

απόψεις

Το «φορολογικό πιστοποιητικό», αφορμή για τη νομολογιακή επιβεβαίωση του συστημικού χαρακτήρα του φορολογικού δικαίου.

Εξαιρετικά σημαντική η μόλις δημοσιευθείσα, με αριθμό 320/2020, απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας¹

Το «φορολογικό πιστοποιητικό» αποτέλεσε έναν σχετικά νέο (2010) θεσμό που προκάλεσε αρκετή δημόσια συζήτηση. Επίκεντρο της συζήτησης αυτής ήταν η συνταγματική ανοχή και τα όρια της δυνατότητας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων κατά την παραχώρηση αρμοδιότητας από τη φορολογική αρχή (εκτελεστική εξουσία) προς τους ιδιώτες (ορκωτοί ελεγκτές). Από το ΔΦΝ είχαμε διατυπώσει τους προβληματισμούς μας για το αν το φορολογικό πιστοποιητικό εναρμονιζόταν με τον συνταγματικό κανόνα της τυπικότητας της φορολογίας (άρθρο 78Σ.). Η βεβαίωση του φόρου (εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού που περιγράφεται στο Νόμο) συνιστά αποκλειστική αρμοδιότητα και μάλιστα κατά δέσμια εξουσία της φορολογικής αρχής και έτσι ούτε αυτή ούτε υποσύνολό της μπορεί να παραχωρηθεί σε ιδιώτες. Και συνιστά αποκλειστική αρμοδιότητα της κρατικής εξουσίας, καθώς το φορολογικό φαινόμενο περιγράφεται στον τυπικό Νόμο και μόνο η φορολογική αρχή δύναται να διαγνώσει το εύρος της φορολογικής υποχρέωσης, λαμβάνοντας υπόψη την αντικειμενική για κάθε φορολογικό υποκείμενο φοροδοτική του ικανότητα. Επικράτησε, πάντως, η αντίθετη άποψη κατά την οποία η παραχώρηση δεν αφορά στη βεβαίωση του φόρου, αλλά περιορίζεται σε βοηθητικές ενέργειες. Μάλιστα, κατά την κρατούσα άποψη, ο θεσμός συμβάλλει στην ασφάλεια δικαίου, αφού ο επιχειρηματίας γνωρίζει άμεσα και με το τέλος της κάθε διαχειριστικής περιόδου τον βαθμό συμμόρφωσής του. Και περαιτέρω, ο θεσμός εντέλει προάγει την ασφάλεια δικαίου και εξυπηρετεί αποτελεσματικά τον κανόνα της βεβαιότητας του φόρου.

¹ Βλ. και σελ. 277 επ. παρόντος τεύχους.

Η αναφορά στους συνταγματικούς φορολογικούς κανόνες δεν έχει μόνο θεωρητική σημασία. Αντίθετα, η τήρησή τους κατά την επιμέρους ενάσκηση της νομοθετικής, της εκτελεστικής και της δικαστικής εξουσίας, διασφαλίζει τον φορολογούμενο από την αυθαίρετη άσκηση της κρατικής εξουσίας. Εξάλλου, η θεσμοθέτησή τους σε συνταγματικό επίπεδο αποτυπώνει αγώνες αρκετών αιώνων για τον περιορισμό της αυθαίρετης κρατικής εξουσίας και τον έλεγχο της από τους πολίτες στο πεδίο της φορολογίας.

Ακριβώς επειδή η πρόταση για τη θεσμοθέτηση του φορολογικού πιστοποιητικού χρησιμοποιήθηκε ως δικαιολογητική βάση την ασφάλεια δικαίου, κατά την αρχική νομοθέτησή της πρόβλεπε δυνατότητα οριστικοποίησης των ειλικρινών αποτελεσμάτων εντός δεκαοκτώ μηνών από την ημερομηνία ηλεκτρονικής υποβολής του πιστοποιητικού στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Απόφαση Υπουργού Οικονομικών πολ. 1159/2011²). Παράλληλα, είχε προβλεφθεί η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει εντός του δεκαοκτάμηνου σε δειγματοληπτικούς φορολογικούς ελέγχους. Καθώς και σε τακτικούς ελέγχους και μέσα στα όρια του γενικού κανόνα της παραγραφής, αν από οιοδήποτε στοιχείο αυτή τυχόν διαπίστωνε βαριά φορολογική παράβαση (φοροδιαφυγή – απόκρυψη φορολογητέας ύλης). Το σύστημα αυτό άρχισε να ξηλώνεται με τη ψήφιση του Ν.4172/2013 (νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος). Και περαιτέρω, με μεταγενέστερη υπουργική απόφαση (πολ. 1034/2015³) επιχειρήθηκε η αναδρομική τροποποίηση της πολ. 1159/2011.

