

Κώστας Χ. Χρυσόγονος
Καθηγητής Συνταγματικού Δικαίου
της Νομικής Σχολής του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης

ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ

Τα φορολογικά τεκμήρια των άρθρων 15 - 17 του ν. 5073/2023 και το Σύνταγμα

I. Ιστορικό

Με τα άρθρα 15, 16 και 17 του ν. 5073/2023 (Α' 204) με τίτλο «Μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και άλλες επείγουσες διατάξεις» προστέθηκαν στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [ν. 4172/2013 (Α' 167)] (εφεξής: ΚΦΕ) τα νέα άρθρα 28Α, 28Β και 28Γ, με τα οποία θεσπίζεται νέο σύστημα τεκμαρτού προσδιορισμού ενός ελάχιστου (φορολογητέου) ετήσιου εισοδήματος από την άσκηση της ατομικής επιχείρησης του άρθρου 1 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4308/2014 (Α' 251). Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, συνεπώς, για όλους, καταρχήν, τους ελεύθερους επαγγελματίες και μεταξύ αυτών τους δικηγόρους.

II. Ερωτήματα

Από το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου Δικηγορικό Σύλλογο Θεσσαλονίκης μου τέθηκε το ερώτημα κατά πόσο τα άρθρα 15 - 17 του ν. 5073/2023 συνάδουν προς το Σύνταγμα.

III. Οι κρίσιμες διατάξεις

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 5073/2023: «Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) προστίθεται άρθρο 28Α ως εξής: “Άρθρο 28Α Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας 1. Για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) το ετήσιο ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας τεκμαίρεται ότι δεν υπολείπεται του ποσού που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν. 2. Ως ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας τεκμαίρεται ποσό μέχρι πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000 €) που προκύπτει από το άθροισμα των παρακάτω: α) ποσού μέχρι τις τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000 €) που αντιστοιχεί στο μεγαλύτερο εκ των εξής: αα) του ετήσιου ποσού του μικτού κατώτατου μισθού των άρθρων 134 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου (π.δ. 80/2022, Α' 222) και 103 του παρόντος, όπως ισχύει κατά την τελευταία ημέρα του αντίστοιχου φορολογικού έτους, προσαυξανόμενου κατά δέκα τοις εκατό (10 %) για τα τρία (3)

έτη που έπονται της δεύτερης τριετίας από τη δήλωση έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας, επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%), επί του ποσού της τρίτης τριετίας για τα τρία (3) έτη που έπονται της δεύτερης τριετίας και επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%), επί του ποσού της τέταρτης τριετίας για τα επόμενα έτη ή αβ) του ποσού που αντιστοιχεί στις μικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου υπαλλήλου που απασχολείται από τον υπόχρεο της παρ. 1, πλέον β) ποσού, έως δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000 €), που ισούται με το δέκα τοις εκατό (10%) του ετήσιου κόστους που καταβάλλει ο υπόχρεος της παρ. 1 για τη μισθοδοσία του προσωπικού που απασχολεί, πλέον γ) ποσού που ανέρχεται στο πέντε τοις εκατό (5%) επί του ποσού, κατά το οποίο ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τον μέσο ετήσιο κύκλο εργασιών του Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της περ. ιστ) της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 4919/2022 (Α' 71), όπως ορίζεται με την απόφαση που εκδίδεται με βάση την παρ. 4 του άρθρου 57 του ν. 4919/2022, στον οποίο ο υπόχρεος πραγματοποιεί τα υψηλότερα έσοδα. Η προσαύξηση της περ. γ) δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ... 3. Το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση το τεκμήριο της παρ. 2, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο για αντικειμενικούς λόγους, εφόσον συντρέχει ιδίως κάποια από τις παρακάτω προϋποθέσεις: α) στρατιωτική θητεία, β) φυλάκιση, γ) νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική, δ) αδυναμία άσκησης δραστηριότητας λόγω εγκυμοσύνης ή κατά τους δώδεκα (12) μήνες μετά τον τοκετό ή την υιοθεσία ή αναδοχή τέκνου, ε) εκτεταμένες φυσικές καταστροφές που κατέστησαν αδύνατη, συνολικά ή μερικά, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, στ) ανάκληση της άδειας λειτουργίας της ατομικής τους επιχείρησης ή της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους, ζ) απαγόρευση λειτουργίας του καταστήματος ή άλλου χώρου άσκησης της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής τους δραστηριότητας σε εφαρμογή απόφασης δημόσιας αρχής για λόγους προστασίας της δημόσιας υγείας ή άλλου λόγου που υπαγορεύει το δημόσιο συμφέρον, η) άλλοι λόγοι ανωτέρας βίας που εμποδίζουν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Για την εφαρμογή της παρούσας, ο φορολογούμενος προσκομίζει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του στη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του υπόχρεου και υποχρεούται να μειώσει ανάλογα το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα. 4. Αν ο υπόχρεος αμφισβητεί το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος για λόγους πέρα από τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 3, ζητεί τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022 Α' 206) για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού. 5. Για την εφαρμογή των διατάξεων που θέτουν προϋποθέσεις για τη λήψη προνοιακών και κοινωνικών επιδομάτων, καθώς και της περ. β) της παρ. 6 του άρθρου 15, το εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη

