

απόψεις

Και πάλι, για το καίριο θέμα της φορολογικής παραγραφής

Το ζήτημα της φορολογικής παραγραφής συνιστά το πλέον καίριο φορολογικό ζήτημα προς ερμηνεία των τελευταίων μηνών. Χαρακτηριστικό της σημασίας που διαδραματίζει η φορολογική παραγραφή στην οικονομική ζωή της χώρας ήταν το γεγονός ότι η προ ημερών δημοσίευση της με αριθμό 1738/2017¹, σχετικής με το θέμα, απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας αποτέλεσε πρώτη είδηση στα περισσότερα ΜΜΕ. Τη δημοσίευση της δικαστικής απόφασης ακολούθησε το πρακτικό 2642/2017 της 39ης Συνεδρίασης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (19.7.2017)² και πολύ πρόσφατα η απόφαση ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017³ της ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την προτεραιοποίηση των φορολογικών ελέγχων.

Η ερμηνευτική προσέγγιση του θεσμού της παραγραφής⁴ παρουσιάζει αρκετές συστημικές δυσκολίες, με τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας στο παρελθόν να μην προσεγγίζει με ενιαίο και συστηματικό τρόπο τον θεσμό. Την προηγούμενη αυτή αμφισημία φαίνεται να εγκαταλείπουν τον τελευταίο καιρό τόσο τα διοικητικά δικαστήρια ουσίας όσο και το Συμβούλιο της Επικρατείας. Τον δρόμο αυτόν άνοιξε η με αριθμό 3174/2014 (ΟΛ)⁵ απόφασή του, με την οποία έγινε δεκτό ότι η παραγραφή συνιστά ουσιώδες στοιχείο της φορολογικής ενοχής, οριζόμενο αποκλειστικά με τυπικό νόμο (άρθρο 78 παρ. 1, 4 Σ.) και υποκείμενο στους περιορισμούς του κανόνα της νομιμότητας του φόρου και της περιορισμένης αναδρομικότητας αυτού (άρθρο 78 παρ. 2Σ).

¹ Βλ. σελ. 1028 επ. παρόντος τεύχους.

² Βλ. σελ. 1038 επ. παρόντος τεύχους, στις οποίες έχει περιληφθεί εκτός του πρακτικού και η σχετική εισήγηση.

³ Βλ. σελ. 1045 επ. παρόντος τεύχους.

⁴ Βλ. αναλυτικό άρθρο Α.Κ. Μάλλιου, με τίτλο "Η φορολογική παραγραφή- εννοιολογικά χαρακτηριστικά - συστημική ένταξη - στόχευση - σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις", ΔΦΝ 2016, τεύχος 1579, σελ.291 καθώς και "Η φορολογική παραγραφή και τα πρόσφατα νομολογιακά δεδομένα", ΔΦΝ 2016, τεύχος 1577, σελ.145 επ. Επίσης, σχετική πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας: 88/2016 και 1623/2016 στο ΔΦΝ 2016, σελ.1328. Τέλος, Βλ. Θ. Φορτσάκη, "Η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή φόρων, τελών και εισφορών", Δ.Φ.Ν. 2016, σελ.1328.

⁵ Βλ. Δ.Φ.Ν. τεύχ. 1546, σελ. 1390 επ.

Περαιτέρω, με την πιο πρόσφατη απόφασή του (1738/2017 Ολ.), το ανώτατο δικαστήριο προχώρησε σε αναλυτική συστημική ερμηνεία του θεσμού της παραγραφής, εντάσσοντάς την στο ευρύτερο συστημικό φορολογικό πλαίσιο. Ιδίως, με τη δημοσιευόμενη στο παρόν τεύχος πιο πάνω απόφαση κρίνεται ότι η φορολογική παραγραφή συνιστά επιμέρους έκφραση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αρχή που εκπορεύεται από τη θεμελιώδη για το πολίτευμά μας αρχή του κράτους δικαίου, η οποία με τη σειρά της εδράζεται στη βασική αρχή της προστασίας της ανθρωπίνης αξίας (άρθρο 2Σ)⁶. Έτσι, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την 1738/2017 απόφασή του κατέστησε την ανάγκη για την εκ των προτέρων πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, που εδράζεται στην αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (ασφάλεια δικαίου), λόγω δημοσίου συμφέροντος. Και το έπραξε αυτό, διευκρινίζοντας περαιτέρω ότι η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να ορίζεται στον νόμο και δεν μπορεί να εξαρτάται από επιμέρους πράξεις της εκτελεστικής εξουσίας (βλ. εντολή ελέγχου κ.ο.κ.), οι οποίες μάλιστα μπορεί να διαφοροποιούνται από φορολογούμενο σε φορολογούμενο.

