών επί των προτάσεων του Υπουργείου

Είναι κοινός τόπος ότι το σώμα της δημοσιονομικής διοίκησης διαδραματίζει πολλαπλά κρίσιμο και πολυεπίπεδο ρόλο εντός της κρατικής διοικητικής μηχανής. Και αυτό γιατί κατά πρώτον συνιστά το τμήμα εκείνο της δημόσιας διοίκησης που εξασφαλίζει τα

φορολογικά εν γένει έσοδα, τα οποία αποτελούν με διαφορά το μεγαλύτερο μέρος των κρατικών εσόδων. Περαιτέρω, τα φορολογικά, τελωνειακά κ.λπ. όργανα είναι που εφαρμόζουν στην πράξη του κανόνες του ουσιαστικού δημοσιονομικού δικαίου. Έτσι, από την ορθή ή μη εφαρμογή από τους υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών των κανόνων του ουσιαστικού δικαίου εξαρτάται και η εκπλήρωση των σκοπών που ο νομοθέτης έχει θέσει με αυτούς, για δικαιότερη φορολογική επιβάρυνση των πολιτών, ανακατανομή του εισοδήματος, αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης, απλοποίηση της φορολογικής καθημερινότητας κ.λπ.

Σε κάθε περίπτωση, οι Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και ιδίως αυτές με τις οποίες οι φορολογούμενοι έρχονται σε συχνότερη και εντονότερη επαφή αποτελούν κατά κάποιο τρόπο την «εικόνα προς τα έξω» του ίδιου του Κράτους. Συνακόλουθα, οι μέθοδοι λειτουργίας τους και ο τρόπος αντιμετώπισης των ενδιαφερομένων αποτελούν σοβαρές ενδείξεις για το πώς αντιλαμβάνεται το Κράτος τη θέση των τελευταίων στο οικονομικοκοινωνικό γίγνεσθαι. Από την αντίληψη δε αυτή επηρεάζεται σημαντικά όχι μόνο η στάση των πολιτών απέναντι στις φορολογικές του υποχρεώσεις αλλά και απέναντι στις κρατικές υπηρεσίες στο σύνολό τους.

Υπό το πρίσμα αυτό, είναι κατ' αρχήν ευπρόσδεκτη κάθε προσπάθεια για την αναβάθμιση και βελτίωση του σώματος των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Αναφορικά με τις ειδικότερες προτάσεις του Υπουργείου Οικονομικών, όπως μας κατέστησαν γνωστές στις συναντήσεις μας με τους αρμόδιους υπηρεσιακούς παράγοντες, σημειωτέα είναι τα εξής:

- Η πρόταση για τη σύσταση Περιφερειακών Κέντρων ως ενδιάμεσης διοικητικής βαθμίδας ανάμεσα στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών και τις κατώτερες δημοσιονομικές υπηρεσίες, όπως τελικά θα ονομάζονται και θα λειτουργούν αυτές, κρίνεται κατ' αρχήν θετική. Προκειμένου, όμως, να λειτουργήσει κατά το δυνατόν ορθολογικά, απαιτείται προηγούμενη εκπόνηση μελέτης και ανάλυση των

δεδομένων που θα προκύψουν, σχετικά με τον αναγκαίο αριθμό, τη θέση και το μέγεθος κάθε Περιφερειακού Κέντρου. Και αυτό ιδίως καθώς από το προτεινόμενο μοντέλο δεν καθίσταται σαφές, αν τα περιφερειακά κέντρα θα ιδρυθούν ανά γενικές διοικήσεις (κατά τα προσφάτως προτεινόμενα από το Υπουργείο Εσωτερικών για τη διοικητική υποδιαίρεση της χώρας), ανά διοικητικές περιφέρειες ή θα ακολουθήσουν διαφορετική κατανομή. Η παράμετρος αυτή είναι, ωστόσο, κρίσιμη, διότι σε περίπτωση εσφαλμένης κατανομής ή ανεπαρκούς στελέχωσης κάποιου ή κάποιων από τα Περιφερειακά Κέντρα δεν αποκλείεται ο βαθμός εξυπηρέτησης των φορολογουμένων όχι να βελτιωθεί αλλά να χειροτερεύσει, αν αντί να διεκπεραιώνονται οι υποθέσεις θα σωρεύονται, υπό το δεδομένο μάλιστα τα ΠΚ θα είναι υπεύθυνα για το μεγάλο όγκο των φορολογικών υποθέσεων πολύ μεγαλύτερων πληθυσμιακών μονάδων από ό,τι οι ΔΟΥ.

