

απόψεις

Η «πραγματική» φορολογική υπερβάρυνση της επιχειρηματικότητας

Στην Ημερίδα που διοργανώνει, στις 29/6/2014, στο Γαλλικό Ινστιτούτο, το Ελληνογαλλικό Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο, με θέμα: «Δίκαιη φορολόγηση των επιχειρήσεων - εξορθολογισμός του φορολογικού συστήματος», έχω την τιμή και την χαρά να εισηγηθώ το θέμα της φορολογικής επιβάρυνσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας στη χώρα¹.

Όταν άρχισα την επεξεργασία του θέματος, η πρώτη μου εκτίμηση ήταν ότι βεβαίως υπερφορολογείται η επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα, αφού οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί, ενώ μόλις πρόσφατα αυξήθηκε κατά 50% ο φορολογικός συντελεστής των μερισμάτων και παραμένει ενεργής η έκτακτη, αλλά τελικά μάλλον μόνιμη εισφορά αλληλεγγύης. Προσπαθώντας να τεκμηριώσω την ορθότητα της άποψης μου αυτής, προσέφυγα στην εξέταση των φορολογικών συντελεστών άλλων χωρών². Από την έρευνα μου, δια-

¹ Οι σημερινές Απόψεις στηρίζονται στη σχετική εισήγηση.

² Κατωτέρω δημοσιεύεται σχετικός πίνακας, που βρίσκεται αναρτημένος στην ιστοσελίδα: Tax rates in Europe from Wikipedia

Country	Corporate tax	Maximum income tax rate	Standard VAT rate
Albania	29%	23%	20%
Austria	25%	55%	20% (Reduced rates 10%+ 13%)
Belarus	18%	15%	20%
Belgium	33.99%	50% (excluding 13.07% social security paid by the employee and also excluding 32% social security paid by the employer)	21% (Reduced rates of 6% and 12%)
Bosnia and Herzegovina	10%	15% (0-15% per location)	17%
Bulgaria	10%	10%	20% (Reduced rates 9%)
Croatia	20%	40% (excluding 35.2% total sum of insurances levied on income)	25% (Reduced rates 13% + 5%) (Reduced rates 9%)
Cyprus	12.5%	35%	19% (Reduced rates 5% + 9%) (Reduced rates 9%)
Czech Republic	19%	53.5% (15% income tax +6.5% by employee +25% by employer (2.3% healthcare +21.5% social security +1.2% state policy of employment) +7% solidarity contribution (assuming income is above 1 277 328 CZK per year))	21% (reduced rates of 15% and 10%)

απόψεις

πίστωση ότι αν η χώρα βρισκόταν σε κανονικές συνθήκες, οι φορολογικοί συντελεστές άμεσης και έμμεσης φορολογίας αν και πάντως όχι χαμηλοί, εντούτοις δεν αποτελούσαν τη μο-

