

απόψεις

Η φορολογική παραγραφή και τα πρόσφατα νομολογιακά δεδομένα

Ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής επιχειρεί να συγκεράσει και να σταθμίσει την ανάγκη να προστατευθούν δύο διαφορετικές σφαίρες δράσης. Αφενός, την ανάγκη να εκτελείται ο κρατικός προϋπολογισμός και κατά συνέπεια να διατηρείται και να λειτουργεί το κράτος και να παρέχονται τα αναγκαία ανελαστικά αγαθά, καθώς και να καθίσταται δυνατή η διατήρηση ενός έστω ελάχιστου πεδίου κράτους πρόνοιας. Και αφετέρου, την ανάγκη να αναπτύσσεται σε καθεστώς ασφαλείας δικαίου η ιδιωτική οικονομία και τα νοικοκυριά. Έτσι, η φορολογική παραγραφή θέτει ένα όριο στον χρόνο που έχει τη δυνατότητα η φορολογική διοίκηση να προβεί στη βεβαίωση του φορολογικού φαινομένου, δηλαδή σε φορολογικό καταλογισμό με την έκδοση νόμιμου τίτλου, δηλαδή φορολογικής καταλογιστικής πράξης.

Εδώ και καιρό, στη θεωρία υποστηρίζεται ότι κατά την ως άνω λειτουργία του, ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής, που τελικώς ταυτίζεται με την έκπτωση του Δημοσίου από την εξουσία να καταλογίσει φόρο, συνιστά μέρος της φορολογικής ενοχής, όπως αυτή προστατεύεται από το άρθρο 78 παρ. 1Σ. Την άποψη αυτή, ιδίως δηλαδή την ερμηνευτική προσέγγιση ότι η παραγραφή τελεί υπό το προστατευτικό κέλυφος του συνταγματικού κανόνα της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1Σ.), υιοθέτησε ρητά και η Σ.τ.Ε. 3174/2014¹, κατά την Πλειοψηφία της (με ενδιαφέρουσα είναι αλήθεια αντίθετη κρίση της Μειοψηφίας της).

Υπό το δεδομένο αυτό, οι πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις αναφορικά με τον θεσμό της φορολογικής παραγραφής σε σχέση με τον συνταγματικό κανόνα του χρονικού περιορισμού της φορολογικής αναδρομικότητας² παρουσιάζουν εξαιρετικό ενδιαφέρον, το οποίο εντείνεται και από την αναμενόμενη εκδίκαση των σχετικών εκκρεμών υποθέσεων ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Η σχέση του θεσμού της φορολογικής παραγραφής και του κανόνα της χρονικά περιορισμένης φορολογικής αναδρομής εξετάζεται τον τελευταίο καιρό σε δύο επιμέρους πεδία. Το πρώτο πεδίο αφορά στη δυνατότητα του φορολογικού νομοθέτη να παρατείνει προ ή/και μετά τη λήξη του, τον χρόνο παραγραφής. Για το θέμα αυτό φαίνεται ότι πλέον παγιώθηκε η φορολογική νομολογία³, με

¹ Βλ. Δ.Φ.Ν. 2014, σελ. 1391.

² Βλ. αντί άλλων αναλυτικό άρθρο της γράφουσας στο Δ.Φ.Ν. 2013, με τίτλο: «Η περιορισμένη χρονικά αναδρομικότητα σε επιβολή έκτακτων οικονομικών βαρών».

³ Βλ. και Σ.τ.Ε. 5460/1996, καθώς και πρόσφατη Σ.τ.Ε. 3174/2014 Ολ.

την οποία η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για γεννηθείσες και μη παραγραφείσες φορολογικές αξιώσεις δεν αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου και πάντως δεν παραβιάζει το χρονικό όριο της επιτρεπτής αναδρομής, όπως αυτό τίθεται στο άρθρο 78 παρ. 2Σ. Αντίθετα και κατά την αυτή νομολογιακή προσέγγιση, θεσπίζοντας για την επιβολή φορολογικών βαρών καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης, ο συνταγματικός νομοθέτης απαγορεύει την αναδρομική νομοθετική διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχομένου των φορολογικών σχέσεων και έτσι η εκ των υστέρων, αναδρομική παράταση χρόνου παραγραφής, στις περιπτώσεις που ο αρχικός χρόνος παραγραφής έχει ήδη λήξει, είναι αντίθετη στο άρθρο 78 παρ. 2Σ.

