

Η αλήθεια για τον φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής

Γεώργιος Ι. Μάτσος
Δ.Ν., Δικηγόρος

Στο πλαίσιο των προσπαθειών του Υπουργείου Οικονομικών για τιθάσευση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, καταρτίστηκε και αναμένεται να κατατεθεί μετά τις εκλογές της 16ης Σεπτεμβρίου 2007, νέο νομοσχέδιο στη Βουλή προς ψήφιση. Τα εξαγγελθέντα μέτρα αντανακλούν ίσως καλές προθέσεις. Προκειμένου, όμως, να επιτύχει οποιοδήποτε μέτρο λαμβάνεται για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, είναι ανάγκη να βρίσκεται σε πλήρη επαφή με την πραγματικότητα της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Μια πραγματικότητα που ξεπερνά τα όσα αναφέρονται στο σχετικό δημόσιο διάλογο για «διαφθορά στις ελεγκτικές υπηρεσίες» ή για «έλλειψη φορολογικής συνείδησης», δεν διατυπώνεται με την αναγκαία τόλμη και, συνεπώς, δεν αντανακλάται ούτε στο νέο νομοσχέδιο.

Οποιαδήποτε προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής πρέπει όμως να είναι σε αντιστοιχία με το όλο πλέγμα των πραγματικών αιτιών της, πέραν της φυσικής απάρεσκειας του πολίτη απέναντι στο φόρο,¹ και της φυσικής ανυποταξίας του ανθρώπου απέναντι σε οποιονδήποτε καταναγκασμό. Η διατύπωση της ακριβούς μεθόδευσης της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα είναι ένα αναγκαίο βήμα, προκειμένου να κατανοηθούν οι παράμετροι επίλυσης του προβλήματος από το νομοθέτη και τη διοίκηση του Υπουργείου. Η μεθόδευση της φοροδιαφυγής αγγίζει πολλές και διαφορετικές πτυχές του φορολογικού δικαίου, της φορολογικής διαδικασίας και της φορολογικής πραγματικότητας της χώρας.

Το «κλείσιμο» ως κατεξοχήν μεθόδευση της φοροδιαφυγής

Προκειμένου να γίνει αντιληπτή η πραγματικότητα της φοροδιαφυγής, πρέπει να γίνει αντιληπτό πώς παρέχει το λεγόμενο «κλείσιμο» των χρήσεων στους φορολογικούς ελέγχους τη θεσμική βάση της εκτεταμένης

¹ Για το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, βλ. αναλυτικά *Φινοκαλιώτη* εις: *Φινοκαλιώτη/Μπάρμπα*, Δημόσια Οικονομικά, Θεσσαλονίκη 2001, σελ. 35 επ.

φοροδιαφυγής. Το «κλείσιμο» της χρήσης είναι σήμερα γενικός, άγραφος στην πραγματικότητα, θεσμός στη φορολογία των επιχειρήσεων και σημαίνει, κατά βάση, δύο πράγματα: Πρώτον, περαίωση τακτικού ελέγχου με έκδοση οριστικών (και όχι προσωρινών) φύλλων ελέγχου, με την έννοια ότι ο έλεγχος δεν μπορεί πλέον καταρχήν² να επανέλθει στην ελεγχθείσα χρήση. Δεύτερον, ο επιχειρηματίας δεν προβαίνει σε δικαστική αμφισβήτηση των πορισμάτων του ελέγχου και, παραιτούμενος ρητώς από το δικαίωμα δικαστικής αμφισβήτησης των πορισμάτων του ελέγχου δια του θεσμού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς,³ λαμβάνει και ορισμένες αυτοματοποιημένες μειώσεις⁴ καθώς και πλήρη απαλλαγή από οποιαδήποτε ποινική ευθύνη.⁵

Το πλαίσιο αυτό δίδει, συνεπώς, τη δυνατότητα στο φορολογούμενο να διακινδυνεύσει με σχετική ασφάλεια τη φοροδιαφυγή, χωρίς φόβο ποινικών κυρώσεων και με δυνατότητα αυτοματοποιημένων μειώσεων στο ποσό με το οποίο θα «κλείσουν» οι χρήσεις. Οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λάβουν ποικίλες, επικερδείς ταμειακώς μορφές. Όταν τελικά έρχεται ο φορολογικός έλεγχος, οι παραβάσεις θα είναι βέβαια αρκετές. Ορισμένες από αυτές μάλιστα θα είναι εσκεμμένα προφανείς, ώστε οι ελεγκτές να μπορούν να περιοριστούν σε αυτές και να καλυφθούν έναντι της υπηρεσίας τους, χωρίς να προβούν σε εις βάθος έλεγχο. Αρχίζει εν συνεχεία ένα είδος διαπραγμάτευσης με την επιχείρηση, σε σχέση με το ποιες

² Βλ. όμως και τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/94 για τις προϋποθέσεις εκδόσεως συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε τελευταίως με το άρθρο 13 παρ. 1 ν. 3522/2006. Για την ερμηνεία των διατάξεων περί συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, βλ. *Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, 3η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 349 επ. και 396 επ., με εκτενείς παραπομπές στη νομολογία. Πάντως, η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αποτελεί στην διοικητική πρακτική την εξαίρεση και όχι τον κανόνα.

³ Βλ. ιδίως άρθρα 9 παρ. 4 και 24 παρ. 2 ν. 2523/97, καθώς και άρθρο 70 ν. 2238/94.

⁴ Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 8 ν. 2523/97, «Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση [...], ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα 3/5 αυτού». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 6 εδ. 1 ν. 2523/97, «Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο 1/3 αυτών [...]».

⁵ Η απαλλαγή από την ποινική ευθύνη σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης προβλέπεται στο άρθρο 24 παρ. 2 ν. 2523/97.

