

απόψεις

Γιατί, τεύχος-αφιέρωμα στην «προσαύξηση περιουσίας» από άγνωστη ή μη φορολογημένη πηγή, Ν.3888/2010;

Υπό το καθεστώς του Ν.Δ.3323/1955 και κατόπιν του Ν.2238/1994 μέχρι και τον Σεπτέμβριο του έτους 2010, οι εφαρμοστές, μελετητές και ερμηνευτές του φορολογικού δικαίου πορευόμασταν με ασφάλεια. Γνωρίζαμε ότι σε φόρο εισοδήματος υπάγεται ο καρπός περιοδικής εκμετάλλευσης σταθερής πηγής (κεφάλαιο, εργασία, συνδυασμός και των δύο), εκτός αν ο φορολογικός νομοθέτης κατ' εξαίρεση ρητά όριζε κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα υπαγόμενο στον ΚΦΕ και οιοδήποτε άλλο έσοδο (π.χ. κεφαλαιουχική υπεραξία άρθρου 13 Ν.2238/1994). Κατά την ειδικότερη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδάφιο α' Ν.2238/1994, όλοι γνωρίζαμε ότι σε περίπτωση που έσοδο συγκέντρωνε τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και δεν μπορούσε να ενταχθεί σε κάποια από τις επιμέρους πηγές, όπως αυτές περιοριστικά περιγράφονταν στον ΚΦΕ, τότε στην περίπτωση αυτή το εν λόγω έσοδο που συνιστούσε εισόδημα, εντάσσονταν στην ζ' πηγή και φορολογείτο ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Τα ανωτέρω, ιδίως το γεγονός ότι για να υπαχθεί έσοδο στη φορολογία εισοδήματος, αυτό έπρεπε είτε να φέρει το σύνολο των εννοιολογικών χαρακτηριστικών του εισοδήματος, είτε ρητά με διάταξη τυπικού νόμου να έχει υπαχθεί στις οικείες διατάξεις ΚΦΕ πλήρως είχαν επικυρωθεί από την πάγια νομολογία τόσο των διοικητικών δικαστηρίων όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, εδώ και αρκετές δεκαετίες.

Η ως άνω ασφάλεια δικαίου φαίνεται να κλονίζεται κατά το έτος 2010, όταν ο φορολογικός νομοθέτης επιλέγει να συμπληρώσει τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ως άνω άρθρου 48 Ν.2238/2010, με δεύτερο εδάφιο το οποίο περιλαμβάνει στο άρθρο 15 παρ. 3 Ν.3888/2010. Με το τελευταίο αυτό άρθρο, για το οποίο νομοθετικά ορίζεται ως χρόνος έναρξης ισχύος η 30.9.2010 και για το οποίο δεν προβλέπεται ρήτρα αναδρομικότητας, ο φορολογικός νομοθέτης χαρακτηρίζει ως φορολογητέο εισόδημα και οποιαδήποτε «προσαύξηση περιουσίας» από άγνωστη ή/και μη φορολογηθείσα αιτία.

Με βάση την εν λόγω διάταξη και κατά τα τελευταία πέντε έτη, η φορολογική αρχή προβαίνει σε φορολογικούς ελέγχους εισοδήματος φυσικών προσώπων, με αντικεί-

μενο ελέγχου είτε το σύνολο των πιστωτικών τραπεζικών τους κινήσεων είτε τα με τη μορφή εμβάσματος, εξερχόμενα στην αλλοδαπή, ημεδαπά τραπεζικά τους υπόλοιπα. Οι έλεγχοι αυτοί αφορούν σε διαχειριστικές χρήσεις, εκτεινόμενες στο χρονικό διάστημα από το 1997 έως και το 2012. Με την ως άνω μεθοδολογία, η εκτελεστική εξουσία (φορολογική αρχή) καταλογίζει φόρο εισοδήματος σε φυσικά πρόσωπα και για διαχειρίσεις προ του έτους 2010, χρησιμοποιώντας διάταξη με έναρξη ισχύος το 2010, χωρίς σε αυτή να έχει περιληφθεί ρήτρα αναδρομής και μάλιστα συχνά αυτό συμβαίνει σε διαχειρίσεις απομακρυσμένες αρκετά, από το συνταγματικά τιθέμενο χρονικό όριο της φορολογικής αναδρομής (άρθρο 78 παρ. 2Σ.).

