ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
& ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ

ΤΟΜΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΗΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΗΜΕΡΙΔΑ

Αθήνα 16 Μαΐου 2001

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ
Ι. Γ. ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 2002

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΩΝ ΗΠΑ

Κατερίνα Πέρρου

Εισαγωγικά - Οι κυρώσεις γενικά

Το σύστημα των φορολογικών κυρώσεων των ΗΠΑ χαρακτηρίζεται αφενός από την επικάλυψη διατάξεων καθαρά ποινικών και διατάξεων φορολογικών, που θεσπίζουν κυρώσεις, όσο και από την έλλειψη της έννοιας των διοικητικών κυρώσεων, όπως αυτή είναι γνωστή στο ελληνικό αλλά και στα άλλα ηπειρωτικά δίκαια.

Οι κυρώσεις που προβλέπονται από τον Φορολογικό Κώδικα των ΗΠΑ (Internal Revenue Code) είναι τόσο αστικής φύσεως (civil sanctions), όσο και ποινικές (criminal sanctions), με τις αστικές να περιλαμβάνουν τα χρηματικά πρόστιμα, ενώ οι ποινικές επιφέρουν φυλάκιση. Τα πρόστιμα συλλέγονται με τον ίδιο τρόπο, όπως και οι φόροι, και, συνήθως, και με την ίδια διαδικασία. Οι ποινικές κυρώσεις επιβάλλονται μόνο ύστερα από κανονική ποινική δίκη κατά την οποία ο κατηγορούμενος δικαιούται των ίδιων συνταγματικών εγγυήσεων και δικαιωμάτων, όπως και οι άλλοι ποινικοί κατηγορούμενοι. Επειδή αφορούν σε τελείως διαφορετικές διαδικασίες, οι ποινικές και οι αστικής φύσεως κυρώσεις δεν αλληλοαποκλείονται. Επομένως, ο φορολογούμενος είτε καταδικασθεί είτε απαλλαχθεί από την ποινική κατηγορία είναι δυνατόν να εξακολουθεί να είναι υπόχρεος αστικής κύρωσης.

Ο Φορολογικός Κώδικας περιλαμβάνει ένα πλήρες σύστημα διατάξεων που αφορά τις ποινικές κυρώσεις, προκειμένου να εμποδίσει και να τιμωρήσει την απάτη κατά τον υπολογισμό και τη συλλογή των φόρων. Οι φορολογικές παραβάσεις, κυμαινόμενες από την πιο σοβαρή, την απόπειρα φοροδιαφυγής ή αποφυγής πληρωμής του φόρου με οποιονδήποτε τρόπο ως την υποβολή ψευδούς δήλωσης ή ψευδούς εγγράφου ή τη μη υποβολή δήλωσης, καμιά φορά συντρέχουν. Μπορούν δε να συντρέχουν όχι μόνο φορολογικές παραβάσεις αλλά και γενικές ποινικές

παραβάσεις, όπως περιγράφονται στον Ποινικό Κώδικα των ΗΠΑ (United States Code, Title 18). Για παράδειγμα η υποβολή ψευδούς δήλωσης μπορεί να διωχθεί τόσο με βάση τις φορολογικές διατάξεις (άρθρα 7201 και 7206(1)), όσο και με βάση το άρθρο 1001 του Ποινικού Κώδικα των ΗΠΑ, το οποίο περιγράφει το έγκλημα της ψευδούς δήλωσης σε δημόσια αρχή.

Κατά συνέπεια, η έκταση κατά την οποία παραβάσεις (offenses) και κυρώσεις μπορούν να σωρευθούν και αν οι παραβάσεις που περιγράφονται στον Κώδικα είναι οι αποκλειστικές διατάξεις βάσει των οποίων μπορεί να διωχθεί ο φορολογούμενος, είναι ανοικτά ζητήματα για το ποινικό φορολογικό δίκαιο.

Στην πράξη, οι κυρώσεις για το ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής και εκείνες για το αστικό αδίκημα της φοροδιαφυγής αντιμετωπίζονται ανεξάρτητα η μια από την άλλη. Καμιά από τις δυο δεν αποτελεί προαπαιτούμενο για την ύπαρξη της άλλης. Από τη στιγμή που θα αρχίσει η ποινική έρευνα, η προσφορά του φορολογούμενου να πληρώσει όλους τους φόρους, τους τόκους και τα πρόστιμα δεν θα σταματήσει την ποινική δίωξη.

