

Περίληψη της απόφασης του Β΄ Τμήματος ΣτΕ 320/2020 επταμ., σχετικά με την περαιώση χρήσεων κατόπιν φορολογικού πιστοποιητικού ιδιώτη ελεγκτή.

26/02/2020

Περαιώση χρήσεων κατόπιν φορολογικού πιστοποιητικού ιδιώτη ελεγκτή - Μεταβολές του οικείου κανονιστικού καθεστώτος - Αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

(Α) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της ιδιαίτερα σοβαρής, από απόψεως συνθηκών τέλεσης ή/και ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5, 26 και 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος και βασικό έργο της φορολογικής Διοίκησης.

Στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας φορολογικών ελέγχων δεν αποκλείεται από τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 2 του Συντάγματος η ανάθεση καθηκόντων συλλογής, επεξεργασίας και εκτίμησης σχετικών στοιχείων σε ιδιώτες (φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου), τα οποία διαθέτουν αποδεδειγμένα τα αναγκαία προς τούτο προσόντα και την κατάλληλη εξειδίκευση και εμπειρογνωμοσύνη (πρβλ. ΣτΕ 1865-1870/2019 επταμ., 2825/2014, 2589/2014, ΠΕ 72/2014, ΠΕ 678/2001), όπως μπορούν να θεωρηθούν ότι είναι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν εγγραφεί στο μητρώο του ν. 3693/2008.

Ωστόσο, η άσκηση από ιδιώτες τέτοιου έργου, προκειμένου να είναι συμβατή με τις διατάξεις των άρθρων 26 (παρ. 2), 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος και ενόψει όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην πρώτη περίοδο, πρέπει να τελεί υπό τον έλεγχο της φορολογικής Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ ΣτΕ 1865-1870/2019 επταμ., 3946/2002, 2589/2014, 2825/2014 και ΠΕ 678/2001). Τούτο σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι, κατά την έννοια των προαναφερόμενων συνταγματικών διατάξεων,

(α) ο “φορολογικός έλεγχος” εκ μέρους ιδιωτών ελεγκτών δεν μπορεί να προβλέπεται ή/και να λειτουργεί ως νόμιμο υποκατάστατο του ελέγχου της φορολογικής Διοίκησης, και

(β) βεβαίωση από ιδιώτη ελεγκτή ότι δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να ληφθεί νομίμως υπόψη από τη φορολογική Διοίκηση ως κριτήριο επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο από αυτήν, εντός του οριζόμενου στον νόμο χρόνου παραγραφής,

(γ) πρέπει να προβλέπεται δυνατότητα (επαν)ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση, ο οποίος να ασκείται με ορισμένη διαδικασία και εντός ευλόγου χρόνου από την ως άνω βεβαίωση, μετά, δε, την άπρακτη παρέλευση του χρόνου αυτού δεν αποκλείεται να θεωρείται ότι έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος από τη φορολογική Διοίκηση και ότι η υπόθεση έχει περαιωθεί, εφόσον οι όροι διενέργειας του (επανε)ελέγχου (όπως ιδίως διενέργειά του σε αντιπροσωπευτικό δείγμα υποθέσεων, εντός ικανού για τη διεκπεραίωσή του διαστήματος, με επιφύλαξη του δικαιώματος της φορολογικής Διοίκησης να διενεργεί εντός του οριζόμενου στον νόμο χρόνου παραγραφής έλεγχο σε περιπτώσεις που ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα φοροδιαφυγή και δη ιδιαίτερως σοβαρή, από απόψεως συνθηκών τέλεσης ή/και ποσού) διαφυλάσσουν τον χαρακτήρα του φορολογικού ελέγχου ως βασικού έργου της φορολογικής Διοίκησης,

(δ) με τον τρόπο αυτό δεν μεταβάλλεται η προθεσμία της οριζόμενης από τον νόμο γενικώς ισχύουσας παραγραφής, αφού, με στόχο, πέραν της ταχείας εκκαθάρισης των φορολογικών υποχρεώσεων των υποκείμενων στις οικείες ρυθμίσεις υποχρέων, μεταξύ άλλων, και την εξοικονόμηση ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού του ελεγκτικού μηχανισμού της

φορολογικής Διοίκησης, προς εξασφάλιση της περισσότερο ορθολογικής και αποτελεσματικής λειτουργίας της, προσδιορίζεται κατά χρόνο και κατ' είδος η έκταση του φορολογικού ελέγχου, μετά την ολοκλήρωση του οποίου μπορεί να προβλέπεται ότι επέρχεται περαίωση (των φορολογικών υποθέσεων των) χρήσεων υπό τις οριζόμενες στον νόμο προϋποθέσεις. [με μειοψηφία ενός Παρέδρου]