παραβάσεις θα σημειωθούν και ποιες όχι. Τελικά συμφωνείται ένα ποσόν ικανοποιητικό για το δημόσιο και στα όρια των δυνατοτήτων του επιχειρηματία. Το ποσό αυτόν ενδέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να περιλαμβάνει και «δωράκι» για τον ελεγκτή που δέχθηκε να παραβλέψει άλλες παραβάσεις, που μπορούσαν να εντοπισθούν, αλλά δεν σημειώθηκαν στην έκθεση ελέγχου. Συχνά, οι δωρολήπτες ελεγκτές επιδιώκουν να έχει συμμετοχή στο προϊόν του «δώρου» και ο λογιστής της επιχείρησης, εν μέρει από αβροφροσύνη, εν μέρει επειδή αυτό είναι ήδη άγραφος νόμος των ελέγχων, εν μέρει επειδή έτσι ελπίζουν να διασφαλίσουν ατιμωρησία, κάνοντας δηλαδή το λογιστή κοινωνό του παράνομου οφέλους τους.

Συχνά, ο ίδιος ο λογιστής μπορεί να ζητήσει από τον φοροδιαφεύγοντα επιχειρηματία μια εύλογη αμοιβή, αντίστοιχη με τη φύση και το ύψος της συναλλαγής, στην οποία διαμεσολαβεί. Ορισμένες φορές μάλιστα, επειδή πολλοί λογιστές δεν επιθυμούν να ζητούν χρήματα για τέτοια πράγματα απευθείας από τους φοροδιαφεύγοντες πελάτες τους, κανονίζουν οι ελεγκτές να λάβουν για λογαριασμό των λογιστών μια αμοιβή, εμφανίζοντας αναλόγως αυξημένος το δικό τους «δώρο». Το «κλείσιμο» της υπόθεσης ολοκληρώνεται με την υπογραφή της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που σημαίνει αφενός οριστική αποτροπή οποιασδήποτε δυνατότητας προσφυγής στα διοικητικά Δικαστήρια (άρα, διασφάλιση του εσόδου για το Δημόσιο), αφετέρου αποφυγή άσκησης ποινικών διώξεων και επιβολής άλλων διοικητικών κυρώσεων εις βάρος του φοροδιαφεύγοντος φορολογουμένου, αλλά και του λογιστή του, ως συναυτουργού της φοροδιαφυγής.⁶

Το «κλείσιμο» αποτελεί τον κανόνα στις περιπτώσεις που εντοπίζεται φοροδιαφυγή. Οι υποθέσεις στις οποίες οι ελεγκτές είναι εκ των πραγμάτων αναγκασμένοι να επιβάλουν διοικητικές κυρώσεις τέτοιου οικονομικού μεγέθους, ώστε να μην είναι δυνατόν για το φορολογούμενο να «κλείσει», αποτελούν μάλλον την εξαίρεση που επιβεβαιώνει τον κανόνα.

⁶ Ειδικά για την ποινική ευθύνη των λογιστών, βλ. άρθρο 20 παρ. 5 ν. 2523/97, ενώ για τη διοικητική τους ευθύνη βλ. ενδεικτικά άρθρο 5 παρ. 7 εδ. 1 ν. 2523/97.

Η επέκταση της παραπάνω μεθόδευσης στο σύνολο της οικονομίας

Η παραπάνω μεθόδευση φοροδιαφυγής είναι σχεδόν τυποποιημένη. Αφορά καταρχήν μόνον όσους συνειδητά αποφασίζουν και διαπράττουν τη φοροδιαφυγή. Οι περισσότεροι φορολογούμενοι έχουν αρχικώς σαφώς καλύτερες προθέσεις και δεν επιθυμούν να συμμετέχουν σε αυτή τη διαδικασία. Όμως, υπάρχουν τέσσερις σημαντικοί παράγοντες, που τείνουν να κάνουν την παραπάνω μεθόδευση γενικό καθεστώς στη φορολογία των επιχειρήσεων.

Ο πρώτος παράγοντας είναι ότι οι ελεγκτές έχουν συνήθεια ή/και εντολή από τους ανωτέρους τους, να βρίσκουν ή να εφευρίσκουν παραβάσεις στο σύνολο των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Υπάρχει σημαντική πιθανότητα, αν όχι βεβαιότητα, ο φορολογούμενος, ενώ δεν έχει διαπράξει την παραμικρή φοροδιαφυγή, να γίνει αποδέκτης καταλογιστικών πράξεων μικρότερων ή μεγαλύτερων ποσών, για παραβάσεις που, είτε είναι πραγματικές αλλά έχουν ήσσονα διαδικαστική σημασία, είτε δεν υφίστανται καν και ανάγονται μόνον στον υπερβολικό ζήλο που επιδεικνύουν οι ελεγκτικές υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, η έκδοση ειλικρινούς φύλλου ελέγχου είναι όρος που τείνει σχεδόν να εκλείψει από το ελληνικό φορολογικό λεξιλόγιο.

Ο δεύτερος παράγοντας, στο άλλο άκρο σε σχέση με τον πρώτο, είναι ότι η προπεριγραφείσα διαδικασία αυτοματοποιημένου «κλεισίματος» των χρήσεων δια του θεσμού της διοικητικής επίλυσης είναι ευρέως γνωστή στον ελληνικό επιχειρηματικό κόσμο. Σε συνδυασμό μάλιστα με τη νοοτροπία που ήδη δημιουργούν οι συχνές ρυθμίσεις φορολογικής αμνηστίας, ο θεσμός της διοικητικής επίλυσης με την πλήρη απαλλαγή από την ποινική ευθύνη και την απαλλαγή από σημαντικό μέρος των διοικητικών προσαυξήσεων και προστίμων, παρέχει στο σύνολο της οικονομίας ένα είδος πεποίθησης φορολογικής ατιμωρησίας. Την πεποίθηση, δηλαδή, ότι η φοροδιαφυγή όχι μόνον δεν τιμωρείται, αλλά και ενθαρρύνεται από το κράτος.

Ο συνδυασμός των δύο αυτών παραγόντων απολήγει στο ότι ο φορολογούμενος δεν έχει κανένα λόγο και κίνητρο να είναι τίμιος: παραβάσεις θα του καταλογίσουν ούτως η άλλως, τις οποίες όμως θα μπορέσει σε κάθε περίπτωση να «κλείσει». Υπό τις συνθήκες αυτές, ακόμη και οι πλέον καλοπροαίρετοι επιχειρηματίες μπορεί να υποκύψουν κάποια στιγμή στον πειρασμό της πλημμελούς τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Με

τον τρόπο αυτόν, η προπεριγραφείσα διαδικασία «κλεισίματος», τείνει σχεδόν να καταστεί, από μεθόδευση που αφορά καταρχήν μόνον τη φοροδιαφυγή, ήδη γενικό, σχεδόν, καθεστώς και να αφορά πλέον όχι μόνον όσους συνειδητά φοροδιαφεύγουν, αλλά και το σύνολο σχεδόν της οικονομίας.

