

ΤΟ ΒΑΡΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΗ: ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ

Ελένη Θεοχαροπούλου, ΔΝ Πανεπιστημίου Paris II, Αναπληρώτρια Καθηγήτρια Φορολογικού Δικαίου Νομικής Σχολής Δημοκριτείου Πανεπιστημίου Θράκης
Δικηγόρος παρ' ΑΠ, ΣτΕ, ΕΣ

1. Εισαγωγή

Η διοικητική (φορολογική) δίκη, καθώς έχει ως σκοπό το δημόσιο συμφέρον διέπεται από το ανακριτικό σύστημα –σε αντίθεση με την πολιτική δίκη, όπου επικρατεί η αρχή της συζήτησης¹- και από ιδιαίτερες δικονομικές αρχές. Εν γένει, το ανακριτικό σύστημα, που διέπει τη διοικητική (φορολογική) δίκη, επιφυλάσσει στο διοικητικό (φορολογικό) δικαστή ένα ευρύ φάσμα εξουσιών και πρωτοβουλιών, με σκοπό την εξακρίβωση της αντικειμενικής αλήθειας. Οι ιδιαίτερες αυτές αρχές που διέπουν τη διοικητική (φορολογική) δίκη αφορούν και την αποδεικτική διαδικασία: τόσο ως προς το ρόλο του δικαστή, όσο και ως προς την κατανομή του βάρους απόδειξης στους διαδίκους (οι οποίοι είναι δικονομικά ίσοι), αλλά και ως προς τον βαθμό ή επίπεδο/ μέτρο απόδειξης, όπως αναφέρει χαρακτηριστικά για το τελευταίο ζήτημα,² ο Πάρεδρος του ΣτΕ κ. Ι. Δημητρακόπουλος. Έτσι, στις περιπτώσεις που το αποδεικτικό υλικό που εισέφεραν οι διάδικοι δεν είναι επαρκές για το σχηματισμό από το διοικητικό (φορολογικό) δικαστήριο πλήρους δικανικής πεποίθησης ή έχει περιέλθει αυτό προς στιγμή σε γνωστικό αδιέξοδο, ο δικαστής διατάσσει τη συμπλήρωση των αποδείξεων.³

Επικεντρώνοντας στο ρόλο του διοικητικού (φορολογικού) δικαστή, έναν ρόλο που κατά την άποψη μου, θα μπορούσε να είναι ιδιαίτερα δυναμικός, θα ερευνηθούν τυχόν εξελίξεις στο ζήτημα αυτό, μετά το ν. 3900/2010, σε επίπεδο αποδεικτικής διαδικασίας. Ειδικότερα, ο ρόλος του δικαστή στη φορολογική δίκη είναι δυναμικός τόσο κατά τη συλλογή του αποδεικτικού υλικού, όσο και κατά την ελεύθερη χρήση και εκτίμηση των αποδείξεων εκ μέρους του.⁴ Τούτο δεν σημαίνει ασφαλώς ότι ο διοικητικός (φορολογικός) δικαστής «αποδεικνύει», αλλά σημαίνει όμως ότι, σύμφωνα με το ανακριτικό σύστημα που διέπει τη διοικητική δίκη, φέρει το βάρος

¹ Για την αρχή της συζήτησης βλ. Κ. Καλαβρός, Εγχειρίδιο Πολιτικής Δικονομίας, Γενικό Μέρος, Διαδικασία στα Πρωτοβάθμια Δικαστήρια,, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2011, σελ. 73, 83, 188, 285, 307, 310, 349.

² Ι. Δημητρακόπουλος, Σύνταγμα, ΕΣΔΑ και ζητήματα (βάρους, είδους και βαθμού) απόδειξης σε φορολογικές υποθέσεις, στην πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (με αφορμή τις αποφάσεις Β' Τμ. Επταμ. 884. 1992, 1993/2016), <https://www.ddikastes.gr/node/1219>, σελ. 9. Ο ίδιος αναφέρει ότι ο βαθμός απόδειξης (standard of proof) είναι έννοια γνωστή στη νομολογία του ΕΔΔΑ (πχ. στο πεδίο του ά. 3 της ΕΣΔΑ) και των δικαστηρίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι συνιστά επιπλέον, βασικό στοιχείο του δικαίου της απόδειξης στην έννομη τάξη διαφόρων κρατών (και όχι μόνο στα αγγλοσαξωνικά νομικά συστήματα). Ως προς τα τρία βασικά στάνταρτ απόδειξης στο δίκαιο των ΗΠΑ ειδικά για τις διοικητικές κυρώσεις, βλ. Ι. Δημητρακόπουλος, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Νομική Βιβλιοθήκη 2014, σελ. 192.

³ Κ. Γιαννόπουλου, Εκτίμηση αποδείξεων από το δικαστήριο της ουσίας, Διοικητική Δίκη 2004 σ. 306 επ.

⁴ Για την ελεύθερη χρήση και εκτίμηση των αποδείξεων εκ μέρους του δικαστή, βλ. Λ. Θεοχαροπούλου, Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό, Θεσσαλονίκη 2002, σελ. 335- 343, Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα Θεσσαλονίκη- Αθήνα 2016, σελ. 810-813, Θ. Φορτσάκη- Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2014, σελ. 680-682, νο 805-808.

διακρίβωσης της αντικειμενικής αλήθειας. Για το λόγο αυτό, ο ρόλος του δικαστή κατά την αποδεικτική διαδικασία στη διοικητική δίκη συνέχεται με τον βαθμό/ επίπεδο ή μέτρο απόδειξης που αναφέρεται στο βαθμό βεβαιότητας που πρέπει να έχει ο δικαστής για τα κρίσιμα πραγματικά γεγονότα, ως προϋπόθεση για το σχηματισμό πλήρους και βεβαίας δικανικής πεποίθησης.

