

Η ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΩΣ ΛΟΓΟΣ ΔΙΑΚΟΠΗΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ

*Γεώργιος Σ. Μυλωνογιάννης
Διαχειριστής & Εταίρος της Δικηγορικής Εταιρείας
"Φορτσάκης, Διακόπουλος, Μυλωνογιάννης & Συνεργάτες"*

Με τις τελευταίες αποφάσεις του ΣΤΕ σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και να κοινοποιεί τις σχετικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου αυτού¹, ήρθαν στο προσκήνιο του φορολογικού δικαίου με τον πλέον εμφατικό τρόπο, οι συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου, η αρχή τη προβλεψιμότητας ως ειδικότερη εκδήλωση της και η αρχή της αναλογικότητας. Ενόψει των νομολογιακών αυτών εξελίξεων δημιουργείται έντονος προβληματισμός για την συνταγματικότητα των διατάξεων περί διακοπής της παραγραφής που διατυπώνεται στο Άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το Άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Νόμου.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του Άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, *"Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης"*.

Στην παρ. 11 του Άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι *"Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων*

¹ (ολομ. ΣΤΕ 1738/2017, ΣΤΕ επταμελής Β' Τμήμα 2934, 2935/2017)

και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους".

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι για τις χρήσεις που το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις οριστικού προσδιορισμού του φόρου, ρυθμίζεται από το Ν. 4174/2013, το δικαίωμα κοινοποίησης των πράξεων αυτών και επομένως το δικαίωμα επιβολής φόρου, δεν υπόκειται σε προθεσμία παραγραφής εφόσον κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου από τη λήξη του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο υπήρχε η υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχει εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου.

Στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 4174/2013 υπάγονται ως προς το ζήτημα της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου οι χρήσεις από 1-1-2014 και εντεύθεν και όταν πρόκειται για εγκλήματα φοροδιαφυγής από 1-1-2012 και μετά.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1192/2017 που έκανε αποδεκτή την ΝΣΚ 268/2017, κατ'εφαρμογή των κριθέντων από τις αποφάσεις Ολ. ΣτΕ 1738/2017 και 2934/ 2935/2017, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή η αναδρομική ισχύς των περί παραγραφής διατάξεων του Ν. 4174/2013 για χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του Νόμου αυτού έτους. Δοθέντος ότι ο Ν. 4174/2013 δημοσιεύθηκε το ημερολογιακό έτος 2013 (ΦΕΚ 170/26-7-2013), η ανωτέρω αναδρομικότητα δεν μπορεί να επεκταθεί σε έτη προηγούμενα της 1-1-2012².

Υπό το φως των οριζομένων στις ανωτέρω διατάξεις των Άρθρων 36 παρ. 1 και 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται κατά τις ανωτέρω χρήσεις (2012 και 2013 εφόσον συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής και από 1-1-2014 ανεξαρτήτως ύψους αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης), να επιβάλει φόρο με την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου που έχουν εκδοθεί εντός της αρχικής πενταετίας, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή χωρίς

² (Σκέψεις 5, 6 και 10 της ΣτΕ 1738/2017 Ολομ. και 5,6 της ΣτΕ 2934/2017 Σκέψη 18 ΝΣΚ 268/2017)

περιορισμό και μετά την πάροδο της πενταετίας. Αυτή η απρόθεσμη δυνατότητα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου που εισάγεται με τον Ν. 4174/2013, δεν υφίστατο κατά τον προϊσχύσαντα ΚΦΕ (Ν. 2238/94) διότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής καταλάμβανε και την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου, γεννά σοβαρό προβληματισμό σχετικά με τη συνταγματικότητα των διατάξεων αυτών.

A) Τα Νομολογιακά δεδομένα σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για επιβολή φόρου

Σύμφωνα με τις σημαντικότερες σκέψεις της πάγιας πλέον Νομολογίας του Συμβουλίου Επικρατείας σχετικά με την προθεσμία παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων, η αρχή της ασφάλειας δικαίου που απορρέει από την αρχή του Κράτους Δικαίου, επιβάλλει την σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με αυστηρότητα στις διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και κυρώσεων για την παράβαση των σχετικών διατάξεων (ΣΤΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, 1738/2017 Ολομέλεια Σκέψη 5, 2937/2017). Η ίδια συνταγματική αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικούμενου αναφορικά με την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω.

