

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΩΝ**  
**ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΣΕΜΙΝΑΡΙΟ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΩΝ**

**I. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ**

**II. ΑΟΡΙΣΤΕΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ**

**Χριστίνα Λ. Φλώρου, Δ.Ν., Ειδική Επιστήμονας στον Συνήγορο του Πολίτη**

**« Η χρήση αόριστων νομικών εννοιών στο φορολογικό δίκαιο και η προστασία του διοικουμένου»**

**Θεσσαλονίκη, 9 Οκτωβρίου 2020**

**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

**ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

**A. Αρχή της βεβαιότητας του φόρου και δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης**

**B. Εικονικότητα των δαπανών- Καλή πίστη του φορολογουμένου**

**Γ. Εξωλογιστικός προσδιορισμός – Υπαιτιότητα του φορολογουμένου και πρόθεση απόκρυψης κέρδους – Ανωτέρα βία**

**Δ. Παραγωγικότητα των δαπανών της επιχείρησης – ουσιαστική σκοπιμότητα**

**Ε. Ανωτέρα βία ως λόγος απαλλαγής από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του ΚΕΔΕ και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**

**ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Με την παρούσα εισήγηση θα επιχειρήσω να παρουσιάσω τις αόριστες νομικές έννοιες στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, μέσω της χρήσης κάποιων από αυτές από τη φορολογική νομοθεσία, αλλά και τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

### **A. Αρχή της βεβαιότητας του φόρου και δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης**

Στενά συνδεδεμένη προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου είναι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται και αυτή με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει όπως τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου καθορίζονται στον νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή.

Η αρχή αυτή απευθύνεται κυρίως στον νομοθέτη τον οποίο υποχρεώνει να διατυπώσει κατά τρόπο σαφή και πλήρη τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, αλλά και στη φορολογική διοίκηση με την καθιέρωση δέσμιας αρμοδιότητας των οργάνων της. Καταρχήν, δεν επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης ο καθορισμός των ουσιωδών στοιχείων του φόρου, τα οποία ορίζονται με τυπικό νόμο.

Έτσι, δεν καταλείπεται χώρος στην αυθαιρεσία της φορολογικής διοίκησης, πράγμα που αναμφίβολα συνιστά σημαντική νομική εγγύηση υπέρ του φορολογουμένου. Εξάλλου, η φορολογική διοίκηση διαθέτει δέσμια αρμοδιότητα και κατά την εξατομίκευση του φορολογικού νόμου και την επιβολή της φορολογικής υποχρέωσης.

Πάντως, είναι δυνατό να εμφανίζεται κάποια διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, εφόσον ο φορολογικός νόμος περιέχει αόριστες έννοιες.

### **B. Εικονικότητα των δαπανών- Καλή πίστη του φορολογουμένου**

Οι δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει να είναι πραγματικές και όχι εικονικές, δηλαδή πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί. Η πλήρωση αυτής της προϋπόθεσης είναι αυτονόητη,

προκειμένου να αντικατοπτρίζεται η πραγματική φοροδοτική ικανότητα της επιχείρησης.

Τα δικαστήρια οφείλουν να είναι ιδιαιτέρως επιφυλακτικά στην κατάφαση της εικονικότητας μιας δαπάνης, η οποία κατά τα λοιπά συγκεντρώνει όλες τις νόμιμες προϋποθέσεις για να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς η ίδια η έκδοση ή λήψη εικονικών στοιχείων αποτελεί σοβαρή φορολογική παράβαση με σειρά συνεπειών για την επιχείρηση.

Εφόσον λοιπόν, αμφισβητείται από τη φορολογική αρχή η καταρχήν πραγματοποίηση μιας ή περισσότερων συγκεκριμένων δαπανών από την επιχείρηση και αυτές κρίνονται ως εικονικές, τα διοικητικά δικαστήρια ουσίας προβαίνουν σε ενδελεχή έλεγχο όλων των πραγματικών γεγονότων που αποδεικνύουν κατά πόσον οι αιτιάσεις αυτές είναι αληθινές, αν δηλαδή πράγματι η συγκεκριμένη αμφισβητούμενη δαπάνη έχει πραγματοποιηθεί και εάν βάρυνε την επιχείρηση κατανέμοντας μεταξύ των διαδίκων το σχετικό βάρος απόδειξης.