Οι διατάξεις του άρθρου 145 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζουν, βέβαια, τον γενικό κανόνα του συζητητικού συστήματος, βάσει του οποίου, κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του -εκτός αν προβλέπει διαφορετικά ο ουσιαστικός νομοθέτης- και ο αντίδικος δικαιούται σε ανταπόδειξη. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 145 ΚΔΔ ερμηνεύονται σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 33 του ίδιου Κώδικα, οι οποίες καθιερώνουν το ανακριτικό σύστημα, ενόψει του δημοσίου σκοπού τον οποίο υπηρετούν, κυρίως στη φορολογική δίκη. Οι διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΔΔ ορίζουν ότι το διοικητικό δικαστήριο μεριμνά για την πρόοδο της δίκης, λαμβάνοντας όλα τα κατά την κρίση του πρόσφορα μέτρα για τη διακρίβωση της αλήθειας. Για το λόγο αυτό, ο διοικητικός (φορολογικός) δικαστής είναι εξοπλισμένος με ευρύ φάσμα «εξουσιών», όπως τη δυνατότητα αναζήτησης στοιχείων και πληροφοριών από οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό φορέα (άρθρο 155 ΚΔΔ) μέχρι και τη δυνατότητα αυτεπάγγελτης αναζήτησης άλλου αποδεικτικού στοιχείου διαφορετικού από τα προσκομιζόμενα, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι ο δικαστής υπέχει κιόλας προς τούτο αντίστοιχη υποχρέωση.⁵ Μάλιστα, ο δυναμικός ρόλος του διοικητικού (φορολογικού) δικαστή, πέραν του ότι είναι σύμφυτος του ανακριτικού συστήματος, οπωσδήποτε δικαιολογείται για την ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας (χάρη του δημοσίου συμφέροντος) και από το ότι πρέπει να μειωθεί η εξ ορισμού φυσική ανισότητα των διαδίκων, μεταξύ διοικουμένου (φορολογουμένου) και (Φορολογικής) Διοίκησης, επειδή η τελευταία κατέχει τα στοιχεία της υπόθεσης ή ευρίσκεται πλησιέστερα στα αποδεικτέα γεγονότα.⁶

Ένα σύγχρονο καίριο ερώτημα που τίθεται είναι πόσο υπάρχουν περιθώρια, ακόμη και σήμερα, για το διοικητικό (φορολογικό) δικαστή να παίζει αυτό το δυναμικό ρόλο στην αποδεικτική διαδικασία στη φορολογική δίκη.⁷ Τούτο τίθεται

⁵ ΣτΕ 252-29/1987. Βλ. και ά. 174 ΚΔΔ. Πρβλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, *op. cit.*, σελ. 809.

⁶ Δημ. Κοντόγιωργα - Θεοχαροπούλου, Εισήγηση στο Β' Συνέδριο Διοικητικών Δικαστών, 30 Νοεμβρίου – 2 Δεκεμβρίου 1990, σελ. 36 επ., J-Ph. Colson, *L'office du juge et la preuve dans le contentieux administrative*, these, 1970, σελ. 77 επ.

⁷ Η παρούσα μελέτη αποτελεί επιστημονική συνέχεια των σκέψεων της γράφουσας (οι οποίες διατυπώθηκαν προφορικά στο 5^ο Ετήσιο Επιστημονικό Συνέδριο της ΕΕΔ με το Δικηγορικό Σύλλογο Βόλου, 11-12 Μαΐου 2018, Βόλος) σε σχέση με παρέμβασή της για «Το βάρος απόδειξης στη φορολογική δίκη», σε προηγούμενο επιστημονικό συνέδριο, ήτοι στο Συνέδριο της Ελληνικής Εταιρείας Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών (ΕΕΦΔΔΜ), σε συνεργασία με το Δικηγορικό Σύλλογο Χανίων (ΔΣΧ) στις 25-26 Σεπτεμβρίου 2009, όπου η γράφουσα είχε διατυπώσει την άποψή της περί της άσκησης από το φορολογικό δικαστή του ενεργητικού του ρόλου κατά την απόδειξη, όπως για την αναζήτηση συμπληρωματικών στοιχείων. Σ' εκείνη την παρέμβαση, αφού είχαν αναφερθεί και τεκμηριωμένες αντιρρήσεις επί του ζητήματος (όπως αυτές στο πόνημα του Προέδρου Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κ. Ν. Σουλεντάκη, Η απόδειξη στη διοικητική δίκη, σελ. 56-57), είχε επισημανθεί ότι η σχετική βιβλιογραφία είχε βρει απήχηση στην τροποποίηση του ΚΔΔ, με το ν. 3659/2008, όπου στο ά. 155 ΚΔΔ είχαν προστεθεί τρεις *ad hoc* παράγραφοι. Επί του ζητήματος αυτού, είχε θελήσει τότε η γράφουσα να τοποθετηθεί, μήπως και εξηγηθεί η «ευχέρεια» (και όχι υποχρέωση) του διοικητικού (φορολογικού) δικαστή να διατάξει συμπληρωματική απόδειξη, ώστε να μην αδικείται και ο ουσιαστικός δικαστής. Επιστημάνθηκε, σ' εκείνη την παρέμβαση, ότι είχε νόημα να εξετασθεί, μήπως ο διοικητικός (φορολογικός) δικαστής μοιάζει να αποφεύγει να ασκήσει το δυναμικό του ρόλο, κατά την απόδειξη στη φορολογική διαφορά, ασκώντας τις «εξουσίες» - ή μάλλον αρμοδιότητες που του απονέμει το ανακριτικό σύστημα, συχνότερα, ως προς το αρνητικό τους

πλέον διότι στην κατ' αναίρεση ενώπιον του ΣτΕ «φορολογική» δίκη, απαραδέκτως μετά το ν. 3900/2010, προβάλλονται ισχυρισμοί ως προς τις εκτιμήσεις του διοικητικού δικαστή επί συγκεκριμένων στοιχείων που αφορούν το πραγματικό της υπόθεσης και δη ως προς την αιτιολογία της δικαστικής απόφασης που αφορά το πραγματικό της υπόθεσης. Επομένως, ανήκει στο παρελθόν η παλαιότερη νομολογία του ΣτΕ που αναιρούσε εφετειακές αποφάσεις, διότι δεν προέκυπτε από την εφετειακή απόφαση ότι είχε σχηματισθεί (όπως θα έπρεπε) βεβαία και πλήρης δικανική πεποίθηση για την απόδειξη της υπόθεσης. Άρα, μετά το ν. 3900/2010, ανήκει στο παρελθόν, ο ανααιρετικός έλεγχος του δικαστή, διότι δεν διέταξε συμπλήρωση αποδείξεων.

Για το εν λόγω ζήτημα, πρέπει να εξετασθεί αναλυτικότερα η νομολογία του ΣτΕ, ιδίως προ του ν. 3900/2010 (για υποθέσεις όμως που διατηρούν την επικαιρότητά τους), όπου ο δικαστής παρενέβαινε δυναμικά στην αποδεικτική διαδικασία (2). Ωστόσο, πριν καταλήξουμε σε συμπεράσματα ως προς το εάν υπάρχουν περιθώρια ακόμη για το διοικητικό (φορολογικό) δικαστή να παίζει ένα δυναμικό ρόλο στην αποδεικτική φορολογική διαδικασία (3), ας δούμε προηγουμένως, τα επιχειρήματα της άποψης που αρνείται έναν τέτοιο δυναμικό ρόλο στο διοικητικό (φορολογικό) δικαστή του σήμερα (1).

2. Η άποψη που αρνείται πλέον ένα δυναμικό ρόλο στο δικαστή κατά την αποδεικτική διαδικασία στη φορολογική δίκη.

