

# Ο ΒΑΘΜΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΚΑΙ ΤΟ ΒΑΡΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

Ελένη Βελετσάνου, Δικαστική Πληρεξούσια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, LLM Ευρωπαϊκού Δικαίου, ΜΔΕ Διεθνούς Δικαίου

Με την παρούσα εισήγηση επιχειρείται μια παρουσίαση της πρόσφατης νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας στα ζητήματα του βαθμού και του βάρους απόδειξης στις φορολογικές διαφορές, με παράλληλη αναφορά σε αποφάσεις του ΕΔΔΑ και του ΔΕΕ. Συγκεκριμένα, οι άξονες της παρούσας εισήγησης θα είναι: το αντικείμενο απόδειξης, τα όρια στον απαιτούμενο από τον φορολογικό δικαστή βαθμό απόδειξης τόσο για τη φορολογική αρχή όσο και για τον φορολογούμενο, η κατανομή και η αντιστροφή του βάρους απόδειξης σε είδη φορολογικών διαφορών και το κρίσιμο χρονικό σημείο προσκόμισης των αποδεικτικών μέσων από τον φορολογούμενο.

## 1. Ο βαθμός απόδειξης

Λαμβάνοντας υπόψη ότι το αντικείμενο της απόδειξης είναι, κατ' αρχήν, τα αμφισβητούμενα/αμφίβολα πραγματικά γεγονότα, τα οποία μπορούν να ασκήσουν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της υπόθεσης (βλ. άρθρο 144 παρ. 1 ΚΔΔ), τότε ο «βαθμός απόδειξης» συνίσταται στην απόδειξη των κρίσιμων πραγματικών γεγονότων σε επίπεδο ικανό ώστε να επιτρέπεται στον διοικητικό δικαστή ο σχηματισμός πλήρους και βέβαιης δικανικής πεποίθησης περί της συνδρομής των περιστατικών αυτών. Στην πρόσφατη νομολογία του Β' Τμήματος του ΣτΕ (βλ. ΣτΕ 3182/2010 σκέψη 6, 2067/2011 επταμ. σκέψη 13, 2780/2012 επταμ. σκέψη 8, 884/2014 και 1992/2016 σκέψη 9) έχει τεθεί η έννοια του «βαθμού απόδειξης» ως ουσιώδες στοιχείο του δικαίου της απόδειξης στη διοικητική δίκη.

**Όπως κάθε διοικητικός δικαστής, ο φορολογικός δικαστής οφείλει να σχηματίζει πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση περί της φορολογικής ενοχής και των φορολογικών παραβάσεων<sup>1</sup>.** Σε περίπτωση που θεωρήσει ότι τα στοιχεία που προσκομίζονται δεν είναι επαρκή προς το σκοπό αυτό, ο φορολογικός δικαστής μπορεί να διατάξει τη συμπλήρωση των αποδείξεων κατ' άρθρο 152 επ. του ΚΔΔ και να κρίνει την υπόθεση κατανέμοντας το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων. εφόσον σε εκτέλεση της οικείας προδικαστικής απόφασης του δικαστηρίου, η καθής φορολογική αρχή εισφέρει νέα πραγματικά στοιχεία, ο προσφεύγων δικαιούται, κατά το άρθρο 138 παρ. 1 του ΚΔΔ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα των θεμελιωδών αρχών της αντιμωλίας και της ισότητας των όπλων των διαδίκων, να εκθέσει, δια υπομνήματος, τις απόψεις του επί των νέων αυτών

<sup>1</sup> Ειδικότερα, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 1190/2015, σκ. 3, 1404/2015, σκ. 3, 2122/2012, σκ. 4 και 9), κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 144 επ. του ΚΔΔ: «το δικαστήριο της ουσίας, υποχρεούται να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού καταλείψει το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων».