Denmark	22%	55.56% (including 8% social security paid by the employee but excluding 0.42-1.48% church tax imposed on members of the national Church of Denmark)	25% (reduced rate 0% on transportation of passengers and newspapers normally published at a rate of more than one issue per month)
Estonia	0% on undistributed profits (20% CIT on distributed profit)	20% (+ 2.4% of unemployment insurance tax, 0.8% paid by employer, 1.6% paid by employee and 33% social security which is paid before gross wage by employer) around 57,8 in total	20% (reduced rate 9%)
Finland	20%	56.05% to 62.05% depending on municipality, including 7.8% social insurance fees and excluding employer contribution, which is on average 20.88%.	24% (reduced rate of 14% for groceries and restaurants, 10% for books, medicine, transport of passengers and some others)
France	33.3% (36.6% above 3.5M€, 15% below 38k€)	49% (45% +4% for annual incomes above EUR 250,000 for single taxpayers or above EUR 500,000 for married couples)	20% (reduced rate of 10%, 5.5%, 2.1% and 0% for specific cases like some food, transportation, cultural goods, etc.)
Germany	22.825% (few small villages) to 32.925% (in Munich) depending on the municipality. This includes the 15% CIT, 5.5% solidarity surcharge plus the trade tax payable to the Municipality.	47.475% which includes 45% income tax and 5.5% solidarity surcharge based on the total tax bill (13.5% ca. entry level tax for income exceeding 8,004 EUR per year, and gradually rising in microscopic steps up to 45%; all income below the threshold of 8,004 EUR per year is not taxed - 0% tax rate).	19% (reduced rate of 7% applies e.g. on sales of certain foods, books and magazines, flowers and transports)
Georgia	15%	20%	18%
Greece	29%	65.67% (45% for >€40000+ 7.5% Solidarity Tax for >€40000) + (26.95% Social Security for employees or up to 47.95% for private professionals)	24% (Reduced rates 13% and 5%)
Hungary	9%	15% (additional contributions at 10% Social Security by employee and 22% Social Security by employer and health care 7% by employer)	27% (Reduced rates 18% and 5%)
Iceland	20%	36.94% from 0 - 834,707 and 46.24% over 834.707 kr (2017)	24% (12% reduced rate)
Ireland	12.5% for trading income 25% for non- trading income	40% over EUR 33,800 for single, 42,800 for married taxpayers.	23%
Italy	27.9% (24% plus 3.9% municipal)	45.83% (43% income tax + 2.03% regional income tax + 0.8% municipal income tax)	22% (Reduced rates 10%, 5%, 4%)
Latvia	15%	23%	21% (reduced rates 12% and 0%)
Liechtenstein	12.5% (2.5% on IP and royalties)	28% (max. 8% national and 20% municipal income tax) plus 4% of the taxpayer's net worth is subject to the same rate as wealth tax. 0% on capital gains.	8%
Lithuania	15% (5% for small businesses with up to 10 employees and up to €300,000 income)	41.1% (effective tax rates: 25.5% social insurance (nominally it is 31.2% payable by employer + 3% payable by employee), 15.6% income (nominal rates are 6% for health insurance nominal plus 15% direct income)), applies to annual income of over 15 000 € annual tax allowance for children is 2400 € (per child)	21% (Reduced rates 5%, 9%)

ναδική περίπτωση αυξημένης φορολογικής επιβάρυνσης, τουλάχιστον στο ευρύτερο ευρωπαϊκό περιβάλλον.

Luxembourg	29.22% (commercial activity); 5.718% on intellectual property income, royalties.	43.6% (40% income tax + 9% solidarity surcharge calculated on the income tax)	17% (Reduced rates 3%, 8%, 14%)
Republic of Macedonia	10%	37% (includes income tax 10%, mandatory state pension 18%, mandatory public health insurance 7.3%, mandatory unemployment insurance 1.2%, mandatory personal injury insurance 0.5%)	18%
Malta	35% (6/7 or 5/7 tax refunds gives an effective rate of 5% or 10% for most Companies)	35%	18% (Reduced rates 5%, 7%)
Montenegro	9%	12.65% (11% income tax + 15% of the income tax bill to the municipality)	17%
Netherlands	25% above €200,000 of profit and otherwise 20%	52%	21% (reduced rate of 6% and 0% for some goods and services)
Norway	24% (proposed 22% by 2018)	46.9% (53.5% including 14.1% social security contribution by employer. All taxes include 8.2% pension fund payments).	25% (reduced rate of 15% for groceries, and 10% for transport and culture.)
Poland	19%	32%	23% (reduced rates of 5% and 8%)
Portugal	21%	46.5% (additional contributions at 11% Social Security by employee and 23.75% Social Security by employer)	23% (reduced rates 13% and 6%)
Romania	16%	16% (additional 16.5% by the employee for social security contributions, i.e. health insurance, pension and unemployment fund); and additional 23% by the employer for various social security contributions)	19% (5% for food; 9% for medicines, books, newspapers, hotel, or 4%)
Russia	20%	13% straight tax + 29% social tax (paid by company) + social insurance from 0,5% to 2,5% depending on traumatism risk. In total ca.43%. Obvious income tax is fairly low, granting impression of very easy and socially oriented burden, which is not true really.	18%
Serbia	15%	52% (capital gains tax 15%, standard income tax rate 10%, additional contributions by employee: 13% state pension fund, 6.5% state health fund, 0.5% unemployment fund; additional contributions by employer: 11% state pension fund, 6.5% state health fund, 0.5% unemployment; maximum contributions capped (amount changing monthly); additional tax for higher salaries [after 3 times average salary additional 10%, after 6 times average salary additional 15%])	20%
Slovakia	22%	19% (additional contributions at 4% health care by employee and 10% health care by employer, 9.4% Social Security by employee and 19.4% Social Security by employer)	20% (10% reduced rate)
Slovenian	19%	50%	22% (reduced rate 9.5%) - from 1 July 2013