Η πρόσφατη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας και του Συμβουλίου Επικρατείας, προβαίνουν στη χρήση της αόριστης νομικής έννοιας της καλής πίστης. Συγκεκριμένα, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, 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 στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, στην μεν πρώτη περίπτωση, αρκεί καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο είτε ότι ο εκδότης αυτού είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο. Σε περίπτωση δε απόδειξης της ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν, σύμφωνα με τη νομολογία, να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. αντί άλλων, ΣΕ 721/2014 και ΔιοικΕφ Αθηνών 2760/2019).

Εξάλλου, αν η αποδιδόμενη σε ορισμένο φορολογικό στοιχείο εικονικότητα συνίσταται στο ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή, όχι όμως με το πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του φορολογικού στοιχείου, η εικονικότητα

θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων, στην περίπτωση δε αυτή στοιχειοθετείται, καταρχήν, παράβαση για τον επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Και στην εν λόγω περίπτωση, όμως, η φορολογική αρχή, η οποία κατά τα προεκτεθέντα έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της κατά τα ανωτέρω ανυπαρξίας του φερόμενου ως εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Σύμφωνα με την ερμηνεία που έχει δοθεί στην έννοια της καλής πίστης στο αστικό δίκαιο, **καλή πίστη είναι ειδικότερα η ευθύτητα, εντιμότητα και ειλικρίνεια που απαιτούνται στις συναλλαγές.** Η καλή πίστη διακρίνεται ειδικότερα στην αντικειμενική/συναλλακτική καλή πίστη, δηλαδή την αντικειμενικά έντιμη συμπεριφορά ανεξάρτητα από ενδιάθετες καταστάσεις και την υποκειμενική καλή πίστη, δηλαδή την πεποίθηση του συναλλασσομένου ότι η ενέργειά του στηρίζεται στην ύπαρξη δικαιώματός του, ότι είναι νόμιμη, κοκ. Επιμέρους κριτήρια για τη συγκεκριμενοποίηση της γενικής αυτής ρήτρας συνιστούν ιδίως η στάθμιση και εξισορρόπηση των εκατέρωθεν συμφερόντων των μερών, στη βάση ιδίως της αρχής της αναλογικότητας σε συνδυασμό με τη βαρύτητα των αγαθών που εκτίθενται σε κίνδυνο.

Από τη μελέτη της σχετικής νομολογίας προκύπτει ότι χωρίς να δίνεται ορισμός της έννοιας από τα διοικητικά δικαστήρια, κατά την κατανομή του βάρους απόδειξης, εφόσον η φορολογική αρχή ανταποκριθεί στο δικό της βάρος απόδειξης απόκειται στον φορολογούμενο να ανταποδείξει τη δική του καλή πίστη ως προς την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης συναλλαγής, με τη χρήση όλων των επιτρεπόμενων αποδεικτικών μέσων.

### **Γ. Εξωλογιστικός προσδιορισμός – Υπαιτιότητα του φορολογουμένου και πρόθεση απόκρυψης κέρδους – Ανωτέρα βία**

1. Κατά το άρθρο 33α παρ. 2 του προϊσχύσαντος ν.δ. 3323/1955, «δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων της επιχειρήσεως, οσάκις αι διαπιστώσεις του Οικονομικού Εφόρου περιορίζονται: α) εις παρατυπίας οφειλομένας εις παραδρομήν ή

συγγνωστήν πλάνην και β) εις λάθη ή παραλείψεις, εφ' όσον αύται δεν οφείλονται εις πρόθεσιν του υποχρέου προς απόκρυψιν κερδών και επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως».

Όπως προκύπτει, το προϊσχύσαν δίκαιο έκανε σαφή μνεία της υπαιτιότητας της επιχείρησης που έπρεπε να συντρέχει για τη διενέργεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ακόμα και υπό την ισχύ των ρητών αυτών διατάξεων, η νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας διαμόρφωσε πάγια θέση, σύμφωνα με την οποία στις περιπτώσεις που δεν ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος με βάση τα τηρηθέντα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, το εισόδημα προσδιοριζόταν εξωλογιστικά, ανεξάρτητα από διαπίστωση πρόθεσης απόκρυψης κερδών ή άλλη υπαιτιότητα της επιχείρησης.

Στη συνέχεια, η παράγραφος 3 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προέβλεπε τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λόγω ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και όριζε τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις, προκειμένου να διενεργηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.

Σύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη αυτή, «Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων».

