

Φορολογικές προεκτάσεις σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς

Οι κοινοί λογαριασμοί (joint accounts) ανέκαθεν υπήρξαν η βασικότερη μορφή τραπεζικού λογαριασμού η οποία χρησιμοποιείται από φυσικά πρόσωπα και συνήθως συμπεριλαμβάνει ως συνδικαιούχους συγγενικά πρόσωπα ή συνεταίρους όταν πρόκειται για εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό.

Χρόνος υποβολής ανακλητικής Φ. Δήλωσης και χρόνος παραγραφής δικαιώματος

Με αφορμή την υπ' αρ. 425/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας

*Του Γεωργίου Σπ. Ευσταθόπουλου, δικηγόρου παρ' Αρείω Πάγω, εξειδικευθείς στο Φορολογικό Δίκαιο και συνεργάτη της **Artion A.E.***

Το Συμβούλιο της Επικρατείας εξέδωσε πρόσφατα μία απόφαση, με την οποία επιλύεται οριστικά ένα ζήτημα που απασχολεί φοροτεχνικούς και φορολογούμενους και αφορά στο χρόνο υποβολής ανακλητικών φορολογικών δηλώσεων, επί τη βάση των οποίων δύναται να προκύψει θέμα επιστροφής φόρου, ως επίσης και στο χρόνο έναρξης της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του φορολογούμενου να απαιτήσει την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

I. Εφαρμοστέο δίκαιο

Οι εφαρμοστές, εν προκειμένω, διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας είναι οι ακόλουθες:

1. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 61 του ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη η “αντικειμενική δαπάνη” και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα “άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.”.

Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α`), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.»

Επισημαίνεται αρχικώς ότι, από το περιεχόμενο της άνω διατάξεως και ειδικότερα από τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της, που ορίζουν ότι η δήλωση μπορεί να ανακληθεί εν

όλω ή εν μέρει λόγω συγγνωστής πλάνης, ο δε ανακαλών φέρει και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν και ότι η ανάκληση μπορεί να αφορά φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια, συνάγεται ότι αντικείμενο της νομοθετικής ρύθμισης που πραγματοποιήθηκε με τον ανωτέρω νόμο αποτέλεσε η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης λόγω πραγματικής και όχι νομικής πλάνης, τούτο δε ενισχύεται και από το γεγονός ότι οι διατάξεις αυτές αναφέρονται στην ανάκληση της δήλωσης «ένεκα συγγνωστής πλάνης», η οποία προσιδιάζει στην πραγματική και όχι στη νομική πλάνη που, κατά τις ανωτέρω αρχές, θεωρείται ότι είναι πάντοτε συγγνωστή και δεν χρειάζεται απόδειξη (ΣΤΕ 2941-2943/2000 Ολομέλειας, 884/2005, 3432/2007).

2. Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 7 του άρθρου 84 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου,, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

και

«7. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.»

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995 (Περί Δημοσίου Λογιστικού), ορίζεται ότι:

«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής»

Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 του άρθρου 86 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«Η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μετά των συμβεβαιουμένων προστίμων παραγράφεται μετά πενταετία από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε εν στενή εννοία και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη»

Τα ερωτήματα, επομένως, που γεννώνται κατά την εφαρμογή των άνω διατάξεων είναι:

(α) η ανακλητική φορολογική δήλωση μέχρι πότε είναι δυνατόν να υποβληθεί εκ μέρους του φορολογουμένου;

(β) η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1194, με βάση την οποία η ανακλητική δήλωση πρέπει να υποβληθεί εντός του οικείου οικονομικού έτους, αποκλείει την υποβολή σε μεταγενέστερο χρόνο;

(γ) εάν με την ανακλητική δήλωση προκύπτει δικαίωμα του φορολογούμενου περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, πότε είναι δυνατόν να το ασκήσει;

ΙΙ. Η, εκ μέρους των φορολογικών Αρχών, αντιμετώπιση των ανακλητικών φορολογικών δηλώσεων και του δικαιώματος επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Οι φορολογικές Αρχές, αντιμετωπίζοντας το ζήτημα των

υποβαλλόμενων υπό των φορολογουμένων, μετά το πέρας του οικείου οικονομικού έτους, ανακλητικών φορολογικών δηλώσεων και της επί τη βάσει αυτών επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, εφαρμόζουν τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 61 Ν. 2238/1994.