Η νομολογιακή αυτή διάκριση, με κριτήριο τον χρόνο της δημοσίευσης του νόμου για τη νέα παράταση του χρόνου παραγραφής (πριν ή μετά τη λήξη του προηγούμενου) εξακολουθεί να αφήνει ανοικτό το ενδεχόμενο να επέλθουν δυσμενή φορολογικά αποτελέσματα στην εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής (βεβαίωση φόρου) σε χρήση, η οποία ούτως ή άλλως απέχει χρονικά του χρονικού ορίου που θέτει το Σύνταγμα ως επιτρεπτό όριο χρονικό φορολογικής αναδρομής. Και αφήνει ανοικτό το ενδεχόμενο αυτό στις περιπτώσεις για τις οποίες η παράταση της παραγραφής λαμβάνει χώρα, ενώ ακόμη δεν έχει εξαντληθεί ο χρόνος της αμέσως προηγούμενης παραγραφής, παρά το γεγονός ότι ο θεσμός της παραγραφής συνιστά μέρος της φορολογικής ενοχής και επομένως προστατεύεται από το άρθρο 78 παρ. 1 Σ., (κανόνας τυπικότητας της φορολογίας).

Το δεύτερο πεδίο αφορά στην ανοχή του άρθρου 78 παρ. 2Σ. έναντι της τακτικής του φορολογικού νομοθέτη να παρατείνει διαδοχικά τους χρόνους λήξης των παραγραφών. Είναι χαρακτηριστικό ότι κατά την τελευταία δεκαπενταετία (2001-2015), με επιμέρους νομοθετικές του ρυθμίσεις ο φορολογικός νομοθέτης έχει παρατείνει τους χρόνους της παραγραφής τουλάχιστον δεκαπέντε φορές⁴. Ήδη, διοικητικά δικαστήρια⁵ έχουν αποτυπώσει την κρίση ότι η τακτική αυτή παραβιάζει τον ουσιαστικό συνταγματικό κανόνα της νομιμότητας του φόρου και ειδικότερα τον συνταγματικό κανόνα της χρονικά περιορισμένης φορολογικής αναδρομής. Οι αποφάσεις των δικαστηρίων ουσίας προχωρούν και ένα βήμα παραπάνω, ελέγχοντας την τακτική αυτή σε αναφορά και με λοιπές συνταγματικές διατάξεις, με τις οποίες κυρίως ρυθμίζονται ατομικά δικαιώματα (ιδίως άρθρο 4 παρ. 1Σ., 20 παρ. 1Σ., 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1Σ.). Κατά τις ως άνω πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις, εξυπηρετώντας τον θεσμικό εγγυητικό της ρόλο, η δικαστική εξουσία επιχειρεί να θέσει φρένο στις ως άνω νομοθετικές τακτικές που προσπαθούν να περιορίσουν τις συνέπειες του αναποτελεσματικού τρόπου λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης (εκτελεστική εξουσία).

Ο θεσμός της παραγραφής, ως πεδίο τομής του κανόνα νομιμότητας και αυτού της βεβαιότητας του φόρου, συνιστά έναν δύσκολο να ερμηνευθεί και σταθμισθεί θεσμό, ακριβώς διότι πρέπει να εξασφαλισθεί ισορροπία μεταξύ της ανάγκης να επιβιώσει το κράτος και της ανάγκης να λειτουργεί με ασφάλεια ο ιδιωτικός τομέας. Πάντως, κατά τη στάθμιση αυτή δεν θα πρέπει να λησμονούμε ότι το δημόσιο συμφέρον δεν ταυτίζεται με το στενό ταμειακό συμφέρον του Δημοσίου, ενώ στις κρίσιμες ώρες που περνούμε αυτό μάλλον θα πρέπει να εξυπηρετεί τον στόχο της οικονομικής ανάκαμψης, ανάκαμψη μη δυναμένη να επιτευχθεί σε ένα μη ασφαλές φορολογικό περιβάλλον.

Ασπασία Μάλλιου

⁴ Βλ. εξαιρετικά ενδιαφέρον άρθρο Θ. Φορτσάκη στο Δ.Φ.Ν. 2015, σελ. 483επ., με τίτλο: «Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών εισφορών».

⁵ Βλ. και Δ.Εφ.Αθ. 624/2014, Δ.Φ.Ν. 2015, σελ. 868.