στοιχείων, και να τα αντικρούσει, διατυπώνοντας σχετικούς νέους ισχυρισμούς, ακόμα κι αν θα μπορούσε να τους έχει προβάλει παραδεκτώσ μέχρι την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης, κατόπιν της οποίας εκδόθηκε η προδικαστική απόφαση περί συμπλήρωσης των αποδείξεων ή/και διενέργειας επανελέγχου (ΣτΕ 1897/2018).

Κατά συνέπεια, μία απόφαση δικαστηρίου της ουσίας που ακυρώνει την προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη απλώς και μόνο διότι οι αιτιολογικές σκέψεις της φορολογικής αρχής είναι ανεπαρκείς ή π.χ. απλώς συμπερασματικές - δίχως ωστόσο να βεβαιώνεται στη δικαστική απόφαση ο σχηματισμός πλήρους δικανικής πεποίθησης περί μη τέλεσης της παράβασης ή τυχόν αδυναμία σχηματισμού πλήρους και βέβαιης δικανικής πεποίθησης αναφορικά με την τέλεση της παράβασης – είναι αναίρετα λόγω πλημμελούς αιτιολογίας<sup>2</sup>.

Εκ των ως άνω συνάγεται ότι προκειμένου να επιτευχθεί ο σχηματισμός δικανικής πεποίθησης σε **ικανό βαθμό**, δύναται να κατανεμηθεί από το δικαστή το **βάρος απόδειξης**.

Ωστόσο και με δεδομένο ότι η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2) επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος, επισημαίνεται από την ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 8), ότι η αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής που είναι από τη φύση της δυσχερώς εντοπίσιμη, επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει να επιτυγχάνεται μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ του ως άνω συνταγματικώς κατοχυρωμένου επιτακτικού σκοπού με το δικαίωμα της άμυνας του φορολογουμένου που προστατεύεται σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44).

Και στο πλαίσιο της νομολογίας του ΔΕΕ επί φορολογικών διαφορών που αναφύονται στο πλαίσιο του δικαιώματος εκπτώσεως του Φ.Π.Α., παρατηρείται η επίκληση της αρχής της αναλογικότητας για τη θέση ενός ορίου στο απαιτούμενο επίπεδο απόδειξης από τον υποκείμενο στο φόρο προς τον σκοπό της διασφάλισης του δικαιώματος της άμυνας του φορολογουμένου. Συγκεκριμένα, στην απόφαση *Fontana*<sup>3</sup>, επισημαίνεται στη σκέψη 43 ότι «**καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, πρέπει να διασφαλίζονται τα δικαιώματα άμυνας του υποκειμένου στον φόρο, πράγμα που σημαίνει ιδίως ότι, πριν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου βλαπτικού για τον υποκείμενο στον φόρο, αυτός πρέπει να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει λυσιτελώς την άποψή του σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων οι αρχές σκοπεύουν να στηρίξουν την απόφασή τους (απόφαση της 3<sup>ης</sup> Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 30)**» και σε άλλη σκέψη της απόφασης (σκέψη 44) ότι «**ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει, αφενός, να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει τόσο το κατά πόσον η επίμαχη τομεακή μελέτη είναι**

<sup>2</sup> ΣτΕ 2091/2009, σκ. 5 – 6, 3458/2012, σκ. ιδίως 6 και 8, 1530/2012, ιδίως σκ. 10.

<sup>3</sup> ΔΕΕ 21.11.2018 C-648/16, *Fortunata Silvia Fontana κατά Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria*.

