

# απόψεις

## Παραγραφή και τέλη χαρτοσήμου

*Το ζήτημα των παραγραφών μας έχει απασχολήσει αρκετές φορές κατά τον τελευταίο χρόνο. Ο θεσμός της παραγραφής πραγματώνει στη φορολογία τον βασικό συνταγματικό κανόνα του κράτους δικαίου, όπως ο κανόνας αυτός επιμέρους εξειδικεύεται και ως αρχή της ασφάλειας δικαίου. Με άλλα λόγια, ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής εκφράζει την αρχή της βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1, 4 Σ.). Ο φορολογούμενος πρέπει να γνωρίζει με ακρίβεια και διαφάνεια τη φορολογική του υποχρέωση. Η δε φορολογική του υποχρέωση πρέπει να εξατομικεύεται από τη φορολογική εξουσία ενός εύλογου χρονικού διαστήματος.*

*Όπως, έχουμε επισημάνει και σε προηγούμενα τεύχη μας, η πρακτική του φορολογικού νομοθέτη να παρατείνει τους χρόνους παραγραφής κατά το τέλος του έτους της κάθε φορά λήξης αυτής και μάλιστα με πολλαπλές συνήθως ενιαύσιες νομοθετικές παρατάσεις δημιουργούσε εντέλει στον υπόχρεο ανασφάλεια σε σχέση με το ύψος της φορολογικής του υποχρέωσης. Καθώς, ο τυχόν φορολογικός έλεγχος εντέλλει ανέτρεπε φορολογικά αποτελέσματα διαχειρίσεων έως και είκοσι χρόνια πριν το έτος εντός του οποίου αυτός διενεργείται.*

*Η τακτική αυτή, εκτός από αντίθετη στον συνταγματικό κανόνα της βεβαιότητας του φόρου, ήταν και βλαπτική για τον τρόπο λειτουργίας της εκτελεστικής (φορολογικής) αρχής. Έχοντας την ασφαλή πεποίθηση της παράτασης του χρόνου παραγραφής, ο φορολογικός - ελεγκτικός μηχανισμός δεν επιτάχυνε τις ελεγκτικές του επαληθεύσεις, ούτε εντατικοποιούσε τους φορολογικούς ελέγχους του ούτε και προτεραιοποιούσε με αποτελεσματικό τρόπο τους ελεγκτικούς του στόχους. Κατά συνέπεια η τακτική αυτή της πολλαπλής παράτασης του χρόνου παραγραφής, εκτός από αντισυνταγματική, επιπρόσθετα συνέβαλε και στον ράθυμο ρυθμό αντίδρασης της εκτελεστικής εξουσίας.*

*Περαιτέρω, η πρακτική αυτή συνιστούσε σοβαρό αντικίνητρο στην παραγωγική - επιχειρηματική δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας καθώς και στην προσέλκυση εισοδημάτων και περιουσιών από το εξωτερικό για επενδυτικές τοποθετήσεις. Αφού, ένας από τους λόγους που δεν εισέρεαν αλλοδαπά κεφάλαια στη χώ-*

ρα ήταν και η έλλειψη διαφανούς και σαφούς γνώσης για το είδος και το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης για αυτά.

Την τακτική αυτή επιχείρησαν να ανακόψουν τα διοικητικά δικαστήρια ουσίας και το Συμβούλιο της Επικρατείας, κατά τα τελευταία έτη. Αφετηρία της προσπάθειας αυτής στάθηκε η νομολογία, κατά την οποία η παραγραφή συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής και ως τέτοια προστατεύεται από τους συνταγματικούς κανόνες της βεβαιότητας και της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.). Ακολούθως, η νομολογία έθεσε όρια στη διάρκεια της παραγραφής, σπηλίτευσε την τακτική των διαδοχικών της παρατάσεων και οριοθέτησε την έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων, ως προϋπόθεση για την παράταση της διάρκειά της.

Σιγά-σιγά, τα αρμόδια δικαστήρια καλούνται να αντιμετωπίσουν όλο και πιο εξειδικευμένα ζητήματα που αφορούν στην παραγραφή και τη διάρκειά της. Ένα από αυτά τα εξαιρετικού ενδιαφέροντος ζητήματα εξετάζει και η με αριθμό 1107/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, την οποία παρουσιάζουμε στο παρόν τεύχος και η οποία διαπραγματεύεται τα όρια της παραγραφής στη φορολογία χαρτοσήμου.

Όπως είναι γνωστό, ο ΚΝΤΧ δεν πρόβλεπε στις επιμέρους διατάξεις του, ειδική ρύθμιση για την παραγραφή και τη διάρκειά της. Η παλαιότερη νομολογία είχε παρέμβει και είχε διαπλάσει ερμηνευτικά ως χρόνο παραγραφής, την εικοσαετία. Η νομολογιακή αυτή παρέμβαση είχε μεγάλο ενδιαφέρον, καθώς συνιστούσε διάπλαση φορολογικού κανόνα κατ' αναλογική εφαρμογή διάταξης ιδιωτικού δικαίου (ΑΚ).

Έτσι η παλαιότερη νομολογία είχε προβεί όχι σε μία αλλά σε δύο τολμηρές επιλογές. Πρωτίστως, είχε ερμηνευτικά διαπλάσει φορολογικό κανόνα, χωρίς να υφίσταται για αυτόν διάταξη τυπικού νόμου. Και ακολούθως, είχε επιλέξει την εφαρμογή θεσμού του ιδιωτικού δικαίου επί της φορολογικής ενοχής, ενοχή που συνιστά το αποτέλεσμα άσκησης κρατικής εξουσίας. Δικαιολογητική βάση για την επιλογή αυτή ήταν ακριβώς η συνταγματική πρόβλεψη του κανόνα της βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 2Σ.), κατά την οποία δεν είναι συνταγματικά ανεκτό το απεράγραπτο φορολογικής υποχρέωσης.

Σήμερα, η συζήτηση αυτή ξαναμπάνει στο τραπέζι. Καθώς, με τη δημοσιευόμενη στο παρόν τεύχος απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών διατυπώνεται η ερμηνευτική προσέγγιση ότι στο πεδίο των τελών χαρτοσήμου και για χρήσεις πριν το 2014, θα πρέπει να εφαρμοστεί αναλογικά πενταετής διάρκεια παραγραφής. Αφού, αυτή η διάρκεια έχει πλέον νομολογιακά καταστεί ο κυρίαρχος βασικός κανόνας διάρκειας της παραγραφής, ως κανόνας που συνάδει με την αρχή του κράτους δικαίου και την αρχή της αναλογικότητας.

Εξαιρετικά ενδιαφέρουσα προσέγγιση που δημιουργεί μια καλοδεχόμενη συζήτηση για τα όρια μεταξύ της αναλογικής εφαρμογής φορολογικών προβλέψεων και την ασφάλεια δικαίου (βεβαιότητα του φόρου).

**Ασπασία Μάλλiou**