δεν μπορεί να υπολείπεται του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος που προσδιορίζεται με το παρόν και τα άρθρα 28B έως 28Δ. 6. Το τεκμήριο του παρόντος δεν εφαρμόζεται: α) στα κέρδη από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, β) σε όσους αμείβονται σύμφωνα με την περ. στ) της παρ. 2 του άρθρου 12, εφόσον συμβάλλονται με έως και τρία (3) φυσικά ή νομικά πρόσωπα, και σε ασφαλιστικούς διαμεσολαβητές που συμβάλλονται με έως και δύο (2) ασφαλιστικές επιχειρήσεις και δηλώνουν ως επαγγελματική έδρα την κατοικία τους, γ) σε πρόσωπα που παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%), και δ) σε καφενεία που βρίσκονται σε οικισμούς της χώρας με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων. 7. Όταν οι επαγγελματικές δραστηριότητες του υπόχρεου περιορίζονται χρονικά από νομοθετικές και κανονιστικές ρυθμίσεις που περιορίζουν την άσκηση της δραστηριότητας εντός του φορολογικού έτους, το τεκμήριο ισχύει αναλογικά για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι δραστηριότητες αυτές επιτρέπονται. 8. ...».

Ακόμη, το άρθρο 16 του ίδιου νόμου προβλέπει πως: «Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) προστίθεται άρθρο 28B ως εξής: “Άρθρο 28B Εισοδήματα που μειώνουν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας Για τους υπόχρεους της παρ. 1 του άρθρου 28Α που αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία ή σύνταξη του άρθρου 12 ή από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21, το ποσό της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά ποσό που αντιστοιχεί στο εισόδημα που αποκτούν από τη μισθωτή εργασία, τη σύνταξη ή την αγροτική δραστηριότητα».

Τέλος, το άρθρο 17 του ίδιου νόμου ορίζει ότι: «Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) προστίθεται άρθρο 28Γ ως εξής: “Άρθρο 28Γ Λοιπές μειώσεις του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και ειδικές ρυθμίσεις 1. Τα άρθρα 28Α και 28B δεν εφαρμόζονται για τα τρία (3) πρώτα έτη από την πρώτη έναρξη της άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας των υπόχρεων της παρ. 1 του άρθρου 28Α. Για το τέταρτο έτος από την πρώτη έναρξη της άσκησης της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά δύο τρίτα (2/3). Για το πέμπτο έτος από την πρώτη έναρξη της άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας το τεκμαιρόμενο ποσό της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά ένα τρίτο (1/3). 2. Το ποσό του άρθρου 28Α μειώνεται κατά το ήμισυ (1/2) για υποχρέους που είναι πολύτεκνοι, για υπόχρεους που παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του εξήντα επτά τοις εκατό (67%), για γονείς μονογονεϊκής οικογένειας με ανήλικα τέκνα και για γονείς με τέκνα με ποσοστό νοητικής ή σωματικής αναπηρίας τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%), εφόσον