Με βάση την άνω διάταξη, οι φορολογικές αρχές δεν αποδέχονται την ανακλητική δήλωση, απορρίπτουν την αίτηση ανακλήσεως και αρνούνται την τυχόν επιστροφή φόρου εκ του λόγου της «εκπρόθεσμης», ήτοι μετά το πέρας του οικείου οικονομικού έτους, υποβολής ανακλητικής φορολογικής δηλώσεως του φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου).

Εάν μάλιστα η ανακλητική δήλωση και η αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου υποβληθεί μετά τριετίας από την καταβολή, η φορολογική Αρχή επικαλείται και τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995, που αφορά στην παραγραφή του δικαιώματος του φορολογουμένου να απαιτήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Επισημαίνεται δε ότι δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που οι φορολογικές Αρχές εκμεταλλεύονται την υπό του νόμου παρεχόμενη δυνατότητα σιωπηρής-τεκμαιρόμενης απόρριψης, με την πάροδο απράκτου τριμήνου, της αιτήσεως φορολογουμένου περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η οποία συνοδεύει την ανακλητική φορολογική δήλωση.

Σε αμφότερες τις άνω περιπτώσεις ο φορολογούμενος δύναται να προσφύγει, αρχικώς με Ενδικοφανή Προσφυγή, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και, ακολούθως (σε περίπτωση ρητής ή σιωπηρής αρνητικής απαντήσεως της ΔΕΔ), ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με Προσφυγή.

III. Η εκδοθείσα εσχάτως απόφαση ΣτΕ με αριθμό 425/2017 (Β' Τμήματος)

1. Το ιστορικό της φορολογικής διαφοράς

Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 1998, προσωρινή δήλωση αποδόσεως φόρου, τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου, τα οποία είχαν παρακρατηθεί από εισοδήματα που προέρχονταν από μισθωτές υπηρεσίες. Ο φόρος αυτός, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου αποδόθηκαν στο Δημόσιο εντός του έτους 1999.

Εν συνεχεία, το ΝΠΔΔ υπέβαλε το έτος 2002 ανακλητική δήλωση, με την οποία διόρθωσε το σύνολο των ακαθάριστων αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες της προαναφερόμενης περιόδου και αντίστοιχα τα ποσά που παρακρατήθηκαν και έπρεπε να αποδοθούν, με αποτέλεσμα ο οφειλόμενος συνολικός φόρος για την ως άνω περίοδο να προσδιοριστεί σε χαμηλότερο ποσό από αυτό που είχε αρχικά δηλωθεί και καταβληθεί. Με αίτηση δε που υπέβαλε ταυτοχρόνως στην ΔΟΥ ζήτησε να γίνει δεκτή η ως άνω ανακλητική δήλωση και να επιστραφεί το επιπλέον καταβληθέν ποσό φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου, το οποίο είχε αποδοθεί λανθασμένα στη Δ.Ο.Υ. στις αρχές του έτους 1999.

Η ανωτέρω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της. Κατά της τεκμαιρόμενης αυτής απορρίψεως το ΝΠΔΔ άσκησε προσφυγή (καθόσον δεν προβλεπόταν τότε ενδικοφανής διαδικασία), η οποία απορρίφθηκε με την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την αιτιολογία ότι η ως άνω αίτηση περί επιστροφής του προαναφερόμενου ποσού υπεβλήθη μετά την παρέλευση τριετίας από την καταβολή του και, ως εκ τούτου, η σχετική αξίωση είχε παραγραφεί σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995.