- Επιπρόσθετα, στο προτεινόμενο μοντέλο τα ΠΚ φαίνεται να επιφορτίζονται με σωρεία αρμοδιοτήτων, τόσο συντονιστικών (π.χ. θέση στόχων, εκπαίδευση υπαλλήλων κλπ.) όσο και εκτελεστικών (π.χ. επεξεργασία δηλώσεων, διενέργεια φορολογικών ελέγχων). Επειδή προφανώς είναι αδύνατο τις παραπάνω αρμοδιότητες να μπορούν να εκτελέσουν ταυτόχρονα υπάλληλοι των ιδίων προσόντων και ικανοτήτων, πρέπει να διευκρινιστεί κατά πόσο θα υπάρξει περαιτέρω διαίρεση του προσωπικού τους σε συντονιστικό (διοικητικό) και εκτελεστικό (ελεγκτικό). Επίσης, πρέπει να καταστεί σαφές, πώς θα επιλεγεί και θα κατανεμηθεί το προσωπικό αυτό μεταξύ των ήδη υπαρχόντων υπαλλήλων του Υπουργείου, καθώς και πώς θα αξιολογείται, θα εκπαιδεύεται αλλά και θα μετακινείται αυτό εντός του ιδίου ΠΚ αλλά και μεταξύ των ΠΚ.
- Στην πρόταση του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι *«ο πολίτης μπορεί να εξυπηρετείται σε οποιαδήποτε ΔΟΥ/Τελωνείο/Χημείο/ΥΔΕ από αυτές που ανήκουν στο ίδιο ΠΚ, με τον ίδιο τρόπο που μέχρι σήμερα εξυπηρετείτο*

από μία, αλλά και από όποια άλλη οικονομική υπηρεσία άλλου ΠΚ με δεδομένο ότι η διασυνδεσιμότητα των ΠΚ είναι και κάθετη και οριζόντια στο νέο μοντέλο». Πρέπει να διευκρινιστεί αφενός αν ενόψει της ίδρυσης των ΤΟΚ θα παύσουν να υφίστανται οι ΔΟΥ/Τελωνεία/Χημεία/ΥΔΕ στο σύνολό τους, δεδομένου ότι ορισμένες υπηρεσίες (Χημεία, Τελωνεία) έχουν ιδιαίτερες αρμοδιότητες, που διεκπεραιώνονται από υπαλλήλους με συγκεκριμένες γνώσεις και εμπειρίες. Αφετέρου, εκφράζονται επιφυλάξεις, κατά πόσο αρκεί μόνο η διασυνδεσιμότητα μεταξύ όλων των υπηρεσιών, για να εξυπηρετηθεί πράγματι ταχύτερα ένας φορολογούμενος που θα απευθυνθεί π.χ. σε ΤΟΚ άλλου ΠΚ από αυτό στο οποίο ανήκει, όταν στην περίπτωση αυτή ενδέχεται η αίτηση, δήλωση κλπ. να πρέπει να διαβιβασθεί στο ΠΚ της περιφέρειας κατοικίας του, όπου θα βρίσκεται και το φυσικό αρχείο της υπόθεσής του. Τέλος, εκφράζονται επιφυλάξεις κατά πόσο θα διευκολύνονται οι φορολογούμενοι στις υποθέσεις που δεν μπορούν να διεκπεραιωθούν από το ΤΟΚ, οπότε θα πρέπει πλέον το ΠΚ είτε να δέχεται στην έδρα του τον πολίτη με ραντεβού, είτε να στέλνει ειδικό εμπειρογνώμονα να τη χειριστεί επιτόπου, ανάλογα με την υπόθεση. Εκ πρώτης όψεως αυτή η διαδικασία και με δεδομένη την γνωστή έλλειψη σε οργανικές θέσεις στις ΔΟΥ πανελλαδικώς, ενδεχομένως να δημιουργεί επιπλέον καθυστερήσεις στις συναλλαγές με τους πολίτες και είναι αμφιβόλου διαφάνειας και αποτελεσματικότητας.