απόψεις

Η άποψη, λοιπόν, για την υπερβολική φορολογική επιβάρυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας εδράζεται όχι μόνο στους φορολογικούς συντελεστές αλλά κυρίως σε άλλους παράγοντες, οι οποίοι στην πράξη τελικά, επιβαρύνουν τις επιχειρήσεις και μάλιστα υπέρμετρα³.

Επιχειρώντας για τις ανάγκες της παρουσίασης να καταγράψω και κυρίως να ταξινομήσω τους κύριους παράγοντες, οι οποίοι τελικά θέτουν εμπόδια στην ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία, κατέληξα ότι ο κύριος επιβαρυντικός παράγοντας είναι το περιβάλλον και οι ρυθμίσεις που αφορούν στη βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών βαρών, βεβαίωση και είσπραξη που συνιστούν καθήκον της εκτελεστικής εξουσίας. Επίσης, επιβαρυντικό ρόλο παίζει και ο τρόπος λειτουργίας της δικαστικής εξουσίας, κατά την από αυτή άσκηση του εγγυητικού της ρόλου.

Πιο συγκεκριμένα, ως αναφερθούμε καταρχήν στην επί χρόνια προσφιλή σε φορολογικούς ελέγχους πρακτική των λογιστικών διαφορών, αυτή της μη φορολογικής αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δαπανών. Με τη μη αναγνώριση

Spain	25%	45%	21% (reduced rates 10% and 4%)
Sweden	22%	67% including social security paid by employer	25% (reduced rates 12% and 6%)
Switzerland	16.55%	22.5% (Kanton Zug, Gemeinde Walchwil) to 46% (Kanton Geneve), average rate 34%	8% / 2.5%
Ukraine	18%	17%	20%
United Kingdom	19% (17% from 2020)	47% (45% income tax + 2% NI) - theoretically, NI could reach 12%, but in practice it's never combined with the higher income tax rate 62% for earnings between £100,000 - £123,000 (40% higher rate tax + removal of tax free personal allowance + 2% NI) 45% (additional rate) income tax on annual income above £150,000, 40% (higher rate) between £43,001 and £150,000, 20% (basic rate) between £0 and £43,000. There is also a National Insurance levy between 2% and 13.8% for employees and self-employed individuals but capital gains and dividend income is not subject to NI. The first £11,000 is tax-free if your annual income is below £100,000. Capital gains is taxed at 10% (or 18% on residential property) for basic rate taxpayers and 20% (or 28% on residential property) for higher and additional rate taxpayers. Dividend income from UK companies is taxed at 7.5% for basic rate taxpayers, 32.5% for higher rate taxpayers and 38.1% for additional rate taxpayers.	20% (reduced rate of 5% for home energy and renovations, 0% for life necessities - groceries, water, prescription medications, medical equipment and supplies, public transport, children's clothing, books and periodicals) ⁴

³ Αφορμή για την αναζήτηση άλλων παραγόντων στάθηκαν τα ακόλουθα παραδείγματα βεβαιωτικής διαδικασίας: α) Αλλοδαπή τράπεζα και φορολογία εισοδήματος χρήσης 1993: πρωτόδικη 1998, πρώτη αναίρετική 2002, εφετειακή από αναπομπή 2004, συζήτηση αναιρέσης 2014, 2017, 2017,