είναι άγαμα, διαζευγμένα ή σε χηρεία που θεωρούνται εξαρτώμενα, κατά την περ. γ) της παρ. 1 του άρθρου 11 και οι εκμεταλλευτές Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης οχημάτων (ΤΑΞΙ) με ποσοστό ιδιοκτησίας επί του οχήματος που δεν υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). 3. Το ποσό της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά το ήμισυ (1/2) για υπόχρεους της παρ. 1 που ασκούν τη δραστηριότητά τους και έχουν την κύρια κατοικία τους σε οικισμούς με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των τριών χιλιάδων εκατό (3.100) κατοίκων».

IV. Απάντηση

1.α. Οι διαστάσεις της φορολογικής ισότητας κατ' άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος

Η ισότητα στα «δημόσια βάρη» κατά το άρθρο 4 παρ. 5 Συντ. αναλύεται αφενός σε καθολικότητα των δημόσιων βαρών και αφετέρου σε αναλογικότητα της συνεισφοράς ανάλογα με τις «δυνάμεις» του συνεισφέροντος. Επομένως, η επιβάρυνση ορισμένου μόνο κύκλου προσώπων ή πραγμάτων (περιουσιών) είναι θεμιτή μόνο, εφόσον, δικαιολογείται από αντικειμενικά κριτήρια, συναφή με το ρυθμιζόμενο θέμα (πρβλ. ΣτΕ Ολ 2469/2008, ΣτΕ 4968/2012, 3143/2015) και, εφόσον, αφορά συγκεκριμένη ύλη, πρόσφορη να καταδείξει την ικανότητα συμβολής όσων επιβαρύνονται και συναφή προς τη θεσπιζόμενη ρύθμιση (πρβλ. ΣτΕ Ολ 1241/2015, ΕΣ Ολ 244/2017). Εξάλλου, από τη νομολογία του ΕΔΔΑ αναγνωρίζεται στα συμβαλλόμενα στην ΕΣΔΑ κράτη ευρύτατο περιθώριο εκτίμησης ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους είσπραξής τους ενόψει των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών σταθμίσεών τους, υπό την προϋπόθεση της ύπαρξης αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενων σκοπών, ώστε η επιβολή φορολογικής υποχρέωσης να μην συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή να κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση (ΕΔΔΑ 2.12.1985, Svenska κατά Σουηδίας, αριθμ. προσφ. 11036/84, 14.12.1988, Wasa κατά Σουηδίας, αριθ. προσφ. 13013/87, 16.1.1995, Ricardo Travers κατά Ιταλίας, αριθ. προσφ. 15117/89).

Το άρθρο 4 παρ. 5 Συντ., παρά την οριστική διατύπωσή του, δεν επιβάλλει ευθέως συγκεκριμένο φορολογικό βάρος σε οποιονδήποτε, ούτε είναι δυνατή η άμεση εφαρμογή του από τη διοίκηση, διότι το άρθρο 78 παρ. 1 Συντ. αποκλείει την επιβολή και είσπραξη φόρου χωρίς τυπικό νόμο. Ο τελευταίος οφείλει, μάλιστα, να καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος, αποκλείοντας έτσι, για τα θέματα αυτά, τη νομοθετική εξουσιοδότηση. Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται πως το νόημα του άρθρου 4 παρ. 5 Συντ.