Ο φορολογούμενος, που καταδικάστηκε για φορολογική παράβαση σε βαθμό κακουργήματος, αντιμετωπίζει δυνητικά εξοντωτικές συνέπειες. Για κάθε παράβαση φοροδιαφυγής για την οποία καταδικάζεται, αντιμετωπίζει πιθανή φυλάκιση ως πέντε έτη και χρηματική ποινή ως 250.000 δολάρια. Η φορολογική αρχή θα επιδιώξει επίσης να εισπράξει τον φόρο του οποίου η πληρωμή αποφεύχθηκε και μάλιστα εντόκως, επιπλέον ένα αστικής φύσεως πρόστιμο ίσο με το 75 % του φόρου που δεν καταβλήθηκε και ένα πρόστιμο για ουσιωδώς ελλιπή δήλωση ίσο με το 20% του φόρου του οποίου αποφεύχθηκε πληρωμή, για κάθε έτος για το οποίο διαπιστώθηκε φοροδιαφυγή και καταδικάστηκε ο φορολογούμενος. Πέραν όλων αυτών, ο φορολογούμενος βαρύνεται και με τα έξοδα της δίκης.

Από τη στιγμή που υπάρχει ποινική καταδίκη ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εναντιωθεί στην επιβολή του αστικής φύσεως προστίμου. Επί πλέον δε, από τη στιγμή που η φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει τη φοροδιαφυγή με αδιάσειστα στοιχεία, μπορεί να διώξει τον φορολογούμενο, χωρίς να εμποδίζεται από καμιά διάταξη του αστικού δικαίου.

Στο Φορολογικό Κώδικα προβλέπονται δύο ειδών πρόστιμα αστικής φύσης (civil penalties): πρόστιμα στην αξία (*ad valorem*), το ύψος των οποίων ορίζεται σαν ποσοστό του φόρου και πρόστιμα πάγια (assessable penalties), τα οποία είναι συνήθως ένα συγκεκριμένο ποσό σε δολάρια. Τα πρόστιμα *ad valorem* είναι προσθήκες στο φόρο ή πρόσθετα ποσά που επιβάλλονται σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παρανομήσει, όπως σε περίπτωση απάτης, ανακρίβεια δηλώσεως, υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης. Αυτά τα πρόστιμα συλλέγονται με τον ίδιο τρόπο, όπως και οι φόροι και γενικά υπόκεινται στην ίδια διαδικασία που εφαρμόζεται για τους φόρους εισοδήματος, δωρεάς και ακίνητης περιουσίας. Τα πάγια πρόστιμα επιβάλλονται συνήθως σε τρίτους και όχι στον ίδιο τον φορολογούμενο, ως τρίτα πρόσωπα δε, νοούνται για παράδειγμα οι σύμβουλοι ή τα άτομα που συντάσσουν τις φορολογικές δηλώσεις. Επιβάλλονται, επίσης, σε όσους έχουν υποχρέωση παροχής πληροφοριών, όπως όσοι καταβάλλουν μισθούς, μερίσματα και τόκους. Αυτά τα πρόστιμα εισπράττονται ύστερα από ειδοποίηση και απαίτηση και ο υπόχρεος δεν έχει δυνατότητα προσφυγής στο δικαστήριο, είτε διότι ο φόρος τον οποίο αφορά η παράβαση είναι φόρος για τον οποίο δεν έχουν αρμοδιότητα τα φορολογικά δικαστήρια, είτε λόγω ρητής ειδικής νομοθετικής απαγόρευσης. Στη συνέχεια παρουσιάζονται αφενός μεν οι φορολογικές παραβάσεις που προβλέπονται ως εγκλήματα στον Ποινικό Κώδικα (Ι) και αφετέρου οι κυρώσεις που θεσπίζονται στον ίδιο το Φορολογικό Κώδικα επί φορολογικών παραβάσεων (ΙΙ).

Ι. Φορολογικές παραβάσεις στον Ποινικό Κώδικα (United Stades Code, Title 18)

Οι γενικές ποινικές διατάξεις που εφαρμόζονται σε ομοσπονδιακά εγκλήματα είναι συγκεντρωμένες στον τίτλο 18 του Κώδικα των ΗΠΑ (Ποινικός Κώδικας). Λαμβάνοντας υπ' όψη το σύστημα των διατάξεων που εφαρμόζονται στις φορολογικές παραβάσεις που περιλαμβάνονται στο Φορολογικό Κώδικα, μάλλον διαφαίνεται μια πρόθεση περιορισμού των φορολογικών παραβάσεων στις διώξεις με βάση το Φορολογικό Κώδικα μάλλον παρά βάσει του Ποινικού Κώδικα. Αυτή η άποψη είναι ιδιαιτέρως πειστική στις περιπτώσεις όπου η ίδια συμπεριφορά χρησιμο-

ποιείται σαν βάση για την παραβίαση των ποινικών διατάξεων τόσο του Φορολογικού, όσο και του Ποινικού Κώδικα, για παράδειγμα η απόπειρα φοροδιαφυγής με την υποβολή ανακριβούς δήλωσης και απάτη περί την αλληλογραφία για τη χρήση του ταχυδρομείου στην απόπειρα εξαπάτησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής.