*ακριβής όσο το κατά πόσον είναι λυσιτελής για την αξιολόγηση της ειδικής του καταστάσεως. Αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εξηγήσει για ποιους λόγους ο δηλωθείς κύκλος εργασιών, καίτοι κατώτερος του καθορισμένου διά της επαγωγικής μεθόδου, αντανακλά την πραγματικότητα της δραστηριότητάς του κατά την επίμαχη περίοδο. Στο μέτρο που η εφαρμογή ρυθμίσεως σχετικής με τομεακή μελέτη συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο ενδεχόμενη υποχρέωση αποδείξεως αρνητικών πραγματικών περιστατικών, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να μην είναι το απαιτούμενο επίπεδο αποδείξεως υπέρμετρα υψηλό.»*

Ειδικότερα στην περίπτωση των διοικητικών κυρώσεων, στη νομολογία του ΕΔΔΑ (Vanjak κατά Κροατίας, σκέψη 68 και ΕΔΔΑ 11.2.2003, Υ. v. Norway, 56568/00, σκέψη 41), αλλά και συνακόλουθα στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1992/2016, πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ. σκέψη 8, Ολομ. 1741/2015 σκέψη 14 και 2067/2011 επταμ. σκέψη 13) επισημαίνεται ότι ο απαιτούμενος βαθμός /επίπεδο απόδειξης των παραβάσεων φοροδιαφυγής που ισχύει στη διοικητική δίκη είναι **διαφορετικός και συγκεκριμένα, χαμηλότερος σε σχέση με εκείνο που διέπει την ποινική δίκη**, για τα αντίστοιχα ποινικά αδικήματα «ενόψει και του ότι στην ποινική δίκη υπάρχει ο κίνδυνος στέρησης της προσωπικής ελευθερίας και όχι απλώς περιουσιακών στοιχείων».

Πρακτικά, ο βαθμός απόδειξης αυτός απαιτεί από τον δικαστή να πειστεί για το κρίσιμο πραγματικό σε ικανό βαθμό, ο οποίος βρίσκεται στο ενδιάμεσο μεταξύ της πλήρους/απόλυτης βεβαιότητας διάπραξης του αδικήματος, που προσιδιάζει στην ποινική δίκη, και της απλής πεποίθησης ότι η ύπαρξη του επίμαχου πραγματικού είναι περισσότερο πιθανή από την ανυπαρξία του (υπέρτερη πιθανότητα ή 51%), επίπεδο απόδειξης που προσήκει, κατ' αρχήν, στις διαφορές μεταξύ ιδιωτών<sup>4</sup>.

## **2. Βάρος απόδειξης**

Στο πλαίσιο της πολιτικής δικονομίας (άρ. 338 ΚΠολΔ παρ. 1) το βάρος απόδειξης αντιμετωπίζεται ως δικονομικό βάρος, με την έννοια ότι η πρωτοβουλία και η επιμέλεια συλλογής και προσκομιδής των αναγκαίων αποδεικτικών μέσων βαρύνει τον διάδικο που θα ωφεληθεί από την απόδειξη των γεγονότων των θεμελιωτικών της αυτοτελούς αίτησης ή ανταίτησής του. Γίνεται έτσι λόγος για υποκειμενικό βάρος απόδειξης (βάρος προς απόδειξη) και για αντικειμενικό βάρος απόδειξης (βάρος μη απόδειξης, δηλαδή κίνδυνος που φέρει ο υποκειμενικός βαρυνόμενος λόγω της μη απόδειξης από οποιονδήποτε διάδικο των ουσιωδών του ισχυρισμών).

Αντίθετα, στο πλαίσιο της διοικητικής δικονομίας, η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 145 ΚΔΔ προβλέπει ότι οι διάδικοι έχουν το δικαίωμα να επικαλούνται τα στοιχεία που προέκυψαν από τον κατά άρθρο 149 διοικητικό φάκελο και η διάταξη του άρθρου 146 προβλέπει ότι η απόδειξη στηρίζεται στα στοιχεία του διοικητικού φακέλου καθώς και σε εκείνα που προέκυψαν από την ενώπιον του διοικητικού δικαστή αποδεικτική διαδικασία. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 129 και 149

