

Απόφαση του ΣτΕ περί της αντισυνταγματικής διαδοχικής παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής

Του Γεωργίου Σπ. Ευσταθόπουλου, δικηγόρου παρ' Αρείω Πάγω, σε συνεργασία με τον Γεώργιο Αθ. Δαλιάνη, οικονομολόγο – φοροτεχνικό και Ιδρυτή του Ομίλου ARTION ΑΕ.

Ως γνωστόν, διά της υπ' αρ. 675/2017 αποφάσεως του Β' Τμήματος του ΣτΕ, το μείζον ζήτημα της πρακτικής της Διοίκησης να παρατείνει συνεχώς την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό προστίμων, φόρων, τελών κ.λ.π. με συγκεκριμένους νόμους (και δη τους Ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009 και 3842/2010) παραπέμφθηκε προς οριστική κρίση στην Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου της Χώρας.

Η Ολομέλεια του ΣτΕ εξέδωσε την υπ' αρ. **1738/2017 απόφαση**, με την οποία, κρίνονται τα ακόλουθα (επιγραμματικά αναφερόμενα):

(α) η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια στα πλαίσια της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 Συντάγματος), η δε μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης έτος.

(β) η προθεσμία της παραγραφής πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο. Διάταξη νόμου περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού ημερολογιακού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντίθετη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας του δικαίου.

(γ) οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό φορολογικών βαρών παραβιάζουν όχι μόνο την αρχή της αναλογικότητας και του Κράτους Δικαίου αλλά και την αρχή της ασφάλειας του δικαίου, που πηγάζει από τις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, γιατί παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.

(δ) με την πρακτική του Δημοσίου να παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων λίγο πριν από τη λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής, η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1194 (ΚΦΕ) πενταετής παραγραφή φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν.

Περαιτέρω, στην εν λόγω απόφαση της Ολομέλειας, περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες κρίσεις:

(α) «η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια ενόψει μάλιστα του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (π.χ. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων, κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, χωρίς να χρειάζονται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων, έτσι δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν οι προισχυουσες διατάξεις, σε χρόνο κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα εργαλεία αυτά» και

(β) «η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός επιβάλλει προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος την ταχύτητα κατά το δυνατόν εκκαθάρισης των υποχρεώσεων των φορολογουμένων,

προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και κατά τακτά και σχετικώς μικρά χρονικά διαστήματα διότι η συσσώρευση των οφειλών πολλών ετών, λόγω μη της παρόδου μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και η αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών, μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα»

Τα ανωτέρω αποτελούν τα σημαντικότερα σημεία της αποφάσεως της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία σε γενικές γραμμές ευθυγραμμίζεται προς την απόφαση του Β' τμήματος (υπ' αρ. 675/2017).

Επισημαίνεται ότι, διά της εν λόγω αποφάσεως, κρίθηκε το καθεστώς παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων και όχι εάν εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 που προβλέπει την βασική προθεσμία παραγραφής (ήτοι την πενταετία) σε σχέση με την προβλεπόμενη από τη διάταξη της παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου που προβλέπει τις περιπτώσεις της δεκαετούς παραγραφής.

Καίτοι δεν έχει δημοσιευθεί ακόμα το σώμα της απόφασης της Ολομέλειας (και ως εκ τούτου περαιτέρω ανάλυση αυτής δεν είναι δυνατή επί του παρόντος), φρονούμε ότι πρέπει να παραθέσουμε σχετικά παραδείγματα προκειμένου να γίνει κατανοητή αυτή η εξαιρετικά σημαντική απόφαση του ΣτΕ.

Παράδειγμα 1°

Έστω ότι ο φορολογικός έλεγχος ερευνά τις χρήσεις 2000 έως 2010 κατά το έτος 2017.

Σύμφωνα με τα όσα έγιναν δεκτά από το ΣτΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό προστίμων και φόρων:

- άρχισε για την χρήση 2000 την 31.12.2001 και έληξε την 31.12.2006
- άρχισε για την χρήση 2001 την 31.12.2002 και έληξε την

31.12.2007

– άρχισε για την χρήση 2002 την 31.12.2003 και έληξε την 31.12.2008

– άρχισε για την χρήση 2003 την 31.12.2004 και έληξε την 31.12.2009

– άρχισε για την χρήση 2004 την 31.12.2005 και έληξε την 31.12.2010

– άρχισε για την χρήση 2005 την 31.12.2006 και έληξε την 31.12.2011

– άρχισε για την χρήση 2006 την 31.12.2007 και έληξε την 31.12.2012

– άρχισε για την χρήση 2007 την 31.12.2008 και έληξε την 31.12.2013

– άρχισε για την χρήση 2008 την 31.12.2009 και έληξε την 31.12.2014

– άρχισε για την χρήση 2009 την 31.12.2010 και έληξε την 31.12.2015

– άρχισε για την χρήση 2010 την 31.12.2011 και έληξε την 31.12.2016

Για τον άνω υπολογισμό λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

(α) η Ολομέλεια του ΣτΕ έκρινε ως αντισυνταγματικούς (και επομένους μη εφαρμοστέους) τους νόμους 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009 και 3842/2010 κατά τις διατάξεις αυτών που προβλέπουν παράταση του δικαιώματος καταλογισμού φόρων και προστίμων για τους αναφερόμενους ανωτέρω λόγους