Το «κλείσιμο», ως διαδικασία που αφορά πλέον το σύνολο σχεδόν της οικονομίας, συνίσταται τελικά στον εντοπισμό παραβάσεων (πραγματικών ή μη) στο σύνολο σχεδόν των επιχειρήσεων, στην εν συνεχεία έκδοση οριστικών φύλλων ελέγχου και εντέλει στο «κλείσιμο» της χρήσης με τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την οποία ο φορολογούμενος μπορεί να θεωρεί ότι έχει ολοκληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις για την επίμαχη χρήση. Η διαδικασία αυτή ακολουθείται αναλλοίωτα για φοροδιαφεύγουσες και μη επιχειρήσεις, καθιστώντας το σύνολο της οικονομίας όμηρο μιας μεθόδευσης που έχει ως ρίζα της τη φοροδιαφυγή. Μάλιστα, όχι σπάνια, αθέμιτες συναλλαγές μεταξύ εφοριακών και επιχειρήσεων λαμβάνουν χώρα και σε ελέγχους επιχειρήσεων που δεν έχουν την παραμικρή πρόθεση φοροδιαφυγής.

Έτσι, όμως, οι αθέμιτες συναλλαγές μεταξύ ελεγκτών και επιχειρήσεων επεκτείνονται στο σύνολο της οικονομίας, ακόμη και της μη φοροδιαφεύγουσας, με συνέπεια να διαμορφώνεται και ο τρίτος καθοριστικός παράγοντας, που νοθεύει τη διάθεση τήρησης της νομοθεσίας από τις καλοπροαίρετες επιχειρήσεις: Η φοροδιαφυγή καθίσταται σημαντική πηγή εισοδήματος για πολλούς ελεγκτές. Η ύπαρξη παραβάσεων σημαίνει αυτομάτως δυνατότητα απόκτησης επιπλέον, αν και παρανόμου, εισοδήματος. Αν δεν υπάρχουν καθόλου παραβάσεις, δεν θα υπάρχει και αθέμιτη συναλλαγή. Συνεπώς, ο ελεγκτής, ακόμη και αν έχει τις καλύτερες των προθέσεων απέναντι στο φορολογούμενο, εάν έχει την πρόθεση (με άμεσο ή ενδεχόμενο δόλο) να αποκομίσει ίδιον όφελος, ενδέχεται να μην είναι θετικά διακείμενος στο ενδεχόμενο να είναι ειλικρινής ο φορολογούμενος. Μάλιστα, ο αριθμός των ελεγκτών που γίνονται αποδέκτες αθέμιτων ωφελημάτων κατά τα «κλεισίματα» έχει ξεπεράσει το κρίσιμο εκείνο μέγεθος, πέρα από το οποίο θεωρείται πλέον η αποδοχή των ωφελημάτων αυτών οιονεί τμήμα της διαδικασίας «κλεισίματος». Τα αθέμιτα ωφελήματα ως πάγια πηγή εισοδήματος καθίστανται, έτσι, βασικός παράγοντας υπόγειας ενθάρρυνσης της φοροδιαφυγής από τους ίδιους τους κρατικούς λειτουργούς.

Εναντίον της διαφθοράς στις ελεγκτικές υπηρεσίες υποτίθεται ότι γίνονται προσπάθειες εκ μέρους του Υπουργείου Οικονομικών, ιδίως με το τελευταίο, υπό κατάθεση νομοσχέδιο. Όμως, οι προσπάθειες αυτές θα είναι αλυσιτελείς, εάν δεν ληφθεί υπόψη ένας τέταρτος σημαντικός παράγοντας, που σπανίως αναφέρεται ως αιτία της φοροδιαφυγής: Τα «κλεισίματα» έχουν καταλήξει πλέον να είναι μια σημαντική πηγή εισοδήματος για πολλούς λογιστές. Είναι συνεπώς εύλογο να ευνοεί κανείς την προπεριγραφείσα διαδικασία του «κλεισίματος», όταν γνωρίζει ότι η διαδικασία αυτή του αποφέρει υψηλό, έστω και παράνομο εισόδημα. Ρίζα, όμως, του συστήματος των «κλεισιμάτων» αποτελεί η πλημμελής τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων. Γίνεται, ως εκ τούτου, αντιληπτό ότι τα «κλεισίματα» (και, συνακόλουθα, η δι' αυτών παροχή δυνατότητας στις επιχειρήσεις για διάπραξη φοροδιαφυγής), ως πηγή εισοδήματος για σημαντικό τμήμα των κατεξοχήν επαγγελματιών της φορολογίας, αποτελούν σημαντικό παράγοντα υπονόμευσης της φορολογικής συνείδησης των επιχειρήσεων.

Οι υπαρκτές ευθύνες μιας μερίδας λογιστών για τη φοροδιαφυγή δεν θα πρέπει, βέβαια, να ιδωθούν αποκομμένες από το γενικότερο φαύλο σύστημα, που προπεριγράφεται, και το οποίο συντηρείται με πρωταρχική ευθύνη της φορολογικής διοίκησης. Ωστόσο πρέπει και το αναλογούν μερίδιο ευθύνης των λογιστών να αποτελέσει τμήμα του ειλικρινούς δημοσίου διαλόγου, που επιβάλλεται να διεξαχθεί για το μέγα ζήτημα της φοροδιαφυγής, διότι, εντέλει, η ορθή φορολογική συνείδηση των επιχειρήσεων διέρχεται, αυτονοήτως, σε μεγάλο βαθμό από τους φορολογικούς τους συμβούλους.

