

Η Απόδειξη μέσω των Νομίμων Τεκμηρίων στην Φορολογική Δίκη: Το Τεκμήριο του Άρθρου 28 Α ΚΦΕ

Παναγιώτης Ν. Σοϊλεντάκης, Διδάκτωρ Νομικής, Μεταδιδακτορικός Ερευνητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ, Δικηγόρος

I. Εισαγωγή

Στις φορολογικές διαφορές, ο νομοθέτης για την ανεύρεση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και πάταξη της φοροδιαφυγής, έχει επιλέξει την εισαγωγή νομίμων τεκμηρίων και εμμέσων τεχνικών ελέγχου. Η Φορολογική Αρχή δεν υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει οι αρχές που διέπουν το είδος και το βαθμό αποδείξεως να μην καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Άρα η τέλεση της φορολογικής παραβάσεως μπορεί να προκύπτει όχι βάσει αμέσων αποδείξεων αλλά εμμέσων, δηλαδή νομικών τεκμηρίων. Κατά την νομολογία τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους αποδείξεως, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτιμήσεως των αποδεικτικών στοιχείων. Το γεγονός αυτό δικαιολογείται από τη φύση και τη δυσχέρεια εντοπισμού των παραβάσεων φοροδιαφυγής που αποτελεί τον βασικότερο λόγο της εισαγωγής της έμμεσης αποδείξεως. Περαιτέρω δικαιολογείται από το ότι η έμμεση απόδειξη παραβάσεως φοροδιαφυγής συνδέεται με το βάρος του φορολογούμενου να παράσχει εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες εξηγήσεις σχετικά με την οικονομική του δραστηριότητα ή και κατάσταση, ώστε να αρθούν οι δικαιολογημένες υπόνοιες παραβατικής του συμπεριφοράς, οι οποίες πηγάζουν από ορισμένες αντικειμενικές ενδείξεις. Ωστόσο ως προς την έμμεση απόδειξη μέσω νομίμων τεκμηρίων έχει εκφραστεί ιδιαίτερος προβληματισμός σε σχέση με τους κανόνες αποδείξεως και της κατανομής του σχετικού βάρους, ιδίως υπό το πρίσμα της εισαγωγής της έννοιας του «επιπέδου αποδείξεως» (standard of proof). Ο προβληματισμός αυτός είναι γενικότερος και αφορά σε όλα τα νόμιμα τεκμήρια της φορολογικής νομοθεσίας, ωστόσο ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το τεκμήριο προσδιορισμού του εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών κατά το άρθρο 28 Α ΚΦΕ.

II. Έννοια και χαρακτηριστικά των νομίμων τεκμηρίων κατά το δικονομικό δίκαιο

Νόμιμα τεκμήρια είναι συμπεράσματα που συνάγει ο νόμος για άγνωστα περιστατικά από άλλα γνωστά, με σκοπό να διευκολύνει τον δικαστή να διαπιστώσει την αλήθεια ή αναλήθεια ισχυρισμών των διαδίκων, των οποίων η απόδειξη είναι αδύνατη ή πολύ δύσκολη. Στην ουσία πρόκειται για κανόνες αποδείξεως¹. Δηλαδή, σε

¹ Απ. Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές, § 5, 26.

αντίθεση προς τα δικαστικά τεκμήρια, νόμιμα τεκμήρια (μαχητά ή αμάχητα) είναι εκείνα που θεσπίζονται από τον νόμο. Αποτελούν ένα «προκαταβολικό συμπέρασμα», το οποίο ο νομοθέτης επιβάλλει στον δικαστή, υπολαμβάνοντας το αμφίβολο ως βέβαιο και το πιθανό ως πλήρως αποδεδειγμένο, επειδή σε ορισμένες περιπτώσεις, περιστασιακά αναφερόμενες από τον νόμο, η ουσιαστική αλήθεια της δικαστικής αποφάσεως κρίνεται δευτερεύουσα σε σχέση με την κοινωνική αποστολή της δικαιοσύνης².