Η ως άνω τακτική της φορολογικής αρχής έχει αποσπασματικά ελεγχθεί κατά τη νομική της βασιμότητα από αρκετά δικαστήρια ουσίας, κατά την εκδίκαση ενώπιον τους προσφυγών των φορολογούμενων σε βάρος απορριπτικής (ρητής ή σιωπηρής) απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία έχει απορριφθεί σχετική ενδικοφανής προσφυγή του ελεγχόμενου φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Ήδη, στο πλαίσιο του Ν.3900/2010, το 20ο τμήμα του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών υπέβαλε προδικαστικά ερωτήματα στο Συμβούλιο της Επικρατείας. Με τα εν λόγω προδικαστικά ερωτήματα, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών θέτει κατ' ουσία το ερώτημα αν η υπό κρίση διάταξη του Ν.3888/2010 συνιστά ουσιαστική ή διαδικαστική διάταξη. Και αν αυτή δύναται να εφαρμοσθεί αναδρομικά και σε διαχειρίσεις προ του έτους 2010.

Η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας κυμαίνεται. Η μεγαλύτερη μάλλον ομάδα των οικείων αποφάσεων ουσίας κρίνει ότι η διάταξη του άρθρου 3888/2010 συνιστά διάταξη ουσιαστικού δικαίου, αφού με αυτή ορίζεται νέο αντικείμενο φόρου εισοδήματος και κατά συνέπεια αυτή δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναδρομικά, αφού στο πραγματικό της δεν έχει περιληφθεί ρήτρα αναδρομής και σε κάθε περίπτωση αυτή τελεί υπό τον περιορισμό του άρθρου 78 παρ. 2Σ. Μία άλλη, μικρότερη ομάδα αποφάσεων των δικαστηρίων ουσίας καταλήγει στην κρίση ότι οι πιστωτικές τραπεζικές κινήσεις και ιδίως τα εμβάσματα συνιστούν απλές, ταμειακού χαρακτήρα, χρηματικές μεταφορές και ουδόλως αντιστοιχούν ή συνιστούν οικονομικά γεγονότα, τα οποία θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν υπαγόμενοι σε φόρο εισοδήματος καρποί.

Αντίθετα, μια σειρά αποφάσεων των δικαστηρίων ουσίας καταλήγει στην κρίση ότι είναι δυνατή η χρονική ανάδραση της υπό κρίσης διάταξης Ν.3888/2010. Και είναι κατά τις ως άνω αποφάσεις δυνατή η ανάδρασή της, με διαφοροποιούμενες αιτιολογίες. Ιδίως διότι, η διάταξη του Ν.3888/2010 είτε συνιστά μαχητό τεκμήριο είτε μέθοδο εξακρίβωσης της φοροδοτικής ικανότητας είτε αναστροφή βάρους απόδειξης είτε ερμηνευτική διάταξη. Αποτέλεσμα των χαρακτηρισμών αυτών είναι πώς κατά την κρίση των ως άνω αποφάσεων των δικαστηρίων ουσίας, η ως άνω διάταξη συνιστά διαδικαστικού δικαίου διάταξη και κατά συνέπεια είναι δυνατή ανάδρασή της και χωρίς τις ειδικότερες προϋποθέσεις που θέτει ο Νόμος και το Σύνταγμα.

Οι πιο πάνω αποφάσεις των δικαστηρίων ουσίας, με τις οποίες γίνεται δεκτή ως νόμος βάσιμη η ανάδραση, φαίνεται να δυσκολεύονται να απαντήσουν στις ακόλουθες παρατηρήσεις.

Ο τεκμαρτός προσδιορισμός φορολογητέας ύλης αφορά στον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου και κατά συνέπεια επηρεάζει σημαντικά ουσιώδες στοιχεία της φορολογικής ενοχής, όπως αυτή προστατεύεται από τον κανόνα της τυπικότητας της φορολογίας.