Ακολουθώς, το ΝΠΔΔ άσκησε Έφεση, η οποία και έγινε δεκτή από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, καθόσον, αφού έγινε δεκτό ότι το ως άνω ποσό είχε καταβληθεί αχρεωστήτως, κρίθηκε ότι και επί απαιτήσεως για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος στο Δημόσιο ποσού ισχύει όχι η προβλεπόμενη από το ανωτέρω άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 τριετής παραγραφή, αλλά, κατ' εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της ισότητας, η πενταετής παραγραφή που

θεσπίζει το άρθρο 86 παρ. 2 του ίδιου νόμου για τις εν στενή εννοία βεβαιωμένες χρηματικές αξιώσεις του Δημοσίου κατά τρίτων.

Με το σκεπτικό δε αυτό το δικάσαν δικαστήριο δέχθηκε ότι η αξίωση του ΝΠΔΔ για επιστροφή του ένδικου ποσού δεν είχε παραγραφεί, αφού η σχετική αίτηση είχε υποβληθεί εντός της ως άνω πενταετίας. Κατόπιν αυτού, εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση, έκανε δεκτή την προσφυγή και, αφού ακύρωσε την ως άνω αρνητική απάντηση, διέταξε την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού.

Εν συνεχεία, η φορολογική Αρχή άσκησε Αίτηση Αναιρέσεως κατά της εφετειακής αποφάσεως, η οποία απερρίφθη από το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αρ. 425/2017 απόφασή του.

2. Η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Το ανώτατο Δικαστήριο της Χώρας απεφάνθη, επί του θέματος, τα ακόλουθα:

(α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/94), η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως.

(β) Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως, μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή.

(γ) Μόνον από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως, της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που

καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του.

(δ) Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, η οποία είναι γενική διάταξη και αφορά χρηματικές απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, παρόμοια με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΣτΕ 3458/2001 7μ., 4075/2012).

(ε) το ΝΠΔΔ νομίμως ανεκάλεσε την αρχική δήλωση, βάσει της οποίας είχε καταβληθεί το ως άνω ποσό, εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου,

(στ) η ανάκληση έγινε δεκτή το πρώτον με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (δηλαδή την εφετειακή που δικαίωσε το ΝΠΔΔ), πριν από την δημοσίευση της οποίας το εν λόγω ποσό δεν κατέστη αχρεώστητο,

(ζ) η αξίωση του ΝΠΔΔ για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού αυτού, την ικανοποίηση της οποίας επεδίωξε με την ασκηθείσα ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, δεν είχε υποκύψει σε παραγραφή, διότι δεν είχε αρχίσει να τρέχει η προβλεπόμενη από την διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τριετής προθεσμία.

(η) ο περί του αντιθέτου προβληθείς λόγος αναιρέσεως του Δημοσίου, κατά τον οποίο η ένδικη αξίωση είχε υποκύψει σε παραγραφή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995, η οποία προβλέπει ειδική τριετή παραγραφή από την καταβολή, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

1. IV. Συμπέρασμα

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε τα παραπάνω κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας, αλλά και σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν το διοικητικό-φορολογικό δίκαιο.

Το ζήτημα δε που αντιμετωπίστηκε και επιλύθηκε αποτελεί ένα εξαιρετικά σημαντικό πρόβλημα των φορολογουμένων, οι οποίοι οδηγούνται αναγκαστικά σε πολυδάπανους και πολυετείς δικαστικούς αγώνες προκειμένου να δικαιωθούν.

Άγνωστος, ωστόσο, παραμένει ο χρόνος συμμόρφωσης της Διοικήσεως προς την άνω κρίση του ΣτΕ, καθόσον έχει παρατηρηθεί το φαινόμενο οι φορολογικές Αρχές να μην εφαρμόζουν τις αποφάσεις του ανωτάτου δικαστηρίου της Χώρας (αντίστοιχες επί άλλων θεμάτων) με την επίκληση της μη υιοθέτησής τους από τη Διοίκηση με Υπουργική Απόφαση.

www.artion.gr

Φορολογικός έλεγχος σε χρηματιστηριακές συναλλαγές

Για όσους από εμάς παρακολουθούμε τα τεκταινόμενα από κοντά, τα τελευταία χρόνια οι φορολογικές αρχές έχουν επιδοθεί σε κυνήγι αδήλων κεφαλαίων παρελθόντων ετών, τόσο φυσικών όσο και νομικών προσώπων. Αν και επί της αρχής η λογική της απόδοσης φόρων από όσους απέκρυπταν τα κεφάλαια ή τα

εισοδήματά τους κατά το παρελθόν είναι δίκαιη και σωστή, έχουν διατυπωθεί εύλογες ενστάσεις.