Ακολουθώντας, με την επίκληση της αρχής της αναλογικότητας, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι λόγω ακριβώς της συνταγματικής της θεμελίωσης ως λόγου δημοσίου συμφέροντος, η παραγραφή θα πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια. Αφού, σκοπός των φορολογικών ελέγχων δεν είναι η τιμωρία των φορολογούμενων αλλά η εξυπηρέτηση του δημοσίου σκοπού της κάλυψης των δαπανών που απαιτούνται για τη λειτουργία του κράτους. Ενώ και σε κάθε περίπτωση, ο φορολογικός έλεγχος παλαιωτών διαχειρίσεων δεν μπορεί ούτως ή άλλως να είναι αποτελεσματικός για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων.

Έτσι και με την επίκληση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 Σ.), ο λόγος του δημοσίου συμφέροντος που συνίσταται στην ανάγκη ασφάλειας δικαίου σταθμίζεται με τον λόγο του δημοσίου συμφέροντος που συνίσταται στην ανάγκη κάλυψης των κρατικών δαπανών. Και κατά τη στάθμιση αυτή κρίνεται ότι η συνεχής και μάλιστα εκ των υστέρων διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής κλονίζει την αξιοπιστία του κράτους και δεν συμβάλλει στην εμπέδωση φορολογικής συνείδησης. Με περαιτέρω συνέπεια, να προσβάλλεται υπέρμετρα και άρα συνταγματικά ανεπίτρεπτα η αρχή της ασφάλειας δικαίου, ενώ παράλληλα η διενέργεια φορολογικών ελέγχων σε χρόνο που απέχει πολύ από την ελεγχόμενη διαχείριση δεν διασφαλίζει αποτελεσματικά την είσπραξη φόρων και άρα την κάλυψη των δημόσιων δαπανών.

Η ως άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας επιχειρεί με ρεαλιστικό τρόπο και ισχυρό θεωρητικό υπόβαθρο να θέσει όρια στην πάγια τακτική του φορολογικού νομοθέτη να παρατείνει κατ' έτος τον χρόνο παραγραφής κάθε φορά που ο χρόνος αυτός έτεινε να ολοκληρωθεί και υπό την πίεση της εκτελεστικής εξουσίας (φορολογική αρχή) η οποία δεν καταφέρνει παρά να ολοκληρώσει τον έλεγχο σε ελάχιστες υποθέσεις που αντιστοιχούν σε μονοψήφιο ποσοστό επί των υποβαλλόμενων κατ' έτος φορολογικών δηλώσεων.

⁶ Βλ. μελέτη Α.Κ. Μάλλιου «Η αξία του ανθρώπου και η κύρωση της διακοπής ηλεκτροδότησης», Τιμητικός Τόμος για τον Καθηγητή Ν.Ι. Μπάμπα, 2013.