Κατά τη διδασκαλία του δικονομικού δικαίου και ειδικότερα της πολιτικής δικονομίας, η χρήση των τεκμηρίων συνδέεται με την έμμεση απόδειξη, την πιθανολόγηση και την αντιστροφή του βάρους αποδείξεως. Στα τεκμήρια δεν αποκλείεται η πιθανολόγηση της βάσεως του τεκμηρίου, εφ' όσον αυτή προβλέπεται. Ο δικαστής οφείλει να αρκεσθεί στην πιθανολόγηση του ισχυρισμού του διαδίκου, βάσει του νομίμου τεκμηρίου. Αντιστοίχως, ο διάδικος κατά του οποίου στρέφεται το τεκμήριο πρέπει να αποδείξει τους ισχυρισμούς του με τους ίδιους κανόνες που ισχύουν για την εφαρμογή του νομίμου τεκμηρίου. Συνεπώς, η δικονομική λειτουργία του νομίμου τεκμηρίου επικεντρώνεται στο ότι ο διάδικος, που υποχρεούται σε πλήρη απόδειξη ή πιθανολόγηση, απαλλάσσεται του βάρους αποδείξεως όταν το αποδεικτέο γεγονός αποτελεί τη βάση του τεκμηρίου. Δηλαδή, το νόμιμο τεκμήριο αποτελεί τροποποίηση των κανόνων περί του βάρους αποδείξεως και δεν σχετίζεται με το είδος αποδείξεως³.

III. Τα νόμιμα τεκμήρια στην φορολογία και η συνταγματικότητα τους

Όσον αφορά στις φορολογικές διαφορές, αυτές διέπονται από άλλους κανόνες αποδείξεως. Η φορολογική αρχή μπορεί να στοιχειοθετήσει φορολογική παράβαση όχι μόνο με άμεσες αποδείξεις, δηλαδή αδιάσειστα στοιχεία, αλλά και με έμμεσες, δηλαδή «τεκμήρια», αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διαπράξεως της αποδιδόμενης παραβάσεως. Τούτο κατά την πάγια νομολογία⁴ δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους αποδείξεως, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτιμήσεως των αποδεικτικών στοιχείων. Λόγω της ανάγκης πατάξεως της φοροδιαφυγής εισάγεται διαφορετικός βαθμός αποδείξεως για τη φορολογική αρχή σε σχέση με εκείνον του φορολογούμενου, ο οποίος καλείται να αποδείξει τους ανταποδεικτικούς ισχυρισμούς του βάσει πλήρους αποδείξεως.

Περαιτέρω, ως προς την συνταγματικότητα των νομίμων τεκμηρίων, το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχθηκε ότι από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5, 73 και 78 του Συντάγματος συνάγεται ότι ο κοινός νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια σε σχέση με τη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος με στόχο την διακρίβωση της

² Ν. Παϊσίδου, Έννοια και λειτουργία των τεκμηρίων στην πολιτική δίκη, Πρακτικά 27ο Συνεδρίου ΕΕΔ, σελ. 156.

³ Γ. Μητσόπουλος, Η πιθανολόγηση εν τω αστικό δικονομικό δικαίω, 1952, σελ. 58.

⁴ Ενδεικτικά ΣτΕ 884/2016, ΔΦΝ 2016, 1079.

πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των υπόχρεων και τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Συνεπώς η δια τεκμηρίων σύλληψη της φορολογητέας ύλης δεν αντίκειται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 20 του Συντάγματος, εφ' όσον έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα, συναφή προς το αντικείμενο και τον χαρακτήρα της ρυθμίσεως και δεν αφίστανται της κοινής πείρας και λογικής. Έτσι όταν οι σύζυγοι συμμετέχουν σε εταιρεία το εξ αυτής εισόδημα της συζύγου προστίθεται στο του συζύγου, διότι ο νόμος θεωρεί ότι πρόκειται για μη πραγματική άσκηση ανεξάρτητης δραστηριότητας. Το τεκμήριο αυτό δεν αντίκειται ούτε στο άρθρο 4 ούτε στο άρθρο 21 ούτε στο άρθρο 20 παρ. 1 Συντ., διότι είναι επιτρεπτό λόγω των οικογενειακών δεσμών και καθιερώνεται μαχητό τεκμήριο (ΣτΕ 4101/1997, ΔΔίκ 1999, 755)⁵. Το νόμιμο τεκμήριο είναι μαχητό, όταν επιτρέπει την ανατροπή του συμπεράσματός του με απόδειξη του αντιθέτου από ό,τι ο νόμος τεκμαίρει, και αμάχητο όταν δεν επιτρέπεται η ανατροπή του συμπεράσματος του με απόδειξη του αντιθέτου από το νόμο. Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου όταν ένα νόμιμο τεκμήριο δεν θεσπίζεται ρητώς ως αμάχητο θεωρείται μαχητό (ΣτΕ Ολ. 2527/2013, ΔιΔίκ, 2013, 1190). Υποστηρίχθηκε από την θεωρία η ορθή γνώμη, η οποία έγινε δεκτή από τη νομολογία (ΣτΕ 1841/2005, 340/2000, 884/2016, ΔιΔίκ 2016, 286), ότι δεν είναι νοητή η πρόβλεψη αμάχητων τεκμηρίων διότι ο καθορισμός τους ως αμάχητων μπορεί να οδηγήσει στη φορολογία πλασματικού εισοδήματος, στο μέτρο που ο φορολογούμενος δεν έχει δικαίωμα ανταποδείξεως. Το αυτό ισχύει και για τα αμάχητα τεκμήρια υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών που οδηγούν στην επιβολή εισφορών διότι δεν ανταποκρίνονται σε πραγματική απασχόληση κατά παράβαση του άρθρου 22 παρ. 5 Συντ. (ΣτΕ Ολ. 1545/2008, ΕΔΚΑ 2008, 473, ΣτΕ 2433/2017, 16/2022)⁶. Όταν συμβαίνει αυτό, παραβιάζεται η αρχή της κάθετης και οριζόντιας φορολογικής ισότητας, καθώς η μέθοδος αυτή οδηγεί στην ίση φορολόγηση ανομοίων περιπτώσεων και αντιστρόφως, και παράλληλα περιορίζεται το δικαίωμα δικαστικής προστασίας. Τα φορολογικά τεκμήρια είναι συνταγματικώς ανεκτά στο μέτρο που συμβαδίζουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και τα δικαστήρια πρέπει να ελέγχουν εάν η βάση και τα αποτελέσματα του τεκμηρίου συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας⁷.

IV. Το τεκμήριο του άρθρου 28^A ΚΦΕ

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω προϋποθέσεων πρέπει να εξεταστεί και το προσφάτως νομοθετηθέν τεκμήριο του άρθρου 28^A ΚΦΕ. Με τη νέα διάταξη που εισήχθη με το άρθρο 15 ν. 5073/2023, θεσπίσθηκε νόμιμο τεκμήριο περί τού ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανάλογο με τον χρόνο ασκήσεως του επαγγέλματος, την απασχόληση προσωπικού, τον κύκλο εργασιών και το ετήσιο ποσό του μικτού κατώτατου μισθού, όπως ορίζεται στις

⁵ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2020, σελ. 167, υποσημ. 381, Β. Μπουκουβάλα, Το δικαίο της απόδειξης στις διοικητικές διαφορές ουσίας, 2022, σελ. 263., Π. Σοϊλεντάκης, Η απόδειξη στις φορολογικές διαφορές, σελ. 176.

⁶ Β. Μπουκουβάλα, ανωτ., σελ. 265.

⁷ Γ. Μέντης, Έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, σελ.35, Κ. Φινοκαλιώτης, ανωτ.

οικείες διατάξεις. Στην περίπτωση αμφισβητήσεως από τον φορολογούμενο του ποσού που προκύπτει από την εφαρμογή του τεκμηρίου, ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (άρθρο 23 ΚΦΔ) για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού. Βάσει αυτών των προβλέψεων του εξεταζόμενου τεκμηρίου γεννώνται αρκετοί προβληματισμοί.

