

απόψεις

Η τιμωρία της επιχείρησης σε περιπτώσεις αλλοδαπών δαπανών της

Η ανησυχητική εσωστρέφεια της φορολογικής πολιτικής

Κατά την τελευταία δεκαετία, ο φορολογικός νομοθέτης επιχειρεί να περιορίσει τις συναλλαγές με τρίτες χώρες, οι οποίες λόγω φορολογικών τους πλεονεκτημάτων έχουν χρησιμοποιηθεί ως χώρες μεταφοράς οικονομικού αποτελέσματος. Έτσι, κατά τις διατάξεις του Ν.2238/1994, ο φορολογικός νομοθέτης, με μαχητό πάντα τρόπο, δεν αναγνώριζε φορολογικά την έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα ελληνικής επιχείρησης, αν οι δαπάνες αυτές προέρχονταν από χώρες, που κατά τον ΟΟΣΑ ανήκουν στην κατηγορία των μη συνεργάσιμων χωρών. Δηλαδή, εκείνων των χωρών οι οποίες αρνούνται διοικητική συνδρομή, δεν έχουν Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, δεν προβλέπουν φορολογική επιβάρυνση στο έδαφος τους κ.ο.κ. Η λογική της επιλογής αυτής ήταν απλή: η μη αναγνώριση δαπάνης από τις χώρες αυτές θα είχε ως συνέπεια τη μη μείωση της φορολογικής βάσης στην Ελλάδα, εκτός αν η επιχείρηση αποδείκνυε τον αληθή και πραγματικό χαρακτήρα της δαπάνης, καθώς και τη συναλλακτική παρουσία της επιχείρησης που πρόσφερε την υπηρεσία ή τυχόν πουλούσε στην ελληνική επιχείρηση τα αγαθά.

Ήδη στις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 (άρθρα 23 παρ. 1γ και 65) ρητά προβλέφθηκε ότι δαπάνες από κράτη μη συνεργάσιμα ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ελληνικής επιχείρησης, εκτός αν η ελληνική επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή/και τη φοροαποφυγή. Πέραν της επιμέρους προβληματικής για την ως άνω διάταξη, ιδίως αναφορικά με τον τρόπο απόδειξης και τη μεταφορά του βάρους απόδειξης, τη διάκριση φοροαποφυγής και της απαξίας αυτής σε σχέση με τη φοροδιαφυγή, την κατάφαση του συνήθους χαρακτήρα της συναλλαγής κ.ο.κ., θα πρέπει να επιστημονούμε ότι τουλάχιστον η υπό κρίση διάταξη σοφά περιλαμβάνει ειδικότερο εδάφιο, με το οποίο διαφοροποιείται η περίπτωση δαπάνης που καταβάλλεται από ελληνική επιχείρηση προς επι-

χείρηση-φορολογικό κάτοικο κράτους-μέλους Ε.Ε. ή Ε.Ο.Χ., εφόσον υφίσταται νομική βάση ανταλλαγής πληροφοριών. Η ύπαρξη του ως άνω εδαφίου ειδικά για τις χώρες Ε.Ε. και Ε.Ο.Χ. ήταν τουλάχιστον αυτονόητη, αφού στο ενιαίο ευρωπαϊκό έδαφος η ελευθερία εγκατάστασης, μετακίνησης και μεταφοράς κεφαλαίων χωρίς περιορισμούς συνιστά τη θεμελιώδη βάση για τη δημιουργία εμπορικών και άλλων σχέσεων. Κατά συνέπεια, οιοσδήποτε δυσμενής φορολογικός περιορισμός, όπως η δυνατότητα έκπτωσης δαπάνης ανάλογα με το επιμέρους φορολογικό καθεστώς κράτους-μέλους της Ε.Ε., συνιστά ουσιώδη περιορισμό στην επιχειρηματική και κεφαλαιακή ελευθερία κίνησης, περιορισμό που παραβιάζει πρόδηλα τις βασικές κοινοτικές αρχές.

