

απόψεις

Κάποιες αλήθειες για τη φορολογητέα «προσαύξηση περιουσίας»

Με τον Ν.3888/2010 εντάχθηκε για πρώτη φορά στον τότε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και χαρακτηρίστηκε κατά πλάσμα δικαίου ως φορολογητέο εισόδημα κάθε τυχόν «προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη νόμιμη πηγή». Ιδίως, η ως άνω προσαύξηση περιουσίας, παρά το γεγονός ότι αυτή δεν συνιστά καρπό από την περιοδική εκμετάλλευση σταθερής πηγής (κλασσικός ορισμός εισοδήματος), χαρακτηρίστηκε από τον φορολογικό νομοθέτη ως εισόδημα Ζ' πηγής και ειδικότερα ως εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε κάποια άλλη πηγή, φορολογούμενο με τη γενική φορολογική κλίμακα, όπως και τα λοιπά εισοδήματα Ζ' πηγής.

Κατά τα δύο τελευταία χρόνια, η πλειονότητα των φορολογικών ελέγχων στα φυσικά πρόσωπα (βλ. λίστες) και σε διαχειρίσεις που κυμαίνονταν από το 1997 έως και το 2012, χρησιμοποιούσε το ως άνω εργαλείο της «προσαύξησης» για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος. Και μάλιστα, η φορολογική διοίκηση χρησιμοποιούσε το ως άνω εργαλείο, σε συνδυασμό με το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών και την εξέταση κάθε μιας επιμέρους καταθετικής - πιστωτικής τραπεζικής κίνησης. Η οποία πιστωτική κίνηση, αν δεν αιτιολογείται από τον ελεγχόμενο, χαρακτηρίζεται ως «προσαύξηση περιουσίας». Έτσι, στην πράξη αναστράφηκε απολύτως το βάρος απόδειξης κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να μην επικαλείται και αποδεικνύει φοροδοτική ικανότητα, αλλά να καλείται ο ελεγχόμενος να αποδείξει ότι μια καταθετική του κίνηση δεν ταυτίζεται με φορολογικό γεγονός για τη φορολογία εισοδήματος.

Επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε το ως άνω εργαλείο αναδρομικά. Δηλαδή, εφάρμοσε τον μηχανισμό της «προσαύξησης κεφαλαίου» κατά τον φορολογικό έλεγχο και καταλογισμό φόρου χρήσεων παλαιότερων του χρόνου δημοσίευσης του Ν.3888/2010 και μάλιστα χωρίς ο οικείος νόμος να έχει προσδώσει στην οικεία διάταξη αναδρομική ισχύ.

Η αναδρομική εφαρμογή της «προσαύξησης περιουσίας» δημιουργεί μέγιστο ζήτημα παραβίασης του συνταγματικού κανόνα της χρονικά περιορισμένης φορολογικής αναδρομικότητας (άρθρο 78 παρ. 2Σ.)¹. Τα πράγματα βρίσκονται σε τάξη, όταν η κρατική εξουσία

¹ Βλ. σχετικά άρθρο του Π. Πανταζόπουλου στο Δ.Φ.Ν.2015, σελ.1198, με τίτλο «Ο χαρακτήρας της ρύθμισης