(Β) Με το άρθρο 5 (παρ. 2, 5 και 6) της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (όπως αυτή τροποποιήθηκε μεταγενέστερα) ορίστηκε ότι οι έλεγχοι της φορολογικής αρχής διενεργούνται και ολοκληρώνονται εντός 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., με εξαίρεση τις περιπτώσεις της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών – εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και της αποδεδειγμένης διαπίστωσης παραβάσεων των άρθρων 39 και 39Α του ν. 2238/1994 (στις περιπτώσεις αυτές ο έλεγχος μπορούσε να γίνει εντός του χρόνου παραγραφής της αντίστοιχης χρήσης).

Συνακόλουθα, με το άρθρο 6 (παρ. 1 περίπτ. α) της ίδιας ως άνω Α.Υ.Ο. προβλέφθηκε ότι, εφόσον μέσα σε 18 μήνες από την έκδοση έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη δεν εντοπίζονται φορολογικές παραβάσεις από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 5 ελέγχους της φορολογικής αρχής, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δεν καταλείπεται, κατ' αρχήν, δυνατότητα άλλου ελέγχου, παρά μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για τις προαναφερόμενες σημαντικές παραβάσεις της παράγραφου 6 του άρθρου 5 της εν λόγω Α.Υ.Ο.. Με τις ανωτέρω ρυθμίσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 (όπως αυτή ίσχυε πριν από την τροποποίησή της με την Α.Υ.Ο.ΠΟΛ 1034/2015) δεν τροποποιήθηκε ο οριζόμενος στο άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και εφαρμοζόμενος στην επίδικη χρήση (έτους 2012) κανόνας περί πενταετούς παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για έκδοση, κατόπιν ελέγχου, πράξης επιβολής/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αλλά προσδιορίστηκε κατά χρόνο και κατ' είδος η έκταση του φορολογικού ελέγχου και καθιερώθηκε περίπτωση περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων, όπως η επίδικη, υπό τις προϋποθέσεις

(α) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις,

(β) της άπρακτης παρόδου της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας των 18 μηνών από την υποβολή της εν λόγω έκθεσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., χωρίς εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων από τους ελέγχους της φορολογικής αρχής,

(γ) της απουσίας στοιχείων ή ενδείξεων για τις οριζόμενες από τον νόμο σοβαρές παραβάσεις. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων παραπάνω, οι διατάξεις της ως άνω υπουργικής απόφασης και των διατάξεων, κατ' εξουσιοδότηση των οποίων εκδόθηκε δεν αντίκεινται στο Σύνταγμα και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του Δημοσίου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. [με μειοψηφία ενός Παρέδρου]

(Γ) Η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 εκδόθηκε βάσει της διάταξης της παραγράφου 8α του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (όπως αυτή τέθηκε με το άρθρο 21 παρ. 10 του ν. 3943/2011), με την οποία χορηγήθηκε νομοθετική εξουσιοδότηση για τον καθορισμό των επί μέρους φορολογικών αντικειμένων του ελέγχου που διενεργούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδουν, τον τρόπο, το χρόνο και τη διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Οι διατάξεις της ως άνω Α.Υ.Ο., στο σύνολό τους, άρα και κατά το μέρος που προέβλεπαν αποκλειστική προθεσμία διενέργειας ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση κατόπιν της έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού ή έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και περαίωση της χρήσης μετά την πάροδο τέτοιας προθεσμίας, κυρώθηκαν με τυπικό νόμο, πρώτα με την παράγραφο 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013, όπως δε τροποποιήθηκαν στη συνέχεια, με την περίπτωση 20 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014.

Το γεγονός της κύρωσης της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011 με τις προαναφερόμενες διατάξεις τυπικών νόμων δεν αναιρείται από την έλλειψη πανηγυρικής διατύπωσης αυτών περί νομοθετικής κύρωσης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011.

Ούτε τίθεται άλλωστε ζήτημα αναδρομικής κύρωσής της, αφού, κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος των κυρωτικών αυτής διατάξεων, δεν είχαν εξαντληθεί οι ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής της και άρα κατελήφθησαν από τις ως άνω διατάξεις τυπικών νόμων από την έναρξη ισχύος αυτών και εφεξής. Παράλληλα με την προαναφερόμενη διάταξη του ν. 4254/2014 προβλέφθηκε η δυνατότητα τροποποίησης της εν λόγω υπουργικής απόφασης (εννοείται ως προς τις ίδιες χρήσεις, στις οποίες είχε εφαρμογή).