<sup>4</sup> Άρθρο του Ι.ΔΗΜΗΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ, Παρέδρου του ΣτΕ με τίτλο «*Σύνταγμα, ΕΣΔΑ και ζητήματα (βάρος, είδους και βαθμού) απόδειξης σε φορολογικές υποθέσεις, στην πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (με αφορμή τις αποφάσεις Β' Τμ. επταμ. 884, 1992, 1993/2016)*», σελ. 10, διαθέσιμο στον ακόλουθο σύνδεσμο:  
[http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads/4/8/0/3/48039377/%CE%91%CF%80%CF%8C%CE%B4%CE%B5%CE%B9%CE%BE%CE%B7\\_%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%B%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%AC.pdf](http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads/4/8/0/3/48039377/%CE%91%CF%80%CF%8C%CE%B4%CE%B5%CE%B9%CE%BE%CE%B7_%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%B%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%AC.pdf)

ΚΔΔ, η διοίκηση υποχρεούται να διαβιβάσει έναν πλήρη διοικητικό φάκελο εμπροθέσμως στο διοικητικό δικαστήριο.

## **2.1. Στην περίπτωση των διαφορών που αναφύονται από φορολογικές παραβάσεις**

Η στάθμιση και η επίτευξη μιας δίκαιης ισορροπίας μεταξύ αφενός του συνταγματικά κατοχυρωμένου σκοπού δημοσίου συμφέροντος για την καταστολή της φοροδιαφυγής που υποχρεούται να επιτελέσει η φορολογική αρχή και αφετέρου του σεβασμού του δικαιώματος άμυνας του φορολογουμένου που στηρίζεται στις επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένες και θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας (άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ) επιτάσσουν την επίρριψη του βάρους απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, στη φορολογική διοίκηση. Παρατηρείται, επομένως, ότι οι ως άνω θεμελιώδεις αρχές δεν επηρεάζουν μόνο τον απαιτούμενο βαθμό απόδειξης, όπως εκτέθηκε ανωτέρω, αλλά εντάσσουν το βάρος απόδειξης στο πλαίσιο της ουσίας της διαφοράς επί φορολογικής παράβασης. Πρακτικά, τούτο συνεπάγεται ότι αν ο δικαστής που κρίνει επί φορολογικής παράβασης δεν σχηματίσει πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση για την τέλεσή της δύναται να ακυρώσει την πράξη της φορολογικής αρχής.

### **2.1.1. Η έννοια των «έμμεσων αποδείξεων», άλλως «τεκμηρίων»**

Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας<sup>5</sup>, το βάρος απόδειξης, με το οποίο επιφορτίζεται η φορολογική αρχή, δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, άλλως «τεκμήρια» (βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172/2018 επταμ.), 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 τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172-173/2018 επταμ.), χωρίς τούτο να συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172-173/2018 επταμ.).

Με βάση τη νομολογία αυτή, καθίσταται σαφές, ότι η τέλεση της φορολογικής παράβασης μπορεί να στηρίζεται και αποκλειστικά σε έμμεσες αποδείξεις- «τεκμήρια» και αυτό δικαιολογείται τόσο ενόψει της φύσης των παραβάσεων φοροδιαφυγής και των συνακόλουθων δυσχερειών διακρίβωσης και απόδειξής τους όσο και από την ανάγκη εξυπηρέτησης του συνταγματικώς επιβαλλόμενου και επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος περί πάταξης της φοροδιαφυγής<sup>6</sup>, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

<sup>5</sup> βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172/2018 επταμ.

<sup>6</sup> Άρθρο του Ι.ΔΗΜΗΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ, όπ.π., σελ. 8.

Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή με την οποία θα απαιτούνταν από τη φορολογική αρχή η προσκόμιση σε κάθε περίπτωση και άμεσων αποδείξεων θα συνιστούσε υπέρμετρο βάρος στη φορολογική διοίκηση και δε θα επέτρεπε τη συναγωγή συμπερασμάτων από τη σιωπή του φορολογουμένου ή την αδυναμία του να παράσχει εξηγήσεις.