Οι δυσκολίες εξόδου από την διαμορφωμένη κατάσταση

Κράτος και επιχειρήσεις βλέπουν το ζήτημα με σταθερά κοντόφθαλμη οπτική: Ξεκινώντας από τη βεβαιότητα της ατιμωρησίας που έχει εμπνεύσει το νεοελληνικό κράτος στους πολίτες του, η φοροδιαφυγή φαντάζει τελικά ως μια αναγκαία, όσο και επωφελής οδός αύξησης του διαθέσιμου εισοδήματος. Όμως η επίρριψη συγκεκριμένων ευθυνών για την όλη κατάσταση είναι περίπλοκο ζήτημα. Η ελληνική φοροδιαφυγή είναι, στην πράξη, μια τεράστια, αλλά και λειτουργική συνέργια αθέμιτων συμφερόντων ακαθόριστου ως προς την ακριβή του έκταση, αλλά πάντως σημαντικού μέρους των επιχειρήσεων,

των λογιστών τους και των ελεγκτών τους, η οποία λαμβάνει χώρα στην πλάτη του γενικού συμφέροντος της κοινωνίας, όπως αυτό εκφράζεται μέσα από την ψήφιση των νόμων και την ορθή τήρησή τους. Η αθέμιτη αυτή συνέργια έχει δυσμενείς επιπτώσεις όχι μόνον εις βάρος του δημόσιου ταμείου, αλλά και εις βάρος του κράτους δικαίου, με την έννοια ότι μέλημα του τμήματος εκείνου της κοινωνίας που έχει αθέμιτο εισοδηματικό όφελος από την ύπαρξη και τη συντήρηση της φοροδιαφυγής δεν είναι η τήρηση των νόμων, αλλά η συνεπής τήρηση των άγραφων κανόνων του «κλεισίματος».

Η έκταση της ανομίας, όσο και η έλλειψη αποκλειστικής ευθύνης ενός μόνον κρίκου της αλυσίδας της, δημιουργούν σοβαρότατα εμπόδια στην ανατροπή του φαύλου αυτού κύκλου. Πρώτο και κυριότερο εμπόδιο θέτει το ίδιο το δημόσιο ταμείο: Τα χρήματα που εισπράττει το κράτος από τα «κλεισίματα» αποτελούν μεγάλο (αλλά άγνωστο στην ακριβή του έκταση) ποσοστό των δημοσίων εσόδων, ποσοστό που αυξάνεται μάλιστα όσο περισσότερο εδραιώνεται η διαδικασία του «κλεισίματος» στη συνείδηση φορολογουμένων και κράτους. Ουδείς ιθύνων τολμά να αγγίξει τη διαδικασία του «κλεισίματος» για τον απλούστατο λόγο και μόνον ότι τα δημόσια έσοδα θα καταρρεύσουν, εάν σταματήσουν να εισρέουν χρήματα από τα «κλεισίματα».

Δεύτερο και εξίσου σοβαρό εμπόδιο είναι η σοβαρή εισοδηματική μείωση που θα υποστούν οι εφοριακοί και οι λογιστές εκείνοι, που συμμετέχουν στο προπεριγραφέντα φαύλο κύκλο και που, χωρίς να αποτελούν σε καμία περίπτωση το σύνολο των επαγγελματιών αυτών (ίσως ούτε καν την πλειονότητα) είναι πάντως αρκετοί ώστε να αποτελούν μια κρίσιμη ομάδα συμφέροντος. Και, εάν για τους εφοριακούς, τους πλέον καλοπληρωμένους δημοσίους υπαλλήλους, η στοιχειώδης ευθυνοφοβία μπορεί να διευκολύνει το συμβιβασμό με την ιδέα ότι θα πρέπει να ζήσουν μόνον με το μισθό τους και με τα πλουσιοπάροχα ΔΙΒΕΕΤ, οι λογιστές εκείνοι που μετέχουν στο παιχνίδι της φοροδιαφυγής δεν έχουν, ως ελεύθεροι επαγγελματίες, ανάλογο φόβητρο για να εγκαταλείψουν τα οικονομικώς επωφελή για αυτούς «κλεισίματα», όταν μάλιστα γνωρίζουν ότι, στην πράξη, οι επιχειρηματίες τόσο πιο δύσκολα θα τους δώσουν μια αξιοπρεπή τακτική αμοιβή, όσο πιο εύκολα οι ίδιοι επιχειρηματίες θα τους πληρώσουν πολλαπλάσια χρήματα για το «κλείσιμο» των χρήσεων.

Ένας τρίτος και τελευταίος παράγοντας δυσκολίας εξόδου από την παραπάνω κατάσταση είναι η δεδομένη δυσκολία διενέργειας ενός ειλικρινούς δημοσίου διαλόγου για τα προπεριγραφέντα αίτια της φοροδιαφυγής. Αν και είναι κοινό μυστικό ότι ευθύνη για τη φοροδιαφυγή φέρουν και οι ελεγκτές και οι λογιστές των φοροδιαφευγουσών επιχειρήσεων, τούτο είναι πολύ δύσκολο να αποτελέσει μέρος του δημοσίου διαλόγου, χωρίς να θεωρηθεί κακοπροαίρετη επαγγελματική μομφή. Ωστόσο, όσο ο ρόλος των επαγγελματιών της φορολογίας στον φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής δεν γίνει ευρέως αντιληπτός από την πολιτεία και την κοινωνία, πρωτίστως δε από την ίδια την επαγγελματική συνείδησή τους, και δεν τεθεί ως αναγκαία παράμετρος κατανόησης και επίλυσης του προβλήματος της φοροδιαφυγής, τότε είναι βέβαιο ότι το πρόβλημα και ο φαύλος κύκλος του θα διαιωνίζονται χωρίς ελπίδα επίλυσης. Γιατί το πρόβλημα δεν είναι τελικά πρόβλημα φορολογικής συνείδησης ή διαφθοράς του δημόσιου τομέα. Είναι πρόβλημα ύπαρξης ενός συνολικού συστήματος, το οποίο λειτουργεί με ρίζα του τις αθέμιτες συναλλαγές και μάλιστα δι' αυτών θεωρεί ότι διασφαλίζει τα δημόσια έσοδα.

Τρόποι διάρρηξης του φαύλου κύκλου των «κλεισιμάτων»

Φυσιολογικά ανακύπτει το ερώτημα, εάν, παρά τις δυσχέρειες, υπάρχει τρόπος εξόδου από τον προπεριγραφέντα φαύλο κύκλο της φοροδιαφυγής. Η απάντηση είναι ότι διέξοδος υπάρχει, αλλά απαιτεί ειλικρίνεια και τόλμη.