(β) η αντισυνταγματικότητα των διατάξεων των άνω νόμων έγκειται στο γεγονός ότι εξεδόθησαν σε χρόνο που η έναρξη των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου ήταν προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως τους οικονομικό έτος. Δηλαδή η

παράταση του χρόνου της παραγραφής έπρεπε να δοθεί με νόμο θεσπιζόμενο το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης έτος. Ειδικότερα, η παράταση της χρήσεως 2000 έπρεπε να έχει δοθεί με νόμο έτους 2002, της χρήσεως 2001 με νόμο έτους 2003, της χρήσεως 2002 με νόμο έτους 2004 κ.ο.κ. Ο δε νόμος αυτός θα έπρεπε να μνημονεύει ρητώς την χρήση που η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται.

(γ) επισημαίνεται ότι οι άνω νόμοι που κρίθηκαν αντισυνταγματικοί προέβλεπαν (σύμφωνα με τη γραμματική τους διατύπωση) παράταση του χρόνου παραγραφής χρήσεων που κατά το χρόνο εκδόσεώς τους έληγε η αρχική ή η κατά παράταση προθεσμία.

Παράδειγμα 2° : περίπτωση ελέγχου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων

Έστω ότι ο φορολογικός έλεγχος ερευνά τις χρήσεις 2000 έως 2010 κατά το έτος 2017, έχοντας στη διάθεσή του κάποιο συμπληρωματικό στοιχείο και, επομένως, η βασική πενταετής παραγραφή (άρθρου 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994) επεκτείνεται στην δεκαετία (άρθρο 84 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994).

Σύμφωνα με τα όσα έγιναν δεκτά από το ΣτΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό προστίμων και φόρων:

- άρχισε για την χρήση 2000 την 31.12.2001 και έληξε την 31.12.2011
- άρχισε για την χρήση 2001 την 31.12.2002 και έληξε την 31.12.2012
- άρχισε για την χρήση 2002 την 31.12.2003 και έληξε την 31.12.2013
- άρχισε για την χρήση 2003 την 31.12.2004 και έληξε την 31.12.2014

- άρχισε για την χρήση 2004 την 31.12.2005 και έληξε την 31.12.2015
- άρχισε για την χρήση 2005 την 31.12.2006 και έληξε την 31.12.2016
- άρχισε για την χρήση 2006 την 31.12.2007 και έληξε την 31.12.2017
- άρχισε για την χρήση 2007 την 31.12.2008 και λήγει την 31.12.2018
- άρχισε για την χρήση 2008 την 31.12.2009 και λήγει την 31.12.2019
- άρχισε για την χρήση 2009 την 31.12.2010 και λήγει την 31.12.2020
- άρχισε για την χρήση 2010 την 31.12.2011 και λήγει την 31.12.2021

Σημειωτέον ότι συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί ένα πληροφοριακό δελτίο ή έκθεση ελέγχου φορολογικής αρχής που διεξήγαγε έλεγχο σε αντισυμβαλλόμενο ελεγχόμενου (π.χ. περίπτωση εικονικών φορολογικών στοιχείων) ή μία καταγγελία (π.χ. πωλητή ακινήτου για λήψη αφανούς τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου).

Όπως έχουμε αναφέρει σε προηγούμενη αρθρογραφία μας, οι καταθέσεις σε ημεδαπές και αλλοδαπές τράπεζες με εμβάσματα δεν μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία και να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής, όπως απεφάνθη το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με τις υπ' αρ. 3820 και 3821/2016 αποφάσεις του, οι οποίες όμως έχουν προσβληθεί με αιτήσεις αναιρέσεως και αναμένεται η συζήτησή τους εντός του Ιουλίου 2017.

Τέλος, επισημαίνονται εν προκειμένω και τα ακόλουθα:

(α) είναι προφανές ότι, για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται

στην απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, και οι επόμενοι νόμοι (από το έτος 2011 και εντεύθεν), με τους οποίους παρατάθηκε η προθεσμία παραγραφής, είναι αντισυνταγματικοί και επομένως μη εφαρμοστέοι.

(β) εφόσον το καθεστώς της παρατάσεως της παραγραφής κρίθηκε μη συμβατό προς τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος τότε βασίμως δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι και η διάρκειά της δεν δύναται να υπερβαίνει το ένα έτος.

(γ) κρίσιμο επίσης ζήτημα είναι πως θα αντιμετωπιστούν εφεξής οι φορολογούμενοι από τις ελεγκτικές αρχές (κατά τους εν εξελίξει φορολογικούς ελέγχους) αλλά και τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ (κατά την εξέταση των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών).

Ο κ. Γεώργιος Σπ. Ευσταθόπουλος είναι δικηγόρος παρ' Αρείω Πάγω, εξειδικευθείς στο Φορολογικό Δίκαιο και συνεργάτης της Artion A.E.

www.artion.gr