Εξάλλου, τέτοιου τύπου περιορισμός συνιστά διακρατικού δικαίου παραβίαση στις περιπτώσεις, που η Ελλάδα έχει υπογράψει και κυρώσει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, στην οποία αφενός περιλαμβάνεται ρήτρα ανεπίτρεπτης δυσμενούς διακριτικής μεταχείρισης και αφετέρου πρόβλεψη διοικητικής συνδρομής.

Υπό τα ως άνω δεδομένα, αναρωτιόμαστε τί ακριβώς σκέφτηκε ο φορολογικός νομοθέτης, κατά τη θέσπιση της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 1 του προχθεσινού Ν.4321/2015 (ΦΕΚ 32Α/21.3.2015)¹, με το οποίο τροποποιώντας την ως άνω διάταξη του άρθρου 23 παρ. 1γ Ν.4172/2013, αυτός όχι απλώς μπλόκαρε περαιτέρω τις διεθνείς συναλλαγματικές σχέσεις της Ελλάδος με τρίτες χώρες, αλλά επιπρόσθετα επέκτεινε τον θεσπιζόμενο περιορισμό και σε δαπάνες που καταβάλλονται σε χώρες της Ε.Ε. και ΕΟΧ, καθώς και σε χώρες με τις οποίες η Ελλάδα συνδέεται με ΣΑΔΦ, χωρίς την πρόβλεψη οιοσδήποτε εξαιρέσης.

Πώς, ακριβώς, ο φορολογικός νομοθέτης σκέφτηκε ότι συνιστά κοινοτικά και διακρατικά ανεκτό περιορισμό στην ελεύθερη άσκηση επιχειρηματικότητας η προκαταβολή φόρου εισοδήματος επί αληθώς καταβαλλόμενης δαπάνης σε χώρα της Ε.Ε., η οποία διατηρεί χαμηλό φορολογικό συντελεστή (ίδτε Κύπρο, Βουλγαρία, Ιρλανδία κ.ο.κ.); Πώς, ακριβώς, δεν παραβιάζεται η ρήτρα περί ανεπίτρεπτης δυσμενούς διακριτικής μεταχείρισης σε σωρεία διακρατικών ΣΑΔΦ, όταν οι δαπάνες προς αλλοδαπές επιχειρήσεις τίθενται σε δυσμενέστερη φορολογική ρύθμιση από τις αντίστοιχες προς τις ελληνικές επιχειρήσεις;

Η ρύθμιση προκαλεί σοβαρή ανησυχία. Και προκαλεί ανησυχία, ως πρώτο δείγμα γραφής μιας νέας κυβέρνησης, η οποία στην προσπάθειά της να περιορίσει τη φοροδιαφυγή δεν δείχνει να κατανοεί τον τρόπο λειτουργίας των διεθνών φορολογικών μας σχέσεων ούτε και των νομικών μας δεσμεύσεων απέναντι στην Ε.Ε. Και κυρίως, δεν φαίνεται να κατανοεί ότι με σπασμωδικές κινήσεις εσωστρέφειας, οι οποίες πόρρω απέχουν από το διεθνές δίκαιο και τη διεθνή πρακτική, όχι απλώς δεν περιορίζεται η φοροδιαφυγή, αλλά αντίθετα περιορίζεται η ανάπτυξη και τελικά απομονώνεται η χώρα.

Περιμένουμε τη συνέχεια.

Ασπασία Μάλλιου

¹ Ο Ν.4321/2015 που περιλαμβάνει το ως άνω άρθρο 21 και τη ρύθμιση των 100 δόσεων θα περιληφθεί στο επόμενο έντυπο τεύχος του Δ.Φ.Ν. Στο μεσοδιάστημα, οι αναγνώστες μας μπορούν να μελετούν τον Νόμο στο ηλεκτρονικό Δ.Φ.Ν. (www.dfn.gr).