β) Αλλοδαπή τράπεζα + φορολογία εισοδήματος χρήσης 1995 (φορολογικός συντελεστής): πρωτόδικη 1998, πρώτη αναίρετική 2004, εφετειακή επανασυζήτησης 2006, πρώτη συζήτηση αναιρέσης δημοσίου για παράβολο: 2014, δεύτερη 2017,

γ) Αλλοδαπές αεροπορικές εταιρίες + έκτακτες εισφορές αλληλεγγύης: βάση υπολογισμού κατά τον φορολογικό έλεγχο εκτός νομοθετικής ρύθμισης και αναδρομική, μετά τους φορολογικούς καταλογισμούς, γνήσια ερμηνευτική διάταξη 2017.

των δαπανών, μεταστρέφοντας το βάρος απόδειξης, η φορολογική αρχή αντί να περιορίζεται σε έλεγχο νομιμότητας, δηλαδή σε έλεγχο πραγματοποίησης της δαπάνης και καταχώρησης του νόμιμου παραστατικού στα βιβλία Κ.Β.Σ. της επιχείρησης, τελικά και μέσω του οχήματος της "παραγωγικότητας" της δαπάνης, διενεργεί έλεγχο σκοπιμότητας, μετατρέπόμενη με στρεβλό τρόπο από εκπρόσωπο της εκτελεστικής εξουσίας, σε επιχειρηματία. Η πρακτική αυτή επιδεινώνεται, αν προστεθεί και η «μόδα» να χαρακτηρίζεται σε βάρος του επιχειρηματία - λήπτη φορολογικού στοιχείου, ως εικονικό κάθε φορολογικό στοιχείο που αυτός έχει λάβει από έκδοτη μη συμμορφούμενο με τις φορολογικές του υποχρεώσεις, χωρίς μάλιστα περαιτέρω ουσιαστικό έλεγχο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του λήπτη και συνήθως μετά την πάροδο αρκετών ετών από τη συναλλαγή, ενώ συχνά για την παράτυπη δράση του εκδότη υφίστανται ήδη πληροφοριακά δελτία, τα οποία δεν χρησιμοποιήθηκαν έγκαιρα για τις οικείες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Τέλος, και για τις παλαιότερες χρήσεις, δεν θα πρέπει να μας διαφεύγει και η προσφιλής για τη φορολογική αρχή τακτική της απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ΚΒΣ και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, με το συχνά ανατιολόγητο -αν όχι αυθαίρετο- υπολογισμό της φορολογητέας βάσης και τον σχεδόν διπλασιασμό του εφαρμοστέου ΜΣΚΚ. Αποτέλεσμα όλων αυτών είναι η πέρα από τη αληθή φοροδοτική ικανότητα του ελεγχόμενου, διόγκωση της φορολογητέας βάσης επί της οποίας εφαρμόζεται ο συντρέχων κάθε φορά φορολογικός συντελεστής.