Αυτονοήτως, η επίλυση του προβλήματος περνάει μέσα από την απόλυτη τήρηση της νομιμότητας. Όμως, προκειμένου να τηρηθεί η νομιμότητα, είναι πρωτίστως αναγκαίο να καταργηθούν οι πολύ συγκεκριμένες νομοθετικές διατάξεις που επιτρέπουν την καταστρατήγηση όλων των λοιπών φορολογικών διατάξεων. Λέγεται συχνά υπό τη μορφή ανεκδότης ότι η Ελλάδα χρειάζεται έναν μόνο νόμο: αυτόν που θα επιβάλλει να τηρούνται όλοι οι άλλοι νόμοι. Το ανέκδοτο αυτό είναι δυστυχώς πραγματικότητα στη φορολογία, αν και υπό αντίστροφη μορφή: Η Ελλάδα, στο επίπεδο της φορολογίας, χρειάζεται κατάργηση της νομοθετικής εκείνης διάταξης περί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που επιτρέπει στο φορολογούμενο να παραβιάζει ασυστόλως τη φορολογική νομοθεσία,

απαλλασσόμενος εν τέλει από κάθε ποινική ευθύνη και, εν πολλοίς, και διοικητική.

Το πλέον παράδοξο στο ζήτημα αυτό είναι ότι δεν υπάρχει καμία διάταξη που να καθιστά υποχρεωτική για τη διοίκηση τη διοικητική επίλυση της διαφοράς. Ο νόμος που επιτρέπει την παραβίαση όλων των άλλων νόμων δεν είναι κατά κυριολεξία νόμος, αλλά κρατούσα διοικητική ερμηνεία και πρακτική ως προς τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 8 και 9 παρ. 6 εδ. 1 ν. 2523/97, οι οποίες ορίζουν κατ' αποκοπήν μειώσεις των διοικητικών ποινών σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης. Σύμφωνα με την κρατούσα πρακτική, η διοικητική επίλυση είναι στη διάθεση του φορολογουμένου, αμέσως μόλις αυτός τη ζητήσει. Μάλιστα δε, είναι στη διάθεσή του στην ουσία επ' αόριστον, όσο διαρκεί η δικαστική αμφισβήτηση των καταλογιστικών πράξεων, διότι η ίδια πρακτική εφαρμόζεται και στο θεσμό του δικαστικού συμβιβασμού.⁷

Η **πρώτη**, συνεπώς, μεταρρύθμιση πρέπει να είναι η αντικατάσταση του σημερινού θεσμού του «κλεισίματος» από μια διαδικασία διοικητικής επίλυσης, η οποία θα λαμβάνει χώρα μόνον όταν υφίσταται πραγματική διαφωνία μεταξύ ελέγχουσας αρχής και φορολογουμένου για την ερμηνεία νόμων, όχι όμως όταν ο φορολογούμενος έχει διαπράξει παραβάσεις με δόλο φοροδιαφυγής. Δεν θα πρέπει, συνεπώς, να επέρχεται απλώς και μόνον μια αυτοματοποιημένη μείωση των προστίμων και των προσθέτων φόρων, ως επιβράβευση της αποδοχής τους και της μη προσφυγής του φορολογουμένου στα διοικητικά Δικαστήρια. Από την κατάργηση του «κλεισίματος» και από τη συνακόλουθη πλήρη επιβολή ποινικών κυρώσεων επί φοροδιαφυγής θα

⁷ Βλ. άρθρο 1 ν.δ. 4600/1966 και 71 ν. 2238/94. Ο θεσμός του δικαστικού συμβιβασμού διέπεται σήμερα από τη διάταξη του άρθρου 11 παρ. 8 ν. 2954/2001, η οποία ορίζει ότι «*Δικαστικός συμβιβασμός κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α) και του άρθρου 71 του ν. 2238/1994 μπορεί να ενεργείται ενώπιον οποιουδήποτε δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης*». Για την ιστορία του θεσμού αυτού βλ. *Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, 3η έκδοση Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 93 επ., *Αναστόπουλο/ Φορτσάκη*, Φορολογικό Δίκαιο, 2η έκδοση Αθήνα 2003, σελ. 634 επ., καθώς και *Ψυχογιού*, Μερικές επισημάνσεις σε ρυθμίσεις του πρόσφατου νόμου 2648/98, ΔΦΝ 1998, σελ. 1764 επ. Πολύ ορθώς ο τελευταίος επισημαίνει ότι ο δικαστικός συμβιβασμός δεν είναι υποχρεωτικός για τη διοίκηση, ωστόσο η συμπεριφορά των φορολογικών αρχών είναι διαφορετική.

επέλθει δραστικός περιορισμός της σημερινής συνείδησης ατιμωρησίας και θα ακολουθήσει φυσιολογικά η ανάπτυξη γενικής φορολογικής συνείδησης.

Η **δεύτερη** σοβαρή μεταρρύθμιση θα πρέπει να είναι η καθιέρωση ελάχιστου ύψους μηνιαίας αμοιβής για τους λογιστές των επιχειρήσεων, το ύψος της οποίας θα πρέπει να κλιμακώνεται ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης. Η θεσμοθέτηση ελάχιστης αμοιβής θα αποκαταστήσει εισοδηματικές αδικίες έναντι ενός κλάδου που αποτελεί, στην κυριολεξία, την καρδιά των επιχειρήσεων και της οικονομίας, θα αφαιρέσει το εισοδηματικό κίνητρο που υπάρχει σήμερα για κακοπληρωμένους, σε επίπεδο τακτικών αμοιβών, λογιστές για διαμεσολάβησή τους σε αθέμιτες συναλλαγές μεταξύ επιχειρηματιών και εφοριακών και, τέλος, θα αποκαταστήσει αυτομάτως την εισοδηματική μείωση που θα υποστεί το τμήμα εκείνο του κλάδου των λογιστών, που εισπράττει σήμερα πλάγια ωφελήματα από τα «κλεισίματα».