- Η συγκέντρωση του συνόλου του χειρόγραφου και μηχανογραφημένου αρχείου όλων των ΤΟΚ στο αρμόδιο ΠΚ ενδέχεται να δημιουργήσει προβλήματα τόσο αποθήκευσης ή απώλειας του υλικού όσο και περαιτέρω μηχανογράφησης, ψηφιοποίησης κ.λπ. του αρχείου για τις ανάγκες πρόσβασης σε αυτό από άλλα ΤΟΚ, ΠΚ και λοιπές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Παράλληλα, υφίσταται σοβαρός κίνδυνος κατά τη διάρκεια του μεταβατικού σταδίου προσαρμογής του παλαιού μοντέλου στο νέο να μείνει για πολλούς μήνες το

Υπουργείο χωρίς υπηρεσίες και να υπάρχει αντικειμενική αδυναμία ελέγχων, σε μια ιδιαίτερα κρίσιμη στιγμή για τη δημοσιονομική πολιτική της χώρας όπου οποιαδήποτε απώλεια εσόδων αποδεικνύεται επιβαρυντική για τον προϋπολογισμό της χώρας.

- Σκοπός του νέου μοντέλου σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στις συναντήσεις με τους αρμόδιους φορείς του Υπουργείου είναι μεταξύ άλλων η αποσυμφόρηση της Κεντρικής Υπηρεσίας από την αρμοδιότητα απάντησης στα ερωτήματα των φορολογουμένων, που απευθύνονται στην Κεντρική Υπηρεσία είτε απευθείας είτε γιατί οι κατά τόπους υπηρεσίες δεν μπορούν να τους καλύψουν. Κατά το Υπουργείο, τέτοιου είδους ερωτήσεις θα απαντώνται πλέον από τα ΠΚ. Ωστόσο, από το πλαίσιο προτάσεων δεν αποσαφηνίζεται καθόλου με ποιο τρόπο θα γίνεται αυτό, αν θα υπάρχει χρονικό πλαίσιο για την κοινοποίηση απάντησης στο εκάστοτε φορολογούμενο και αν αυτή θα είναι δεσμευτική για τις λοιπές υπηρεσίες. Για το σκοπό αυτό προτείνεται οι ερωτήσεις των πολιτών να είναι δυνατόν να υποβάλλονται με συγκεκριμένο ηλεκτρονικό κωδικό, να λαμβάνεται ηλεκτρονικά αριθμός πρωτοκόλλου και να απαντώνται εντός προκαθορισμένου χρονικού διαστήματος (είτε απευθείας από το ΠΚ είτε μετά από υπηρεσιακή συνεννόηση με την Κεντρική Υπηρεσία, αν αυτό δεν είναι δυνατό) από πιστοποιημένο υπάλληλο, ο οποίος θα θέτει την ηλεκτρονική υπογραφή και σφραγίδα του, ώστε η απάντηση να αποκτά «ταυτότητα» και να μην εμφανίζονται αποκλίσεις μεταξύ των υπηρεσιών.
- Η πρόταση, εξάλλου, του Υπουργείου να εισαχθούν όλες οι εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών στο διαδίκτυο, ώστε να έχουν οι φορολογούμενοι εύκολη και δωρεάν πρόσβαση σε αυτές και να βρίσκουν ενδεχόμενα μόνοι απαντήσεις στα ερωτήματά τους είναι θετική. Ωστόσο, αφενός κάτι τέτοιο έχει ήδη λάβει χώρα στους διαδικτυακούς τόπους του Υπουργείου (www.gsis.gr, www.mnec.gr), τουλάχιστον όσον αφορά στις

εγκυκλίους έκδοσης των τελευταίων ετών. Αφετέρου, η κίνηση αυτή δεν θα έχει τα επιθυμητά αποτελέσματα, αν στις εγκυκλίους προς καταχώριση στο διαδίκτυο δεν συμπεριληφθούν και οι ατομικές απαντήσεις, όπως προβλέπεται άλλωστε και από το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο (βλ. άρθρο 5§16 Ν.3296/2004), αφού πρώτα όλες αυτές (εγκύκλιοι και ατομικές απαντήσεις) επικαιροποιηθούν και εκκαθαριστούν από τις αλληλοσυγκρουόμενες, επικαλυπτόμενες και ανενεργές λύσεις του Υπουργείου. Περαιτέρω, πρέπει να τύχει εφαρμογής η παραπάνω διάταξη του Ν. 3296/2004 περί ετήσιας κωδικοποίησης και ενημέρωσης των εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών, που θα καθίστανται γνωστές στους φορολογούμενους με απόφαση του Υπ. Οικονομικών.