Επομένως, με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν γινόταν ιδιαίτερη μνεία της υπαιτιότητας της επιχείρησης με τη μορφή της πρόθεσης απόκρυψης κέρδους. Μόνη η συνδρομή αμέλειας με τη μορφή της παραδρομής ή της συγγνωστής πλάνης είχαν νομική σημασία.

Παρόλο ότι η συνδρομή συγγνωστής νομικής πλάνης αποτελεί αόριστη νομική έννοια, της οποίας δεν δίνεται νομοθετικός ορισμός, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι περίπτωση εξειδίκευσής της αποτελεί η υπόδειξη από τη φορολογική αρχή με θετική της ενέργεια ορισμένης συμπεριφοράς ως σύμφωνης με τις διατάξεις του νόμου. Η εξαίρεση αυτή εδράζεται στην αρχή της χρηστής διοίκησης η οποία πρέπει να διέπει ολόκληρη τη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, επομένως και των φορολογικών αρχών.

Εφόσον λοιπόν, από θετική ενέργεια της διοίκησης, την οποία μπορούσε να συνιστά και εγκύκλιος της οικείας οικονομικής υπηρεσίας, δημιουργήθηκε στην επιχείρηση - επιτηδευματία εύλογη και δικαιολογημένη, κατά κοινή πείρα, πεποίθηση ότι δεν υποχρεούτο σε έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου ή στην ενημέρωση συγκεκριμένου βιβλίου, αντέκειτο στις αρχές της χρηστής διοίκησης η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού.

2. Η μη τήρηση από την επιχείρηση των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ. νόμιμων βιβλίων και στοιχείων αποτελούσε και αποτελεί τη βαρύτερη από τις προβλεπόμενες μορφές πλημμέλειας. Η πλημμέλεια αυτή οδηγούσε αναπόφευκτα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης, καθώς τα οικονομικά της αποτελέσματα δεν ήταν δυνατό να εξαχθούν με άλλο τρόπο.

Με την περίπτωση της μη τήρησης των απαιτούμενων βιβλίων και στοιχείων εξομοιώνονται, σύμφωνα με τη νομολογία και οι ακόλουθες περιπτώσεις:

i) Άρνηση της ελεγχόμενης επιχείρησης να επιδείξει τα βιβλία και τα στοιχεία της στο φορολογικό έλεγχο.

Η εξομοίωση αυτή της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το φορολογικό έλεγχο με την παντελή μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων από την επιχείρηση δικαιολογείται από τη νομολογία με βάση την αρχή ότι ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης στηρίζεται στα βιβλία και στοιχεία που τηρεί όταν αυτά είναι ακριβή και επαρκή.

Για την κρίση όμως αυτών ως ακριβών και επαρκών προϋποτίθεται ότι υπάρχει η δυνατότητα πρόσβασης της φορολογικής αρχής σε όλα τα τηρούμενα, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, βιβλία και στοιχεία, με την έννοια ότι δεν εμποδίζονται, αλλά αντίθετα διευκολύνονται από την επιχείρηση οι προσήκουσες, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επομένως, επιτρέπεται η φορολογική αρχή να καθορίσει εξωλογιστικά τα ακαθάριστα και καθαρά έσοδα της επιχείρησης, εφόσον καταστεί ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από την επιχείρηση βιβλίων και στοιχείων ή αρνηθεί η επιχείρηση την παράδοση αυτών προς έλεγχο στη φορολογική αρχή ή εφόσον η επιχείρηση δεν γνωστοποιήσει τυχόν μεταβολή της διευθύνσεως της έδρας της, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η ανεύρεσή της και ο έλεγχος των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Η θέση αυτή της νομολογίας δεν μπορεί να γίνει δεκτή αναντίρρητα. Πραγματικά, η μη συμμόρφωση ή και η καθυστέρηση συμμόρφωσης της επιχείρησης μετά από πρόσκληση της φορολογικής αρχής στην υποχρέωσή της να επιδεικνύει, κατά οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα από αυτήν στοιχεία και βιβλία στο φορολογικό έλεγχο συνιστά φορολογική παράβαση. Η παράβαση όμως αυτή δεν είναι νοητό να οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, εφόσον δεν συντρέχουν και οι ακόλουθες ουσιαστικές προϋποθέσεις:

α) Η φορολογική αρχή πρέπει πάντοτε να φέρει το βάρος της απόδειξης ότι κατέβαλε προηγουμένως τη δέουσα προσπάθεια για την ανεύρεση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης ή της έδρας της επιχείρησης, καθώς και ότι η ανεύρεση αυτή δεν είναι εν τέλει εφικτή με οποιονδήποτε τρόπο, καθώς η απλή καθυστέρηση επίδειξης, δεδομένων των ιδιαίτερα ασφυκτικών προθεσμιών που τίθενται συνήθως από τη φορολογική αρχή, δεν επιτρέπεται να οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.