Η καθιέρωση ικανοποιητικών ελάχιστων αμοιβών θα έχει ως περαιτέρω συνέπεια, να καταστεί το επάγγελμα του λογιστή ένα ελκυστικό οικονομικά επάγγελμα, στο οποίο πλέον δεν θα μπορεί να υπάρχει επιβλαβής ανταγωνισμός με ισοπέδωση των τακτικών αμοιβών προς τα κάτω, αλλά θα υπάρχει πραγματικός και υγιής ανταγωνισμός ως προς τα πραγματικά προσόντα και την πραγματική επαγγελματική κατάρτιση του κάθε ενός λογιστή. Σε συνδυασμό, μάλιστα, με την κατάργηση του «κλεισίματος», θα μειωθεί και ο παράδοξος επαγγελματικός ανταγωνισμός, για το ποιος εμφανίζει περισσότερες γνωριμίες στις εφορίες, μια παραδοξότητα που είναι αναγκαία συνέπεια ενός συστήματος που, όπως προαναφέρθηκε, δεν απαιτεί καν να τηρούνται πλήρως οι νόμοι. Ο επαγγελματικός ανταγωνισμός θα εξυγιανθεί και θα βασισθεί στα πραγματικά προσόντα του κάθε επαγγελματία της φορολογίας. Τέλος, η ύπαρξη αξιοπρεπών εγγυημένων ελαχίστων αμοιβών θα ενισχύσει σημαντικά τις αντιστάσεις των λογιστών στις παραινήσεις εκ μέρους των επιχειρηματιών για διάπραξη φοροδιαφυγής.

Μια **τρίτη** σοβαρή μεταρρύθμιση θα πρέπει να είναι η αλλαγή διοικητικής και ελεγκτικής νοοτροπίας από την πλευρά των φορολογικών αρχών. Πέρα από τον εξορθολογισμό των διοικητικών κυρώσεων και την πραγματική επιμόρφωση των ελεγκτών και των προϊσταμένων τους, θα πρέπει οι τελευταίοι να μην επιδίδονται σε ανταγωνισμό ευθυνοφοβίας, όταν δεν υπάρχει πραγματική φοροδιαφυγή, αλλά να επιβραβεύεται, αντιθέτως, η

ειλικρίνεια των φορολογουμένων. Σημαντικά θα συμβάλει προς τούτο η αποδόμηση του υπέρμετρα διαδικαστικού χαρακτήρα των ελέγχων και η έμφαση στο αυτονόητο που θα πρέπει να επιδιώκει ο έλεγχος, ήτοι, στο αν εν τέλει ο φορολογούμενος απέδωσε όλους τους φόρους που έπρεπε στο δημόσιο ή όχι. Η μεταρρύθμιση αυτή είναι σίγουρα η πλέον επίπονη από όλες, διότι δεν μπορεί να λάβει χώρα μόνον με την ψήφιση νόμων, αλλά με συστηματική παρακολούθηση και διόρθωση εσφαλμένων συμπεριφορών δεκαετιών.

Μια **τέταρτη** μεταρρύθμιση, συναφής με την παραπάνω, είναι η απόδοση της δυνατότητας στους ελεγκτές να διαφοροποιούν τις επιβαλλόμενες διοικητικές ποινές ανάλογα με το βαθμό πταίσματος του φορολογουμένου.⁸ Η αντικειμενικοποίηση του ποινολογίου έγινε με επίκληση της κατάργησης της δυνατότητας διαμόρφωσης του ύψους της ποινής κατόπιν συναλλαγής μεταξύ ελεγκτή και φορολογουμένου. Εκ του αποτελέσματος, όμως, η αντικειμενικοποίηση του συστήματος οδήγησε σήμερα στη μεγαλύτερη σε έκταση διαφθορά που παρατηρήθηκε ποτέ στην ιστορία των ελεγκτικών υπηρεσιών. Και, βέβαια, αποτρέπει την αναγκαία διαφοροποίηση των ποινών ανάλογα με την υπαιτιότητα του φορολογουμένου και ανάλογα με τις συνέπειες των παραβάσεων για τα δημόσια έσοδα. Μια μικρή διαδικαστική παράβαση μπορεί να αποτελέσει κεντρικό παράγοντα μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, ενώ, αντίστροφα, η αθέλητη παραβίαση της ίδιας διαδικασίας ή πολλών διαδικασιών μπορεί να μην συνεπάγεται ουδεμία διαφυγή φόρων για το δημόσιο.⁹

⁸ Σήμερα, τα άρθρα 1, 4, 5 και 6 ν. 2523/97 προβλέπουν προσαυξήσεις και πρόσθετους φόρους ανελαστικού ύψους, στις περισσότερες των περιπτώσεων.

⁹ Παραδείγματος χάριν: αλλοδαπός ερευνητής που δεν γνωρίζει ότι δεν επιτρέπεται να έχει δύο Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα (άρθρο 4 παρ. 1 εδ. 3 ν. 2523/97). εκδίδει δεύτερο Α.Φ.Μ. προκειμένου να λάβει επιστροφή φόρου, επειδή δεν υπήρξε συντονισμός μεταξύ των πανεπιστημίων που συνεργάσθηκε. Ο άνθρωπος αυτός θα τιμωρηθεί με τον ίδιο τρόπο με αυτόν που χρησιμοποιεί δύο Α.Φ.Μ. προκειμένου να φοροδιαφύγει. Στη μεν πρώτη περίπτωση (του αλλοδαπού επιστήμονα) το ανελαστικό πρόστιμο των 4.400 ευρώ που προβλέπει το άρθρο 4 παρ. 1 εδ. 3 ν. 2523/1997 είναι υπερβολικό, στη δε δεύτερη (του φοροδιαφεύγοντα) το ίδιο πρόστιμο μπορεί να αποδειχθεί ασήμαντο μπροστά στη διαφυγή φόρων που επέτυχε τελικά ο υπόχρεος με τη χρήση διπλού Α.Φ.Μ.