Ο χρόνος παραγραφής φορολογικών υποθέσεων

Του Γεωργίου Σπ. Ευσταθόπουλου, δικηγόρου παρ' Αρείω Πάγω, εξειδικευθείς στο Φορολογικό Δίκαιο και συνεργάτη της Artion A.E.

Εισαγωγικά, επισημαίνεται ότι η Παραγραφή αφορά στο χρόνο εντός του οποίου η φορολογική-ελεγκτική Αρχή έχει το δικαίωμα να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα και όχι να διενεργήσει φορολογικό έλεγχο.

Τούτο σημαίνει ότι η έναρξη του φορολογικού ελέγχου ΔΕΝ διακόπτει την προθεσμία της παραγραφής. Η προθεσμία της παραγραφής διακόπτεται κατά το χρονικό εκείνο σημείο που η αρμόδια Αρχή κοινοποιεί την οριστική της πράξη, με την οποία καταλογίζει συγκεκριμένο ποσό φόρου ή προστίμου (ή τέλους ή εισφοράς) στον φορολογούμενο.

Ι. Ο προβλεπόμενος από τις κείμενες διατάξεις χρόνος (προθεσμία) παραγραφής

Οι διατάξεις που προβλέπουν το χρόνο της παραγραφής είναι οι ακόλουθες:

(α) Για τις χρήσεις από το έτος 2014 και εντεύθεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (άρθρο 36), οι οποίες προβλέπουν πενταετή παραγραφή και κατ' εξαίρεση εικοσαετή παραγραφή (για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής)

(β) Για τις χρήσεις μέχρι και το έτος 2013, κατά τη ρητή

μάλιστα διατύπωση της παρ. 11 άρθρου 72 Ν. 4174/2013, εφαρμόζονται οι ακόλουθες διατάξεις ανά φορολογία:

– άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), σύμφωνα με το οποίο:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

2. Κατ'εξαίρεση, η Βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με Διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από

την κοινοποίηση της απόφασης.»

Ιδιαίτερη σημασία να αναφερθεί έχει και η εφαρμοστέα διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με την οποία:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

(γ) άρθρο 57 Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), σύμφωνα με το οποίο:

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για

υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

(δ) άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), σύμφωνα με το οποίο:

«Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

(ε) Τέλος, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»

II. Η παράταση των προθεσμιών παραγραφής

Για λόγους ήδη γνωστούς (ανεπάρκεια ελεγκτικού μηχανισμού, δημόσιο συμφέρον κ.ο.κ), η νομοθετική εξουσία επιχείρησε να παρατείνει τον προβλεπόμενο από τις άνω διατάξεις χρόνο της

παραγραφής με διάφορα νομοθετήματα (ενδεικτικώς: Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013), με αποτέλεσμα η Φορολογική Αρχή να ασκεί το δικαίωμά της, για έλεγχο και καταλογισμό φόρων και προστίμων, απεριόριστα.

Περαιτέρω, το γεγονός αυτό δημιούργησε στους φορολογουμένους ένα κλίμα αβεβαιότητας, πράγμα που αντιστρατεύεται το θεσμό της παραγραφής, και εν τέλει στην επιβολή φόρων και προστίμων για φορολογικές περιπτώσεις που ανάγονται στο απώτερο παρελθόν.

Εύλογα, επομένως, προκύπτει το ερώτημα πότε επιτέλους παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου προς καταλογισμό φόρων και προστίμων;

Νομικοί και φοροτεχνικοί αδυνατούν να απαντήσουν μετά βεβαιότητας επί του άνω ερωτήματος μέχρι σήμερα.

Ενόψει της εξαιρετικά αμφίβολης νομιμότητας της άνω πρακτικής του Δημοσίου και της εύλογης σύγχυσης που δημιουργήθηκε, η Δικαιοσύνη, από το τέλος του έτους 2016 αλλά και τους πρώτους μήνες του έτους 2017, προέβη σε σημαντικές κρίσεις.