β) Η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να οφείλεται σε πρόθεση παρεμπόδισης του ελέγχου, και όχι σε προσωρινή αδυναμία της επιχείρησης, δηλαδή πρέπει να συντρέχει και υπαιτιότητα αυτής και πάντως να μην οφείλεται σε ανωτέρα βία.

Επομένως, δεν επιτρέπεται η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού εφόσον ο επιτηδευματίας δεν επιδεικνύει μεν προς έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του λόγω αντικειμενικής αδυναμίας επίδειξής τους, προβάλλει όμως και αποδεικνύει ότι κατέβαλε την επιβαλλόμενη από τις περιστάσεις άκρα επιμέλεια ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή του αυτή ή ότι συνέτρεξε κάποια περίπτωση ανωτέρας βίας που τον εμπόδισε να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή του αυτή.

Ήδη πρόσφατα, με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέφθηκε ρητά η ανωτέρα βία στο άρθρο 14, το οποίο αναφέρεται στην παροχή πληροφοριών εκ μέρους του φορολογουμένου προς τη φορολογική διοίκηση κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω άρθρο: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των

πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

ii) Καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας, όπως αυτή διαμορφώθηκε ήδη υπό την ισχύ του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, και στην περίπτωση καταστροφής του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν από την επιχείρηση ή και ορισμένων μόνον από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός. Επομένως, και η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από απόψεως προσδιορισμού του εισοδήματος με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν ή τηρήθηκαν ελλιπώς τα βιβλία και στοιχεία.

Ακόμα και στην περίπτωση συνδρομής διαπιστωμένης ανωτέρας βίας, όπως για παράδειγμα πυρκαγιά λόγω της οποίας καταστράφηκαν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, έχει κριθεί από το Συμβούλιο Επικρατείας ότι ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησης καθίσταται ανέφικτος.

Η κρίση αυτή του Συμβουλίου Επικρατείας ως προς τις συνέπειες της καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης στηρίζεται στη θέση ότι δεν είναι δυνατή η προσφυγή στον λογιστικό προσδιορισμό εφόσον δεν αποδεικνύεται η ακριβής και επαρκής τήρηση των βιβλίων και στοιχείων. Συνακόλουθα, εφόσον ελλείπουν τα στοιχεία της επιχείρησης δεν είναι δυνατό να ελεγχθεί η ακρίβεια των εγγραφών στα βιβλία, ήτοι εάν καταχωρήθηκαν όλα τα ακαθάριστα έσοδα ούτε είναι δυνατός ο έλεγχος των φερόμενων ως πραγματοποιηθεισών δαπανών, εφόσον ελλείπουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά, ούτε τεκμαίρεται η ακρίβεια της δήλωσης που έχει υποβληθεί από την επιχείρηση.



Κατ' αυτόν τον τρόπο το εισόδημα της επιχείρησης θα προσδιορισθεί εξωλογιστικά, λόγω του ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού, και από τον προσδιορισμό αυτό θα κριθεί η ακρίβεια της δήλωσης.

Η θέση αυτή της νομολογίας δικαίως είχε επικριθεί, καθώς συνεπαγόταν τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης με την εφαρμογή των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους ακόμη και όταν από τα συντρέχοντα πραγματικά περιστατικά προέκυπτε ότι τα αποτελέσματα αυτά ήταν ζημιογόνα. Το παράλογο όμως αυτό αποτέλεσμα ερχόταν και σε ευθεία αντίθεση με τη συνταγματική αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, καθόσον, σύμφωνα με το *άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος*, απαγορεύεται η επιβολή φόρου εισοδήματος μεγαλύτερου από τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου.

Το ζήτημα αυτό προσπάθησε να αντιμετωπίσει ο σύγχρονος νομοθέτης, προβλέποντας στις περιπτώσεις αυτές την εφαρμογή ακόμα και μηδενικού συντελεστή.

#### **Δ. Παραγωγικότητα των δαπανών της επιχείρησης – ουσιαστική σκοπιμότητα**

Προκειμένου μια δαπάνη να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης θα πρέπει να είναι κατ' ουσίαν παραγωγική. Η παραγωγικότητα των εκπιπτόμενων δαπανών αφορά την εξυπηρέτηση προεχόντως της λειτουργίας της επιχείρησης.