A. Καταρχάς συνάγεται ότι αρκεί η ιδιότητα του υποκειμένου του φόρου, δηλαδή του φορολογούμενου που ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, για την ενεργοποίηση του τεκμηρίου κατ' εφαρμογήν του οποίου προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή το ελάχιστο εισόδημα του υποκειμένου του φόρου. Συνεπώς τίθεται το ερώτημα: ταυτίζεται το υποκείμενο με το αντικείμενο του φόρου; Σημειώνεται ότι επί του τέλους επιτηδεύματος που θεσπίστηκε με το αρ. 31 ν. 3986/2011 και αποτελεί χαρακτηριστική περίπτωση ταύτισης του υποκειμένου με το αντικείμενο του φόρου, η ρύθμιση κρίθηκε συνταγματική⁸. Το ίδιο ισχύει και για τα όμοια συστήματα τεκμαρτού προσδιορισμού του φόρου στα οποία παρατηρείται σύμπτωση του υποκειμένου με το αντικείμενο του φόρου, των νόμων 1591/1986 και 2214/1994⁹.

B. Επόμενος προβληματισμός είναι η φορολόγηση πλασματικού και όχι πραγματικού εισοδήματος, βάσει του τεκμηρίου. Από την αρχή της νομιμότητας του φόρου απορρέει η αρχή της φορολογίας του πραγματικού εισοδήματος¹⁰. Άλλωστε, κατά την διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος νοείται ότι αντικείμενο του φόρου είναι το εισόδημα, υπό την αυτονόητη και αναγκαία, για τον εννοιολογικό προσδιορισμό του, προϋπόθεση, ότι το οριζόμενο στο νόμο ως εισόδημα, αποτελεί αύξηση της καθαρής θέσης της περιουσίας του φορολογουμένου¹¹. Ο τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος θεσπίζεται για την περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της διαφεύγουσας φορολογικής ύλης. Όμως το ανέφικτο εφαρμογής λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος δεν πρέπει να οφείλεται στην αδυναμία του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής Αρχής, αλλά στην κατάσταση των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, από τα οποία δεν μπορεί να προκύψουν λογιστικώς τα οικονομικά αποτελέσματα. Η υπαιτιότητα δηλαδή για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος δεν πρέπει να βαρύνει την διοίκηση αλλά τον διοικούμενο¹². Ερωτάται συνεπώς: είναι σύμφωνο με το Σύνταγμα το τεκμήριο του άρθρου 28^A που καταλήγει στον προσδιορισμό πλασματικού εισοδήματος, ενόψει ότι δεν συντρέχει περίπτωση ανέφικτου προσδιορισμού του πραγματικού εισοδήματος;

⁸ Γ. Μέντης, Ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος, Συμβολή στην ερμηνεία των άρθρων 28^A έως 28^E του ΚΦΕ, ΘΠΔΔ, τ. 12/2023 σελ. 1259, Γ. Δελλής, Η συνταγματικότητα ή όχι του αντικειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ΔΦΝ 1996, σελ 841.

⁹ ΣτΕ Ολ 4340/1983.

¹⁰ Γ. Κατρινάκης, ερμηνεία άρθρου 7 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος-ερμηνεία κατ' άρθρον, επιμέλεια Γ. Μέντης.

¹¹ Γ. Μέντης, ανωτ., σελ. 1255.

¹² Γ. Μέντης, ανωτ., σελ. 1260.

Γ. Επίσης τίθεται ο προβληματισμός, εάν το τεκμήριο του άρθρου 28^Α ΚΦΕ είναι συμβατό με τα διδάγματα της κοινής πείρας. Ναι μεν το υπό εξέταση τεκμήριο βασίζεται στο ετήσιο ποσό του μεικτού κατώτατου μισθού, όμως δεν λαμβάνονται υπ' όψη κριτήρια, τα οποία κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας διαφοροποιούν το ελάχιστο εισόδημα, όπως το αντικείμενο των εργασιών, ο συντελεστής καθαρού κέρδους, ο τόπος ασκήσεως της δραστηριότητας, η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης. Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, το αντικείμενο της επιχείρησης, το μέγεθος και ο τόπος ασκήσεώς της, αποτελούν κριτήρια του μεγέθους της οικονομικής της δραστηριότητας, των καθαρών κερδών και συνεπώς του ελάχιστου κέρδους της¹³.