Εφαρμόζοντας τα ως άνω ενδεικτικά στην περίπτωση της φορολογικής παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, γίνεται δεκτό (ενδ. βλ. ΣτΕ 1405/2015, 116/2013, 505/2012, 1402/2011), ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει αυτή είτε:

i) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευμάτος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε,

ii) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), είτε,

iii) ότι, εν όψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων του εκδότη, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επίσης, κατά την τρέχουσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 1313/2013, ως άνω ΣτΕ 116/2013), στις περιπτώσεις (ii) και (iii) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

### **2.1.2. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης- «μαχητά τεκμήρια ευθύνης»**

Στην απόφαση **ΣτΕ 884/2016** διευκρινίζεται ότι δεν αποκλείεται η κατ' εξαίρεση νομοθετικού τεκμηρίου ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, εφόσον όμως α) τα τεκμήρια αυτά συνάδουν προς τις αρχές της αναλογικότητας και του σεβασμού του δικαιώματος άμυνας του φορολογουμένου και β) τηρείται η συνταγματική απαγόρευση του άρθρου 78 παρ. 2 Σ περί μη αναδρομικής εφαρμογής, καθώς αποτελούν νομοθετικές διατάξεις που μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς του ήδη προβλεπόμενου φόρου.

Αντίθετα, νομοθετικές διατάξεις που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 Σ. και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγόρευσης της μη αναδρομικής εφαρμογής.

Στις αποφάσεις **ΣτΕ 2934-5/2017**, κρίθηκε ότι «τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου στην ημεδαπή περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ.).»

Προς το σκοπό της διασφάλισης μεταξύ άλλων και του δικαιώματος της άμυνας του φορολογουμένου, το Συμβούλιο της Επικρατείας σε σειρά αποφάσεων του έχει προβεί σε σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία αμάχητων κατά το γράμμα τεκμηρίων ως μαχητών<sup>7</sup>. Σε σχετική ερμηνεία τεκμηρίων έχει προβεί και το Γαλλικό Συνταγματικό Δικαστήριο<sup>8</sup>.

Ενδεικτικά, στην πρόσφατη **ΣτΕ 1143/2018** απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας, ερμηνεύοντας τη διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 3091/2002 σε συμφωνία με τις συνταγματικές διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1, 4 παρ. 5 και 20 παρ. 1, εν όψει και του σκοπού του νόμου περί πάταξης της φοροδιαφυγής, «κατ' αναλογία δε και προς το προβλεπόμενο μαχητό τεκμήριο επί υπερτιμολογήσεως (πρβλ. ΣτΕ 4202/2005), πρέπει να θεωρηθεί ως έχουσα την έννοια ότι οι δαπάνες που πραγματοποιεί η (ημεδαπή) επιχείρηση για αγορά αγαθών κ.λπ. από εξωχώρια εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εκτός εάν η ίδια αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές συνιστούν συναλλαγές πραγματικές και όχι εικονικές με σκοπό τη φοροδιαφυγή». Η ίδια απόφαση παραπέμπει για την ενδεικτική απαρίθμηση των αποδεικτικών στοιχείων που θα μπορούσαν να προσκομιστούν στην ερμηνευτική της νεότερης διατάξεως του άρθρου 23 περ. ιγ' του ν. 4172/2013 ΠΟΛ 1197/22.12.2016 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

<sup>7</sup> Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2433/2017 επταμ., 4101/1997, 2541/1992 κ.ά

<sup>8</sup> Βλ. επίσης την 437/2014 QPC απόφαση του Conseil constitutionnel, της 20.1.2015, επί προδικαστικού ερωτήματος (question prioritaire de constitutionnalité) που υπέβαλε το Conseil d' Etat με την απόφαση Association française des entreprises privées (AFEP) et autres, της 20.10.2014.