III. Οι κρίσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του θέματος της παραγραφής

(α) Με την υπ' αρ. 888/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι οι παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013, ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31/12/2009, στις 30-6-2010, στις 31-12-2010, στις 31-12-2011, στις 31-12-2012 και στις 31.12.2013 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013 και μέχρι 31/12/2015 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν

καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα.

Με απλά λόγια, το ΣτΕ έκρινε ότι η παράταση του χρόνου παραγραφής για χρήση που είχε ήδη παραταθεί (με νόμο) δεν είναι νόμιμη.

(β) Με την υπ' αρ. 1623/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε:

– ό,τι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η, κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, καθιερούμενη ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

– ό,τι, ανεξαρτήτως εάν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, μπορεί η φορολογική αρχή να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, διαπιστούμενες από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η αποδοθείσα παράβαση εντός δεκαετίας.

Δηλαδή, το ΣτΕ έκρινε αφενός μεν ότι οι παρατάσεις της παραγραφής χρήσεων με νόμο (ακόμα και η πρώτη παράταση) ΔΕΝ είναι νόμιμες ειδικά ως προς την επιβολή προστίμων του ΚΒΣ και αφετέρου ότι η δεκαετής προθεσμία στη φορολογία εισοδήματος εφαρμόζεται και ως προς την επιβολή προστίμων ΚΒΣ με την απαραίτητη όμως συνδρομή συμπληρωματικών στοιχείων.

(γ) Με την υπ' αρ. 675/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην οποία αναλύονται διεξοδικά τα περί

συνταγματικότητας των νομοθετικών παρατάσεων της παραγραφής, κρίθηκε ότι

«Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης έτος. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού ημερολογιακού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο γενέσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ` του Συντάγματος), η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια.

Επειδή, με τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους. Προς δικαιολόγηση δε των παρατάσεων αυτών ο νομοθέτης επικαλείται στις σχετικές

αιτιολογικές εκθέσεις το πρόβλημα από την συσσώρευση μεγάλου αριθμού εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, πρόβλημα, πάντως, που επιτείνεται ακριβώς λόγω των αλληπάλληλα χορηγουμένων παρατάσεων παραγραφής, καθώς και προβλήματα που αφορούν την οργάνωση των αρμοδίων για τους ελέγχους υπηρεσιών. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 6 και 7, οι ανωτέρω διατάξεις αντίκεινται στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επειδή, η ως άνω κρίση του διοικητικού εφετείου, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, είναι ορθή, δεδομένου ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη παραγραφής – όπως εν προκειμένω (31.12.2002) – ήταν προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεώς τους οικονομικού έτους, αντίκεινται, κατά τα γενόμενα δεκτά στην δέκατη σκέψη, προς την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου. Συνεπώς, η κρινόμενη αίτηση θα έπρεπε να απορριφθεί.»

ΔΗΛΑΔΗ, το ΣτΕ κρίνει αντισυνταγματικό το καθεστώς της παράτασης του χρόνου παραγραφής, εφόσον ξεπερνά το ένα έτος και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεσπίζεται με διάταξη το αργότερο το επόμενο έτος από αυτό που γεννάται η φορολογική υποχρέωση. Το ένα έτος δε κατά απόλυτη ταύτιση προς τη διάταξη του Συντάγματος (άρθρο 78) που προβλέπει ως συνταγματικά ανεκτή την αναδρομική επιβολή φόρου με νόμο.

(6) ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ, οφείλουμε να παραθέσουμε και την κρίση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (αρ. αποφάσεων 3820 και 3821/2016), το οποίο απεφάνθη ότι οι καταθέσεις σε ημεδαπές και αλλοδαπές τράπεζες με εμβάσματα δεν μπορούν να θεωρηθούν

συμπληρωματικά στοιχεία και να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής.

Παρατηρήσεις επί των άνω αποφάσεων:

– Οι υπ' αρ. 675/2017 και 888/2016 αποφάσεις παρέπεμψαν το εξεταζόμενο ζήτημα στην Ολομέλεια του ΣτΕ και αναμένεται απόφαση.