σέβεται τους συστημικούς φορολογικούς κανόνες, οι οποίοι άλλωστε αποτελούν εξειδίκευση του κράτους δικαίου. Κατά τους τελευταίους, το αντικείμενο του φόρου πρέπει να περιλαμβάνεται σε διάταξη νόμου ψηφισμένου από τη Βουλή (τυπικός νόμος/ άρθρο 78 παρ. 1,4 Σ.) και για λόγους ασφάλειας δικαίου, ο νόμος αυτός δεν μπορεί να έχει αόριστη αναδρομική ισχύ. Χωρίς τις ως άνω εγγυήσεις, γυρίζουμε το ρολόι πολύ πίσω και αφήνουμε ανέλεγκτη την κρατική εξουσία στο πεδίο θεσμοθέτησης φόρων, όπως κάποτε στην Ευρώπη έπρατταν ελέω θεού οι βασιλείς και αντιδρούσε η ανερχόμενη αστική τάξη. Η δε ερμηνευτική προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία η «προσαύξηση της περιουσίας» δεν συνιστά αντικείμενο του φόρου, αλλά μέθοδο προσδιορισμού φοροδοτικής ικανότητας και κατά συνέπεια είναι συνταγματικά επιτρεπτή η χρονικά αόριστη αναδρομή μοιάζει άστοχος ερμηνευτικός ελιγμός. Προεχόντως διότι, αν αυτή είναι μέθοδος και όχι αντικείμενο, τότε ποιό ακριβώς είναι το αντικείμενο του φόρου; Άλλωστε, ακόμη και αν η «προσαύξηση» συνιστά μέθοδο, τότε και πάλι αυτή δεν θα ήταν συνταγματικά ανεκτή, αν οδηγούσε στην εκ των υστέρων αύξηση φορολογικής υποχρέωσης.

Περαιτέρω, στον νέο ΚΦΕ (με ισχύ για διαχειρίσεις από 1.1.2014), ο νομοθέτης επανήλθε και χαρακτήρισε την «προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή αρνητική πηγή» ως φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιβαρυνόμενο με φορολογικό συντελεστή 33% (άρθρα 21 παρ. 4 και 29 Ν.4172/2013). Με τον τρόπο αυτόν, ο φορολογικός νομοθέτης επιμένει να αναστρέφει το βάρος απόδειξης της φορολογητέας ύλης, χαρακτηρίζοντας μάλιστα ως εισόδημα, ύλη που δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά αυτά της περιουσίας. Αποτέλεσμα της ρύθμισης αυτής στην πράξη είναι να υποχρεώνεται ο ελεγχόμενος σε αρνητική απόδειξη.

Παρήγορη πάντως είναι η μόλις έκδοση από την ΓΓΔΕ της με αριθμό ΔΕΑΦ Α' 1144110/ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκυκλιού². Με αυτήν, επιτέλους, διευκρινίσθηκε ότι η κατάθεση μετρητών (αυτούσιων ή όχι) που είχαν αναληφθεί την αμέσως προηγούμενη στιγμή ή σε άλλες χρονικές στιγμές δεν δύναται άνευ άλλου να χαρακτηριστεί ως φορολογητέα «προσαύξηση περιουσίας», ενώ φόρος εισοδήματος δεν δύναται να επιβληθεί σε καταθέσεις ποσών που προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις.

Δυστυχώς, το ως άνω λογικά και αγοραία αυτονόητο, μια που οι τραπεζικές συναλλαγές των προηγούμενων ετών διενεργούνται κατεξοχήν με αναλήψεις - καταθέσεις, δεν γίνονταν μέχρι σήμερα αποδεκτό από τη φορολογική διοίκηση, με αποτέλεσμα σε βάρος δεκάδων φυσικών προσώπων να έχει καταλογισθεί φόρος εισοδήματος επί ποσών που είχαν προηγουμένως αναληφθεί και ακολούθως επανακατατέθηκαν. Το ερώτημα είναι τι θα γίνει για τις περιπτώσεις που έχει ήδη ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος, έχουν βεβαιωθεί και καταβληθεί οι αναλογούντες φόροι, χωρίς οι ενδιαφερόμενοι να έχουν προσφύγει στη δικαιοσύνη και να υφίσταται εκκρεμοδικία.

Σε κάθε περίπτωση, κάλλιο αργά παρά ποτέ!

Ασπασία Μάλλιου

για τη φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας, ως ουσιαστικού δικαίου διάταξη» καθώς και αποφάσεις Δ.Ε.Α.2825, 2888, 2829/2015.

² Βλ. κατωτέρω σελ. 1408 επ. παρόντος τεύχους.