είναι ότι οι φορολογικοί νόμοι δεν μπορούν να προβαίνουν σε αδικαιολόγητες διακρίσεις ή να επιβαρύνουν δυσανάλογα και υπέρμετρα ορισμένους πολίτες ή κατηγορίες πολιτών (βλ. *Κ. Χρυσόγονο*, Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, 2023, σ. 218). Κατά τα λοιπά, πάντως, γίνεται δεκτό ότι ο κοινός νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να καθορίζει το σύστημα φορολογίας, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε κατηγορίας φορολογουμένων και χωρίς καν να είναι υποχρεωμένος να θεσπίζει ενιαίες ρυθμίσεις π.χ. για όλα τα νομικά πρόσωπα (βλ. ΣτΕ 2971/2001, πρβλ. ΣτΕ 964/200) ή για όλες τις πηγές εισοδημάτων (βλ. ΣτΕ Ολ 2564/2015, ΣτΕ 497/2000). Άλλες αποφάσεις κάνουν λόγο για γενικά και αντικειμενικά κριτήρια που πρέπει να ακολουθεί ο νομοθέτης κατά τη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος (βλ. ΣτΕ 3264/2001).

Ως προς την ειδικότερη διαμόρφωση των κριτηρίων, η ισότητα στα δημόσια βάρη μοιάζει με τη γενική αρχή της ισότητας, επιβάλλοντας ίση μεταχείριση των ομοίων και άνιση των ανομοίων. Η διαφορά τους έγκειται στο ότι η παρ. 5 προσδιορίζει τι μπορεί αλλά και πρέπει ν' αποτελέσει *κριτήριο της διαφορετικής μεταχείρισης*: οι «δυνάμεις», δηλαδή οι οικονομικές δυνατότητες του πολίτη. Επισημαίνεται ότι τα Συντάγματα του 1844 και 1864 προέβλεπαν την αδιάκριτη συνεισφορά στα δημόσια βάρη «αναλόγως της περιουσίας», διατύπωση που αντικαταστάθηκε «αναλόγως των δυνάμεων» το 1911, όχι για να διευρυνθεί η έννοια των δημόσιων βαρών, αλλά για να αρθεί η τυχόν αμφισβήτηση για τη συνταγματικότητα της προοδευτικής φορολογίας (βλ. *N. N. Σαρίπολου*, Σύστημα του συνταγματικού δικαίου, τόμ. Γ', 1923, σ. 39-40). Στο προαναφερθέν δεδομένο θα μπορούσαν να προστεθούν ορισμένα άλλα κριτήρια, που ρητά και με σαφήνεια προβλέπει το ίδιο το Σύνταγμα, όπως η προστασία της οικογένειας (πρβλ. ΣτΕ 910/1994), των αναπήρων, πασχόντων, απόρων, η φροντίδα για την απόκτηση κατοικίας από όσους τη στερούνται κ.λπ. (άρθρο 21 Συντ.) ή η προαγωγή της οικονομίας ορεινών, νησιωτικών και παραμεθόριων περιοχών (άρθρο 106 παρ. 1 Συντ.).

Από το άρθρο 4 παρ. 5 Συντ., εξάλλου, δεν απορρέει μόνο η ισότητα στα δημόσια βάρη, αλλά και η αρχή ότι κάθε Έλληνας συνεισφέρει ανάλογα με τις δυνάμεις του, δηλ. την *πραγματική φοροδοτική του ικανότητα* (βλ. *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, 1985, *Β. Αραβαντινό*, Η αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών κατά το άρθρο 4 § 5 του Συντάγματος, 1993, σ. 81, *Α. Θεοχαρόπουλο*, Η αρχή της ισότητας στα δημόσια βάρη και η αστική ευθύνη του κράτους, 1988). Με διαφορετική διατύπωση, η φορολογούμενη ύλη δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. ΣτΕ Ολ 29/2014, 2563/2015, ΣτΕ 1357/2018). Είναι, συνεπώς,

αντισυνταγματική η επιβολή φορολογικού βάρους ή άλλης χρηματικής παροχής χωρίς να υπάρχει αντίστοιχο εισόδημα ή περιουσία, όπως π.χ. όταν φορολογείται το ακαθάριστο και όχι το καθαρό εισόδημα του υπόχρεου.