Συνακόλουθα για την επιβολή επιβαρύνσεων με μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής προβλεπόμενη εκ των προτέρων και με διάρκεια επαρκώς προβλέψιμη για το διοικούμενο. Μετά δε τη λήξη της προθεσμίας αυτής να μην είναι δυνατή η επιβολή φόρου, τέλους, εισφοράς ή οποιαδήποτε σχετικής κύρωσης. Επιπλέον η λήξη της παραγραφής δεν πρέπει να εξαρτάται από ενέργειες δημόσιας αρχής αλλά να προσδιορίζεται συγκεκριμένα στο νόμο³. Επιπλέον οι φορολογούμενοι δικαιούνται να εκκαθαρίζουν με ταχύτητα τις υποχρεώσεις τους ώστε να προγραμματίζουν την οικονομική τους

³ (ΣΤΕ 1738/2017)

δραστηριότητα και να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά και σχετικώς μικρά χρονικά διαστήματα διότι συσσώρευση οφειλών πολλών ετών και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα στους φορολογούμενους και τελικά μικρή εισπραξιμότητα εσόδων από το Δημόσιο. Άλλωστε τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι απλώς η βεβαίωση των φόρων και των κυρώσεων αλλά η είσπραξή τους⁴.

B) Οι εξεταζόμενες διατάξεις

Η διάκριση μεταξύ βεβαιώσεως των φόρων και κοινοποίησης αυτών με την έννοια ότι το μεν δικαίωμα του Δημοσίου για βεβαίωση υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, σύμφωνα με την παρ. 1 του Άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, αλλά το δικαίωμα κοινοποίησης της πράξης επιβολής του φόρου ή της κύρωσης στον φορολογούμενο δεν υπόκειται σε χρονικό περιορισμό μετά την εμπρόθεσμη βεβαίωσή του, καταλήγει σε παραβίαση των ανωτέρω συνταγματικών αρχών. Την άποψη αυτή είχε διατυπώσει άλλωστε η επιστημονική υπηρεσία της Βουλής κατά την επεξεργασία του Ν. 4254/2014 με τον οποίο προστέθηκε το εδάφιο της παρ. 11 του Άρθρου 72 ΚΦΔ⁵

⁴ (ΣΤΕ Ολομέλεια 1738/2017, 2934, 2935/2017).

⁵ Με την προτεινόμενη υποπερίπτωση β' της περίπτωσης 18 προστίθενται νέα εδάφια στην παράγραφο 11 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συμφώνως προς τα οποία, «όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό». Παρατηρείται, ομοίως, ότι, στο βαθμό που οι προτεινόμενες ρυθμίσεις καταλαμβάνουν υποθέσεις για τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου έχει ήδη «παραγραφεί» λόγω μη κοινοποίησης των πράξεων καταλογισμού φόρου εντός των νόμιμων προθεσμιών, αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος (πρβλ. ΣΤΕ 3936/2013, 2962/2013, 750-751/2008, 3606/2004, 70/2004, 523/2000, 139/1998, 1104/1992, 4710-4712/1985, 3141/1985, 2866/1985, 2034/1974). Περαιτέρω, ως προς υποθέσεις για τις οποίες το σχετικό δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης δεν έχει «παραγραφεί», επισημαίνεται ότι οι προτεινόμενες ρυθμίσεις δεν συνάδουν προς τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