Οι ποινικές διατάξεις τόσο στο Φορολογικό Κώδικα, όσο και στον Ποινικό Κώδικα επικαλύπτονται και υπάρχει περίπτωση ποινές για την παραβίαση αυτών των διατάξεων να σωρευθούν απαράδεκτα. Μερικά δικαστήρια έχουν αποφύγει τη σώρευση ποινών για την ουσιωδώς όμοια απάτη με το να περιορίζουν την ποινή σε περίπτωση καταδίκης σε περιπτώσεις φορολογικών παραβάσεων, όπως η φοροδιαφυγή και η υποβολή ψευδών δηλώσεων στην ποινή που επιβάλλεται στην μεγαλύτερη παράβαση. Σε αυτόν τον κανόνα υπονοείται μια πολιτική κατά της διασκόρπισης των ποινών στον Φορολογικό και στον Ποινικό Κώδικα, η οποία επιτρέπει τις πολλαπλές ποινές. Το θέμα αυτό πάντως δεν έχει ξεκαθαρίσει ακόμα.

Παρ' όλα αυτά, η δίωξη ορισμένων εγκλημάτων βάσει των διατάξεων του Ποινικού Κώδικα, ιδιαίτερα η βοήθεια και η παρακίνηση, η συνωμοσία και οι ψευδείς δηλώσεις έχουν καθιερωθεί εδώ και πάρα πολύ καιρό και θεωρούνται πλέον ως προέκταση του συστήματος των κυρώσεων που θεσπίζει ο Φορολογικός Κώδικας.

ΙΙ. Οι κυρώσεις κατά τον Φορολογικό Κώδικα (Internal Revenue Code)

Στο Φορολογικό Κώδικα προβλέπονται δύο ειδών κυρώσεις για παραβάσεις που σχετίζονται με φορολογικές διατάξεις. Αφενός μεν επιβάλλονται κυρώσεις καθαρά ποινικές (Α), αφ' ετέρου δε υπάρχουν και οι αστικής φύσεως κυρώσεις (Β).

Α. Οι ποινικές κυρώσεις (criminal sanctions)

1. Η φοροδιαφυγή (tax evasion)

Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε προσπάθεια - απόπειρα που κάνει οποιοδήποτε πρόσωπο με σκοπό να αποφύγει την επιβολή ή πληρωμή του φόρου ή να επιτύχει την επιβολή ή πληρωμή μειωμένου φόρου.

Η ύπαρξη του εγκλήματος συνίσταται στην από την πλευρά της Πολιτείας απόδειξη ότι πράγματι δεν αποδόθηκε καθόλου ή αποδόθηκε λιγότερος φόρος από τον νόμιμα οφειλόμενο. Επειδή το φορολογικό σύστημα στις ΗΠΑ είναι οργανωμένο σε ετήσια βάση, κάθε έτος αποτελεί ξεχωριστή παράβαση.

Για το αδίκημα της φοροδιαφυγής ο νόμος προβλέπει τις βαρύτερες κυρώσεις από ότι σε οποιαδήποτε άλλη φορολογική παράβαση από αυτές που περιγράφονται στον Κώδικα. Αν κάποιος καταδικαστεί για φοροδιαφυγή αντιμετωπίζει ποινή φυλάκισης ως πέντε χρόνια ή/και, χρηματική ποινή μέχρι 100.000 $ (σε περίπτωση εταιρείας 500.000 $), επιπλέον δε και τα έξοδα της δίκης. Πέρα από αυτά είναι δυνατόν ο φορολογούμενος ως καταδικασθείς για κακούργημα να υποστεί και άλλες κυρώσεις-παρεπόμενες ποινές όπως απώλεια δικαιώματος ψήφου, αφαίρεση επαγγελματικής άδειας κλπ.