- Σύμφωνα με την πρόταση του Υπουργείου *«δημιουργείται στην Κεντρική Υπηρεσία Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου»*. Ωστόσο, το κανονιστικό πλαίσιο για τη σύσταση και τη λειτουργία Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου προβλέπεται ήδη από το 2001 (ΠΔ 156/2001), χωρίς ως σήμερα να έχει ενεργοποιηθεί. Ερωτάται, λοιπόν, τι θα προβλέπει το νέο καθεστώς και τι θα συμβεί με το ήδη υπάρχον;
- Από τη διατύπωση των προτάσεων του Υπουργείου φαίνεται να δημιουργούνται δύο διαφορετικές αρχές για τον έλεγχο ομίλων, η Ομάδα Ελέγχου της Κεντρικής Υπηρεσίας για τους πολυεθνικούς ομίλους και το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘΕΚ) για τους ημεδαπούς ομίλους. Εκφράζονται επιφυλάξεις για τη σκοπιμότητα μιας τέτοιας κίνησης, η οποία εκτός από το ότι μπορεί να δημιουργήσει σύγχυση σχετικά με τα ακριβή όρια των αρμοδιοτήτων κάθε υπηρεσίας, έρχεται σε αντίθεση με την επιδίωξη του Υπουργείου, η Κεντρική Υπηρεσία να ασχολείται αποκλειστικά με τη χάραξη φορολογικής πολιτικής και όχι με τη διεκπεραίωση εκτελεστικών καθηκόντων, όπως είναι οι φορολογικοί έλεγχοι. Ακόμη, η επανασύσταση του ΕΘΕΚ (και άρα η κατάργηση των δύο ΔΕΚ, Αθηνών και Θεσσαλονίκης) έρχεται, επίσης, σε αντίθεση με την τάση του Υπουργείου

- για αποκέντρωση των φορολογικών υπηρεσιών.
- Εν όψει της επανασύστασης του ΣΔΟΕ, πρέπει να διευκρινιστούν με ακρίβεια οι αρμοδιότητές του, ιδίως σε σχέση με τα ΠΚ, την Ομάδα Ελέγχου και τα ΕΘΕΚ και να αντιμετωπιστούν φαινόμενα που προκάλεσαν κατά το παρελθόν τα κενά, οι ασάφειες και οι αντινομίες του πλαισίου λειτουργίας τόσο αυτού όσο και της ΥΠΕΕ σχετικά με τη διενέργεια κατασχέσεων στοιχείων, τη διεξαγωγή ταυτόχρονα κατασταλτικών και διοικητικών ελέγχων, την άρση του απορρήτου κ.λπ.
 - Κατά το Υπουργείο *«Καθιερώνεται το σύστημα υπογραφής συμβολαίου στόχων μεταξύ της Κεντρικής Διοίκησης και των Περιφερειακών Κέντρων»*. Σημειώνεται κατ' αρχάς ότι με το Ν. 3230/2004 έχει ήδη καθιερωθεί η εφαρμογή στις δημόσιες υπηρεσίες των αρχών Διοίκησης Ολικής Ποιότητας, ενώ με το Π.Δ. 156/2007 έχει ήδη συσταθεί στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών ειδική Διεύθυνση Ποιότητας και Αποδοτικότητας. Παρ' όλα αυτά η μέτρηση στόχων και αποτελεσμάτων ειδικά στο Υπουργείο Οικονομικών βρίσκεται ακόμη στο επίπεδο του σχεδιασμού. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι στόχοι που θα τίθενται για τα ΠΚ δεν θα πρέπει να είναι συνδεδεμένοι κατά κύριο λόγο με τα ποσά των βεβαιωθέντων απλά φόρων, όπως φαίνεται ότι συμβαίνει σήμερα, κατάσταση που προκαλεί πιέσεις στα φορολογικά όργανα για βεβαίωση λογιστικών διαφορών, παραβάσεων κλπ. ακόμη και εκεί που δεν υπάρχουν. Αντίθετα, οι στόχοι των υπηρεσιών πρέπει να συνδέονται μεταξύ άλλων με τα ποσά των τελικά εισπραχθέντων φόρων, μετά την εκδίκηση ενδεχόμενων ενδίκων βοηθημάτων των φορολογουμένων κλπ. Περαιτέρω, πρέπει να καθιερωθεί η υποβολή ετήσιας έκθεσης από κάθε ΠΚ, προσβάσιμης στο κοινό, με τα αποτελέσματα της προηγούμενης χρονιάς και τους επιτευχθέντες ή μη στόχους. Πρέπει, ακόμη να ιδρυθεί ευθύνη των υπαλλήλων από τη μη επίτευξη των στόχων ή ακόμη και από την ακύρωση στα δικαστήρια μεγάλου αριθμού καταλογιστικών πράξεων ενός