Στο πλαίσιο αυτό θα πρέπει να αντιμετωπιστεί ιδίως το ζήτημα της συνταγματικότητας ή μη των *φορολογικών τεκμηρίων* που θεσπίζονται με πλειάδα διατάξεων νόμων (βλ. *Π. Δαγτόγλου*, Συνταγματικό Δίκαιο - Ατομικά Δικαιώματα, 4η έκδ., 2012, σ.1025 επ., *Κ. Φινοκαλιώτη*, Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, ό.π., σ. 192 επ., *Δ. Φινοκαλιώτη*, Το τεκμαρτό εισόδημα στην πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, σε: Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016, σ. 107 επ., *Μ. Κυπραίο*, Τα αντισυνταγματικά αμάχητα τεκμήρια του Ν. 820/78, ΔΦΝ 1980, σ. 679 επ., *Η. Κουβαρά*, Ο δικαστής ως εγγυητής της φοροδοτικής ισότητας στον αστερισμό της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας, ΔιΔικ 6/2023, σ.885επ.). Η συχνή προσφυγή του νομοθέτη σ' αυτά οφείλεται στην κακή οργάνωση και την ελλιπή δυνατότητα των ελεγκτικών μηχανισμών να διαπιστώσουν την πραγματική φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογουμένου. Ωστόσο, τα τεκμήρια, ή «*αντικειμενικά κριτήρια*», τυποποιώντας εκ των προτέρων το εισόδημα ή τις δαπάνες μιας ολόκληρης κατηγορίας προσώπων, αναπόφευκτα πραγματοποιούν μια αφαίρεση σε σχέση με τα ατομικά χαρακτηριστικά κάθε περίπτωσης, τα οποία θα όφειλαν να διαδραματίζουν αποφασιστικό ρόλο για τον καθορισμό της φοροδοτικής υποχρέωσης. Τα τεκμήρια, επομένως, θα μπορούσαν να είναι ανεκτά από συνταγματική άποψη μόνο εφόσον συντρέχουν σωρευτικά τρεις προϋποθέσεις: πρώτον, να υπάρχουν *πραγματικές δυσχέρειες στην με άλλο τρόπο εξεύρεση της φοροδοτικής υποχρέωσης*. Δεύτερο, να είναι το *τεκμήριο μαχητό*, δηλ. ν' αφήνει περιθώριο να ληφθούν υπόψη οι ατομικές περιστάσεις κάθε φορολογούμενου, επιτρέποντας σ' αυτόν την ανταπόδειξη. Και τρίτο, το *ύψος και γενικά η δομή του τεκμηρίου ν' ανταποκρίνεται στα δεδομένα της λογικής και της κοινής πείρας και να μη προσδιορίζεται πλασματικά ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη* (πρβλ. ΣτΕ 2334/2016, βλ. *Η. Κουβαρά*, Ο δικαστής ως εγγυητής της φοροδοτικής ισότητας., ό.π., σ. 887 με περαιτέρω νομολογιακές ενδείξεις).

Άλλωστε τα τεκμήρια, τυποποιώντας εκ των προτέρων το εισόδημα ή τις δαπάνες μιας ολόκληρης κατηγορίας προσώπων, αναπόφευκτα πραγματοποιούν μια αφαίρεση σε σχέση με τα ατομικά χαρακτηριστικά κάθε περίπτωσης, τα οποία θα όφειλαν να διαδραματίζουν αποφασιστικό ρόλο για τον καθορισμό της φοροδοτικής υποχρέωσης.