Περαιτέρω, η φορολογική επιβάρυνση συχνά σχετίζεται με την έννοια της φορολογικής ανασφάλειας. Σημαντικός παράγοντας της ανασφάλειας αυτής είναι ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής, η οποία κατά την προσφιλή τακτική του φορολογικού νομοθέτη έχει καταντήσει ακορντεόν, διαστελλόμενο κάθε φορά που η φορολογική διοίκηση αδυνατεί να ολοκληρώσει έγκαιρα και εκτός του χρόνου της αρχικής παραγραφής, το ελεγκτικό της έργο. Μάλιστα, παρά την μόλις εκδοθείσα απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας⁴, που έκρινε ως αντίθετη στο Σύνταγμα την πρακτική των συνεχόμενων παρατάσεων του χρόνου παραγραφής, πολλά ζητήματα σχετιζόμενα με την επιμήκυνση της παραγραφής ακόμη παραμένουν προς εξέταση. Ιδίως, ζητήματα που αφορούν στην έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων που παρατείνουν τον αρχικό πενταετή χρόνο σε δεκαετή, ζητήματα που αφορούν στα χαρακτηριστικά της εισαγγελικής παραγγελίας (*in rem* ή *in personam*) που τυχόν δύναται να ανακόψει τον χρόνο παραγραφής, ζητήματα που αφορούν στη σχέση της παραγραφής του Ν.2238/1994 με την εικοσαετή (εξαιρετική) παραγραφή του Ν.4174/2013 για τις περιπτώσεις που ο χρόνος παραγραφής δεν είχε ολοκληρωθεί έως και την 31.12.2013 κ.ά. Είναι, πάντως, εντυπωσιακή όσο και δηλωτική της ανασφάλειας που δημιουργείται στον επιχειρηματικό κόσμο αλλά και στο σύνολο των φορολογούμενων από την ατέρμονη έως και τελικά καταχρηστική τακτική των παρατάσεων των παραγραφών, η έκταση των δημοσιευμάτων στα ΜΜΕ, τα οποία αφορούσαν στη σχετική απόφαση. Έκταση που τελικά αποτυπώνει το αίσθημα ομηρείας των φορολογούμενων εντός ενός ασαφούς περιβάλλοντος που τίποτα σχεδόν δεν θεωρείται περαιωμένο, αλλά αντίθετα παραμένει εν δυνάμει ανοικτό σε ελεγκτικές επαληθεύσεις.

⁴ Βλ. ΣτΕ 1738/2017 (Ολομ.), η οποία θα δημοσιευθεί και σχολιαστεί σε επόμενο τεύχος του ΔΦΝ.

Οι πιέσεις της Αγοράς σχετικά με την ανάγκη για ασφάλεια δικαίου οδήγησαν τον φορολογικό νομοθέτη να εντάξει στο πλαίσιο της βεβαιωτικής διαδικασίας τον θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού⁵. Ανεξαρτήτως των όσων θεωρητικών αντιρρήσεων μπορεί να έχει ο καθένας από εμάς σχετικά με την παραχώρηση δημόσιας εξουσίας στον ιδιωτικό τομέα, πάντως θα πρέπει να σημειωθεί πως ούτε η θεσμοθέτησή του έγινε με γενναίο τρόπο, ώστε τουλάχιστον να διασφαλίζεται περιβάλλον ασφάλειας δικαίου. Η αρχική ρύθμιση πρόβλεπε τη δυνατότητα, έστω και υπό προϋποθέσεις, αυτόματης περαίωσης των υποθέσεων οι οποίες είχαν οχυρωθεί με φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς αρνητικές παρατηρήσεις. Ακολούθως, η ενδιάμεση τροποποίηση του καθεστώτος απάλειψε τη σχετική δυνατότητα, ενώ πλέον η λήψη φορολογικού πιστοποιητικού κατέστη προαιρετική και πάντως χωρίς δυνατότητα περαίωσης της οικείας χρήσης.

Παράγοντας που αυξάνει το φορολογικό κόστος, ιδίως προβαλλόμενος μέσα στο πλαίσιο που ήδη αναπτύχθηκε για τις ελεγκτικές τακτικές καθώς και για τους χρόνους παραγραφής, είναι και οι υπέρμετρες προσαυξήσεις ή πλέον πρόστιμα και τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής φορολογικής δήλωσης: από το 2005 και έως και 2013: 1% (1,5% για παρακρατούμενους φόρους) και έως 60% σε εκπρόθεσμη δήλωση, 2% (3%) και έως 120% σε ανακριβή δήλωση, 2,5% (3,5%) και έως 120% σε μη δήλωση και από 1.1.2014⁶ και εφεξής: πρόστιμο: εκπρόθεσμης 10%, 20% και 30%, ανακριβούς 10%, 25% και 50% και μη δήλωσης 50% καθώς και τόκος με επιτόκιο περίπου 8%⁷. Έτσι, ο αρχικός φορολογικός συντελεστής και λόγω πιθανής αδράνειας του ελεγκτικού μηχανισμού να ελέγξει εντός ευλόγου χρόνου, μπορεί τελικά να υπερδιπλασιαστεί (+120%) και σε περιπτώσεις να επιβαρύνει τη φορολογητέα ύλη έως και μέχρι ποσοστού 87,5% ή πάντως πλέον να προσαυξηθεί έως και μέχρι 50% με την ταυτόχρονη έντοκη επιβάρυνση.