Ο νόμος δεν παρέχει ειδικότερα κριτήρια για τον καθορισμό της έννοιας της παραγωγικότητας. Εξάλλου, τα κριτήρια που έχει χρησιμοποιήσει έως σήμερα η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων για να κρίνει επί της παραγωγικότητας μιας δαπάνης εμφανίζουν μια σχετική ποικιλία. Εντούτοις, κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή και, ύστερα από την άσκηση ένδικων βοηθημάτων, στα δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα στη συγκεκριμένη περίπτωση των δαπανών της επιχείρησης και να καθορίζουν το προσήκον μέτρο τους, από ουσιαστικής απόψεως, πέραν της διαπίστωσης ότι είναι δυνατό να συμβάλουν στην απόκτηση κέρδους. Ειδικότερα, η κρίση τους πρέπει να περιορίζεται εάν μία δαπάνη πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, χωρίς να μπορεί να αμφισβητηθεί η ουσιαστική σκοπιμότητά της.

Ο περιορισμός αυτός που έχουν θέσει με τη νομολογία τους περί ουσιαστικής σκοπιμότητας τα διοικητικά δικαστήρια απαντάται συχνά στη μείζονα σκέψη πολλών αποφάσεων κυρίως του Συμβουλίου Επικρατείας, ως συμπλήρωμα του πάγιου και επαναλαμβανόμενου ορισμού των γενικών εξόδων διαχείρισης.

Κατά βάση λοιπόν, η ουσιαστική σκοπιμότητα χρησιμοποιείται ως αόριστη νομική έννοια η οποία μνημονεύεται, προκειμένου να είναι δυνατό να προσδιορισθούν επακριβώς τα όρια ανάμεσα στον επιτρεπόμενο έλεγχο μιας δαπάνης ως παραγωγικής και στον ανεπίτρεπτο έλεγχο της ουσιαστικής της σκοπιμότητας.

Σε κάποιες πάντως περιπτώσεις, τα δικαστήρια της ουσίας, ιδίως, ερμήνευσαν και εφάρμοσαν αυτοτελώς την έννοια της ουσιαστικής σκοπιμότητας, κρίνοντας ότι η απόρριψη συγκεκριμένων κονδυλίων δαπανών από τη φορολογική αρχή ήταν καταρχήν ανεπίτρεπτη, καθόσον οι αιτιάσεις αυτής συνιστούσαν απαγορευμένο έλεγχο της σκοπιμότητας και του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών. Η αιτιολογία αυτή συνήθως δεν γίνεται δεκτή από το Συμβούλιο Επικρατείας, η νομολογία του οποίου φαίνεται να αντιμετωπίζει με επιφυλακτικότητα την ευθεία εφαρμογή της έννοιας της ουσιαστικής σκοπιμότητας.

Πρέπει να αναγνωρισθεί ότι η διστακτικότητα που παρατηρείται στη νομολογία του ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου ως προς το θέμα αυτό δεν φαίνεται αδικαιολόγητη, καθώς τα όρια ανάμεσα στον επιτρεπόμενο και τον απαγορευμένο έλεγχο της κατ' ουσίαν παραγωγικότητας είναι ιδιαίτερος δυσδιάκριτα. Κάθε δαπάνη της οποίας δεν αμφισβητείται η παραγωγικότητα εκπίπτει, χωρίς να επιτρέπεται η αμφισβήτηση της σκοπιμότητας και του προσήκοντος μέτρου αυτής. Εντούτοις, δεν αποκλείεται στη φορολογική αρχή να αρνηθεί την αναγνώριση ορισμένης δαπάνης, που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης είτε στο σύνολό της είτε μερικά, εφόσον με συγκεκριμένα στοιχεία αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή ότι η δαπάνη αυτή δεν πραγματοποιήθηκε ή δεν έχει χαρακτήρα παραγωγικής δαπάνης, συνολικά ή εν μέρει.

## **Ε. Ανωτέρα βία ως λόγος απαλλαγής από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του ΚΕΔΕ και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**

Κατά γενική αρχή του δικαίου, ανωτέρα βία συνεπαγόμενη την αναστολή των προβλεπόμενων από τον νόμο ανατρεπτικών προθεσμιών για όσο χρόνο αυτή διαρκεί, συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο που στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με άκρα σύνεση και επιμέλεια, συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος τελεί σε πραγματική αδυναμία να επιμεληθεί των υποθέσεων του είτε αυτοπροσώπως είτε δια τρίτου προσώπου.