Κατά την άποψη αυτή, η συμπληρωματική απόδειξη του άρθρου 151 επ. ΚΔΔ, την οποία διατάσσει ο διοικητικός δικαστής φέροντας την ευθύνη για τη διακρίβωση της αντικειμενικής αλήθειας, είχε αξία κυρίως στο παρελθόν, διότι αφορούσε περιπτώσεις όπου έπρεπε ο δικαστής να προβεί σε εκτιμήσεις πραγματικών περιστατικών, τα οποία είτε δεν μπορούσε να αντιληφθεί μόνος του (α), είτε οι τεχνικές που αξιοποιούσε ο φορολογικός έλεγχος για να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη αποτελούσαν χαμηλότερου επιπέδου απόδειξη από τις σύγχρονες τεχνικές φορολογικού ελέγχου (β). Εξάλλου, μειώθηκε η προσφυγή σε προδικαστικές αποφάσεις και για το λόγο ότι η παράβαση διαδικασίας σε φορολογικές και τελωνειακές αποφάσεις, για να οδηγήσει σε ακύρωση της πράξης, πρέπει να συνοδεύεται από επίκληση βλάβης (γ).

α) Περιορισμός των περιπτώσεων αδυναμίας εκτίμησης πραγματικών περιστατικών από το δικαστή. Κατά την άποψη που αρνείται πλέον ένα δυναμικό

περιεχόμενο. Έτσι, είχε επισημανθεί τότε ότι ο δικαστής ενθαρρυνόταν προς αυτή την αρνητική κατεύθυνση και από τον ανααιρετικό έλεγχο, όπου κρίνεται ότι ο τελευταίος ευχέρεια έχει και όχι υποχρέωση να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων, ακόμη και σε εξαιρετικά πολύπλοκες υποθέσεις, όπως ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων της επιχείρησης, σε περίπτωση ανακρίβειας ή ανεπάρκειας των βιβλίων, όπου το έργο του αμιγώς νομικού δικαστή καθίσταται, αν μη τι άλλο, άχαρο, έναντι μάλιστα των «εξοπλισμένων» λογιστικά επιχειρήσεων. Εκείνη η επιστημονική παρέμβαση της γράφουσας διαπίστωνε ή πάντως, αναρωτιόταν για ορισμένα σημάδια «κόπωσης» του διοικητικού (φορολογικού) δικαστή είτε ως προς την άσκηση της ευχέρειας που έχει να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων είτε ως προς το να διαλάβει στο κείμενο της όποιας απόφασής του αναλυτικότερη αιτιολογία, ώστε να αποδεικνύεται και προς τα έξω ο σχηματισμός βεβαίας και πλήρους δικανικής πεποίθησης εκ μέρους του, βάσει συγκεκριμένων και αποδεδειγμένων πραγματικών στοιχείων. Τέλος, την αληθή απάντηση στα ερωτήματα αυτά, όπως είχε επισημάνει τότε η γράφουσα, θα την έβρισκε κανείς στις αποφάσεις του ανααιρετικού δικαστή, ο οποίος είτε αναιρούσε την απόφαση του ουσιαστικού δικαστή, είτε απέρριπτε τη σχετική αίτηση αναίρεσης, για όσες υποθέσεις έφθαναν όμως, σε αυτόν.

ρόλο στο διοικητικό δικαστή κατά την αποδεικτική διαδικασία στη φορολογική δίκη, συμπληρωματική απόδειξη έπρεπε να διατάξει ο δικαστής, σε υποθέσεις που για την εκτίμηση φόρου μεταβίβασης ακινήτων ή φόρου κληρονομιών, έπρεπε να ληφθούν υπόψη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία όμορων και ομοειδών ακινήτων, μέσα από πραγματογνωμοσύνη σε περιοχές που δεν εφαρμόζονταν το σύστημα των αντικειμενικών αξιών ακινήτων. Έτσι, σε υπόθεση φορολογίας κληρονομιών με σαράντα ακίνητα, κατεσπαρμένα σε όλη την Εύβοια και που δεν μπορούσαν να αποτιμηθούν οι αξίες τους, το ΔΠρΕυβ το 2005 κάλεσε πραγματογνώμονες του τότε Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών (ΣΟΕ) που ορκίστηκαν, πήραν το φάκελο και με βάση συγκεκριμένο πρωτόκολλο, προέβησαν σε εκτίμηση της αξίας των σαράντα αυτών ακινήτων.⁸ Κατά την ίδια άποψη, από τη στιγμή που εξαπλώθηκε στην Ελλάδα το σύστημα των αντικειμενικών αξιών, παρέλκει η συμπληρωματική απόδειξη του ά. 151 ΚΔΔ.

Σαφώς όμως, χρειάζεται το δικαστήριο της ουσίας να εκδώσει ακόμη και σήμερα, προδικαστική απόφαση, επί παραδείγματι στην περίπτωση που για την αποτίμηση ενός ακινήτου, πρέπει να διαπιστώσει εάν είναι ή όχι βοσκοτόπος η περιοχή που βρίσκεται το ακίνητο.⁹

β) Οι σύγχρονες τεχνικές φορολογικού ελέγχου ως υψηλότερου επιπέδου απόδειξη σε σύγκριση με το παρελθόν. Κατά την ίδια άποψη που αρνείται τη χρησιμότητα της συμπληρωματικής απόδειξης στο σήμερα, παρέλκει η τελευταία, ακόμη και λόγω του ότι οι σύγχρονες τεχνικές ελέγχου που αξιοποιεί ο φορολογικός έλεγχος για να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη, στηριζόμενος σε στοιχεία τραπεζικών συναλλαγών αποτελούν υψηλού επιπέδου απόδειξη αφ' εαυτού τους, παρέχοντας αντικειμενικά δεδομένα στην αποδεικτική διαδικασία. Τούτο σε αντίθεση με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ο οποίος γινόταν στο παρελθόν από τη φορολογική αρχή και ήταν δυνατό να κατέλειπε ερωτηματικά στο φορολογικό δικαστή για το τι αποδείχθηκε, δεδομένου ότι έχρηζε εξειδικευμένων γνώσεων ελεγκτικής και λογιστικής.