Για τον υπολογισμού του πραγματικού φόρου που οφείλεται, ακολουθούνται διάφορες μέθοδοι. Το IRS δεν είναι υποχρεωμένο να αποδείξει το ακριβές ποσό του φόρου που αποφεύχθηκε. Σκοπός της διάταξης δεν είναι η είσπραξη του ποσού αυτού αλλά η επιβολή των σχετικών ποινών. Γι' αυτό αρκεί η απόδειξη ότι δεν αποδόθηκε φόρος που κανονικά έπρεπε να αποδοθεί ή αυτός που αποδόθηκε ήταν λιγότερος του πράγματι οφειλόμενου.

Η πιο συνηθισμένη περίπτωση επιχειρούμενης φοροδιαφυγής είναι η υποβολή ανακριβούς δήλωσης (false return). Πέρα από αυτό όμως, σύμφωνα με τη νομολογία του Ανωτάτου Ειδικού Δικαστηρίου των ΗΠΑ συμπεριλαμβάνονται, ανάμεσα σε άλλες περιπτώσεις, και τα εξής:

Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων στο όνομα φορολογούμενου με κεφάλαια που ανήκουν σε άλλο πρόσωπο.

Η δήλωση από τον κατηγορούμενου ποσού εισοδήματος ως κέρδη από κεφάλαιο.

Η ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων και κατάθεση του προϊόντος σε ελβετική τράπεζα, έτσι ώστε να βρίσκονται εκτός δικαιοδοσίας IRS.

Η μεταφορά κερδών της εταιρείας στους κύριους μετόχους υπό την μορφή μισθών ή αμοιβών δυσανάλογα υψηλών προς την αξία των υπηρεσιών που προσφέρονται.

Οι μειώσεις λόγω ζημιών από πώληση χρεωγράφων, όταν αυτά πωλήθηκαν σε φίλους σε πολύ χαμηλή τιμή και στη συνέχεια αγοράσθηκαν ξανά από τον φορολογούμενο.

Η τήρηση διπλών βιβλίων.

Η καταστροφή στοιχείων.

Εικονικά τιμολόγια ή έγγραφα.

Ο φορολογούμενος απαιτείται να ενεργεί με δόλο (willful). Απαιτείται δηλαδή να προβαίνει εκουσίως και σκοπίμως σε παράβαση γνωστής σε αυτόν νομικής υποχρέωσης. Για φοροδιαφυγή μπορεί να διωχθεί δικαστικά όχι μόνο φυσικό αλλά και νομικό πρόσωπο (corporate evasion). Στις περιπτώσεις των νομικών προσώπων, ο δόλος πρέπει να συντρέχει στο πρόσωπο του νόμιμου εκπροσώπου, του οποίου οι ενέργειες πρέπει να αποσκοπούν στην ωφέλεια του νομικού προσώπου από την αποφυγή πληρωμής φόρου.

Οι διατάξεις οι σχετικές με την φοροδιαφυγή δεν αφορούν μόνο στο φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων αλλά καλύπτουν και το φόρο δωρεών, το φόρο ακίνητης περιουσίας ακόμα και τους έμμεσους φόρους (χαρακτηριστικά εκτιμάται ότι, μόνο από τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που σχετίζονται με το φόρο στα καύσιμα, οι ΗΠΑ χάνουν κάθε χρόνο έσοδα που ξεπερνούν το 1 δισ. δολάρια).

2. Η υποβολή ψευδούς δήλωσης (false return)

Το έγκλημα που θεσπίζεται στο άρθρο 7206 (1) του Internal Revenue Code αποτελεί το πιο δυνατό όπλο για τη δίωξη των φορολογικών παραβάσεων. Σύμφωνα με αυτό, όταν ο φορολογούμενος υποβάλει εν γνώσει του ψευδείς δηλώσεις ή άλλα έγγραφα τα οποία έχει υπογράψει ή πιστοποιήσει υπεύθυνα ότι δεν είναι ψευδή (under penalty of perjury), διαπράττει κακούργημα το οποίο τιμωρείται με φυλάκιση ως τρία χρόνια ή/και χρηματική ποινή ως 250.000 $ (500.000 $ αν είναι ν.π.) και υποχρεούται επιπλέον να καταβάλει και τα έξοδα της δίκης.

Η ουσία της παράβασης αυτής είναι η ανακρίβεια, το ψέμα (falsehood) στη δήλωση ή σε άλλο έγγραφο. Και εδώ απαιτείται δόλος (willfulness), η εκούσια και σκοπούμενη δηλαδή πράξη του φορολογούμενου. Για να υπάρξει καταδίκη, το IRS δεν είναι υποχρεωμένο να

αποδείξει ότι υπήρξε ελλιπής απόδοση φόρου, όπως απαιτείται στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, ή ότι η υποβολή της ψευδούς δήλωσης ή του εγγράφου έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική συνέπεια. Χρησιμοποιεί, λοιπόν, η φορολογική αρχή τη διάταξη αυτή ως επικουρική, όταν δεν διαθέτει αρκετά στοιχεία ικανά να στηρίξουν κατηγορία για φοροδιαφυγή.