## 2.2. Σε περιπτώσεις των φορολογικών απαλλαγών, ατελειών, εκπτώσεων και αμφισβήτησης φορολογικών τεκμηρίων από τον φορολογούμενο

Κατά γενική ερμηνευτική αρχή, οι διατάξεις που θεσπίζουν απαλλαγές από φόρους, τέλη και λοιπά δημοσιονομικά βάρη πρέπει να ερμηνεύονται στενά<sup>9</sup>. Άλλωστε, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά κανόνα με βάση τα δηλωθέντα από τον ίδιο τον φορολογούμενο και η υποβολή δηλώσεως φορολογίας αποτελεί εκπλήρωση δημόσιου καθήκοντος και είναι δεσμευτική για τον φορολογούμενο. Σε κάθε περίπτωση, εναπόκειται στο φορολογούμενο να παράσχει εγκαίρως- όπως θα ερευνηθεί κατωτέρω υπό 3.- εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες, ενόψει των συνθηκών, εξηγήσεις προς τη φορολογική διοίκηση, προκειμένου να ερευνηθεί από την τελευταία η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων σε βάρος ορισμένου προσώπου και να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης ή να ερευνηθεί η τυχόν απαλλαγή του από την αντίστοιχη υποχρέωση.

Στην **ΣτΕ 89/2019 επταμ.** απόφαση επί πιλοτικής δίκης, το ΣτΕ ερμηνεύοντας τη διάταξη του άρθρου 31 του ν. 3968/2011 περί απαλλαγής από την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, έκρινε ότι για την επιβολή του τέλους δεν απαιτείται η εν τοις πράγμασιν άσκηση του επαγγέλματος και επομένως, ο φορολογούμενος δεν όφειλε να αποδείξει ότι πράγματι άσκησε τη δηλωθείσα δραστηριότητα, αλλά όφειλε να τη δηλώσει νομίμως για να τύχει της προβλεπόμενης απαλλαγής, καθώς η φορολογική διοίκηση δεν υποχρεούται να ερευνά την πραγματική φύση του δηλωθέντος από το φορολογούμενο επαγγέλματος, ως ελεύθερου επαγγελματία ή παροχής εξαρτημένης εργασίας.

Στην πρόσφατη **ΣτΕ 260/2019** επί τελωνειακής διαφοράς λαθρεμπορίας, κρίθηκε ότι «*οι εν προκειμένω εφαρμοστέες διατάξεις, όπως ερμηνεύθηκαν στις σκέψεις 6 και 7, δεν θεσπίζουν τεκμήριο ενοχής ή ευθύνης της εταιρείας πετρελαιοειδών σε περίπτωση εικονικού εφοδιασμού πλοίου με ελεύθερα καύσιμα, την υποχρεώνουν, όμως, προκειμένου να κινήσει την διαδικασία έκδοσης απόφασης συμψηφιστικής ατέλειας, να ελέγξει τα σχετικά έγγραφα που προσκομίζει η πρατηριούχος εταιρεία και να λάβει όλα τα αναγκαία και πρόσφορα μέτρα ενεργού εποπτείας του συννόμου των ενεργειών της, ώστε να βεβαιωθεί ότι τα έγγραφα αυτά αντιστοιχούν σε πράγματι γεγόμενα (και όχι εικονικό) εφοδιασμό πλοίου. Το βάρος, λοιπόν, της απόδειξης ότι η εταιρεία έλαβε τα ανωτέρω μέτρα φέρει η ίδια. Συνακόλουθα, εφόσον η ευθύνη της εξαρτάται από το συγγνωστό της συμπεριφοράς της, η επίρριψη σε αυτήν του βάρους να προβάλει και να αποδείξει περιστατικά από τα οποία μπορεί να συναχθεί ότι επέδειξε την δέουσα επιμέλεια δεν παραβιάζει το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, δοθέντος, μάλιστα, ότι τα περιστατικά αυτά αφορούν τη δική της συμπεριφορά (και όχι κάποιο αρνητικό γεγονός), εντός της σφαίρας ευθύνης και ενέργειάς της (βλ. ΣτΕ 588/2015, 909/2015, 1003/2015, 3486/2015 2796/2018 - πρβλ. ΣτΕ 3626/2014 επταμ.).»*