Ειδικά δε για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων είχε εύστοχα διατυπωθεί ερώτημα¹⁰, περί του εάν είναι εφικτός ο σχηματισμός από το φορολογικό δικαστήριο πλήρους δικανικής πεποίθησης για ζητήματα πραγματικά που αφορούν την ανακρίβεια και την ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, όταν πρόκειται για ζητήματα η κρίση των οποίων στηρίζεται σε οικονομικά μεγέθη και λογιστικό έλεγχο. Πράγματι, η μεν ανακρίβεια υφίστατο, επί παραδείγματι, εάν οι σχετικές παραλείψεις ή πράξεις επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, ενώ η ανεπάρκεια υφίστατο εάν, επί παραδείγματι, καθίστατο από τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία, αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής ο λογιστικός έλεγχος. Έπρεπε δηλαδή ο δικαστής στην περίπτωση της ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για το ότι υπάρχει αδυναμία και όχι απλώς δυσχέρεια διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Αυτή η αδυναμία, όπως είχε εύστοχα επισημανθεί,¹¹ έπρεπε να προκύπτει από την αιτιολογία της απόφασης, όχι με γενικές σκέψεις και συμπεράσματα, αλλά σε διαπιστώσεις που αφορούν κάθε μια πλημμέλεια ή

⁸ ΔΠρΕυβ 79/2007

⁹ Πρβλ. ΔΠρΑθ 1193/2003

¹⁰ Κ. Γιαννόπουλου, Εκτίμηση αποδείξεων από το δικαστήριο της ουσίας, *op. cit.*, σελ. 323.

¹¹ Κ. Γιαννόπουλου, Εκτίμηση αποδείξεων από το δικαστήριο της ουσίας, *op. cit.*, σελ. 323.

παράβαση,¹² καθώς και το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθίσταται αβέβαιο, αλλά και ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πλημμέλειας και της αδυναμίας και όχι απλώς δυσχέρειας του λογιστικού ελέγχου. Άρα, επιπλέον, έπρεπε να επεξηγείται για ποιο λόγο η συγκεκριμένη αδυναμία οδηγεί σε απόρριψη του γενικότερου αποτελέσματος.¹³

Εντούτοις, οι εξειδικευμένες γνώσεις ελεγκτικής και λογιστικής ακόμη και σήμερα, ανάλογα με τη μέθοδο του φορολογικού ελέγχου που χρησιμοποιείται, δεν αποκλείονται.¹⁴

γ) Η παράβαση φορολογικής/ τελωνειακής διαδικασίας ως λόγος ακύρωσης μόνο με επίκληση βλάβης. Εξάλλου, όπως ήδη ελέχθη, μειώθηκαν οι προδικαστικές αποφάσεις και για το λόγο ότι η παράβαση διαδικασίας στις φορολογικές/ τελωνειακές υποθέσεις, οδηγεί σε ακύρωση της πράξης, μόνο εάν συνοδεύεται από επίκληση βλάβης (βάσει του ά. 79 παρ. 5 ΚΔΔ). Συνεπώς, εάν επί παραδείγματι λείπει από το φάκελο της υπόθεσης έκθεση κατάσχεσης, πρέπει ο προσφεύγων να επικαλεσθεί και βλάβη για να εκδοθεί σχετική προδικαστική απόφαση περί συμπλήρωσης φακέλου.

Επιπλέον, το δικαστήριο εξέδιδε στο παρελθόν προδικαστική απόφαση για συμπλήρωση αποδείξεων, ζητώντας έκθεση επανελέγχου και έγγραφα τραπεζών,¹⁵ γεγονός το οποίο σήμερα δεν χρειάζεται, διότι οι φορολογικοί έλεγχοι στις τραπεζικές συναλλαγές είναι καθημερινότητα.

Όμως, ακόμη και εάν τα ανωτέρω επιχειρήματα ευσταθούν, η έρευνα στη νομολογία του ΣτΕ του παρελθόντος- προ του ν. 3900/2010- καταδεικνύει ότι ο φορολογικός δικαστής καλείτο να παίξει ένα δυναμικό ρόλο στην αποδεικτική διαδικασία, υπό την έννοια ότι δεν εδύνατο να είναι ανεξέλεγκτα απών, κατά τη συλλογή του αποδεικτικού υλικού, ακόμη και σε υποθέσεις που αφορούσαν εικονικά στοιχεία ή τελωνειακές υποθέσεις και οι οποίες, επομένως, είναι υποθέσεις που και σήμερα διατηρούν την επικαιρότητά τους, όπως διαπιστώνεται ευθύς κατωτέρω.

3. Η θέση της νομολογίας του ΣτΕ, προ του ν. 3900/2010 (για υποθέσεις που διατηρούν την επικαιρότητά τους), όπου ο δικαστής παρενέβαινε δυναμικά στην αποδεικτική διαδικασία.

Στο παρελθόν, το ΣτΕ φαινόταν να κρίνει κατ' αναίρεση, προ του ν. 3900/2010, ότι ο ουσιαστικός φορολογικός δικαστής έπρεπε να ασκεί αυτόν τον κυριαρχικό και ενεργητικό του ρόλο, βάσει του ανακριτικού συστήματος και ελεγχόταν αναιρετικά η ευχέρεια του δικαστή να διατάσσει συμπληρωματική απόδειξη, εάν από την εφευετική απόφαση δεν προέκυπτε ότι ο δικαστής είχε σχηματίσει βεβαία και πλήρη δικανική πεποίθηση. Υιοθετούσε δηλαδή και η θέση της νομολογίας του ελληνικού ΣτΕ το «τριμερές» (tripartie το αποκαλούν οι Γάλλοι) για τη διοικητική δίκη, σχετικά με την απόδειξη. Τούτο, όπως ήδη ελέχθη, όχι με την

¹² Πρβλ. ΣτΕ 160/2006.

¹³ Κ. Γιαννόπουλου, Εκτίμηση αποδείξεων από το δικαστήριο της ουσίας, *op. cit.*, σελ. 323.

¹⁴ Κατά το ά. 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μίας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογουμένου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Κάποιες από τις μεθόδους αυτές απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις ελεγκτικής.

¹⁵ Πρβλ. ΣτΕ 2136/2012

έννοια ότι ο δικαστής «αποδεικνύει», αλλά με την έννοια ότι αυτός έχει την ευθύνη και το βάρος για τη διακρίβωση της αντικειμενικής αλήθειας, χάριν του δημοσίου συμφέροντος.

Ειδικότερα, η νομολογία του ΣτΕ φαινόταν να κρίνει ότι ο δικαστής «έχει την ευχέρεια, αλλά δεν υποχρεούται να διατάξει τη συμπλήρωση των αποδείξεων»,¹⁶ ότι είναι ανέλεγκτη κατ' αναίρεση η κρίση του αυτή,¹⁷ καθώς και ότι αντίστοιχος λόγος αναιρέσεως προβάλλεται αβασίμως.¹⁸ Εντούτοις, οι περισσότερες αποφάσεις του ΣτΕ κατέληγαν στα ανωτέρω, επειδή υπονοούσαν, έστω και εάν ρητά δεν το διατύπωναν, ότι ο δικαστής έκρινε επί της ουσιαστικής βασιμότητας των ισχυρισμών των διαδίκων, εκτιμώντας τα αποδεικτικά στοιχεία ως επαρκή,¹⁹ για το σχηματισμό εκ μέρους του, πλήρους και βεβαίας δικανικής πεποίθησης. Με αυτό το σκεπτικό εξηγείται και η νομολογία του ΣτΕ που αναιρούσε εφετειακή απόφαση για πλημμελή αιτιολογία, υιοθετώντας παράλληλα την κρίση ότι «εάν το εφετείο έκρινε ότι τα αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου δεν ήταν επαρκή για το σχηματισμό πλήρους και βεβαίας δικανικής πεποίθησης, όφειλε ή να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων (άρθρο 96 και 151 ΚΔΔ) ή να κρίνει την υπόθεση, αφού καταλείψει το βάρος της αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων».²⁰

