

Πρωτογενείς καταθέσεις και εμβάσματα – Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

Πηγή: www.efstathopoulos-law.gr

Του Γεώργιου Σπ. Ευσταθόπουλου

1. Οι προσφάτως εκδοθείσες αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κατέδειξε την εκ μέρους του Φορολογικού Ελέγχου εξαιρετικά πλημμελή εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του Νόμου 3888/2010.

Συγκεκριμένα, δυνάμει της παρ. 3 του άρθρου 15 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010) προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/1994, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ότι: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»

Προς το σκοπό ορθής εφαρμογής της άνω διατάξεως, η Διοίκηση παρείχε διευκρινιστικές οδηγίες με την εκδοθείσα ΠΟΛ 1095/2011 (παρ. 10), στην οποία προβλέπεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 15 Ν. 3888/2010 ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση προέκυψε πριν ή μετά τις 30.9.2010 ημερομηνία ψήφησης του νόμου και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30.9.2010.

Με την επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, οι Φορολογικές Αρχές διενεργούν Ελέγχους και καταλογίζουν υπέρογκους φόρους και πρόστιμα σε περίπτωση διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς φορολογουμένων ή διενέργειας

εμβασμάτων στο εξωτερικό σε βάθος δεκαετίας, δηλαδή σε οικονομικά έτη προ της δημοσίευσης του άνω νόμου (30.9.2010). Πρόκειται δηλαδή σαφώς για υιοθέτηση και εφαρμογή φορολογικών διατάξεων αναδρομικής ισχύος.

Ωστόσο, ο φορολογικός καταλογισμός φόρων και προστίμων, με την εφαρμογή των άνω διατάξεων για οικονομικά έτη προ του έτους 2010 προσκρούει στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, στο οποίο ορίζεται ότι: «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Επίσης, σύμφωνα με τις γενικές αρχές του δικαίου (άρθρο 2 ΑΚ) ορίζεται ότι: «ο νόμος ορίζει περί του μέλλοντος και δεν έχει αναδρομική δύναμη»

Η υποστηριζόμενη σταθερά από τις Φορολογικές Αρχές αντίθετη εκδοχή, με την επίκληση της παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29.4.2011, δυνάμει της οποίας ορίζεται ότι οι διατάξεις άρθρου 15 Ν. 3888/2010 ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση προέκυψε πριν ή μετά τις 30.9.2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30.9.2010, τυγχάνει απαράδεκτη και για το λόγο ότι δεν είναι δυνατόν να τεθεί κανόνας δικαίου με αναδρομική ισχύ διά διευκρινιστικής οδηγίας της διοίκησης και όχι διά τυπικού νόμου (δηλαδή νόμου που ψηφίζεται από τη Βουλή των Ελλήνων).

Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε ότι η προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένου που επήλθε μέσω τραπεζικών καταθέσεων από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, εφόσον προέκυψε σε χρόνο που δεν ίσχυε ακόμη η ως άνω διάταξη, δεν υπαγόταν σε φορολόγηση. Με την παραδοχή αυτή, το Δικαστήριο έκρινε πλημμελείς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις φορολογικής αρχής, ως ερειδόμενες σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, και τις ακύρωσε.

2. Επιπροσθέτως, παρατηρείται το φαινόμενο ο Φορολογικός Έλεγχος να καταλογίζει πρόστιμα ΚΒΣ με βάση την άνω διάταξη (περί προσαυξήσεως περιουσίας άρθρου 15 Ν.

3888/2010) εάν ο φορολογούμενος έχει την ατυχία να είναι επιτηδευματίας (π.χ. μη έκδοση φορολογικού παραστατικού για παροχή υπηρεσιών).

Αντιθέτως, εάν ο φορολογούμενος τυγχάνει μη επιτηδευματίας (π.χ. μισθωτός) δεν είναι δυνατή η επιβολή προστίμου ΚΒΣ (ή διαφοράς ΦΠΑ) αλλά μόνο η επιβολή διαφοράς φόρου εισοδήματος. Τούτο τυγχάνει μη νόμιμο, καθόσον η άνω διάταξη αφορά το φορολογικό αντικείμενο της Φορολογίας Εισοδήματος και όχι του ΚΒΣ, ενόψει και του στενώς ερμηνευτέου των φορολογικών νόμων. Περαιτέρω, η διά της άνω πρακτικής άνιση μεταχείριση φορολογουμένων (π.χ. επιτηδευματιών σε σχέση με μισθωτούς) προσκρούει σε συνταγματικές διατάξεις (άρθρα 4 και 5 Σ)

3. Επισημαίνεται τέλος ότι εξαιρετικά σημαντικό ζήτημα είναι η εκ μέρους της Διοίκησης ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Συγκεκριμένα, η απαγόρευση της αναδρομικότητας αφορά και την διαδικασία αλλά και την μέθοδο εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης.