Ο τυχόν μαχητός χαρακτήρας του τεκμηρίου, με τη συνδρομή του οποίου επιτρέπεται στον φορολογούμενο ανταπόδειξη δεν συνιστά ικανή συνθήκη για να θεραπευθεί η χρονική ανάδραση κατά τη θέσπισή του, αν για την ανάδραση αυτή δεν υφίσταται σχετική νομοθετική πρόβλεψη και αν η ανάδραση αυτή δεν λαμβάνει χώρα εντός των χρονικών ορίων που θεσπίζει ο συνταγματικός κανόνας (άρθρο 78 παρ. 2Σ.).

Η θέσπιση μεθόδων εξακρίβωσης φορολογητέας ύλης είναι συνταγματικά ανεκτή και θα ήταν ανεκτή η τυχόν χρονική της ανάδραση, χωρίς τον περιορισμό της ρητής πρόβλεψης για την αναδρομική εφαρμογή της και εκτός του χρονικού συνταγματικού ορίου που η αναδρομή αυτή δύναται να εκταθεί, υπό τον απαρέγκλιτο όρο ότι με την εφαρμογή της θεσπιζόμενης μεθόδου δεν προκαλείται δυσμενής για τον φορολογούμενο αλλοίωση της φορολογικής ενοχής. Τα ίδια ισχύουν για την περίπτωση της αναστροφής του βάρους απόδειξης.

Όπως προειπώθηκε, η «προσαύξηση περιουσίας» από άγνωστη ή/και μη φορολογηθείσα αιτία του Ν.3888/2010 συνιστά διάταξη με άλλο ρυθμιστικό πεδίο από αυτό της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν.2238/1994. Και τούτο, καθόσον με τη διάταξη του Ν.3888/2010 δύναται να καταστεί αντικείμενο φορολογίας κάθε «προσαύξηση περιουσίας», ανεξαρτήτως αν αυτή συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ή όχι και όχι μόνο το εισόδημα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε κάποια από τις πηγές που ορίζονται στον ΚΦΕ.

Κατά συνέπεια, όπως και να χαρακτηριστεί η διάταξη του Ν.3888/2010, ως ουσιαστική διάταξη, ως διάταξη θεσπίζουσα τεκμήριο, ως διαδικαστική διάταξη θεσπίζουσα μέθοδο εξεύρεσης φορολογητέας ύλης ή ως διάταξη αναστροφής βάρους απόδειξης, επειδή η εφαρμογή της προκαλεί δυσμενείς επιπτώσεις στον φορολογούμενο διευρύνοντας το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος, για τον λόγο αυτό δεν δύναται η υπό κρίση διάταξη να εφαρμοσθεί αναδρομικά σε διαχειρίσεις πριν την έναρξη ισχύος του Ν.3888/2010. Και τούτο διότι, στον οικείο νόμο (Ν.3888/2010) ο φορολογικός νομοθέτης δεν πρόβλεψε χρονική αναδρομή, ενώ και σε κάθε περίπτωση αυτή δεν θα μπορούσε να εκταθεί πέραν των ορίων που θέτει το άρθρο 78 παρ. 2Σ.

Το σύνολο των ανωτέρω έχουν μόλις τεθεί υπό την κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά τη σχετική συζήτηση των προδικαστικών ερωτημάτων στην 16.3.2015.

Επιθυμώντας να συμβάλλει στην επιστημονική συζήτηση, το Δ.Φ.Ν. αποφάσισε να αφιερώσει το παρόν τεύχος στο θέμα της «προσαύξησης περιουσίας» από άγνωστη ή μη νόμιμη αιτία. Για τον λόγο αυτόν, ζήτησε από φίλους, επιστήμονες εξαιρετικού κύρους, οι οποίοι επί χρόνια ασχολούνται με τη φορολογία την τεκμηριωμένη τους άποψη. Στο παρόν λοιπόν τεύχος περιλαμβάνονται σημαντικές και πρωτότυπες μελέτες των Θ. Φορτσάκη / Π. Πανταζόπουλου, Α. Τσουρουφλή, Ι. Δρυλλεράκη, Ι. Φωτόπουλου

και της υπογράφουσας, με τις οποίες προσεγγίζεται διεξοδικά το ζήτημα. Ιδίως, μελετάται η σχέση διαδικαστικών και ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων και η προβολή της σχέσης αυτής στη διάταξη του Ν.3888/2010. Οι μελέτες αυτές καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η αναδρομική εφαρμογή της εν λόγω διάταξης Ν.3888/2010 είναι νόμω αβάσιμη και προσκρούει στο άρθρο 78 του Συντάγματος.