Τούτο σημαίνει ότι ο διοικητικός (φορολογικός) δικαστής δεν προέβαινε άνευ ετέρου, στην απόρριψη των πραγματικών ισχυρισμών των διαδίκων με την αιτιολογία, ότι αυτοί δεν κατόρθωσαν να αποδείξουν την πραγματική βάση των ισχυρισμών τους. Αντίθετα, ο δικαστής, εφόσον δεν είχε σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση από τα στοιχεία του φακέλου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 151 του ΚΔΔ, υποχρεούτο, βάσει των αρχών πάντοτε του εφαρμοζόμενου στην διοικητική (φορολογική) δίκη ανακριτικού συστήματος, σε αυτεπάγγελτη ενέργεια για τη συμπλήρωση των αποδείξεων²¹. Επομένως, θεμελιώδες κριτήριο για την προδικαστική απόφαση περί συμπληρωματικής απόδειξης ήταν ο σχηματισμός πλήρους δικανικής πεποίθησης.

Αναλυτικότερα, επί παραδείγματι, σε περίπτωση αναίρεσης της σχετικής απόφασης, ο ανααιρετικός δικαστής, αφενός μεν, επαναλάμβανε τις κλασικές αρχές του ανακριτικού συστήματος στη φορολογική δίκη, αφετέρου δε, καθόριζε τις δυνατότητες που είχε επακριβώς ο δικαστής για συμπλήρωση των αποδείξεων, αλλά δεν τις είχε ασκήσει και συνεπώς, αναιρούσε τη σχετική απόφαση για πλημμελή αιτιολογία. Με αυτόν τον τρόπο, ο ουσιαστικός δικαστής «επανερχόταν στην τάξη», δεδομένου ότι σε αυτόν παραπεμπόταν η υπόθεση προς διευκρίνιση του πραγματικού μέρους.²²

Έτσι, είχε κριθεί επανειλημμένα από το ΣτΕ ότι «εάν το Εφετείο έκρινε ότι τα αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου δεν ήταν επαρκή για το σχηματισμό πλήρους και βεβαίας δικανικής πεποίθησης, όφειλε ή να διατάξει συμπλήρωση αποδείξεων ή να κρίνει την υπόθεση, αφού καταλείψει το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων».²³ Άλλως, αναιρείτο η σχετική απόφαση για πλημμελή αιτιολογία.

¹⁶ ΣτΕ 2951/2003, ΣτΕ 465/2004, ΣτΕ 2491/2006, ΣτΕ 3281/2007, ΣτΕ 277/2008.

¹⁷ ΣτΕ 3281/2007, ΣτΕ 2491/2006, πρβλ. ΣτΕ 465/2004, ΣτΕ 2951/2003

¹⁸ ΣτΕ 277/2008.

¹⁹ Εντούτοις στη ΣτΕ 277/2008, η κρίση του εφετείου για μη επαρκή στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών του αναιρεσείοντα, δεν εκρίθη από το ΣτΕ ως παραδεκτός λόγος αναίρεσης.

²⁰ ΣτΕ 3619/2006.

²¹ Κ. Γιαννόπουλου, Εκτίμηση αποδείξεων από το δικαστήριο της ουσίας, *op.cit.*, σελ. 306 επ.

²² Βλ. Ελ. Θεοχαροπούλου, Το βάρος απόδειξης στη φορολογική δίκη, εις Συνέδριο της ΕΕΦΔΔΜ, σε συνεργασία με το ΔΣΧ, Χανιά, 25-26 Σεπτεμβρίου 2009.

²³ ΣτΕ 2784/2002 και ΣτΕ 3619/2006.

Συγκεκριμένα, είχε κριθεί με τη ΣτΕ 2784/2002 ότι η κρίση του Εφετείου δεν στοιχειοθετεί παράβαση για τη λήψη εικονικών στοιχείων, χωρίς το Εφετείο να βεβαιώνει ότι έχει πεισθεί ότι αποδείχθηκε με πληρότητα και βεβαιότητα ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί η επίμαχη συναλλαγή, αφού θεώρησε ως ενδεχόμενο να έγινε η πώληση του επίμαχου μηχανήματος (αναφέροντας επί λέξει ότι «δεν αποκλείεται») και όχι ως βέβαιο γεγονός. Επιπλέον, εν προκειμένω, το ΣτΕ είχε κρίνει ως πλημμελώς αιτιολογημένη την εφετειακή απόφαση για έλλειψη εξηγήσεων αναφορικά με άλλα παραστατικά που αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία.²⁴

Σημειωτέον, βέβαια, ότι από τις περιπτώσεις που το ΣτΕ απέρριπτε – προ της εφαρμογής του ν. 3900/2010 (περί αναιρέσεως)- τις αιτήσεις αναιρέσεων, συνάγεται ότι εάν ο δικαστής της ουσίας εκτιμά τα υπάρχοντα αποδεικτικά στοιχεία ως επαρκή, τούτο έχει την έννοια ότι αυτά είναι ικανά για το σχηματισμό πλήρους και βεβαίας δικανικής πεποίθησης –έστω και εάν δεν σημειώνεται αυτό ρητά. Στην περίπτωση αυτή, ο δικαστής της ουσίας δεν έχει υποχρέωση αναζήτησης άλλου αποδεικτικού υλικού. Αλλιώς, τούτο θα προσέβαλε την αρχή της οικονομίας της δίκης.