Αν στις πιο πάνω επιβαρύνσεις προστεθούν και τα δεσμευτικά μέτρα του άρθρου 46 Ν.4174/2013⁸ για την προληπτική διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου τα οποία δύνανται να επιβληθούν χωρίς προηγούμενη ενημέρωση του καθού και χωρίς να έχει καν εκδοθεί καταλογιστική πράξη, καθίσταται ακόμη σοβαρότερη η επιβάρυνση των επιχειρηματιών κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους. Επιβάρυνση, που αφορά τόσο το νομικό πρόσωπο όσο και το φυσικό πρόσωπο - φορέα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, χωρίς καν να εξετάζεται αν η δέσμευση μόνο των στοιχείων του νομικού προσώπου τυχόν επαρκεί για να διασφαλίσει τον μη ακόμη κατά τη λήψη τους βεβαιωμένο κίνδυνο του δημοσίου. Επιπρόσθετα, τα μέτρα αυτά λαμβάνονται χωρίς τελικά στην πράξη να εξετάζεται η συνδρομή έστω και στοιχειώδους συνάφειας μεταξύ του φυσικού προσώπου και της ασκηθείσας - πιθανόν παράτυπης- δραστηριότητας του νομικού προσώπου. Χαρακτηριστική είναι η γνώμη του ΝΣΚ⁹, κατά την οποία τα μέτρα αυτά δύναται να επιβαρύνουν και φυσικό πρόσωπο - διοικητή νομικού προσώπου, επειδή ο επόμενος διοικητής δεν προσκόμισε σε μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία ΚΒΣ του νομικού προσώπου και η

⁵ Αρχικά, με τον Ν.3943/2011 και ακολούθως με το άρθρο 65 Α Ν.4174/2013, όπως αυτό διαχρονικά ισχύει από τη θέσπιση του και έως σήμερα.

⁶ Ν.2523/1997

⁷ Ν.4174/2013

⁸ Και παλαιότερα, άρθρο 14 Ν.2523/1997

⁹ Βλ. και Γνωμ Ν.Σ.Κ. 137/2014

φορολογική αρχή διενήργησε για την προηγούμενη χρήση, αυτόματα, χωρίς περαιτέρω έλεγχο, εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Έτερο παράγοντα υπέρμετρης επιβάρυνσης συνιστά και η παράλληλη, από τον νόμο οριζόμενη και αλληλέγγυα, χωρίς ένσταση διήζησης ή διαίρεσης, ευθύνη με την προσωπική του περιουσία, του διοικητή του νομικού προσώπου για φορολογικές παραβάσεις του τελευταίου¹⁰. Η πρακτική έχει αποδείξει ότι και στην περίπτωση αυτή, όπως και σε εκείνη των μέτρων του άρθρου 46 Ν.4174/2013, χωρίς καν να διερευνά τη στοιχειώδη αιτιώδη σύνδεση μεταξύ της παράνομης δράσης του νομικού προσώπου και του διοικητή του, η φορολογική αρχή επιβάλλει μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του τελευταίου (διοικητή), με την λογική "ας κατάσχουμε ό,τι μπορούμε και βλέπουμε...".