Η παλαιότερη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αρκούσαν στην τρίτη από τις προϋποθέσεις αυτές, ενώ αντίθετα θεωρούσε συνταγματικά ακόμη και τα αμάχητα (μη δεκτικά ανταπόδειξης) τεκμήρια (βλ. ΣτΕ Ολ 4340/1983), ή παρεμφερείς ρυθμίσεις, όπως ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος με την εφαρμογή πλασματικού πάγιου συντελεστή καθαρού κέρδους (βλ. ΣτΕ Ολ 4102/1981). Νεότερες, όμως, αποφάσεις τονίζουν τον μαχητό χαρακτήρα τεκμηρίων εισοδήματος, προκειμένου να οδηγηθούν στην κρίση ότι αυτά δεν είναι αντισυνταγματικά (βλ. ΣτΕ 1694/1990, 3491/1991, 2779/1994, 3004/2001).

1.β. Η ελευθερία της εργασίας και του επαγγέλματος κατ' άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος

Τα ελληνικά δικαστήρια σταθερά πλέον δέχονται ότι στο άρθρο 5 παρ. 1 Συντ. βρίσκεται το κύριο, αν μη το αποκλειστικό, έρεισμα της η οικονομική, γενικά, και, ειδικότερα, η επαγγελματική ελευθερία, παράλληλα με διάφορες άλλες εκδηλώσεις της προσωπικότητας, οι οποίες δεν κατοχυρώνονται ρητά από τα επιμέρους συνταγματικά δικαιώματα. Συγκεκριμένα, εκδήλωση των ανωτέρω αποτελεί η ελευθερία της εργασίας και του επαγγέλματος. Η (θετική) ελευθερία της εργασίας και του επαγγέλματος σημαίνει ότι ο καθένας μπορεί να επιλέγει ή να αλλάζει το είδος, τον τόπο και τον χρόνο της εργασιακής απασχόλησής του, καθώς και τον τρόπο άσκησής της (βλ. *A. Μάνεση*, *Ατομικές ελευθερίες*, 1982, σ. 162 - 3). Ρητή και αναλυτική πρόβλεψη του δικαιώματος αυτού περιέχεται στο άρθρο 15 παρ. 1 (καθένας δικαιούται να εργάζεται και να ασκεί το επάγγελμα της επιλογής του) και 2 (κάθε πολίτης της Ένωσης είναι ελεύθερος να αναζητά απασχόληση, να εργάζεται, να εγκαθίσταται ή να παρέχει υπηρεσίες σε κάθε κράτος - μέλος) ΧΘΔΕΕ. Πάντως, οι ελεύθεροι επαγγελματίες, αν και δεν εξαρτώνται από κάποιον εργοδότη, διαθέτουν σχετική ελευθερία, διότι η υλοποίησή της καθίσταται εφικτή μόνο εάν και σε όσο βαθμό το επιτρέπουν οι συνθήκες της αγοράς στο συγκεκριμένο επάγγελμα (βλ. *K. Χρυσόγονο*, *Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα*, ό.π., σ. 295).

Γενικότερα, περιορισμοί στην ανωτέρω ελευθερία μπορούν να επιβληθούν νομοθετικά, τόσο στην επιλογή, όσο και στον τρόπο άσκησης του επαγγέλματος ή της εργασίας. Βέβαια οι περιορισμοί αυτοί θα πρέπει, να θεσπίζονται ρητά, ενώ δεν επιτρέπεται διασταλτική ερμηνεία τους. Ενδεικτικό του πόσο εκτεταμένοι ήταν τέτοιοι περιορισμοί στο παρελθόν αποτελεί το γεγονός ότι ο ίδιος ο νομοθέτης αισθάνθηκε την ανάγκη να διατρανώσει (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3919/2011) ότι «για την πρόσβαση σε επαγγέλματα και την άσκησή του ισχύει η αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος)». Με το άρθρο 2 του ν.