Η διαφοροποίηση των ποινών ανάλογα με το μέγεθος της απαξίας των πράξεων θα επιτευχθεί, εάν το κράτος εμπιστευθεί στοιχειωδώς την κρίση και την καταρχήν τιμότητα των ελεγκτών του, τιμωρώντας βεβαίως εκ παραλλήλου παραδειγματικώς όσους διανοούνται να παραβούν την εμπιστοσύνη που θα τους δείξει. Το κράτος, κυρίως, πρέπει να εμπιστευθεί τους ελεγκτές που θα περαιώνουν τον έλεγχο ανακηρύσσοντας ειλικρινή την επιχείρηση. Σήμερα, οποιαδήποτε τέτοια κίνηση θα αντιμετωπιστεί περίπου ως τεκμήριο διαφθοράς εναντίον των ελεγκτών. Πώς λοιπόν, μετά, αναμένει κανείς τήρηση των νόμων από τους φορολογούμενους, όταν στην πράξη δεν επιτρέπεται στους ελεγκτές να παραδεχθούν ότι τηρήθηκαν πλήρως οι νόμοι;

Προϋπόθεση επιτυχίας των παραπάνω μεταρρυθμίσεων αποτελεί μία **πέμπτη** και σημαντικότερη μεταρρύθμιση: η σωστή εκμάθηση του φορολογικού δικαίου όχι μόνον ως διαδικασία, αλλά, κυρίως, ως ουσία. Μόνον η γενική εκμάθηση του σημαντικότερου αυτού κλάδου από τους επιχειρηματίες και τους φορολογικούς συμβούλους (λογιστές και νομικούς), αλλά, πρωτίστως, από τους ίδιους τους εφοριακούς υπαλλήλους, μπορεί να διαμορφώσει ορθή συνείδηση περί του τι είναι τελικά αυτό που πρέπει να τηρείται ως φορολογικό δίκαιο.

Η τελευταία αυτή πρόκληση είναι και η δυσκολότερη να αντιμετωπισθεί, διότι απαιτεί υποδομή, που προϋποθέτει μια νέα γενιά επαγγελματιών της φορολογίας, τόσο φορολογικών συμβούλων, όσο και αρμόδιων δημόσιων λειτουργών. Η φράση «δημόσιοι λειτουργοί» περιλαμβάνει, εκτός από τους υπαλλήλους και τα στελέχη του Υπουργείου Οικονομικών, και τους λειτουργούς της διοικητικής Δικαιοσύνης: Η νομολογία των Δικαστηρίων θα πρέπει να μεταβάλλει δραστικά την έως σήμερα στάση της να επιμένει σχεδόν μόνον στην εξέταση τυπικών και διαδικαστικών λόγων στους επίδικους ελέγχους. Με τη στάση αυτή, από τη μία δυσχεραίνεται ουσιωδώς η τιμωρία πραγματικών φοροφυγάδων, ενώ αντίστροφα, από την άλλη, ειλικρινείς φορολογούμενοι, που έχουν πέσει θύματα πραγματικών αυθαιρεσιών της φορολογικής διοίκησης, δυσκολεύονται να εμπιστευθούν τη μελλοντική τους δικαίωση στα διοικητικά Δικαστήρια, εάν δεν γνωρίζουν ότι μπορούν να στηριχθούν αξιόπιστα σε κάποιον τυπικό λόγο.

Οι δυσχέρειες στη μεταβολή καθιερωμένων νομολογιακών συνηθειών δεκαετιών, αποδεικνύουν ότι το πρόβλημα του φορολογικού δικαίου στην

Ελλάδα είναι τελικά πρόβλημα γνώσης του. Εάν γνώριζαν καλώς και στο απαιτούμενο βάθος το φορολογικό δίκαιο όλοι όσοι έπρεπε να το γνωρίζουν, θα είχαν οι μεν φορολογούμενοι συνείδηση του τι οφείλουν να τηρήσουν, οι δε εφοριακοί συνείδηση για το τι οφείλουν να ελέγξουν. Συνακόλουθα, και η Δικαιοσύνη θα είχε τη δυνατότητα αποτελεσματικότερης εξέτασης της ουσίας των φορολογικών υποθέσεων.

Η γνώση του φορολογικού δικαίου απαιτείται όμως κυρίως για να πεισθεί το κράτος ότι η διάρρηξη του φαύλου κύκλου της φοροδιαφυγής δια της καταργήσεως των «κλεισιμάτων» θα είναι τελικώς ταμειακώς επωφελές για το ίδιο. Για να διαρρήξει το κράτος το φαύλο αυτό κύκλο, πρέπει να μπορεί να υπολογίζει βασίμως ότι θα είναι σε θέση να εφαρμόσει τις παραπάνω προτάσεις (ή άλλες αντίστοιχες), προϋπόθεση των οποίων είναι σε κάθε περίπτωση η ορθή τήρηση του πυρήνα των φορολογικών διατάξεων από το μεγαλύτερο μέρος των φορολογουμένων και των κρατικών λειτουργιών. Διαφορετικά, είναι δυσχερές να γίνει το αναγκαίο αυτό βήμα.

Το τελευταίο αυτό και δυσκολότερο τμήμα της αναγκαίας μεταρρύθμισης περνάει από το χέρι του καθενός. Η καλύτερη εκμάθηση του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, θα ωφελήσει ουσιωδώς, όχι μόνον τον καθένα ατομικά, αλλά και το κοινωνικό και οικονομικό σύνολο. Πρόκειται για την στοιχειώδη αναγκαία συμβολή του καθενός στην βαθμιαία ανάπτυξη φορολογικής συνείδησης, σε συλλογικό και θεσμικό επίπεδο. Χωρίς αυτή, δεν είναι δυνατόν να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή.

Κατάργηση των «κλεισιμάτων» δια του κοινοτικού δικαίου:

Η ανάγκη εξόδου από το φαύλο κύκλο των «κλεισιμάτων» μπορεί να αποδειχθεί πολύ πιο επείγουσα από ό,τι στοιχειοθετεί η προηγηθείσα ανάλυση. Με απόφαση της 7ης Ιουνίου 2007,¹⁰ το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων καταδίκασε την Ελλάδα για παράβαση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, ως γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου,¹¹ διότι η ελληνική νομοθεσία παρείχε τη δυνατότητα στους

¹⁰ Υπόθεση C-156/04, Επιτροπή κατά Ελλάδος, ακόμη αδημοσίευτη.

¹¹ Με παραπομπή στην υπόθεση Unibet, C-432/05, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, ακόμη αδημοσίευτη.