ορισμένου ΠΚ.

- Σχετικά με τη ΣΕΥΥΟ, προτείνεται οι υποψήφιοι υπάλληλοι να φοιτούν υποχρεωτικά τουλάχιστον 6 μήνες έως 1 χρόνο, πριν αναλάβουν υπηρεσία και να μετεκπαιδεύονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, δεδομένων των συνεχών νομοθετικών μεταβολών του φορολογικού δικαίου στη χώρα μας. Εκτός από την ποιοτική αναβάθμιση των δημοσιονομικών υπαλλήλων μέσω ΣΕΥΥΟ, απαιτείται η πλήρης και ουσιαστική αξιολόγηση των υπαλλήλων, σχετικά με την οποία παρ' ότι υπάρχει ήδη το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο (βλ. Ν. 2343/1995, Ν. 3610/2007) δεν έχει σχεδόν καθόλου εφαρμοστεί.

IV. Περαιτέρω προτάσεις του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών για τη βελτίωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών

Από την πλευρά του Συλλόγου μας προτείνονται ακόμη τα εξής:

- Αυστηρή τήρηση των χρονικών ορίων που τίθενται από τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας για τη διεκπεραίωση των υποθέσεων των πολιτών, μετά το πέρας των οποίων αυτοί θα δικαιούνται άμεσα και αυτόματα αποζημίωση.
- Απλοποίηση των διαδικασιών επιβολής και είσπραξης των φόρων με την ενοποίηση τους σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος θα περιλαμβάνει ένα γενικό μέρος και ειδικά μέρη για τις επιμέρους φορολογίες.
- Καθιέρωση κοινού Κώδικα Φορολογικών Ελέγχων για όλες τις φορολογικές υπηρεσίες και αντικείμενα, προσαρμοσμένου τόσο στο ΕΓΛΣ όσο και στα ΔΛΠ. Εναρμόνιση των διαδικασιών που προβλέπονται νομοθετικά με αυτές που υφίστανται μηχανογραφικά.
- Ηλεκτρονική διασύνδεση συστημάτων TAXIS/ICIS ΔΟΥ, Τελωνείων με άλλους οργανισμούς και φορείς κοινωνικής ασφάλισης για την αποφυγή της φοροδιαφυγής και της εισφοροδιαφυγής.
- Κατάρτιση από τη ΓΓΠΣ προγράμματος στοχευμένων δια-

σταυρώσεων με βάση πολλαπλά κριτήρια και εκτίμηση κινδύνων και διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων στη βάση των ευρημάτων. Ο έλεγχος θα πρέπει να γίνεται όχι από τυχαίο δείγμα, αλλά στοχευμένα, με βάση συστήματα ανάλυσης κινδύνου, που θα υποδεικνύουν τις περιπτώσεις πιθανής φοροδιαφυγής.