Επειδή ακριβώς η ανακρίβεια καλύπτει όλα τα ουσιώδη λάθη της φορολογικής δήλωσης, χρησιμοποιείται για τη δίωξη ευρύτατου πεδίου παραβάσεων που δεν συνδέονται με τον υπολογισμό του φόρου, όπως είναι η ύπαρξη τραπεζικών λογαριασμών στο εξωτερικό, ο λανθασμένος χαρακτηρισμός πηγών εισοδήματος ή ο λανθασμένος χαρακτηρισμός των αιτούμενων μειώσεων. Χαρακτηριστικά παραδείγματα από τη νομολογία.

- Λανθασμένος υπολογισμός ακαθαρίστου εισοδήματος.
- Παράλειψη δηλώσεως εισοδήματος από ναρκωτικά (!)
- Ψευδής καταχώρηση δαπανών στα βιβλία της εταιρείας ενώ στην πραγματικότητα αφορούσαν προσωπικές δαπάνες του εταίρου.
- Παράλειψη δήλωσης κερδών και ζημιών από τυχερά παιχνίδια.
- Παράλειψη δήλωσης εισοδήματος που προήλθε από κατάχρηση (!)

3. Άλλα εγκλήματα και κυρώσεις

Πέρα από τα προαναφερθέντα, θεσπίζονται στις διατάξεις του Φορολογικού Κώδικα και μια σειρά από άλλα εγκλήματα, τα περισσότερα κακουργήματα, για τα οποία προβλέπονται και οι αντίστοιχες ποινικές κυρώσεις. Έτσι, μεταξύ άλλων:

i) Τις ίδιες κυρώσεις με αυτούς που υποβάλλουν ψευδείς δηλώσεις ή άλλα έγγραφα (άρθρο 7206 IRC) αντιμετωπίζουν και όσοι βοηθούν στην προετοιμασία των φορολογικών δηλώσεων.

ii) Κακούργημα που απειλείται με ποινή φυλάκισης ως 3 έτη ή/και χρηματική ποινή ως 250.000 $ (500.000 $ για τα ν.π.) αποτελεί και η με τη βία ή με την απειλή βίας παρεμπόδιση του έργου των φορολογικών οργάνων ή της σωστής λειτουργίας του φορολογικού συστήματος (IRC sec. 7212(a)).

iii) Οι εργοδότες που είναι υποχρεωμένοι να αποδίδουν φόρο μισθωτών υπηρεσιών σε περίπτωση παράλειψης είσπραξης και απόδοσης του φόρου αυτού απειλούνται για τη διάπραξη του κακουργήματος με φυλάκιση ως 5 έτη ή/και χρηματική ποινή ως 250.000 $ (500.000 $ για ν.π.) και τα έξοδα της δίκης.

iv) Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης ή πληρωμής του φόρου (IRC sec.7203). Οι 5 παραβάσεις που περιγράφονται στο άρθρο αποτελούν πταίσματα τιμωρούμενα με φυλάκιση ως 1 έτος ή/και χρηματική ποινή ως 100.000 $ (200.000 $ για ν.π.) συν τα έξοδα της δίκης. Συγκεκριμένα, πρόκειται για τις εξής παραβάσεις:παράλειψη υποβολής δήλωσης (απαντάται συχνότατα), παράλειψη πληρωμής του φόρου ή του εκτιμώμενου φόρου (σπάνια απαντάται), παράλειψη παροχής πληροφοριών και παράλειψη τήρησης στοιχείων-αρχείων (μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση) –σημειωτέον ότι δεν έχει καταγραφεί καμία δίωξη για την παράβαση υτή.

v) Προσαγωγή ψευδούς ή πλαστού εγγράφου ενώπιον της φορολογικής αρχής που δεν υπάγεται στην περίπτωση του κακουργήματος που αναλύθηκε ανωτέρω, αποτελεί πταίσμα το οποίο τιμωρείται με φυλάκιση ως 1 έτος ή/ και πρόστιμο ως 100.000 $ (200.000 $ για ν.π.).

Τέλος, κατά πάγια αρχή που ισχύει όταν οι ποινικές διατάξεις επικαλύπτονται η Πολιτεία έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει για ποιά από τις συντρέχουσες παραβάσεις θα κινήσει τη δίωξη κατά του φορολογούμενου.