Επίσης, όταν ο δικαστής της ουσίας δεν κρίνει επαρκή για την απόδειξη των ισχυρισμών του διαδίκου, τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτός προσκόμισε και πάλι, η συγκεκριμένη μη επάρκεια δε σημαίνει ανεπάρκεια των υπολοίπων ή μάλλον του συνόλου των αποδεικτικών στοιχείων του φακέλου,²⁵ από όπου ο δικαστής σχημάτισε ήδη πλήρη και βεβαία δικανική πεποίθηση. Γι αυτό νομίμως, σε αυτές τις περιπτώσεις, δεν διατάσσεται συμπλήρωση των αποδείξεων, καθώς το δικαστήριο της ουσίας έχει ευχέρεια και όχι υποχρέωση προς τούτο.²⁶ Η ευχέρεια αυτή έχει την έννοια ότι εάν ο δικαστής σχημάτισε ήδη πλήρη και βεβαία δικανική πεποίθηση από τα υπόλοιπα υπάρχοντα αποδεικτικά στοιχεία, νομίμως δεν διατάσσει συμπλήρωση αποδείξεων,²⁷ αρκεί όμως, η απόφασή του να είναι πλήρως αιτιολογημένη.²⁸

Ας μη διαφεύγει ότι τα αποδεικτικά στοιχεία είναι ούτως ή άλλως πολλά, σε υποθέσεις με πολύπλοκο πραγματικό μέρος, όπως είναι και οι τελωνειακές υποθέσεις και οι υποθέσεις για τη φορολογία επιχειρήσεων. Έτσι, είχε κριθεί αναιρετικά από το ΣτΕ ότι όταν το Διοικητικό Εφετείο διατύπωσε την κρίση του ότι δεν απεδείχθη, βάσει των στοιχείων του φακέλου, ισχυρισμός του διαδίκου, πχ. περί ανυπαρξίας μόνιμου θαλάμου οδηγού – συνοδηγού, απαντώντας στα σχετικά επιχειρήματα ένα προς ένα, το Διοικητικό Εφετείο εκφέρει κρίση αυτοτελή και βεβαία και όχι μόνο αρνητική κρίση. Τούτο δεδομένου ότι το ΔΕφ, με την απόφασή του, διέταξε το αρμόδιο όργανο να διενεργήσει σχετικό έλεγχο, το δε στήριξε την κρίση του στο σύνολο των στοιχείων του φακέλου²⁹ και επιπλέον, νομίμως εκτίμησε μεταξύ των στοιχείων αυτών, έγγραφη απάντηση αρμόδιας υπηρεσίας.³⁰

Εξάλλου, στο αδίκημα της λαθρεμπορίας αυτοκινήτου, όταν αυτό έχει ήδη στοιχειοθετηθεί, διότι η κατοχή αυτοκινήτου έχει διαφορετικά ατομικά

²⁴ ΣτΕ 2784/2002

²⁵ ΣτΕ 875/2005 και ΣτΕ 277/2008.

²⁶ ΣτΕ 2951/2003 και ΣτΕ 465/2004, ΣτΕ 2491/2006, ΣτΕ 3281/2007, ΣτΕ 277/2008.

²⁷ Πρβλ. ΣτΕ 277/2008.

²⁸ Ελ. Θεοχαροπούλου, Το βάρος απόδειξης στη φορολογική δίκη, εις Συνέδριο της ΕΕΦΔΔΜ σε συνεργασία με το ΔΣΧ, Χανιά, 25-26 Σεπτεμβρίου 2009.

²⁹ Για τη συνεκτίμηση συνολικά υφισταμένων στο φάκελο της υπόθεσης στοιχείων και όχι μεμονωμένα του καθενός από αυτά, καθώς και την υποχρέωση του δικαστηρίου της ουσίας να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βεβαία δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, βλ. ενδεικτ. ΣτΕ 1711/2006 επταμ., ΣτΕ 2091/2009, ΣτΕ 1757/2011, ΣτΕ 2122/2012, ΣτΕ 4605/2012, ΣτΕ 3248-3251/2014, ΣτΕ 1190/2015.

³⁰ ΣτΕ 875/2002

χαρακτηριστικά έναντι εκείνου που έχει νομίμως εισαχθεί και του οποίου φέρει τον αριθμό κυκλοφορίας και άρα, υφίσταται λαθρεμπορία (μη απαιτούμενης της απόδειξης του τόπου, του χρόνου και του τρόπου εισαγωγής του κατεχομένου αυτοκινήτου), εκρίθησαν τα εξής: Το δικαστήριο έχει ευχέρεια και όχι υποχρέωση να διατάξει με προδικαστική απόφαση, τη συμπλήρωση των αποδείξεων, όταν ο διάδικος δεν απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί του που απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι. Πάντως, ο σχετικός ισχυρισμός δεν είναι ουσιώδης.³¹

4. Συμπεράσματα ως προς το δυναμικό ρόλο του διοικητικού (φορολογικού) δικαστή στην αποδεικτική φορολογική διαδικασία, μετά το ν. 3900/2010.

Σήμερα, μετά το ν. 3900/2010, δεν αποτελούν λόγο αναίρεσης ενώπιον του ΣτΕ, ισχυρισμοί που αφορούν το γεγονός ότι δεν προκύπτει από την εφετειακή απόφαση ότι ο δικαστής σχημάτισε βεβαία και πλήρη δικανική πεποίθηση για την απόδειξη της υπόθεσης. Ούτε βέβαια, αποτελούν λόγο αναίρεσης, γενικότερα ισχυρισμοί που αφορούν την ορθότητα, πληρότητα ή και επάρκεια της αιτιολογίας της προσβαλλομένης απόφασης, επί παραδείγματι ως προς την εικονικότητα μιας επιχείρησης, ή των συναλλαγών και των τιμολογίων της,³² διότι αφορούν στο πραγματικό της υπόθεσης.

Επ' αυτού, θα μπορούσε κανείς να σκεφθεί ότι ο περιορισμός του ρόλου του αναιρετικού δικαστή (με το ν. 3900/2010) «αντισταθμίζεται» με τις de facto αυξημένης αποδεικτικής ισχύος τεχνικές που χρησιμοποιούνται από τον φορολογικό έλεγχο που καταλήγουν σε αντικειμενικότερα δεδομένα από αυτά του παρελθόντος. Τέτοια τεχνική φορολογικού ελέγχου είναι η χρήση των τραπεζικών δεδομένων με άμεση πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε αυτά. Πρόκειται για μία κατάκτηση των τελευταίων ετών στην Ελλάδα, λόγω της διευκόλυνσης που παρέχουν οι νέες τεχνολογίες.³³ Έτσι, ενώ και από το απώτερο παρελθόν, συγκεκριμένα από το 1994, με τη θέση σε ισχύ του πρώην ΚΦΕ (ν. 2238/1994), υφίστατο θεσμικό πλαίσιο κατά το οποίο, οι φορολογικές αρχές είχαν άμεση πρόσβαση στα τραπεζικά δεδομένα στην Ελλάδα, άνευ άδειας του Εισαγγελέα,³⁴ εντούτοις, εν τοις πράγμασι η πρόσβαση στα τραπεζικά δεδομένα λάμβανε χώρα μετά την παρέλευση –κατά μέσο όρο- διετίας από το αίτημα των φορολογικών αρχών. Για το λόγο αυτό, οι φορολογικές αρχές απείχαν από τη χρήση των τραπεζικών δεδομένων κατά τους φορολογικούς ελέγχους. Στην πράξη, η διαβίβαση του σχετικού αιτήματος των φορολογικών αρχών και η ηλεκτρονική πρόσβαση των φορολογικών αρχών στους τραπεζικούς λογαριασμούς των φορολογουμένων διευκολύνθηκε σημαντικά με τη θέση σε εφαρμογή του

³¹ ΣτΕ 2491/2006 και ΣτΕ 3281/2007. Πρβλ. ΣτΕ 1711/2006 επταμ., ΣτΕ 2091/2009, ΣτΕ 1757/2011, ΣτΕ 2122/2012, ΣτΕ 4605/2012, ΣτΕ 3248-3251/2014, ΣτΕ 1190/2015 για το εάν το δικαστήριο κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βεβαίας και πλήρους δικανικής πεποίθησης, ότι έχει τη δυνατότητα κατά την κρίση του, να διατάξει συμπλήρωση αποδείξεων και τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανεμίει το βάρος της απόδειξης μεταξύ των διαδίκων.