Κατά συνέπεια, εναπόκειται στον φορολογούμενο να θέσει υπόψη της φορολογικής διοίκησης αποδείξει το κρίσιμο πραγματικό γεγονός που συνεπάγεται την απαλλαγή του από το φόρο ή δασμό.

## 2.3. Στην περίπτωση των διαφορών που αναφύονται από την επιβολή μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου κατ' άρθρο 46 του ν. 4174/2013

<sup>9</sup> Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2318/2018 Ολομ., 1040/2016.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, επί διαπιστώσεως από τη φορολογική αρχή, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, συγκεκριμένων φορολογικών παραβάσεων, επιβάλλονται στους παραβάτες τα προβλεπόμενα στην εν λόγω διάταξη μέτρα με άμεσο και επείγοντα χαρακτήρα που σκοπούν στην διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (πρβλ. ΣτΕ 399/2015, 1372/2014, 2199/2013 επταμ., 1159/2012).

Στο πλαίσιο της διαφοράς, η οποία γεννάται από την έκδοση πράξης της φορολογικής αρχής περί επιβολής των κατ' άρθρο 46 (παρ. 5, 6 και 7) του ν.4174/2013 μέτρων, ο δικαστής δεν έχει αρμοδιότητα διερεύνησης ζητημάτων σχετικών με την τέλεση ή μη των παραβάσεων, αλλά εξετάζει μόνον εάν, ενόψει των κατ' αρχήν και καθ' υπόνοια διαπιστώσεων του ελέγχου περί της τέλεσης, καθ' υποκείμενο και κατά αντικείμενο, των παραβάσεων, όπως αυτές παρατίθενται στην «ειδική έκθεση ελέγχου», συντρέχουν οι νόμιμες ουσιαστικές προϋποθέσεις, λόγω διακινδύνευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, για την επιβολή των σχετικών περιορισμών (πρβλ. ΣτΕ 2297/2015, 2797/2009 επταμ., 1198/2012 επταμ.)

Μέχρι την έκδοση της **ΣτΕ 2326/2017**, η νομολογία του ΣτΕ και ειδικότερα η ΣτΕ 691/2009, ερμήνευε την προϊσχύσασα διάταξη περί επιβολής διασφαλιστικών μέτρων, ήτοι τη διάταξη του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, κρίνοντας ότι δεν απαιτείται και αρκεί από τη φορολογική διοίκηση η επίκληση και απόδειξη της εξουσίας του προέδρου της εταιρείας προς εκπροσώπησή της. Σύμφωνα με την ως άνω ερμηνεία, για τα υπόλοιπα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, η φορολογική αρχή έπρεπε να επικαλεστεί και να αποδείξει ότι ενήργησαν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις και κατά τον κρίσιμο χρόνο της φορολογικής παράβασης ως εντεταλμένοι σύμβουλοι.

Η ΣτΕ **2326/2017** ερμηνεύοντας την ισχύουσα πλέον διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποφαινεται ότι η φορολογική διοίκηση πρέπει να επικαλεσθεί και να αποδείξει εκτός από την ιδιότητα και την ύπαρξη εξουσίας καθυκόντων διοίκησης και στην περίπτωση των Προέδρων Διοικητικών Συμβουλίων. Η ως άνω νομολογία καθίσταται πλέον παγία καθώς η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και στις ΣτΕ 546/2018 και 999/2018 αποφάσεις, χωρίς ωστόσο η ερμηνεία αυτή να εξίσκνυται στο σημείο ώστε να εναπόκειται στη φορολογική διοίκηση να επικαλεσθεί και να αποδείξει ότι το εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση της ανώνυμης εταιρίας άσκησε πράγματι τα καθήκοντα αυτά, καθώς αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή θα παραγνώριζε τη φύση και τον σκοπό επιβολής των μέτρων αυτών.