Δ. Ο σημαντικότερος προβληματισμός που τίθεται είναι εάν το τεκμήριο που θεσπίστηκε είναι μαχητό ή όχι. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 28^Α ΚΦΕ προβλέπονται ενδεικτικά ορισμένες περιπτώσεις ως προϋποθέσεις για τη δυνατότητα του φορολογουμένου να αμφισβητήσει την εφαρμογή του τεκμηρίου. Και αυτές, είναι: η στρατιωτική θητεία, η φυλάκιση, η νοσηλεία, η εγκυμοσύνη, οι φυσικές καταστροφές, και άλλες τέτοιες περιπτώσεις¹⁴. Η αναφορά αυτή του νομοθέτη σε περιπτώσεις έστω ενδεικτικά, καθιστά άρα το τεκμήριο αμάχητο για κάποιες μη αναφερόμενες κατηγορίες;

Σε σχέση με το εάν το τεκμήριο είναι μαχητό, προβληματίζει εάν η προβλεπόμενη δυνατότητα του φορολογουμένου να ζητήσει φορολογικό έλεγχο κατά το άρθρο 23 ΚΦΔ καθιστά το τεκμήριο μαχητό. Κατ' αρχήν η υπαγωγή στον φορολογικό έλεγχο δεν εξαρτάται από τη βούληση του φορολογουμένου¹⁵, αλλά αποτελεί μονομερές δικαίωμα της φορολογικής Αρχής. Ο φορολογούμενος υπόκειται στον έλεγχο της φορολογικής αρχής εκ προοιμίου, είτε αμφισβητήσει είτε δεν αμφισβητήσει τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματός του. Βάσει της ρυθμίσεως αυτής θα μπορούσε κανείς να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το βάρος ανατροπής του τεκμηρίου που φέρει ο φορολογούμενος συντελείται μέσω του ελέγχου ή υπό άλλη διατύπωση η φορολογική αρχή που φέρει το βάρος αποδείξεως του τεκμηρίου, φέρει παράλληλα και το βάρος ανταποδείξεως του.

Τέλος, κατά την ισχύουσα φορολογική διαδικασία, η αμφισβήτηση του τεκμηρίου μπορεί να γίνει είτε με διατύπωση επιφυλάξεως κατά το άρθρο 20 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ακολούθως με άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της ρητής ή σιωπηρής απορρίψεως της επιφυλάξεως από τη φορολογική διοίκηση είτε με άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξεως διοικητικού προσδιορισμού, που εκδίδεται μετά την υποβολή της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος από τον υπόχρεο. Η εκ των υστέρων αμφισβήτηση του τεκμηρίου αφού έχει εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού, στο πλαίσιο του ελέγχου που ζητά ο φορολογούμενος, ο

¹³ Γ. Μέντης, ανωτ., σελ. 1261.

¹⁴ Η ανάκληση αδείας λειτουργίας της ατομικής επιχειρήσεως ή αδείας ασκήσεως επαγγέλματος, η απαγόρευση λειτουργίας του καταστήματος ή του χώρου της επαγγελματικής δραστηριότητας για λόγους δημοσίου συμφέροντος και τέλος όπως αναφέρεται «για άλλους λόγους ανωτέρας βίας» που εμποδίζουν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

¹⁵ Γ. Μέντης, ανωτ., σελ. 1264, Π. Σοϊλεντάκης, ανωτ. σελ. 180.

χρόνος και η διάρκεια του οποίου εξαρτάται από τη φορολογική Αρχή είναι αντίθετη προεχόντως στο δικαίωμα του διοικουμένου σε προηγούμενη ακρόαση. Τούτο διότι το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως πρέπει να ασκηθεί πριν την έκδοση καταλογιστικής του φόρου πράξης, δηλαδή της πράξεως διοικητικού προσδιορισμού φόρου και όχι μετά την πράξη που θα εκδοθεί κατόπιν ελέγχου.