Μετά την έκδοσή της σχολιαζόμενης απόφασης, θα περίμενε κάποιος ότι ο φορολογικός νομοθέτης και κυρίως η φορολογική διοίκηση θα έσπευδε να υιοθετήσει τα όσα νομολογήθηκαν. Προφανώς, η υπό κρίση απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δημιουργεί δεσμευτικό δεδικασμένο μόνο για τους διαδίκους της οικείας δίκης. Όταν, όμως, το ανώτατο δικαστήριο της χώρας παίρνει μια τόσο ξεκάθαρη και επιστημονικά τεκμηριωμένη ερμηνευτική θέση απέναντι στον θεσμό της παραγραφής, ποιά κατ' ουσία είναι η χρησιμότητα της μη άμεσης προσαρμογής του ελεγκτικού φορολογικού μηχανισμού (εκτελεστική εξουσία) στα δεδομένα αυτά; Άλλωστε, εφαρμόζοντας τον κανόνα της νομιμότητας του φόρου, το Συμβούλιο της Επικρατείας ερμήνευσε κατά τα ανωτέρω τον θεσμό της παραγραφής στο πλαίσιο της εγγυητικής του λειτουργίας, η οποία του επιβάλλει τον έλεγχο της νομοθετικής και της εκτελεστικής εξουσίας και πηγάζει ακριβώς από τη δημοκρατική αρχή, που με τη σειρά της συνιστά ουσιαστές θεμέλιο του πολιτεύματός μας. Κατά συνέπεια, η μη προσαρμογή της φορολογικής ελεγκτικής διοίκησης στα όσα έχουν ερμηνευτικά καταγραφεί από το αναιρετικό δικαστήριο καθώς και από πολλά διοικητικά δικαστήρια ουσίας, πώς ακριβώς εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον, αφού η μη προσαρμογή ή η καθυστέρηση της προσαρμογής απλώς δημιουργεί εν δυνάμει ομοειδείς δικαστικές διαφορές;

Όμως, η προσαρμογή της φορολογικής πρακτικής δεν φάνηκε να είναι αυτονόητη. Την ως άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ακολούθησε η επεξεργασία του θέματος από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Πρακτικό 2642/2017), το οποίο απέφυγε να υιοθετήσει με σαφήνεια τα νομολογιακά πορίσματα. Αυτό επικεντρώθηκε στο να εξετάσει τα όρια του δεδικασμένου της αναιρετικής απόφασης, υπογραμμίζοντας το προφανές, δηλαδή ότι καταρχήν αυτή παράγει δεσμευτικά αποτελέσματα μόνο για τους διαδίκους. Περαιτέρω, το ΝΣΚ επιφυλάχθηκε να απαντήσει με ρητό τρόπο και ως προς την υποχρέωση ή όχι υποβολής μηνυτήριας αναφοράς από τις φορολογικές αρχές προς τη δικαστική εξουσία για την άσκηση ποινικής δίωξης σε παραγραφμένες υποθέσεις, για τις οποίες έχει ήδη εκδοθεί εντολή ελέγχου.

Ακόμη, το οικείο πρακτικό του ΝΣΚ αφήνει ανοικτό το ενδεχόμενο της δυνατότητας παρέκτασης σε εικοσαετία των παραγραφών που δεν έχουν ολοκληρωθεί στις 31.12.2013, με την επίκληση της οικείας ρύθμισης του ΚΦΔ (Ν.4174/2013). Με την προσέγγισή του αυτή, χρησιμοποιώντας ως κερκόπορτα τη ρύθμιση του ΚΦΔ για τη φοροδιαφυγή σε συνδυασμό με την αντίστοιχη ρύθμιση του Κώδικα αυτού για την παραγραφή, το ΝΣΚ φαίνεται εντέλει να παραβιάζει τον ερμηνευτικό πυρήνα της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας. Όμως, με τον τρόπο αυτόν, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, ιδίως ως επιμέρους παραδοχή ότι οι φορολογικές υποθέσεις πρέπει να περαιώνονται μέσα σε εύλογο χρόνο (αρχή αναλογικότητας) παραβιάζεται και πάλι και μάλιστα με οξύ τρόπο.

Τέλος, με το οικείο πρακτικό του, το ΝΣΚ επιχειρεί μια αμφίβολη προσέγγιση, αναφορικά με τη σχέση της παραγραφής και των αιτημάτων για την επιστροφή φόρων αχρεώστητα καταβληθέντων, επικαλούμενο τα γενικώς ισχύοντα στο δημόσιο δίκαιο περί της ανάκλησης παράνομων διοικητικών πράξεων. Με την προσέγγιση