Στο πλαίσιο του ως άνω επιστημονικού διαλόγου το Δ.Φ.Ν. είναι ευτυχές διότι η ενεργοποίηση φίλων, μελετητών και ερμηνευτών του Δ.Φ.Ν. δεν περιορίσθηκε στους προαναφερθέντες. Αλλά, με το άρθρο του Ανδρέα Τσουρουφλή συμφωνούν και για αυτό το προσυπογράφουν με αλφαβητική σειρά και οι εξαιρέτοι πανεπιστημιακοί και μελετητές του φορολογικού δικαίου: Βραχάτη Μαρία, Βύζας Βασίλης, Κεραμέας Γιώργος, Κοννίδας Αλέξανδρος, Μάντζου Ευαγγελία, Μπακάλης Στάθης, Παπαδημητρίου Έλλη, Παπαδημητρίου Στέλλιος, Παπακωστόπουλος Κωνσταντίνος, Σκουζός Θεόδωρος, Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, ο οποίος επιφυλλάσσεται να αποστείλει και ειδική για το θέμα αυτό μελέτη του, Φουφόπουλος Γεώργιος και Ψύλλα Μαίρη. Το Δ.Φ.Ν. ευχαριστεί όλους όσοι ενεργοποιήθηκαν και συμμετείχαν στη σχετική πρωτοβουλία.

Περαιτέρω, επειδή επί δεκαετίες στο Δ.Φ.Ν. επιδιώκουμε τη συμμετοχή στον επιστημονικό διάλογο για τη φορολογία με όρους αντικειμενικότητας, νηφαλιότητας και ισορροπίας, ζητήσαμε και έχουμε τη χαρά να συμπεριλαμβάνουμε στο σημερινό τεύχος-αφιέρωμα και την αντίθετη άποψη, κατά την οποία είναι νόμω βάσιμη η ανάδραση της οικείας διάταξης, όπως η άποψη αυτή εκφράζεται από τον έγκριτο ερμηνευτή του φορολογικού δικαίου, Θ. Ψυχογιό. Τέλος, στο παρόν τεύχος-αφιέρωμα δημοσιεύεται η με αριθμό 5/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία έθεσε τα προδικαστικά ερωτήματα.

Εδώ και δεκαετίες στο Δ.Φ.Ν. προσπαθούμε να συμβάλλουμε στην επιστημονική συζήτηση για τον αποτελεσματικότερο περιορισμό της φοροδιαφυγής, διότι πιστεύουμε ότι μόνο με τον τρόπο αυτόν δύναται να αναταχθεί το κράτος και να επιτευχθούν συνθήκες κοινωνικής δικαιοσύνης, συνοχής και ειρήνης. Ο περιορισμός της φοροδιαφυγής δύναται να επιτευχθεί κυρίως όταν η φορολογική διοίκηση που είναι θεσμικά αρμόδια για τη βεβαίωση των φόρων ασκήσει αποτελεσματικά την κυριαρχική της εξουσία.

Όταν ο φορολογικός νομοθέτης επιχειρεί να καλύψει τυχόν αδράνειες και αστοχίες της δράσης της φορολογικής διοίκησης με μέτρα τα οποία αγγίζουν ή/και δοκιμάζουν τα όρια των συνταγματικών φορολογικών αρχών και των ατομικών δικαιωμάτων, όπως είναι η εξεταζόμενη διάταξη, οι διατάξεις για τις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής κ.ο.κ., τελικώς προκαλεί μεγαλύτερη ζημιά από αυτή που επιδιώκει να θεραπεύσει. Και τούτο διότι, αφενός η φορολογική διοίκηση δεν ανασυγκροτείται και αφετέρου καταλύονται τα συστηματικά εργαλεία προσέγγισης του φορολογικού φαινομένου, με περαιτέρω συνέπεια την κατάλυση της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

Είμαστε ενάντια στη φοροδιαφυγή, όμως η επιλογή των μέσων με τα οποία αποφασίζουμε ως συντεταγμένη πολιτεία να την πολεμήσουμε θα πρέπει να εντάσσονται μέσα στο κέλυφος του κράτους δικαίου που επιθυμούμε να διατηρούμε.

Ασπασία Μάλλιου