3919/2011 καταργήθηκαν οι ισχύοντες ως τότε περιορισμοί στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων, όπως η πρόβλεψη περιορισμένου αριθμού προσώπων δικαιούμενων να ασκήσουν επάγγελμα, οι γεωγραφικοί περιορισμοί και οι ελάχιστες αποστάσεις, η επιβολή υποχρεωτικών κατώτατων τιμών ή αμοιβών κ.ά., εκτός από τις προβλεπόμενες στον ίδιο νόμο περιπτώσεις εξαιρέσεων (βλ. Β. Κόκοτα, Επαγγελματική ελευθερία, 2014, σ. 87 επ. και 177 επ.).

Σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου να είναι σε θέση ο δικαστής να ελέγξει εάν οι επιβαλλόμενοι στην επαγγελματική ελευθερία περιορισμοί αποβλέπουν στην ικανοποίηση ενός συνταγματικά θεμιτού σκοπού δημόσιου ή κοινωνικού συμφέροντος, θα πρέπει ο επιδιωκόμενος σκοπός να προκύπτει ή να συνάγεται από την ίδια τη ρύθμιση, σε συνδυασμό με την υπόλοιπη σχετική νομοθεσία, ή από την εισηγητική έκθεση και τις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου (βλ. ΣτΕ Ολ 203/2020, 3802, 420, 228/2014). Με άλλα λόγια, στην προσωπική και οικονομική ελευθερία, δηλαδή την ελευθερία επιλογής και άσκησης ορισμένου επαγγέλματος, ως αναγκαίου στοιχείου της προσωπικότητας, ο κοινός νομοθέτης μπορεί να επιβάλλει περιορισμούς, εφόσον δικαιολογούνται από αποχρώντες λόγους δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος, ορίζονται γενικά και κατά τρόπο αντικειμενικό, τελούν δε σε συνάφεια προς το αντικείμενο και τον χαρακτήρα του επαγγέλματος και είναι σαφώς διαγνώσιμη η αναγκαιότητα επιβολής τους, κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας (βλ. ΣτΕ 645/2020).

Αντισυνταγματική πάντως πρέπει να θεωρηθεί η θέσπιση, με βάση την κοινή πείρα, «αντικειμενικών κριτηρίων» φορολόγησης, τα οποία, εξομοιώνοντας ανόμοιες καταστάσεις, καταντούν ένα είδος κεφαλικού φόρου, δυσβάστακτου για όσους κερδίζουν λιγότερα από το «προβλεπόμενο». Με τον τρόπο αυτό, οι τελευταίοι *εξαναγκάζονται ουσιαστικά να εγκαταλείψουν το επάγγελμα*. Ένας τέτοιος κοινωνικός δαρβινισμός συνεπάγεται αποκλεισμούς στη βάση όχι αξιοκρατικών κριτηρίων πνευματικής ικανότητας, αλλά στη βάση του τυχαίου κριτηρίου της καλύτερης ή λιγότερο καλής πρόσβασης κάθε ελεύθερου επαγγελματία στην οικεία αγορά κατά το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Η κανονιστική ισχύς των τεκμηρίων δεν πρέπει να αποσκοπεί στην αποδυνάμωση ενός ελάχιστου κοινωνικά αποδεκτού ορίου συντήρησης (βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2020, σ. 359). Συνεπώς, οι κανόνες του φορολογικού δικαίου που προσδιορίζουν με την τεκμαρτή μέθοδο τις φορολογικές επιβαρύνσεις πρέπει να είναι συμβατοί με τις αρχές της ουσιαστικής ισότητας (βλ. Ι. Αναστασοπούλου/Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, 2003, σ. 118).

2.α. Η αντίθεση του τεκμηρίου που καθιερώνεται με το άρθρο 15 ν. 5073/2023 (άρθρο 28Α ΚΦΕ) στη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας, κατ' άρθρο 4 παρ. 5 Συντ.