I. Είναι προφανές ότι με τη βεβαίωση του φόρου ή της κύρωσης και μέχρι την κοινοποίησή της στον φορολογούμενο ο τελευταίος αγνοεί τόσο την ύπαρξη του φορολογικού αυτού βάρους όσο και τους λόγους που το προκάλεσαν. Επομένως μέχρι την κοινοποίηση αυτή, ο φορολογούμενος βρίσκεται σε κατάσταση αγνοίας σχετικά με την τυχόν εκ μέρους του παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας. Παρέπεται ότι η διατήρηση της κατάστασης αυτής επ' αόριστον συνιστά παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου όπως αναλύθηκε ανωτέρω υπό παρ. Α. Η ανυπαρξία χρονικού περιορισμού για την κοινοποίηση της πράξης επιβολής φόρου μετά την εμπρόθεσμη βεβαίωσή του, έχει ως αποτέλεσμα το δικαίωμα επιβολής του φόρου να καθίσταται अपαραγράφτο. Με τον τρόπο αυτό δεν ικανοποιείται η ανάγκη ταχείας εκκαθάρισης των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και ελλοχεύει ο κίνδυνος σώρευσης οφειλών πολλών ετών όταν αυτές βεβαιώνονται μεν σε εύλογο χρόνο (εντός πενταετίας) αλλά καθίστανται απαιτητές με την κοινοποίησή τους κατά την ανέλεγκτη κρίση της φορολογικής διοίκησης, με μεγάλη καθυστέρηση εν σχέσει προς το χρόνο βεβαίωσης.

Η άενη δυνατότητα κοινοποίησης ενός βεβαιωθέντος φόρου ή κύρωσης είναι ισοδύναμη κατ' αποτέλεσμα με την αλληπάλληλη επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου διότι και στις δύο περιπτώσεις παραβιάζεται η αρχή της ασφάλειας δικαίου που επιτάσσει την άρση κάθε αμφιβολίας του φορολογουμένου σχετικά με την φορολογική του συμμόρφωση εντός συγκεκριμένου χρόνου και ταυτόχρονα ενθαρρύνει την απραξία της Διοίκησης σχετικά με την είσπραξη των εσόδων.

II. Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί πως η χωρίς χρονικό περιορισμό δυνατότητα κοινοποίησης των πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου γεννά σοβαρά ζητήματα συνταγματικότητας κατά την εφαρμογή των ποινικών διατάξεων που σχετίζονται με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Η απόκρυψη αυτή όταν έχει ως συνέπεια την αποφυγή πληρωμής φόρου ύψους 100.000 έως 150.000 ευρώ (εκτός ΦΠΑ) ανά χρήση έχει

πλημμεληματικό χαρακτήρα και τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών. Η προθεσμία βεβαίωσης του φόρου αυτού είναι εικοσαετής σύμφωνα με το Άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013. Η πράξη αυτή μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της στον φορολογούμενο. Σύμφωνα με την παρ. 2 του Άρθρου 68 του Ν. 4174/2013 η παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής αρχίζει από την τελεσιδικία της δικαστικής απόφασης επί της προσφυγής ή από την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας ασκήσεως προσφυγής. Συνεπώς, η κοινοποίηση αποτελεί αφετηρία της παραγραφής και για το ποινικό μέρος της απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Εάν υποθεθεί ότι είναι συνταγματικά ανεκτή η χωρίς περιορισμό δυνατότητα κοινοποίησης της πράξης επιβολής φόρου, εφόσον προϋπήρξε βεβαίωση του φόρου, τότε καθίσταται αόριστη και χωρίς χρονικό ορίζοντα η πιθανότητα ποινικής ευθύνης του φορολογούμενου και σε κάθε περίπτωση υπερβαίνει την εικοσαετία. Συνεπώς, η διάρκεια της ποινικής ευθύνης ακόμα και για πλημμεληματική φοροδιαφυγή όχι απλά μπορεί να υπερβαίνει την εικοσαετία από την διάπραξη της, αλλά μπορεί να επεκταθεί πέραν του προσδόκιμου επιβίωσης του φορολογούμενου δοθέντος ότι η παραγραφή της έχει ως αφετηρία την χωρίς προθεσμία κοινοποίησης και κατ' επέκταση χωρίς προθεσμία οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής ή την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η διάταξη του Άρθρου 36 παρ. 1 του Ν. 4147/2013 που προβλέπει τη διακοπή της παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησης και επιβολής φόρου λόγω της προηγούμενης βεβαίωσης του φόρου αυτού εντός της πενταετούς (ή εικοσαετούς σε περίπτωση φοροδιαφυγής) προθεσμίας, παραβιάζει τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.