– Η υπ' αρ. 675/2017 απόφαση εξέτασε το ζήτημα της παραγραφής στα πλαίσια καταλογισμού στην φορολογία εισοδήματος, ενώ οι άλλες δύο στα πλαίσια καταλογισμού προστίμων ΚΒΣ.

Εμπόδια στην Επιχειρηματική Δραστηριότητα των Κατοίκων Εξωτερικού

Σε μια διεθνοποιημένη οικονομία, με ελευθερία κίνησης κεφαλαίων και οικονομικής πρωτοβουλίας, η έννοια του κράτους διαμονής ενός φορολογούμενου δεν ταυτίζεται πάντα με το κράτος στο οποίο υπάγεται φορολογικά το πρόσωπο αυτό. Μάλιστα, όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, από την στιγμή που κάποιος έχει τη δυνατότητα πλέον να επιλέξει το κράτος στο οποίο θα υπαχθεί φορολογικά και με δεδομένη την εξαιρετικά ευνοϊκή φορολογική πολιτική ορισμένων κρατών, έπρεπε τα κράτη να θέσουν όρια και προϋποθέσεις ώστε να παταχθεί η ασυδοσία και η φοροαποφυγή.

Αγροτική ανάπτυξη. Ίδρυση τράπεζας ειδικού σκοπού και τράπεζας γης.

Ένα από τα θέματα τα οποία είχε απασχολήσει έντονα τις ελληνικές κυβερνήσεις στα χρόνια της κρίσης ήταν η αναμόρφωση του χάρτη των αγροτικών συνεταιρισμών οι οποίοι σε πολλές περιπτώσεις είχε αποδειχτεί πως λειτουργούσαν και επιχορηγούνταν χωρίς να έχουν να επιδείξουν ουσιαστικό έργο.

Ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών

Σε μια προσπάθεια ελέγχου και περιορισμού της διεθνούς φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής και σε συνεργασία με τον ΟΟΣΑ, δημιουργήθηκε ένα σύστημα αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών με σκοπό τον εντοπισμό κεφαλαίων τα οποία δεν φορολογούνται ή δεν δηλώνονται στα κράτη στα οποία υπάγονται φορολογικά οι δικαιούχοι τους. Μέχρι τώρα 84 χώρες έχουν ενταχθεί στο σύστημα αυτό μεταξύ των οποίων και όλες οι χώρες μέλη της Ε.Ε.

Παραγραφή του δικαιώματος του

Δημοσίου προς καταλογισμό Φόρων και Προστίμων

Οι προσφάτως εκδοθείσες δικαστικές αποφάσεις, οι επαναλαμβανόμενες ερωτήσεις των φορολογουμένων και οι τελευταίες νομοθετικές εξελίξεις (Ν. 4446/2016) επιβάλλουν την επιχειρούμενη δια του παρόντος άρθρου πληρέστερη, κατά το δυνατόν, πληροφόρηση των φορολογουμένων προς άρση οιασδήποτε τυχόν δημιουργηθείσας συγχύσεως.

Χωρίς φορολογική επιβάρυνση η διαγραφή τραπεζικών δανειακών οφειλών

Μετά από μία μακρά περίοδο απραξίας εκ μέρους των τραπεζών και της πολιτείας στο ζήτημα των κόκκινων επιχειρηματικών δανείων, επανέρχεται στο προσκήνιο το φλέγον αυτό θέμα του διακανονισμού των δανειακών οφειλών.

**Η οικειοθελής αποκάλυψη
εισοδημάτων αίρει το**

χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών;

Με έντονη δυσπιστία έγινε δεκτό το νέο πλαίσιο για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών από μεγάλο μέρος της επιχειρηματικής κοινότητας. Αιτία είναι οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης και οι διαδικασίες που ακολουθούνται οι οποίες δημιουργούν την ανησυχία πως η οικειοθελής δήλωση θα αποτελέσει αφορμή να ληφθούν επιπλέον μέτρα σε βάρος των φορολογούμενων.