φορολογουμένους, υπό το καθεστώς του ν. 2682/1999,¹² να απαλλάσσονται των ποινικών διώξεων σε ζητήματα επιβολής του ειδικού τέλους ταξινόμησης αυτοκινήτων, εάν κατέβαλαν το καταλογιζόμενο ειδικό τέλος ταξινόμησης και τα πολλαπλά τέλη και, παράλληλα, παραιτούνταν από τα ένδικα μέσα κατά της καταλογιστικής πράξης (άρθρο 18 Α παρ. 1 εδ. 2 ν. 2682/99). Το Δικαστήριο έκρινε ότι «η επικρινόμενη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας μπορεί να στερήσει από τους πολίτες την αποτελεσματική δικαστική προστασία που τους παρέχει το κοινοτικό δίκαιο παρακινώντας τους, προκειμένου να αποφύγουν την άσκηση ποινικής διώξεως, να παραιτηθούν των προβλεπομένων από την εθνική νομοθεσία ενδίκων μέσων.»¹³

Η ίδια ακριβώς λογική με αυτή του άρθρου 18 Α παρ. 1 εδ. 2 ν. 2682/99 ενυπάρχει και στο σύστημα «κλεισίματος» των χρήσεων με το θεσμό της διοικητικής επίλυσης, που ισχύει γενικώς στη φορολογία.¹⁴ Μπορεί η διατύπωση του νόμου¹⁵ να είναι διαφορετική και να μην αναφέρεται ρητώς σε «παραίτηση» του φορολογουμένου από τα ένδικα μέσα, ως προϋπόθεση της απαλλαγής από την ποινική δίωξη, όμως η διοικητική επίλυση, καθώς και ο δικαστικός συμβιβασμός, λειτουργούν με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, όπως και η ρητή παραίτηση από τα ένδικα μέσα. Η ratio των δύο διατάξεων είναι πανομοιότυπη. Συνεπώς, η κρίση του ΔΕΚ περί του άρθρου 18 Α παρ. 1 εδ. 2 ν. 2682/99 ισχύει πανομοιότυπα και για το άρθρο 24 παρ. 2 εδ. 1 ν. 2523/97.

Είναι γεγονός ότι η αντίθεση αυτή προς το κοινοτικό δίκαιο καταλαμβάνει μόνον τους φόρους που ρυθμίζονται από το κοινοτικό δίκαιο. Στους φόρους αυτούς συμπεριλαμβάνεται, όμως, και ο ΦΠΑ. Και επειδή κάθε έλεγχος αφορά ταυτόχρονα φόρο εισοδήματος, ΚΒΣ και ΦΠΑ, είναι προφανές ότι δεν μπορεί να υπάρξει «κλείσιμο» αν δεν «κλείσει» και ο ΦΠΑ. Ανοικτή ποινική ευθύνη έστω και μόνον για το ΦΠΑ,¹⁶ σημαίνει ότι ο φορολογούμενος

¹² Βλ. αναλυτικώς για το καθεστώς του προϊσχύσαντος αυτού νόμου, *Μπάριμπα*, Ειδικοί φόροι κατανάλωσης, Θεσσαλονίκη 2001, σελ. 239 επ.

¹³ Σκέψη 77 της απόφασης, όπως διατυπώνεται στην ιστοσελίδα του Δικαστηρίου (δια της φόρμας αναζήτησης <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=el>).

¹⁴ Άρθρα 9 παρ. 4 και 24 παρ. 2 εδ. 1 ν. 2523/97, καθώς και άρθρο 70 ν. 2238/94.

¹⁵ Άρθρο 24 παρ. 2 εδ. 1 ν. 2523/97.

¹⁶ Η οποία, μάλιστα, είναι κακουργηματικού χαρακτήρα για ποσά άνω των 75.000 ευρώ ανά χρήση, βλ. άρθρο 18 παρ. 1 στοιχ. β ν. 2523/97.

δεν έχει καμία διασφάλιση, πλέον, από το «κλείσιμο» της χρήσης. Επίσης, εμπíπτουν στο κοινοτικό δίκαιο και οι μεμονωμένες εκείνες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος που έχουν εναρμονισθεί με το κοινοτικό δίκαιο.¹⁷

Τέλος, και τα ελληνικά Δικαστήρια είναι πιθανόν, με αφορμή τη θεμελίωση της αποφάσεως του ΔΕΚ στο χαρακτήρα του δικαιώματος δικαστικής προστασίας ως γενικής αρχής του δικαίου, να προβληματισθούν σοβαρά κατά πόσον ο θεσμός της διοικητικής επίλυσης, όπως ισχύει σήμερα, συμβιβάζεται με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

Ως εκ τούτου, δεν είναι υπερβολή να ειπωθεί ότι η απόφαση της 7ης Ιουνίου 2007 **τινάζει, στην κυριολεξία, στον αέρα**, το υπάρχον σήμερα στην Ελλάδα σύστημα «κλεισίματος» των χρήσεων, που αποτελεί, όπως προαναφέρθηκε, το **προστατευτικό κέλυφος της φοροδιαφυγής** στην Ελλάδα. Η καταδίκη της Ελλάδας στο ορατό μέλλον για παραβίαση του κοινοτικού δικαίου δια του συστήματος των «κλεισιμάτων» και στην περίπτωση, τουλάχιστον, του ΦΠΑ, τώρα πια που η νομολογία του Δικαστηρίου διαμορφώθηκε με τρόπο ξεκάθαρο στην αντίστοιχη περίπτωση του ειδικού τέλους ταξινόμησης αυτοκινήτων, είναι περισσότερο από πιθανή. Πρέπει συνεπώς η Ελλάδα να προετοιμασθεί εγκαίρως για τη στιγμή κατά την οποία θα αναγκασθεί, από το κοινοτικό δίκαιο, να καταργήσει τα «κλεισίματα», ώστε μην επέλθει ουδεμία απροσδόκητη ανατροπή. Πρέπει, αν μη τι άλλο, να ξεκινήσει ένας ειλικρινής δημόσιος διάλογος για το ζήτημα.

¹⁷ Για τις κοινοτικές ρυθμίσεις που εναρμονίζουν μεμονωμένες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, βλ. αναλυτικώς *Μπάρμπα*, Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο, Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 229 επ.