Με δεδομένο, όμως, ότι η διάταξη αυτή, ορίζοντας ότι η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 «μπορεί να τροποποιηθεί ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε.», δεν περιέχει καθ' ύλην προσδιορισμό του αντικείμενου της εξουσιοδότησης ούτε, πολύ περισσότερο, την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση, όπως παγίως απαιτείται (ΣτΕ Ολομ. 1749/2016, 520/2015, 3013/2014, 1210/2010 κ.ά.), θα πρέπει να θεωρηθεί ότι παραπέμπει κατά τούτο, δηλαδή ως προς τον καθ' ύλην προσδιορισμό και την ουσιαστική ρύθμιση του αντικείμενου της εξουσιοδότησης, στην αρχική εξουσιοδοτική διάταξη της παραγράφου 8α του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. ν. 3842/2010, απαιτώντας επιπρόσθετα την ύπαρξη γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε..

Όπως προαναφέρεται, η εν λόγω νομοθετική εξουσιοδότηση αφορούσε στον καθορισμό των επί μέρους φορολογικών αντικειμένων του ελέγχου που διενεργούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδουν, τον τρόπο, τον χρόνο και τη διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Δοθέντος, όμως, ότι ως τέτοιο δεν μπορεί να θεωρηθεί η, δια της κατάργησης των ρυθμίσεων περί της κατά χρόνο και καθ' είδος έκτασης του φορολογικού ελέγχου, ανατροπή των αποτελεσμάτων περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων, όπως η επίδικη (έτους 2012), η οποία συντελέστηκε σύμφωνα με τους όρους των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013 και της περίπτωσης 20 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η τροποποίηση των ρυθμίσεων αυτών που επιχειρήθηκε με την ΠΟΛ. 1034/31.12.2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών δεν ήταν νόμιμη ως κείμενη εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Άλλωστε, η αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων συντελεσθείσας περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων, όπως η επίδικη, σύμφωνα με τους όρους των προμνημονευόμενων διατάξεων, η οποία εν προκειμένω επιχειρήθηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1034/2015, θα αντέβαινε

(α) στις θεμελιώδεις αρχές (α) του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου (τόσο κατά το Σύνταγμα όσο και κατά την ΕΣΔΑ), εκδήλωση των οποίων αποτελεί η απαίτηση ο καταλογισμός φορολογικής παράβασης, συνακόλουθα δε του αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων, ως μέτρο περιοριστικό της επιχειρηματικής ελευθερίας και του δικαιώματος επί της περιουσίας, να στηρίζεται σε σαφή και προβλέψιμη στην εφαρμογή της νόμιμη βάση (πρβλ. ΣτΕ 144/2015, 909/2015, 290/2019 κ.ά.), πράγμα που προϋποθέτει, άλλωστε, την αποφυγή αποσπασματικών ρυθμίσεων και συνεχών μεταβολών αυτών, κατεσπαρμένων μάλιστα σε περισσότερα κείμενα (τυπικών ή/και ουσιαστικών) νόμων, με συνέπεια να δυσχεραίνεται η κατανόηση και, ως εκ τούτου, και η εφαρμογή τους από τον μέσο επιμελή φορολογούμενο,

(β) στην έχουσα εφαρμογή στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος (ΣτΕ 2828/2016, 2607/2018) αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εφόσον θα ανέτρεπε τη σταθερή και δικαιολογημένη, δημιουργηθείσας ως εκ της νομοθετικής ρύθμισης του θέματος (άρθρα 8 παρ. 9 ν. 4110/2013 και πρώτο υποπαρ. Δ2 περ. 20 ν. 4254/2014), πεποίθηση των φορολογουμένων επιχειρήσεων ως προς τις οποίες επληρούντο οι κρίσιμες προϋποθέσεις

(i) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις,

(ii) της παράδοσης της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας των 18 μηνών από την υποβολή της εν λόγω έκθεσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., χωρίς εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων από τους ελέγχους της φορολογικής αρχής,

(iii) της απουσίας στοιχείων ή ενδείξεων για τις οριζόμενες από τον νόμο σοβαρές παραβάσεις] ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων, αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων για τις φορολογικές υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων. [με μειοψηφία ενός Παρέδρου]