Όπως προβλέπεται στο άρθρο 6 του ισχύοντα ΚΕΔΕ, όπως και στο άρθρο 61 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας.

Τις διατάξεις αυτές ήλθε να ερμηνεύσει το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους. Συγκεκριμένα, το οποίο με την υπ' αριθμ. 89/2015 γνωμοδότησή του αποφάνθηκε τα ακόλουθα:

Με την ισχύουσα ρύθμιση της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, η εκφορά του νόμιμου λόγου απαλλαγής της ληξιπρόθεσμης οφειλής από τόκους προϋποθέτει τη συνδρομή περιστατικών που συνιστούν ανωτέρα βία, δηλαδή είναι αναγκαίο από τον νόμο η απαλλαγή να στηρίζεται σε εν γένει τυχηρά περιστατικά, τα οποία στοιχειοθετούν κατ' αντικειμενική κρίση, τον δικαιολογητικό λόγο της μη εμπρόθεσμης καταβολής του χρέους. Ο λόγος αυτός της μη εμπρόθεσμης καταβολής της οφειλής γίνεται αποδεκτός ως βάσιμος από τη διοίκηση, εφόσον στηρίζεται σε οποιοδήποτε ανυπαίτιο και έκτακτο γεγονός, το οποίο δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης.

Μόνο, δηλαδή, στην περίπτωση που η εμπρόθεσμη καταβολή της οφειλής έχει ως αιτία τέτοιου είδους ανυπαίτιο και απρόβλεπτο γεγονός, το οποίο επηρέασε τη γέννηση και την ύπαρξη και κατ' ακολουθία, την εμπρόθεσμη πληρωμή της, επιτρέπεται η απαλλαγή της ληξιπρόθεσμης οφειλής από τους τόκους. Αντίθετα, η έλλειψη γνώσης της οφειλής που οφείλεται καθαρά σε υποκειμενική συμπεριφορά των οργάνων του δημοσίου ή του οφειλέτη, όπως για παράδειγμα η μη αποστολή της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη δεν στοιχειοθετεί τη δυνατότητα απαλλαγής από τις προσαυξήσεις, διότι η μη καταβολή της οφειλής δεν έχει ως αιτία περιστατικά ανωτέρας βίας, αλλά οφείλεται αποκλειστικά σε υποκειμενικούς λόγους.

Το Νομικό Συμβούλιο θεώρησε ειδικότερα ότι η προηγούμενη διάταξη του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ συνηγορούσε να γίνεται δεκτός ως λόγος απαλλαγής από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής τυχόν υποκειμενική συμπεριφορά των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, ενώ η προσθήκη της αόριστης νομικής έννοιας της ανωτέρας βίας στο ισχύον δίκαιο σηματοδοτεί την απαλοιφή του ανωτέρω λόγου. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τον ΚΕΔΕ, όπως αυτός ίσχυε πριν την τροποποίησή του, προβλεπόταν η απαλλαγή από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής σε περίπτωση οφειλής για την οποία αποδεδειγμένα ο υπόχρεος δεν έχει λάβει γνώση. Επομένως, η θέση αυτή του Νομικού Συμβουλίου δεν μπορεί να γίνει δεκτή, καθώς ούτε η γραμματική ερμηνεία της προηγούμενης διάταξης του άρθρου 6 συνηγορεί προς αυτήν την κατεύθυνση, ούτε και η τελολογική ερμηνεία αυτής μπορεί να οδηγήσει στο ανωτέρω συμπέρασμα. Θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι υποκειμενική συμπεριφορά των οργάνων της διοίκησης είναι δυνατό για τον διοικούμενο να συνιστά ανωτέρα βία, καθώς ως περίπτωση ανωτέρας βίας θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι.

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Το ζήτημα της εφαρμογής των αόριστων εννοιών στο πεδίο του φορολογικού δικαίου έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς οι πράξεις της φορολογικής αρχής βλάπτουν σε μεγάλο βαθμό τα έννομα συμφέροντα των διοικουμένων. Πάντως, οι αόριστες έννοιες θα πρέπει, κατά την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, να εφαρμόζονται με γνώμονα την αρχή της επιείκειας και της αναλογικότητας, προκειμένου να ανευρίσκεται η αναγκαία ισορροπία μεταξύ του δημοσίου συμφέροντος αλλά και της προστασίας των διοικουμένων.