Β. Οι αστικής φύσεως κυρώσεις (civil sanctions)

1. Κυρώσεις για απάτη

Στο άρθρο 6663(α) θεσπίζεται η αστικής φύσεως κύρωση η ανάλογη με την ποινική κύρωση για τη φοροδιαφυγή. Πρόκειται για την πιο σημαντική αστικής φύσεως κύρωση που προβλέπεται στον φορολογικό κώδικα. Στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, το αστικής φύσεως πρόστιμο ανέρχεται σε ποσοστό 75% του φόρου του οποίου παρανόμως αποφεύχθηκε η καταβολή. Σε αντίθεση με ότι συμβαίνει στις άλλες αστικής

φύσεως κυρώσεις που επιβάλλονται στους φορολογούμενους, στην περίπτωση αυτή η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει ότι ο φορολογούμενος διέπραξε την απάτη.

Η επιβολή της κύρωσης αυτής προαπαιτεί την υποβολή δήλωσης και η επιβολή της αποκλείει την επιβολή και άλλης κύρωσης λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (που προβλέπεται στο άρθρο 6662 (b) του IRC). Πρόκειται για καθαρά αστικής φύσεως κύρωση, τόσο όσον αφορά τον προσδιορισμό της ευθύνης, όσο και τη διαδικασία για την είσπραξη του προστίμου που επιβάλλεται.

Το πρόστιμο του 75% επιβάλλεται μόνο στο ποσό εκείνο της διαφοράς του φόρου που οφείλεται στην απάτη. Αν για παράδειγμα υπάρχει διαφορά οφειλομένου από τον πράγματι αποδοθέντα φόρο ύψους 1 εκ. $ αλλά σε απάτη αποδίδεται μόνο ποσό 100 $, τότε το πρόστιμο θα υπολογισθεί στη βάση των 100 $. Εντούτοις, στον ίδιο νόμο θεσπίζεται τεκμήριο κατά του φορολογουμένου, σύμφωνα με το οποίο αν αποδειχθεί ότι οφείλεται σε απάτη μέρος της διαφοράς του φόρου, τότε τεκμαίρεται ότι το σύνολο της διαφοράς οφείλεται σε απάτη και ο φορολογούμενος φέρει πλέον το βάρος της απόδειξης του αντιθέτου.

Σε περίπτωση που έχουμε μειωμένη καταβολή φόρου η οποία οφείλεται: σε αμέλεια ή αγνοια των σχετικών ρυθμίσεων ή σε ουσιωδώς ελλιπή δήλωση φόρου εισοδήματος ή σε ουσιωδώς ανακριβή δήλωση αξίας περιουσιακού στοιχείου ή σε ουσιωδώς αυξημένη δήλωση σχετικά με τα ποσά των συνταξιοδοτικών εισφορών ή σε ουσιωδώς ελλιπή δήλωση υπολογισμού φόρου ακίνητης περιουσίας ή φόρου δωρεάς, τότε επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 20% της διαφοράς του φόρου που προκύπτει.

2. Ανεπάρκεια δήλωσης (frivolous return)

Στην περίπτωση υποβολής ανεπαρκούς δήλωσης, από την οποία δεν είναι δυνατόν να διαπιστώσει η φορολογική αρχή, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα, ούτε και να καταλογίσει το φόρο, τότε επιβάλλεται πρόστιμο 500 $ (IRC sec. 6702). Ανεπάρκεια της δήλωσης συνιστούν, για παράδειγμα η υποβολή εντύπου μη συμπληρωμένου ή η υποβολή εντύπου που δεν περιέχει όλες τις απαραίτητες για την φορολογική αρχή πληροφορίες, ώστε αυτή να ασκήσει το καθήκον της ανεμπόδιστα.

3. Πρόστιμα για άλλες πλημμέλειες (delinquency penalties)

Πρόκειται για πρόστιμα που επιβάλλονται στις περιπτώσεις κυρίως του εκπροθέσμου. Στην εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο 5% στο ποσό του οφειλόμενου φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το 25% (IRC sec. 6651). Το πρόστιμο επιβάλλεται όχι μόνο σε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, αλλά και στις περιπτώσεις του φόρου δωρεών, του φόρου ακίνητης περιουσίας και σε μερικούς έμμεσους φόρους (excise taxes). Το πρόστιμο αυτής της περίπτωσης επιβάλλεται και εισπράττεται όπως και ο κύριος φόρος.

