

ΠΡΟΣ
Υπουργό Οικονομικών
κ. Χρήστο Σταϊκούρα

Κοινοποίηση:

- 1. Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών**
κ. Θεόδωρο Σκυλακάκη
- 2. Υφυπουργό Οικονομικών**
κ. Απόστολο Βεσυρόπουλο
- 3. Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.**
κο Γεώργιο Πιτσιλή
- 4. Ελληνική Αρχή Διαφάνειας**
- 5. Λογιστές – Φοροτέχνες**
- 6. Επιτροπή εξώδικης επίλυσης φορολογικών διαφορών**

Αθήνα 9/11/2022

Θέμα: Η επιβολή προσαύξησης φόρου κ.λπ. διαχρονικά κατά την τελευταία 30ετία.

Όπως γνωρίζετε με τον Ν. 2523/1997 ΦΕΚ 179/97 ΤΑ΄ άρθρο 1§1 σε κάθε διαφορά φόρου που προέκυπτε κατόπιν ελέγχου των φορολογικών αρχών επιβάλλονταν και επιβάλλεται και σήμερα προσαύξηση επί του φόρου ή επί το λαϊκότερο, πρόστιμο στον φόρο, ή τόκος για τον υποτιθέμενο διαφυγόντα φόρο μέχρι τον έλεγχο της υπόθεσης (επί της διαφοράς δηλώσεων- ελέγχου).

Αρχικά με τον πιο πάνω νόμο επεβλήθησαν εξοντωτικά ποσοστά 300%, αργότερα 200% με τον Ν. 3220/2004 ΦΕΚ 15/04 και με τον Ν. 3943/11 ΦΕΚ 66/31-3-2011 ΤΑ΄ προσδιορίσθηκε σε ποσοστό 120% επί της διαφοράς του φόρου.

Νομοθετική εξέλιξη της προσαύξησης

Στο σημείο αυτό κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε την διαχρονική εξέλιξη του αρχικού νόμου.

Επειδή ο ν. 2523/1997 «Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179) ορίζει στο άρθρο 1 (εντασσόμενο στο «ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ» που φέρει τον τίτλο «ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ»), ότι «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος υπόχρεος να υποβάλει τη δήλωση και ανεξάρτητα από τν πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή του φόρου α) [...] β) υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης γ) [...], 2.[.....] 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή [.....] 5. [...] 6. [...]» και στο άρθρο 25 ότι «1. Το ποσοστό πρόσθετων φόρων που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. 2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του ΣτΕ ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση. 3. [...] 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) [...] β) **το τριακόσια τοις εκατό (300%)** για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος. 5. [...]».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ν. 3220/2004 (Α' 15/28.1.2004), «1. [...] 11. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: “4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση **δεν μπορούν να υπερβούν α) [...] β)**

το διακόσια τοις εκατό (200%), για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος [...]». 12. **Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2004 και μετά [...]**»

Στη συνέχεια, με το άρθρο 24 του ν. 3296/2004 (Α 253) ορίσθηκαν τα εξής:

«1. Η παράγραφος 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: “1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...] β) υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, [...]”. [...] 3. Οι δύο προηγούμενες παράγραφοι ισχύουν: **α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2005 και μετά [...]**». Ακολούθησε ο ν. **3943/2011 (Α’ 65/31.3.2011), σύμφωνα με το άρθρο 26 του οποίου**, «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: “4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) [...] β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος [...]**”. 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.». Όπως έχει κριθεί, ο κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, με τις οποίες επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ή προσαύξηση σε βάρος του παραλείποντος την υποβολή φορολογικής δήλωσης ή του υποβάλλοντος εκπρόθεσμα ή ανακριβή δήλωση είναι η πρόληψη (γενική και ειδική) και η καταστολή των σχετικών παραβάσεων στο πλαίσιο της θεραπείας του επιτακτικού δημοσίου σκοπού της πλήρους συμμόρφωσης των φορολογούμενων προς τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Επομένως, ο επίμαχος «πρόσθετος φόρος» του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, έχει το χαρακτήρα διοικητικής κύρωσης (ΣτΕ 351/2019 7μ., βλ. ΣτΕ 2402/2016, 1019/2021 και 286/22).

Επειδή στα επιβαλλόμενα πρόστιμα ΚΒΣ ήδη (ΚΦΔ) και στα αυτοτελή πρόστιμα φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών (που είναι και αυτά διοικητικές κυρώσεις) δεν υπάρχει προσαύξηση στο επιβαλλόμενο ποσό του προστίμου, έτσι ώστε για την ομοιόμορφη εφαρμογή του φορολογικού νόμου δεν θα πρέπει να επιβάλλεται και στις διαφορές κάθε είδους φόρου, όπως αναφέρουμε στην αρχή του παρόντος.