### **3. Ποιο το κρίσιμο χρονικό σημείο προσκόμισης και επίκλησης των αποδεικτικών μέσων από τον φορολογούμενο**

Κρίσιμο είναι, επίσης, το χρονικό σημείο της προσκόμισης των αποδείξεων εκ μέρους του φορολογουμένου προς αντιστροφή των τεκμηρίων. Τα αποδεικτικά στοιχεία δύναται κατά κανόνα να προσκομιστούν από τον φορολογούμενο στο πλαίσιο της δήλωσής του με επιφύλαξη ή κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, αλλά και στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου με αργότερο χρονικό σημείο την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.

Η μεταγενέστερη δημιουργία αποδεικτικών στοιχείων μπορεί να συνιστά καθεαυτή μαχητό πλην ισχυρό τεκμήριο προς απόδειξη της φοροδιαφυγής όπως, κρίθηκε πρόσφατα με την απόφαση ΣτΕ 2607/2018, στην περίπτωση της σύνταξης συμβολαίου διορθωτικού του τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτων σε ποσό πολύ

μεγαλύτερο του αναφερόμενου στο αρχικό συμβόλαιο άσκησης επιχείρησης αγοραπωλησίας δεδομένου ότι το διορθωτικό συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και, μάλιστα, μετά την κοινοποίηση στον φορολογούμενο σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επιπλέον, έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας<sup>10</sup> ότι η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών και διενέργειας εντολών πιστώσεων και χρεώσεων σε αυτούς ή/και της μεταφοράς ποσών από (ατομικούς ή κοινούς) τραπεζικούς λογαριασμούς τους σε άλλους (ατομικούς ή κοινούς) λογαριασμούς τους, δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν στη φορολογική Διοίκηση - στο πλαίσιο του ελέγχου της ή στο στάδιο της προηγούμενης ακρόασης και, στη συνέχεια, της προβλεπόμενης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ενδικοφανούς διαδικασίας- εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες, ενόψει των συνθηκών, εξηγήσεις για τις σχετικές οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά, προκειμένου να ερευνηθεί από τη Διοίκηση η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων σε βάρος ορισμένου ή ορισμένων των εν λόγω προσώπων και να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης.

#### **4. Συμπέρασμα**

Συμπερασματικά, παρατηρείται ότι το δίκαιο της απόδειξης στις φορολογικές διαφορές, το οποίο σταδιακά συστηματοποιείται νομολογιακά, διατρέχεται από την ανάγκη επίτευξης της δίκαιης ισορροπίας μεταξύ του επιτακτικού δημοσίου μεταξύ του συνταγματικώς κατοχυρωμένου επιτακτικού σκοπού πάταξης της φοροδιαφυγής με το δικαίωμα της άμυνας του φορολογουμένου που προστατεύεται σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας.

Οι δυσχέρειες της στάθμισης αυτής, όπως αναφύονται ανά περίπτωση συνακόλουθα δυσχεραίνουν την αποκρυστάλλωση ειδικών κανόνων του δικαίου απόδειξης στις φορολογικές διαφορές, ενώ παράλληλα καταδεικνύεται η σημασία τόσο της έγκαιρης προσκόμισης από τον φορολογούμενο των κρίσιμων αποδεικτικών στοιχείων προς τη φορολογική διοίκηση όσο και της έγκαιρης διεξαγωγής των απαιτούμενων φορολογικών ελέγχων από την τελευταία χρησιμοποιώντας τις προβλεπόμενες τεχνικές και μέσα ελέγχου.

---

<sup>10</sup> ΣτΕ 1896-7/2018 επταμ.