Στην περίπτωση της εκπρόθεσμης καταβολής του οφειλόμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο 0,5% επί του εκπρόθεσμου ποσού για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 25%. Το ποσοστό αυξάνεται σε 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης μετά την έγγραφη ειδοποίηση-πρόσκληση για άμεση καταβολή από τη φορολογική αρχή. Το πρόστιμο δεν επιβάλλεται, αν ο φορολογούμενος μέσα σε 21 ημερολογιακές ημέρες από τη σχετική ειδοποίηση (ή σε 10 εργάσιμες για ποσά άνω των 100.000 $) προβεί σε καταβολή του οφειλόμενου φόρου.

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί καθόλου δήλωση και η μη υποβολή οφείλεται σε δόλο, τότε επιβάλλεται πρόστιμο 15% επί του ποσού του οφειλόμενου φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 75%.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει φόρος ή προκύπτει επιστροφή φόρου, επιβάλλεται ένα ελάχιστο πρόστιμο (συνήθως 100 $).

Τέλος, σε κάθε περίπτωση που φορολογούμενος υποπέσει σε παράβαση από αυτές που προαναφέρθηκαν και αυτό οφείλεται σε εύλογη αιτία και όχι σε ενσυνείδητη αμέλεια, τότε δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο.

4. Παράβαση που οφείλεται σε λανθασμένες οδηγίες της φορολογικής αρχής

Η σχετική διάταξη προβλέπει ένα εξαιρετικά περιορισμένο δικαίωμα στον φορολογούμενο να ζητήσει τη μείωση ή και την εξαφάνιση προστίμου που του επιβλήθηκε για παράβαση στην οποία υπέπεσε ακολουθώ-

ντας λανθασμένες οδηγίες που του παρέσχε η ίδια η φορολογική αρχή (το IRS). Για να δικαιούται ο φορολογούμενος τη μείωση του προστίμου, θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Να έχει ζητήσει ο ίδιος ειδικά γραπτή συμβουλή και
- Να έχει δοθεί τέτοια συμβουλή και
- Ο φορολογούμενος να ακολούθησε εύλογα τη συμβουλή αυτή.

Μια σειρά άλλων περιορισμών που επιβάλλονται από διάφορες διατάξεις καθιστούν πολύ περιορισμένη τη χρήση της δυνατότητας αυτής. Εκτός των άλλων, αναφέρεται ενδεικτικά ότι η ίδια η Υπηρεσία παύει να δεσμεύεται από την συμβουλή την οποία έδωσε, η οποία καθίσταται ανίσχυρη και καθιστά με τη σειρά της μη εύλογη τη συμμόρφωση του φορολογούμενου με αυτήν, όταν:

1. Το ίδιο το IRS ενημερώσει γραπτώς τον φορολογούμενο ότι η συμβουλή που έδωσε δεν αποτελεί πλέον θέση του, ή
2. Υπάρξει αντίθετη νομοθεσία ή συνθήκη, ή
3. Εκδοθεί προσωρινός ή οριστικός αντίθετος κανονισμός, ή
4. Δημοσιευθεί στο σχετικό Δελτίο του IRS διάταξη ή κανόνας αντίθετου περιεχομένου.

5. Διαδικαστικές προϋποθέσεις για την επιβολή των προστίμων

Με νόμο που θεσπίσθηκε το 1998 επιβλήθηκαν δυο νέες διαδικαστικές προϋποθέσεις για τις περιπτώσεις επιβολής προστίμων από το IRS.

Βάσει της πρώτης από αυτές, η Υπηρεσία πρέπει πλέον να συμπεριλαμβάνει σε κάθε ειδοποίηση επιβολής προστίμου τον ακριβή χαρακτηρισμό του, καθώς και το άρθρο του Φορολογικού Κώδικα από το οποίο προβλέπεται και βάσει του οποίου επιβάλλεται. Σύμφωνα με τη δεύτερη προϋπόθεση, και για ορισμένες κατηγορίες προστίμων, απαιτείται, πριν από την επιβολή τους, ο άμεσος προϊστάμενος του υπαλλήλου της Υπηρεσίας που προβαίνει στον καθορισμό του ύψους του να εγκρίνει ο ίδιος γραπτώς τον υπολογισμό του προστίμου αυτού.