Ειδικότερα, ο έλεγχος, στα πλαίσια της υπ' αυτού εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 15 Ν. 3888/2010, εφαρμόζει τη διάταξη του άρθρου 67B του ν. 2238/1994, που προστέθηκε με την παρ. 14 άρθρου 4 του ν. 4038/2012, με την οποία θεσπίστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, με το άρθρο δε 37 του ίδιου νόμου, ορίσθηκε ότι ισχύει από τη δημοσίευση του στο ΦΕΚ (2.2.2012).

Με την παρ. 6 άρθρου 8 του ν. 4110/2013, που ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ (23.1.2013), ορίσθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 67B εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις, για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

Με το νόμο 4174/2013, θεσπίστηκε ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, που ετέθη σε ισχύ την 1.1.2014, στο Α' μέρος του οποίου, κεφάλαιο έβδομο «περί Φορολογικών Ελέγχων», ορίζει και τις μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού (άρθρο 27 § 1) της

φορολογητέας ύλης, οι οποίες, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1:

«εφαρμόζονται με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, σε όλες τις χρήσεις για τις οποίες, κατά την θέση σε ισχύ του Κώδικα, δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, ή έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, αλλά δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου».

Με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, παρέχεται στον Γενικό Γραμματέα η νομοθετική εξουσιοδότηση να καθορίσει, με απόφασή του, το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου, τον τρόπο εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Κατά τη νομοθετική αυτή εξουσιοδότηση, ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, εξέδωσε την Απόφαση ΠΟΛ. 1050/2014 (ΦΕΚ 8474/25.2.2014) και καθόρισε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου με τις μεθόδους του εμμέσου προσδιορισμού, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της Φορολογητέας ύλης Φορολογούμενων φυσικών προσώπων.

Ωστόσο, βάσει του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 άρθρου 78 του Συντάγματος:

«το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από την φορολογία και η απονομή συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Δυστυχώς, διαπιστώνεται ότι όχι μόνο αποτέλεσαν και δη αναδρομικώς αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αλλά και υπερέβη αυτήν ο Γενικός Γραμματέας με την απόφασή του αυτή, καθόσον τα φορολογητέα εισοδήματα, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη δεν προσδιορίζονται βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής που αναφέρονται στην παρ. 1 άρθρου 27 του ν. 4174/2013, όπως μέχρι τώρα εφαρμόζοντο οι αρχές και τεχνικές αλλά κατ' απόκλιση απ' αυτές.

Με τον έμμεσο αυτόν τρόπο ελέγχου των καταθέσεων, ουσιαστικά επιβάλλεται αναδρομική φορολογία με νέο αυτής αντικείμενο,

αυτό των καταθέσεων που τουλάχιστον σε ορισμένες περιπτώσεις προέρχονται από αποταμιεύσεις μιας ζωής.

Μάλιστα, η ΠΟΛ. 1050/2014 και πάλι καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης και παντελώς αυθαίρετα, όρισε στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 7 ότι:

«το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η ελεγκτική υπηρεσία».

Δηλαδή, το κεφάλαιο από τις οικονομίες ετών, θα έπρεπε να το είχαμε δηλώσει στη φορολογική αρχή για να είναι στην διάθεσή της (παρόλο ότι δεν υπήρχε η σχετική προς τούτο υποχρέωση), προκειμένου να μην υπαχθεί εκ νέου σε φορολογία, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, ως και της αρχής περί αποδεικτικών μέσων και βάρους απόδειξης του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και Διαδικασίας.

Ο κ. Γεώργιος Σπ. Ευσταθόπουλος είναι δικηγόρος παρ' Αρείω Πάγω, εξειδικευθείς στο φορολογικό Δίκαιο και συνεργάτης της [Artion A.E.](#)