του αυτή φαίνεται να παραβλέπει ότι ειδικότερα για τις πράξεις φορολογικού καταλογισμού ισχύει το ειδικότερο συνταγματικό πλαίσιο του κανόνα της νομιμότητας του φόρου, σε σχέση με το δικαίωμα του φορολογούμενου να καταβάλει φόρο ανάλογα με τη φοροδοτική του ικανότητα. Έτσι, η φορολογική αρχή υποχρεούται κατά δέσμια αυτής εξουσία να εξατομικεύει το φορολογικό περιστατικό, όπως αυτό περιγράφεται στον νόμο και ακολούθως να βεβαιώνει και εισπράτει φόρο κατά τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου φορολογικού υποκειμένου. Ακολούθως, σε περίπτωση νόμου ή ουσία αβάσιμης διάγνωσης της φοροδοτικής ικανότητας ενός φορολογικού υποκειμένου, η φορολογική διοίκηση υποχρεούται κατά δέσμια εξουσία να διορθώσει τον εσφαλμένο υπολογισμό και να επιστρέψει ό,τι αχρεώστητα κατακράτησε. Και υποχρεούται να το πράξει αυτό σε κάθε περίπτωση, υπό το πρίσμα του ειδικού για τη φορολογία συνταγματικού πλαισίου και όχι λόγω της γενικής διοικητικής υποχρέωσης για την έκδοση νόμιμων πράξεων (αρχή νομιμότητας).

Αποτέλεσμα της στάσης αυτής του ΝΣΚ καθώς και της αδράνειας του νομοθέτη να προβεί σε οικεία νομοθετική ρύθμιση ήταν, και ενώ είχε ήδη δημοσιευτεί η ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, να συνεχίσουν οι φορολογικές αρχές να εκδίδουν εντολές φορολογικού ελέγχου για παλαιότερες χρήσεις έως και το 2000 (δηλαδή, ήδη 17 χρόνια πριν).

Ανάχωμα στην τάση αυτή επιχειρεί να θέσει πρόσφατη απόφαση της ΑΑΔΕ, η οποία κατηγοριοποιεί κατά χρονική προτεραιότητα τις υπό έλεγχο υποθέσεις. Και το επιχειρεί αυτό, υπογραμμίζοντας πέραν των υπολοίπων και το αυτονόητο: με φορολογικούς ελέγχου αναγόμενους 15 και 17 χρόνια πίσω, δεν εξυπηρετείται αποτελεσματικά το δημόσιο συμφέρον της συλλογής φόρων για την κάλυψη των κρατικών δαπανών. Η διενέργειά τους απαιτεί χρόνο και κόπο, οι τράπεζες δεν μπορούν να τους υποστηρίξουν ιδίως διότι συχνά δεν υφίστανται τραπεζικά αρχεία τόσο παλιά και τέλος οι βεβαιώσεις των φόρων δεν αποδίδουν, αφού ελάχιστα από αυτούς πράγματι εισπράττονται.

Ανακεφαλαιώνοντας αξίζει να υπογραμμίσουμε ότι συχνά η απάντηση στα πιο σοβαρά ερμηνευτικά ζητήματα της φορολογίας δεν έχει μόνο θεωρητικό χαρακτήρα ή αξία. Συνήθως, η ερμηνευτική τους προσέγγιση έχει κυρίως μεγάλη πρακτική σημασία στην οικονομική ζωή του τόπου. Όταν, λοιπόν, μετά από αντιφάσεις ετών, τα διοικητικά δικαστήρια ουσίας και το ανώτατο δικαστήριο της χώρας προσεγγίζουν ερμηνευτικά με στέρεη συστηματική επιχειρηματολογία τον θεσμό της φοροδιαφυγής οφείλουμε όλοι: αγορά, διοίκηση και νομοθέτης να τα αφουγκραστούμε. Είναι δε προς το συμφέρον όλων μας να προσαρμοστούμε στα νέα δεδομένα άμεσα και με παρρησία.

Σε αναμονή και της κρίσιμης δικασίμου ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας (δικάσιμος 11.10.2017) αναφορικά με τα όρια της παραγραφής όταν υπάρχουν συμπληρωματικά (οψιγενή) στοιχεία, ελπίζουμε σε γρήγορα και αποτελεσματικά αντανακλαστικά προσαρμογής τόσο από τη διοίκηση όσο και από τον νομοθέτη.

Ασπασία Μάλλiou