Ακόμη η υποχρέωση αυτή φθάνει στο σημείο να επιβαρύνεται ο φορολογούμενος με την γενική έννοια του όρου με υπερδιπλάσιο ποσό από τον επιβαλλόμενο **κύριο φόρο**, γεγονός που αντιστρατεύεται το Σύνταγμα (βλ. άρθρα 4§5, 17§1 και 25) και την ΕΣΔΑ.

Η πιο πάνω ρύθμιση έρχεται σε αρμονία με την χρηστή διοίκηση και με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις που γίνονται κατά περιόδους από το Υπουργείο Οικονομικών **για άμεση περαίωση των εκκρεμών ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων** κατά καιρούς και **την διοικητική εξωδικαστική περαίωση των εκκρεμών υποθέσεων των ευρισκόμενων ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων** της χώρας με τον Ν. 4714/20 άρθρο 76 με **διαγραφή των προσαυξήσεων και προστίμων** σε βάρος των φορολογουμένων.

Εκ των ανωτέρω, συνάγεται σαφώς **ότι το ως άνω τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου** και επί των εκκρεμών υποθέσεων, εφαρμόζεται σύμφωνα πάντα με την επί του θέματος η νομολογία του ΣτΕ αποκλειστικώς και μόνον επί νόμων ρυθμιζόντων ευνοϊκότερα για τον φορολογικό παραβάτη θέματα διοικητικών κυρώσεων (ΣτΕ 3278/92), όπως προσθέτων φόρων ή προσαυξήσεων, προστίμων κ.λπ..

Όταν όμως ο νομοθέτης, μεταβάλλων αντιλήψεις, κρίνει ότι ο σκοπός αυτός δύναται να επιτευχθεί δι' ηπιωτέρων μέσων, τότε ελέγχεται ου μόνον άσκοπος και αδικαιολόγητος, αλλά και αντίθετος προς την νεωτέραν νομοθετικήν βούλησιν η επιβολή των παλαιότερων αυστηρών κυρώσεων, αίτινες υπερβάλλουσι το μέτρον, όπερ ήδη, (κατά τον χρόνον της τελικής κρίσεως της διαφοράς), κρίνεται υπό του νομοθέτου ως αναγκαίον. Εις τας περιπτώσεις ταύτας ειδικώς δέον, κατ' εξαίρεσιν του γενικού κανόνος περί μη αναδρομικότητας του νόμου, **να γίνει δεκτόν ότι υπάρχει τεκμήριον αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιώτερου νόμου και επί των εκκρεμών**

υποθέσεων τεκμήριον όπερ μόνον δια σαφούς αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπεί (πρβλ. ΣτΕ 2460/81).

Όπως και ανωτέρω αναφέρουμε, ότι η προτεινόμενη ρύθμιση συμπορεύεται και με την περίπου παρόμοια ρύθμιση που είναι σε ενέργεια αυτό το χρονικό διάστημα για περαίωση υποθέσεων που εκκρεμούν στα φορολογικά δικαστήρια όλων των βαθμών η ισχύ της οποίας λήγει 30/6/2023.

Η αδικία αυτή εκτός των άλλων δημιουργεί ανάσχεση στην πληρωμή των υποχρεώσεων των φορολογουμένων καθώς και στην είσπραξη Δημ. Εσόδων **σήμερα υπάρχουν 150 δις€ ανείσπρακτα και δεν έχει την δυνατότητα το Υπουργείο Οικονομικών να εισπράξει ούτε το 25% αυτών των χρεών.**

Στο σημείο αυτό παραθέτουμε ένα συγκριτικό παράδειγμα από όμοια χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μικρότερης της Ελλάδος, το κράτος του Βελγίου που **έχει βεβαιωμένα χρέη 23δις€ και έχει δυνατότητα είσπραξης για τα 20δις€.**

Ύστερα από όλα τα ανωτέρω καθίσταται πασιφανές ότι η κατάργηση της επιβαλλόμενης προσαύξεσης θα επιφέρει ανακούφιση των φορολογουμένων και **ευκολία είσπραξης** των λελογισμένων καταλογιζόμενων φόρων και προστίμων τα τελευταία 20 χρόνια.

Πρέπει να εφαρμοστεί «η αρχή του φορολογικού ρεαλισμού»

Παραμένουμε στην διάθεση σας για οποιαδήποτε διευκρίνιση και συνεργασία.

Μετά τιμής
Για το Δ.Σ.

Ο Πρόεδρος
Κωνσταντίνος Αναστόπουλος

Ο Αντιπρόεδρος
Μανούσος Ντουκάκης