- Σε μια κοινή για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες βάση δεδομένων να συγκεντρώνονται τα δεδομένα του ελέγχου αλλά και όλα τα στοιχεία των φορολογουμένων (δηλώσεις, βιβλία, στοιχεία κλπ.). Από την επεξεργασία του φορολογικού προφίλ των υπόχρεων στο φόρο θα είναι δυνατή τόσο η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων όσο και η προετοιμασία του ελεγκτή.
- Επέκταση των διαδικτυακών υπηρεσιών και των συστημάτων ηλεκτρονικής διακυβέρνησης για την παροχή πρόσθετων υπηρεσιών στους φορολογούμενους (π.χ. να μπορεί ένας φορολογούμενος με τους κωδικούς του taxisnet να λαμβάνει διάφορα πιστοποιητικά, όπως αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας κ.α.). Ελαχιστοποίηση έως ολοσχερής αποκλεισμός της επαφής πολίτη και υπαλλήλου, μέσω χρήσης της πληροφορικής. Υλοποίηση συστήματος flow management μέσω του οποίου θα επιτυγχάνεται η ηλεκτρονική σύμπραξη και διεκπεραίωση των αιτημάτων εσωτερικά από τους αρμόδιους υπαλλήλους των ΔΟΥ. Καταρχάς για τις χρονοβόρες και υψηλής συχνότητας διαδικασίες και έπειτα για τις υπόλοιπες. Δημιουργία front office και back office ώστε τα αιτήματα των πελατών (φορολογουμένων) να επεξεργάζονται ηλεκτρονικά βάσει του flow management συστήματος.
- Πλήρης διάκριση μεταξύ ελεγκτικού και διοικητικού προσωπικού των φορολογικών υπηρεσιών που θα περιλαμβάνει και τα ζητήματα επιλογής, εκπαίδευσης, αξιολόγησης, μισθοδοσίας, πόθεν έσχες κ.λπ. Αυστηρός έλεγχος πόθεν έσχες σε όλους τους εφοριακούς και ιδίως του ελεγκτές και παύση καθηκόντων σε όσους αποδεικνύεται ότι δεν δικαιολογούνται τα περιουσιακά τους στοιχεία από τα εισοδήματά τους.

- Περαιτέρω διάκριση των ελεγκτών όχι ανά κατηγορία βιβλίων αλλά ανά τύπο ελεγχόμενο ή ανά κλάδο επιχειρήσεων, ώστε κάθε ελεγκτής να εκπαιδεύεται μεσοπρόθεσμα στις μεθόδους φοροδιαφυγής κάθε κλάδους δραστηριότητας.
- Προκήρυξη ξεχωριστού διαγωνισμού μέσω ΑΣΕΠ για υπαλλήλους με αυξημένα προσόντα (μεταπτυχιακά, διδακτορικό) και απαραίτητες γνώσεις φορολογικού και λογιστικού δικαίου και υπολογιστών, οι οποίοι θα προορίζονται απευθείας για ελεγκτές ή τμηματάρχες.
- Ενίσχυση της στελέχωσης των δικαστικών τμημάτων όλων του φορολογικών Αρχών, για την αποτελεσματικότερη υπεράσπιση του Δημοσίου έναντι των προσφυγών των φορολογουμένων σε βάρος των καταλογιστικών πράξεων και των ανακοπών κατά το στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης. Πρόσληψη δικηγόρων για τη στελέχωση των παραπάνω τμημάτων, όπου η υποστήριξη από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους δεν είναι επαρκής.
- Λειτουργία της Κεντρικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών με χωριστό κλάδο υπαλλήλων, οι οποίοι δεν θα μπορούν να μετατεθούν από τους πολιτικούς τους προϊσταμένους και δεν θα διστάζουν να διατυπώσουν την αρνητική τους εισήγηση ακόμη και σε υπουργούς.
- Εξέταση του ενδεχομένου της «ιδιωτικοποίησης» ορισμένων δραστηριοτήτων της Φορολογικής Διοίκησης, όπως π.χ. ανάθεση στις τράπεζες εκτός από την είσπραξη και την επιστροφή φόρων κλπ. Εξέταση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων από πιστοποιημένους ορκωτούς ελεγκτές.
- Ουσιαστική εφαρμογή του θεσμού της διοικητικής επίλυσης και όχι χρήση του ως αναγκαστικού σταδίου πριν τη φορολογική δίκη ή ως βήμα εκβιασμών εκ μέρους της φορολογικής Αρχής. Ενδεχόμενη συμμετοχή και εκπροσώπων των φορολογουμένων σε όλες τις διοικητικές επιλύσεις και όχι μόνο σε αυτές μετά από απόρριψη βιβλίων.