Επικαλούμενες τις μεταγενέστερες αυτές νομοθετικές επιλογές, οι φορολογικές αρχές άρχισαν να διενεργούν φορολογικούς ελέγχους και καταλογισμούς επί χρήσεων έως και το 2013, σε περιπτώσεις ειλικρινών φορολογικών πιστοποιητικών και μετά την πάροδο δεκαοκτάμηνου. Κύριο επιχειρήμα τους ήταν ότι η κανονιστική ρύθμιση του δεκαοκτάμηνου, παρά τη ρητή της διατύπωση, εντούτοις δεν εμποδίζει τη φορολογική αρχή να ελέγξει και να καταλογίσει φόρο. Καθώς ο έλεγχος και η βεβαίωση φόρου συνιστούν άσκηση κυριαρχικής εξουσίας και δεν είναι δυνατός ο περιορισμός της. Περαιτέρω και για την ισχυροποίηση του επιχειρήματος αυτού, η φορολογική αρχή επιχειρήσε να ταυτίσει το δεκαοκτάμηνο με χρόνο παραγραφής. Και τούτο, για να στηρίξει το επιχειρήμα της ότι δεν είναι συνταγματικά ανεκτή η σύντηψη του χρόνου παραγραφής από πέντε έτη (γενικός κανόνας) σε δεκαοκτώ μήνες στις περιπτώσεις των φορολογικών πιστοποιητικών και μάλιστα με κανονιστική (υπουργική) απόφαση και όχι με ρητή διάταξη τυπικού νόμου. Αφού η παραγραφή συνιστά ουσιώδες στοιχείο της φορολογικής ενοχής και για το λόγο αυτό πρέπει

² Δ.Φ.Ν. 2011, σελ. 1311.

³ Δ.Φ.Ν. 2015, σελ. 763 επ.

να ρυθμίζεται μόνο με τυπικό νόμο. Άλλωστε, σπάνιες ήταν οι περιπτώσεις που η φορολογική διοίκηση πράγματι ενεργοποιήθηκε έγκαιρα και διενήργησε φορολογικό έλεγχο εντός του δεκαοκτάμηνου, όπως νομοθετικά προβλεπόταν.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας κλήθηκε να ελέγξει πρόσφατα τη συνταγματική ανοχή της τακτικής αυτής, κατά την οποία εντός του δεκαοκτάμηνου δεν είχε διενεργηθεί έλεγχος αλλά πάντως μετά την πάροδο αυτού και εντός πενταετίας αλλά χωρίς οιαδήποτε ένδειξη φοροδιαφυγής, η φορολογική αρχή πρόβαινε σε φορολογικό έλεγχο και τυχόν καταλογισμό. Και μόλις εκδόθηκε η με αριθμό 320/2020 απόφασή του. Με την εν λόγω απόφαση, κατά πλειοψηφία το Συμβούλιο Επικρατείας επικατέστηκε με στιβαρό τρόπο τις ουσιώδεις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.). Επικύρωσε έτσι με σαφήνεια ότι το φορολογικό συνιστά συστημικό δίκαιο, η εφαρμογή και η ερμηνεία του οποίου οριοθετεί την ισορροπία μεταξύ της αναγκαίας για την επιβίωση του κράτους είσπραξης δημοσίων εσόδων και της ιδιωτικής δράσης των πολιτών του, κατά την οποία πρέπει να προστατεύονται τα ατομικά τους δικαιώματα.

Με την απόφαση αυτή, το ανώτατο δικαστήριο:

- Καθόρισε τα όρια εντός των οποίων είναι ανεκτή η παραχώρηση ελεγκτικού έργου σε ιδιώτες (καθήκοντα συλλογής, επεξεργασίας και εκτίμησης σχετικών στοιχείων).
- Αποσαφήνισε τη διαφορά μεταξύ διαδικασίας οριστικοποίησης φορολογικών αποτελεσμάτων και παραγραφής της δυνατότητας της φορολογικής αρχής για έλεγχο και βεβαίωση του φόρου. Ιδίως, επιβεβαίωσε ότι η πάροδος 18μήνου από την έκδοση ειλικρινούς φορολογικού πιστοποιητικού συνιστά διαδικασία περαίωσης – οριστικοποίησης αποτελεσμάτων. Ενώ, τόσο πριν από αυτήν όσο και μετά από αυτήν είναι ανεκτός ο φορολογικός έλεγχος και καταλογισμός και πάντα εντός των ορίων του χρόνου παραγραφής (γενικός κανόνας). Μάλιστα, η διάρκεια της παραγραφής συνιστά ουσιώδες στοιχείο αυτής και μπορεί να οριστεί μόνο με τυπικό νόμο και όχι με κανονιστικές (υπουργικές) αποφάσεις.
- Επιπρόσθετα, επιβεβαίωσε ότι συνιστά ανεκτή επιλογή ο περιορισμός του ελέγχου και καταλογισμού μετά την οριστικοποίηση (18μηνου) μόνο υπό περιορισμένες προϋποθέσεις (κριτήρια κινδύνου που αντανakλούν βαριές περιπτώσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης). Ενώ, ο περιορισμός αυτός δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της οριστικοποίησης μετά την πάροδο του 18μήνου σε παραγραφή.