³² Βλ. ΣτΕ 2115/2017, σκ. 6

³³ El. Theocharopoulou, in www.eatlp.org, EATLP Zurich Congress 2018, Tax Transparency, Greece, no 2.4.

³⁴Α. 8 παρ. 2 του ν. 3943/2011 που τροποποίησε το ά. 66 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994 (πρώην ΚΦΕ) με την εξαίρεση ενός χρονικού διαστήματος από το 2011 έως τα τέλη του 2013 -αφότου ετέθη σε εφαρμογή ο ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)- κατά το οποίο ο νόμος είχε απαιτήσει την προηγούμενη άδεια του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για την άρση κάθε απορρήτου (ακόμη και του τραπεζικού).

Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών του ά. 62 του ν. 4170/2013.

Πάντως, το γεγονός ότι δεν αποτελεί πλέον λόγο αναίρεσης το ότι δεν προκύπτει από την εφετειακή απόφαση ότι ο δικαστής σχημάτισε βεβαία και πλήρη δικανική πεποίθηση για την απόδειξη της υπόθεσης συνεπάγεται, κατά την άποψή μου, αυξημένη πλέον ηθική ευθύνη του δικαστηρίου της ουσίας και μάλιστα, του δευτεροβάθμιου δικαστή να αιτιολογήσει την κρίση του, όσο γίνεται αναλυτικότερα, ώστε να προκύπτει και προς τα έξω ο σχηματισμός βεβαίας και πλήρους δικανικής πεποίθησης εκ μέρους του, βάσει συγκεκριμένων και αποδεδειγμένων πραγματικών στοιχείων. Συνεπώς, προκύπτει μετά τον ν.3900/2010 αυξημένη ηθική ευθύνη του δικαστηρίου της ουσίας για να διαδραματίσει ένα δυναμικό ρόλο στην αποδεικτική διαδικασία. Επί παραδείγματι, σε υπόθεση με εικονικά στοιχεία, ο δικαστής της ουσίας πρέπει να έχει πεισθεί και τούτο να απορρέει από την απόφασή του, ότι πρόκειται για εικονικότητα μόνο ως προς τον εκδότη και όχι για συνολική εικονικότητα της συναλλαγής ή ως προς το εάν είναι καλόπιστος ο λήπτης των εικονικών, διότι ανάλογα με την περίπτωση της εικονικότητας, υφίστανται και διαφορετικές συνέπειες.

Εξάλλου, στο συμπέρασμα της αυξημένης ηθικής ευθύνης του δικαστηρίου της ουσίας για να παίζει ένα δυναμικό ρόλο στην αποδεικτική διαδικασία συνηγορεί και πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ, μετά το ν. 3900/2010, όπου ρητά το Β' Τμήμα έκρινε ότι για τη «θεμελίωση της ... φορολογικής υποχρέωσης [φορολογικής δήλωσης και φορολόγησης στην Ελλάδα του παγκόσμιου εισοδήματος] ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν επαρκώς, ενόψει των συνθηκών την ύπαρξή της. Συναφώς το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ ΚΔΔ, να διατάξει συμπλήρωση αποδείξεων και τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται επαρκώς στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων».³⁵

Για την ανεύρεση της «βεβαίωσης επαρκώς στον αναγκαίο βαθμό των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών», περάν των όσων προαναφέρθηκαν σχετικά με τη θέση της νομολογίας του ΣτΕ προ του ν. 3900/2010,³⁶ τα οποία ασφαλώς και εξακολουθούν να ισχύουν, εύστοχα επισημαίνει ο Πάρεδρος του ΣτΕ κ. Ι. Δημητρακόπουλος, ειδικά για τις διοικητικές παραβάσεις φοροδιαφυγής, τα ακόλουθα: Το επίπεδο απόδειξης πληρούται όταν ο διοικητικός δικαστής πείθεται «για το κρίσιμο πραγματικό περιστατικό σε ικανό/ υψηλό βαθμό, ο οποίος βρίσκεται στο ενδιάμεσο μεταξύ της πλήρους/ απόλυτης βεβαιότητας διάπραξης του αδικήματος, που προσιδιάζει στην ποινική δίκη, όπου το διακύβευμα είναι συνήθως σοβαρότερο (στέριση της προσωπικής ελευθερίας, έντονη ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία του δράστη)³⁷ και της απλής πεποίθησης ότι η ύπαρξη του επίμαχου

³⁵ ΣτΕ 1445/2016, σκ. 8.

³⁶ Βλ. ανωτ. υπό 2.

³⁷ ΣτΕ 1992/2016, σκ. 9, πρβλ. και ΣτΕ 884/2016, σκ. 8, Ολομ ΣτΕ 1741/2015, σκ. 14, ΣτΕ 2067/2011, σκ. 13, σε συνδυασμό με ΕΔΔΑ 14.10.2010, 29889/04 Vanjak, κατά Κροατίας, σκ. 68 και ΕΔΔΑ

πραγματικού είναι περισσότερο πιθανή από την ανυπαρξία του (υπέρτερη πιθανότητα ή 51%), επίπεδο απόδειξης που προσήκει, καταρχήν μεταξύ ιδιωτών.» Κατά τον ίδιο, «δίνει κατ' ουσίαν τον ορισμό του (αναγκαίου, αλλά και επαρκούς) βαθμού απόδειξης των διοικητικών παραβάσεων φοροδιαφυγής, ο οποίος είναι δεκτικός εφαρμογής και σε άλλες υποθέσεις φορολογικών διαφορών» και η επεξήγηση του αναιρετικού δικαστή στις αποφάσεις ΣτΕ 884/2016 και ΣτΕ 1992/2016, κατά τις οποίες « η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από το φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξη της αποδιδόμενης παράβασης.»