Περαιτέρω, άξια αναφοράς θα μπορούσε να είναι η αναγκαστική για κάθε περίπτωση, προδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ, πριν την άσκηση του δικαιώματος για παροχή έννομης προστασίας, χωρίς μάλιστα να προβλέπεται παράλληλα η δυνατότητα συμβιβασμού, με μείωση προσαυξήσεων, προστίμων κ.ο.κ. Πέραν από όποιους θεωρητικούς προβληματισμούς τυχόν μπορούσαν να διατυπωθούν αναφορικά με τη συμβατότητα του ιεραρχικού ελέγχου και τα όρια αυτού, με τη συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78Σ.), έχει ενδιαφέρον να παρακολουθήσουμε την εξέλιξη της δράσης της Υπηρεσίας αυτής. Από το έτος 2013 έως και τον Μάιο 2017 ασκήθηκαν ενώπιόν της 33.926 ενδικοφανείς προσφυγές. Εντός του Μαΐου, είχε ολοκληρωθεί η διαδικασία για 31.305 από αυτές, με 4.343 δεκτές εν όλω ή εν μέρει, 16.037 ρητά απορριφθείσες, 10.265 σιωπηρά απορριφθείσες και 239 αποσυρθείσες. Το τουλάχιστον παρήγορο των στοιχείων αυτών είναι ότι έχει αυξηθεί σημαντικά ο αριθμός των υποθέσεων που πράγματι μελετώνται από τη ΔΕΔ, με τον αριθμό των σιωπηρά απορριφθεισών να βαίνει υποδιπλασιαζόμενος, (2014: 3.513, 2015: 4.392, 2016: 1991). Κατά των εκδοθεισών (ρητά ή σιωπηρά) αποφάσεων της ΔΕΔ, ασκήθηκε δικαστική προσφυγή, σε ποσοστό 45,74% (μια στις δύο περιπτώσεις), ενώ από τα αποτελέσματα των μέχρι σήμερα εξετασθεισών στα δικαστήρια υποθέσεων προκύπτει ότι σε ποσοστό περίπου 2/3 έχει βελτιωθεί η θέση του φορολογούμενου¹¹. Από τα στοιχεία αυτά, συνάγεται ότι σήμερα διαπιστώνεται σημαντική βελτίωση στον τρόπο λειτουργίας της ΔΕΔ, όσον αφορά στην από αυτή εξέταση των υποθέσεων. Ελπίζουμε ότι ο ρυθμός αυτός θα διατηρηθεί και σιγά-σιγά θα ενισχυθεί και ο αριθμός των υποθέσεων που επιλύονται, χωρίς τελικά να χρειάζεται η προσφυγή στη δικαιοσύνη που συνοδεύεται από νέα μεγάλη καθυστέρηση. Άλλωστε, η ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών κανόνων από την εκτελεστική εξουσία αυξάνει το αίσθημα ασφάλειας των φορολογούμενων έναντι της δράσης της διοίκησης και συντελεί σημαντικά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Ενώ, παράλληλα θα πρέπει να δημιουργηθούν συνθήκες καλύτερου ρυθμού είσπραξης των βεβαιούμενων ποσών μετά από την ολοκλήρωση του φορολογικού καταλογισμού, ρυθμός ο οποίος πάντως στο έτος 2014 κυμαινόταν σε ποσοστό περίπου 15%.

Τέλος, ο άλλος παράγοντας που επιβαρύνει το ήδη αρκετά επιβαρυνμένο φορολογικό περιβάλλον είναι η επιδιωκόμενη «ποινικοποίηση» της ελεγκτικής διαδικασίας. Με σχετικά