Πέρα όμως όλων των πιο πάνω, το ουσιώδες που επιβεβαίωσε η πρόσφατη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (πλειοψηφία) είναι το ουσιαστικό περιεχό-

μενο της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Με ένα στέρεα δομημένο σκεπτικό, το ανώτατο δικαστήριο υπαινίχθηκε ότι η κρατική εξουσία δεν πρέπει να κάνει «ζαβολιές». Η επιχειρούμενη με τη μεταγενέστερη υπουργική απόφαση (πολ.1034/2015) αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων συντελεσθείσας περαιώσης (πολ.1159/2011) αντιβαίνει στις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου. Εκδήλωση της οποίας αποτελεί η απαίτηση ο καταλογισμός φόρου, ως μέτρο περιοριστικό της οικονομικής ελευθερίας, να στηρίζεται σε σαφή και προβλέψιμη νομοθέτηση. Με άλλα λόγια, δεν τιμά την κρατική εξουσία το εκ των υστέρων «ξήλωμα» των από αυτή νομοθετηθέντων, επειδή ο ελεγκτικός της μηχανισμός τυχόν δεν ανταποκρίθηκε έγκαιρα ούτε επειδή εκ των υστέρων τυχόν έγινε αντιληπτό ότι το αρχικό νομοθετικό πλαίσιο για το φορολογικό πιστοποιητικό δεν συνιστούσε ασφαλές βοηθητικό εργαλείο στη βεβαίωση του φόρου.

Η απόφαση αυτή πιθανόν να οδηγήσει σε ακύρωση φορολογικών καταλογισμών που έλαβαν χώρα χωρίς η φορολογική αρχή να σεβαστεί τις συστημικές αρχές του φορολογικού δικαίου. Έτσι, ίσως αυτή να βλάψει το εισπρακτικό συμφέρον του Δημοσίου. Το εισπρακτικό όμως συμφέρον του Δημοσίου δεν δύναται να εξυπηρετείται με ενέργειες (καταλογισμούς) ενάντια στον Νόμο και ιδίως ενάντια στο συνταγματικό πλαίσιο. Ούτε είναι ανεκτό να εξυπηρετείται το ταμειακό συμφέρον του Δημοσίου με μη νόμιμες ενέργειες. Άλλωστε, η ερμηνευτική πλοήγηση της απόφασης προάγει το ευρύτερο δημόσιο συμφέρον. Καθώς, ερμηνεύει και οριοθετεί αρχές που έχουν τεθεί για να προσταπίζουν τα δικαιώματα των πολιτών που στηρίζουν τη χώρα. Έτσι, ελπίζουμε ότι η απόφαση θα συμβάλει στην ενεργοποίηση της κρατικής εξουσίας, ώστε αυτή να νομοθετεί πιο προσεκτικά, προληπτικά και όχι αναδρομικά. Τέλος, ελπίζουμε ότι θα ενεργοποιήσει τους ελεγκτικούς φορολογικούς μηχανισμούς, ώστε να δρουν πιο γρήγορα και πιο αποτελεσματικά.

Η έκδοση τέτοιων αποφάσεων μας γεμίζει αισιοδοξία, καθώς επιβεβαιώνει ότι η χώρα διατηρεί αντανakλαστικά οριοθέτησης της κρατικής εξουσίας έναντι της ιδιωτικής δράσης.

Ασπασία Μάλλιου

**Αγαπητοί μας συνδρομητές και φίλοι του Δ.Φ.Ν.,
παρακαλούμε όλους σας με αίσθημα κοινωνικής ευθύνης
να προσέχετε τους εαυτούς σας και τους γύρω σας.
Με υπομονή, αυξημένη συνειδητότητα και προσοχή,
θα ξεπεράσουμε και αυτόν τον κίνδυνο.
Ευχές σε όλους σας!**