6. Άλλες παραβάσεις

Τέλος, προβλέπονται και μια σειρά από άλλες παραβάσεις για τις οποίες επιβάλλονται πρόστιμα αστικής φύσεως, ανάμεσα στις οποίες περιλαμβάνονται:

i. Η βοήθεια ή υποκίνηση στην απόκρυψη φόρου: αντιστοιχεί στην ποινική κύρωση για το έγκλημα της βοήθειας στην σύνταξη ψευδούς δήλωσης. Η παράβαση επισύρει πρόστιμο 1.000 $ (10.000 $ για ν.π.). Εφαρμόζεται ο κανόνας ένα πρόστιμο σε κάθε πρόσωπο σε κάθε φορολογικό έτος.

ii. Η μη υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή ή η πλημμελής υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων από πρόσωπο που υποχρεούται σε αυτήν επισύρει πρόστιμο 50 $ για κάθε τέτοια δήλωση το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 250.000 $ κατ' έτος.

Τα ποσά αυτά είναι δυνατόν να μειωθούν σε περιπτώσεις επουσιώδους παράβασης ή να αυξηθούν σε περιπτώσεις σκόπιμης παράβλεψης των υποχρεώσεων του φορολογούμενου.

Τέλος, για τα πρόστιμα αυτά προβλέπονται χαμηλότερα ανώτατα όρια για τις μικρές επιχειρήσεις (small business: η επιχείρηση που κατά τα τρία τελευταία φορολογικά έτη έχει κατά μέσο όρο ετήσια ακαθάριστα έσοδα που δεν υπερβαίνουν τα 5 εκ. $).

Συμπεράσματα

Οι κυρώσεις στο φορολογικό δίκαιο έχουν σαν σκοπό να επιτύχουν την όσο το δυνατόν μεγαλύτερη συμμόρφωση των φορολογουμένων με τις διατάξεις του Φορολογικού Κώδικα των ΗΠΑ για την υποβολή της δήλωσης και την πληρωμή του φόρου.

Υποστηρίζεται ότι, επειδή ακριβώς οι ΗΠΑ βασίζονται σε μεγάλο βαθμό για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος πάνω στη δήλωση του φορολογουμένου και σε όποια στοιχεία αυτός παρουσιάζει, το σύστημα μπορεί να λειτουργήσει επιτυχώς, μόνο αν οι άμεσα εμπλεκόμενοι τηρούν και αποδίδουν σωστούς λογαριασμούς. Σε πολλές περιπτώσεις η αμέλεια ή ο δόλος του φορολογούμενου είναι δυνατόν να εμποδίσουν τη σωστή λειτουργία του συστήματος συλλογής των φόρων, καθώς και να

περιορίσουν το ύψος των εσόδων αυτών. Αυτή η συλλογιστική αποτελεί και το θεμέλιο για τη θέσπιση και επιβολή των διαφόρων κυρώσεων που σκοπό έχουν την προστασία του συστήματος συλλογής των φόρων αλλά και την εξασφάλιση των φορολογικών εσόδων.

Οι κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση ποικίλουν σε αυστηρότητα, ξεκινώντας από μικρά χρηματικά πρόστιμα και φτάνοντας ως και σε βαριές ποινές φυλάκισης. Η απειλή αυτών των κυρώσεων εκτιμάται ότι βοηθά πολύ ώστε η συμμόρφωση των φορολογουμένων με τους φορολογικούς νόμους να διατηρείται σε υψηλότατα επίπεδα.

Τέλος, παρ' όλο που κατά καιρούς έχει αμφισβητηθεί το κατά πόσο η απειλή ποινικών κυρώσεων ωθεί τους φορολογούμενους στην συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από τους φορολογικούς κανόνες, η πρακτική εμπειρία αποδεικνύει ότι αυτή αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την αποτροπή φορολογικών παραβάσεων. Για αυτό το λόγο, η συζήτηση για τον περιορισμό των ποινικών κυρώσεων στις ΗΠΑ έχει περισσότερο την έννοια της αναμόρφωσης και συγκέντρωσης των σχετικών διατάξεων σε ένα ενιαίο καθεστώς, αντί να είναι διάσπαρτες όπως τώρα, παρά την κατάργηση των σχετικών διατάξεων.

Πηγές

Χρήσιμα στοιχεία για τη συγγραφή του κειμένου αντλήθηκαν από τις εξής πηγές:

1. *Michael I. Saltzman,* IRS Practice and Procedure, Current Through 2000 Supplement No. 3, Research Institute of America, 2001.

2. *Comisky, Feld & Harris,* Tax Fraud & Evasion, Current Through 2001 Supplement No. 1, Research Institute of America, 2001.

3. Internet sites

- www.irs.gov (Internal Revenue Service)
- www.ustreas.gov (U.S.Treasury)
- www.fourmilab.ch/ustax/ustax.html (U.S.Tax Code)
- www.fourmilab.ch/ustax/www/t26.html (Internal Revenue Code)