Το γεγονός ότι πλέον έχει για έναν ακόμη λόγο σήμερα, μετά το ν. 3900/2010, ο δικαστής της ουσίας και μάλιστα, ο δευτεροβάθμιος δικαστής αυξημένη ηθική ευθύνη να διατάξει –όπου υφίσταται ανάγκη- συμπλήρωση αποδείξεων και να αιτιολογήσει την κρίση του, όσο πιο εμπειριστατωμένα γίνεται, ώστε να προκύπτει και προς τα έξω ο σχηματισμός βεβαίας και πλήρους δικανικής πεποίθησης εκ μέρους του, βάσει αποδεδειγμένων πραγματικών στοιχείων, τούτο επιβάλλεται ιδιαίτερα στις φορολογικές δίκες, κατά την άποψή μου, για τους εξής λόγους:

Πρώτον, διότι η φορολογική διαφορά προκαλείται από παράβαση συνταγματικά επιβαλλόμενης υποχρέωσης στο φορολογούμενο, της αποκαλούμενης αρχής της τυπικής νομιμότητας του φόρου (ά. 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος).³⁸

Δεύτερον, διότι η φορολογική διαφορά έχει κατά κανόνα ιδιαίτερα πολύπλοκο πραγματικό μέρος. Πολύπλοκο πραγματικό μέρος έχουν τόσο υποθέσεις τελωνειακές και εικονικών στοιχείων, οι οποίες αποτελούν διαχρονικές υποθέσεις, αλλά ακόμη και υποθέσεις πιο σύγχρονες, οι οποίες και αυτές απαιτούν ιδιαίτερες γνώσεις ελεγκτικής και λογιστικής, όπως υποθέσεις που αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing), αλλά και υποθέσεις ΦΠΑ. Συνεπώς, να μην έχουν εκλείψει περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των επιχειρήσεων, τον οποίον έχουν υποκαταστήσει αποδείξεις που απορρέουν από τραπεζικά δεδομένα, τα οποία πλέον (σε αντίθεση με το παρελθόν) αποκτώνται με μεγάλη ευχέρεια και ταχύτητα από τις φορολογικές αρχές, υπάρχουν ωστόσο, ακόμη και σήμερα, άλλες υποθέσεις, όπως των προαναφερθέντων ενδοομιλικών συναλλαγών ή υποθέσεις ΦΠΑ, για τις οποίες εξακολουθεί να παρίσταται ανάγκη είτε έκδοσης προδικαστικών αποφάσεων σε σχέση με πραγματογνωμοσύνες από ορκωτούς ελεγκτές, είτε άλλων ζητημάτων, για τα οποία ο φορολογικός δικαστής πρέπει να διαδραματίσει ενεργό ρόλο στη συλλογή αποδεικτικού υλικού, φέροντας την ευθύνη για τη διακρίβωση της αντικειμενικής αλήθειας.

Εξάλλου, στις φορολογικές διαφορές, λόγω της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της τυπικής νομιμότητας του φόρου, ισχύει η στενή ερμηνεία του φορολογικού

11.2.2003, *Y v Norway*, 56568/00, σκ. 41 [Ι. Δημητρακόπουλος, *Σύνταγμα, ΕΣΔΑ και ζητήματα* (βάρους, είδους και βαθμού) απόδειξης σε φορολογικές υποθέσεις, ..., *op. cit.*, σελ. 10].

³⁸ Για την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου ή κατά άλλους, αρχή της νομιμότητας του φόρου, βλ. αναλυτικά εις Λ. Θεοχαροπούλου, *Φορολογικό Δίκαιο*, *op. cit.*, σελ. 111 επ., Κ. Φιννοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, *op. cit.*, σελ. 84 επ., Θ. Φορτσάκη-Κ. Σαββαΐδου, *Φορολογικό Δίκαιο*, *op. cit.*, σελ. 38 επ., Ελ. Θεοχαροπούλου, *Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων από τη Φορολογική Διοίκηση και το Δικαστή σε σχέση προς την εφαρμογή των διοικητικών νόμων*, Υπό το φως και της νομολογίας ΣτΕ, ΑΕΔ και ΔΕΚ, εις Χαριστήριο εις Λ. και Δ. Θεοχαροπούλου, *Νομος 10*, τ. ΙΙΙ, εκδ. ΑΠΘ 2009, σελ. 209 επ., 219 επ.

νόμου,³⁹ με αποτέλεσμα ο δικαστής να μην έχει στα χέρια του την ευρεία,⁴⁰ διασταλτική⁴¹ ή αναλογική⁴² ερμηνεία. Συνεχίζει όμως, να κατέχει τη φαρέτρα του ανακριτικού συστήματος, την οποία πρέπει να χρησιμοποιεί για να σχηματίζει ξεκάθαρο το τοπίο του φορολογικού πραγματικού, ώστε να εκδίδει ειδικά και εμπειρισταωμένα αιτιολογημένες αποφάσεις που έχουν εσωτερική δύναμη και πειθώ προς τα έξω, ακολουθώντας την παράδοση, χάριν τόσο του δημοσιονομικού συμφέροντος του Κράτους, αλλά και της έννομης προστασίας του φορολογουμένου.

³⁹ Για τη στενή ερμηνεία των φορολογικών νόμων, βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, ... ορ. cit., σελ. 102-108, Θ. Φορτσάκη-Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, ορ. cit., σελ. 51-52, νο 99, Ελ. Θεοχαροπούλου, Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων από τη Φορολογική Διοίκηση και το Δικαστή ..., ορ. cit., σελ. 225-227. Για την ερμηνεία των φορολογικών νόμων γενικά, βλ. και Φωτόπουλου Ι., Ερμηνεία και εφαρμογή φορολογικών νόμων, ΔΦΝ 1977, σελ.1126 επ. και 1186 επ., Γιαννόπουλου Κ., Η ανάλογος εφαρμογή και η διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών, Αρχείο Φορολογίας 1958, σελ. 27 επ., Χατζητζανή Ν., Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, σελ. 80 επ., Μάλλιου Α., Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το ΣτΕ, ΔΦΝ 1995, σελ. 1057 επ., Σταμάτη Κ., Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου. Ανασκευή της κρατούσας γνώμης, Διδικ 2005, σελ. 833 επ., Δερβιτσιώτη Α., Σημειώσεις Συνταγματικού Δικαίου, εκδ. Δίκαιο και Οικονομία, Π. Ν. Σάκκουλα 2005, σελ. 39 – 41.

⁴⁰ ΣτΕ 404 – 408/1943, ΣτΕ 1049,1170,1315/1949, ΣτΕ 265/1952 (Πορίσματα Συμβουλίου Επικρατείας 1929-1959, εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο, 1961, σελ. 438).

⁴¹ ΣτΕ 909/1939, ΣτΕ 1922/1952 (Πορίσματα Συμβουλίου Επικρατείας 1929-1959, εκδ. Εθνικό Τυπογραφείο, 1961, σελ. 438), ΣτΕ 4135/1977, ΣτΕ 2895/1981, ΣτΕ 2312/1992.

⁴² ΣτΕ 1074 / 1961, 1675 / 1968, 1790 / 1985, 3968 / 1988, 3113 / 1989.