¹⁰ Άρθρο 50 Ν.4174/2013

¹¹ Στοιχεία από την οικεία ιστοσελίδα

πρόσφατη (2011) ρύθμιση¹², εντάχθηκε στο πλαίσιο των φορολογικών καταλογισμών, ο θεσμός του εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος και μόλις πριν από λίγες ημέρες¹³, η εξουσία του διευρύνθηκε, με πρακτικό πλέον αποτέλεσμα ο τυχόν διενεργούμενος φορολογικός έλεγχος να μπορεί να συνιστά παράλληλα ελεγκτική ενέργεια της εκτελεστικής εξουσίας και προανακριτική εξέταση ποινικής προδικασίας, με τρόπο ώστε να είναι αμφίβολο αν διασφαλίζονται απολύτως τα δικαιώματα του ελεγχόμενου, ο οποίος παράλληλα αποκτά και την ιδιότητα του πιθανού κατηγορούμενου. Επιπρόσθετα, με διάταξή της, η εισαγγελική αρχή μπορεί να λάβει προληπτικά μέτρα δέσμευσης της περιουσίας του ελεγχόμενου και προτού ακόμη αρχίσει καν ο φορολογικός έλεγχος, με αποτέλεσμα στην πράξη σήμερα ο ελεγχόμενος επιχειρηματίας να πληροφορείται ότι έχει επιλεγεί προς έλεγχο, όχι με την εντολή ελέγχου, αλλά με την προηγηθείσα αυτής δέσμευση των περιουσιακών του στοιχείων. Τέλος, πλέον, ο εισαγγελέας οικονομικού εγκλήματος δύναται να επανδρώνει την υπηρεσία του, με συνεργάτες αποσπώμενους από τη φορολογική υπηρεσία, οι οποίοι θα εφοδιάζονται με δικαιώματα ανακριτικού υπαλλήλου, ώστε να συνδράμουν το έργο του. Η εν λόγω θεσμοθέτηση και περαιτέρω ενίσχυση του ρόλου και κυρίως του τρόπου δράσης της εισαγγελίας παράλληλα με την φορολογική αρχή (εκτελεστική εξουσία) δημιουργεί τουλάχιστον προβληματισμό για τη σύμπλευση εκτελεστικής και δικαστικής εξουσίας, ιδίως αναφορικά με τις ελεγκτικές ενέργειες που έχουν ταυτόχρονα διττό χαρακτήρα.

Όλα τα πιο πάνω, συναθροιζόμενα μαζί με την αύξηση του κόστους της υποχρεωτικής ασφάλισης, η οποία πλέον δεν διέπεται από την αρχή της ανταποδοτικότητας, με περαιτέρω συνέπεια από πολλούς οικονομολόγους να χαρακτηρίζεται αυτή ως φορολογικό ή έστω ευρύτερα οικονομικό βάρος καθώς και με τη γενικότερη δυσκαμψία της εκτελεστικής εξουσίας να υποστηρίζει την καθημερινή λειτουργία της επιχειρηματικής δράσης χωρίς προσκόμματα και γραφειοκρατία και να παράσχει ουσιαστικά κίνητρα για τη διευκόλυνση επενδύσεων, οδηγούν σε φαινόμενα τεχνικών μεθοδεύσεων, με σκοπό κυρίως την αποφυγή των βαρών που προεκτέθηκαν. Έτσι, κατά τη διάρκεια των τελευταίων μηνών, παρατηρούμε αφενός τη διόγκωση του φαινομένου της απόκρυψης φορολογητέας ύλης κυρίως με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων καθώς και την αποφυγή πληρωμής βεβαιωμένων βαρών (τα ανείσπρακτα βεβαιωμένα χρέη αυξάνονται με ρυθμό περίπου 1 δις ευρώ το μήνα) και αφετέρου την ανάπτυξη πρακτικών τεχνητής μεθόδευσης με σκοπό τη φοροαποφυγή. Ιδίως, παρατηρούμε τη «μόδα» της τεχνητής μεταφοράς της φορολογικής έδρας του νόμιμου προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δράση καθώς και της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου φορέα αυτού.

Προφανώς, η φοροδιαφυγή και η δημιουργία τεχνητών καταστάσεων δεν δικαιολογείται από κανένα λόγο καθώς συνιστά εγκληματική συμπεριφορά έναντι του κοινωνικού συνόλου και εμποδίζει την προσπάθεια της χώρας για ανάκαμψη. Προς περαιτέρω όμως μελέτη παραμένει το ζήτημα αν τα ως άνω μέτρα και το περιβάλλον που σκιαγραφήθηκε τελικώς συντελούν αποτελεσματικά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής ή απλώς συντηρούν τον ήδη διογκωμένο φαύλο κύκλο φοροδιαφυγής και υπερφορολόγησης, με παράπλευρη σοβαρή απώλεια την παρεμπόδιση της υγιούς επιχειρηματικότητας.

Γασπασία Μάλλιου

¹² Άρθρο 17 Α Ν.2523/1997, όπως προστέθηκε με το άρθρο 2 παρ.1 Ν.3943/2011.

¹³ Ν.4472/2017, (ΦΕΚ 74 Α' / 19.5.2017).