Με την απόφαση Α. 1055/17.4.2024 (ΦΕΚ Β' 2284) καθορίστηκε η διαδικασία αμφισβητήσεως του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, που προσδιορίστηκε κατά το άρθρο 28^Α ΚΦΕ. Κατά τα οριζόμενα σε αυτήν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση μετά την έκδοση της πράξεως διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Ως αντικειμενικούς λόγους αμφισβητήσεως που μπορεί να επικαλεσθεί συνυποβάλλοντας και τα προς απόδειξη τα οριζόμενα στη υπουργική απόφαση δικαιολογητικά είναι: α) Η στρατιωτική θητεία, β) η φυλάκιση, γ) η νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική, δ) η αδυναμία ασκήσεως της δραστηριότητας λόγω εγκυμοσύνης, ε) η αδυναμία ασκήσεως της δραστηριότητας 12 μήνες μετά τόν τοκετό ή την υιοθεσία ή την αναδοχή τέκνου, στ) οι εκτεταμένες φυσικές καταστροφές που κατέστησαν αδύνατη συνολικά ή μερικά την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, ζ) η ανάκληση της άδειας λειτουργίας της ατομικής επιχειρήσεώς του ή της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος, η) η απαγόρευση λειτουργίας του καταστήματος ή άλλου χώρου ασκήσεως της επαγγελματικής/επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατόπιν αποφάσεως δημοσίας αρχής για λόγους δημόσιας υγείας ή δημοσίου συμφέροντος, θ) άλλοι λόγοι ανωτέρας βίας, πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, ήτοι ανυπαίτια γεγονότα εντελώς εξαιρετικής φύσεως, μη αναμενόμενα, ούτε ήταν δυνατόν να προληφθούν ή να αποτραπούν από τον φορολογούμενο, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και συνέσεως και τα οποία εμπόδισαν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Τέτοιο γεγονός είναι ιδίως σοβαρό πρόβλημα υγείας του φορολογούμενου ή τέκνου του, λόγω ασθενείας ή ατυχήματος.

Όπως ορθά σημειώνεται, όταν το τεκμήριο ορίζεται μαχητό για κατηγορίες και δη οριακές και περιορισμένες, όπως οι ανωτέρω, συνάγεται εξ αντιδιαστολής ότι για όσους δεν υπάγονται σε μία από τις ανωτέρω κατηγορίες το τεκμήριο είναι αμάχητο¹⁶.

Μαχητό καθιερώνεται το τεκμήριο για όλους όσους υπόκεινται στην εφαρμογή του υπό την προϋπόθεση ότι θα ζητήσουν την διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος υποβάλλει και συμπληρωμένο ερωτηματολόγιο κατά το υπόδειγμα.

V. Επίλογος

Η νομοθετική επιλογή εισαγωγής νομίμων τεκμηρίων για την ανεύρεση της φορολογητέας ύλης καθιστά κανόνα το σύστημα της έμμεσης απόδειξης στην φορολογική δίκη και την φορολογία του πλασματικού και όχι του πραγματικού εισοδήματος. Αναφορικά με την έμμεση απόδειξη, που όπως επισημάνθηκε είναι

¹⁶ Γ. Μέντης, ανωτ. σελ. 1263.

συνυφασμένη κατά την διδασκαλία του δικονομικού δικαίου με την αντιστροφή του βάρους αποδείξεως, ακόμα και στην περίπτωση που σύμφωνα με την νομολογία δεν υπάρχει αντιστροφή του βάρους αποδείξεως στην έμμεση απόδειξη, ο προβληματισμός επικεντρώνεται στην μεγάλη διαφορά του βαθμού αποδείξεως για τον φορολογούμενο, ο οποίος βρίσκεται σε πολύ υψηλότερο επίπεδο σε σχέση με αυτόν της Φορολογικής Αρχής. Τούτο επιρρωνύεται έτι περαιτέρω από το προσφάτως νομοθετηθέν τεκμήριο του άρθρου 28^Α ΚΦΕ. Σε όλα τα ερωτήματα που εκτέθηκαν, απάντηση θα δώσει όπως πάντοτε η νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας. Το τεκμήριο προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος των επαγγελματιών αποτελεί αφορμή προβληματισμού για όσα το ίδιο προβλέπει αλλά και για το δίκαιο της απόδειξης στις φορολογικές διαφορές εν γένει, σε σχέση με το δικαίωμα δικαστικής προστασίας του φορολογουμένου και της αρχής της ισότητας των διαδικών στην φορολογική δίκη.