Σύμφωνα με τα όσα προεκτέθηκαν, η καταστολή της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από άποψης ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5, 106 παρ. 1 και 2 Συντ., επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Ακόμη, από τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, κατ' άρθρο 2 παρ. 1 Συντ., του κράτους δικαίου, κατ' άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' Συντ., της αναλογικότητας, κατ' άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Συντ., 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, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Eturas, C-74/14, ECLI:EU:C:2016:42, σκ. 38 και ΔΕΕ, απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 2009, Spector Photo Group, C-45/08, ECLI:EU:C:2009:86, σκ. 42 - 44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος και συγκεκριμένα η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).

Τούτο δεν αρκεί για να ανατρέψει τον εισαγόμενο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 Συντ. κανόνα ότι η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πραγματική (βλ. ΣτΕ Ολ 29, 4003/2014, 2563 - 2564/2015). Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους (βλ. ΣτΕ Ολ 2527, 1742/2013, βλ. και Δ. Φινοκαλιώτη, Το τεκμαρτό εισόδημα στην πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ό.π., σ. 115) και είναι μαχητά (βλ. ΣτΕ 1742/2013, 1841, 1973/2015), ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωσή του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της. Διαφορετικά καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ισότητας (βλ. ΣτΕ 884/2016).

Τα ανωτέρω τεκμήρια μπορούν να αφορούν και σε δαπάνες διαβίωσης, σε δαπάνες κατοχής και χρήσης ακινήτων ή κινητών ή σε δαπάνες κτήσης περιουσιακών στοιχείων, από τις οποίες τεκμαίρεται αντίστοιχο αναλωθέν εισόδημα (ή άλλο κεφάλαιο). Τέτοιες δαπάνες, που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου πραγματικού εισοδήματος, πρέπει να είναι επίσης πραγματικές, έστω κι αν η φύση και το ύψος τους καθορίζονται με νόμιμα τεκμήρια, που πληρούν τους προαναφερόμενους όρους (βλ. ΣτΕ 884/2016, πρβλ. ΣτΕ Ολ 2565/2015). Εξάλλου, σκοπός του τεκμηρίου θα πρέπει να είναι η εξακρίβωση του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων (βλ. ΣτΕ 4889/1986, 4897/1987, *Ευ. Πρισιτούρη*, Άρθρο 65. Βάρος απόδειξης, σε: *Ι. Φωτόπουλου*, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σ. 1871). Γενικότερα, δε, η κοινή πείρα συνδέεται άμεσα, άρρηκτα και αποφασιστικά, με την κοινή λογική και συνεπώς με τη νομική λογική, και ως τέτοια δεσμεύει και τον δικαστή (βλ. *Α. Τάχου*, Ελληνικό διοικητικό δίκαιο, 2008, σ. 731). Εξάλλου ο νομοθέτης να λαμβάνει μέριμνα ώστε να μην καταλείπεται, μετά τη φορολογία του μεγαλύτερου συνολικού εισοδήματος, διαθέσιμο ποσό μικρότερο έναντι αυτού που καταλείπεται σε πρόσωπο χαμηλότερου συνολικού εισοδήματος (ΣτΕ 691/2020).

Εν προκειμένω, σύμφωνα με νέο άρθρο 28Α του ΚΦΕ, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 15 του ν. 5073/2023, το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας τεκμαίρεται σε ποσό μέχρι 50.000 €, το οποίο προκύπτει με άθροιση ποσών ως εξής:

1. ποσού μέχρι τις 30.000 € που αντιστοιχεί στο μεγαλύτερο μεταξύ, αφενός, του ετήσιου ποσού του νομοθετημένου μικτού κατώτατου μισθού, προσαυξανόμενου έως 30%, αναλόγως του χρόνου δήλωσης έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας, αφετέρου, του ποσού που αντιστοιχεί στις μικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου υπαλλήλου που απασχολείται από το υπόχρεο πρόσωπο,
2. ποσού, έως 15.000 €, που ισούται με το 10% του ετήσιου κόστους που καταβάλλει το υπόχρεο πρόσωπο για τη μισθοδοσία του προσωπικού που απασχολεί και
3. ποσού, έως 5% επί του ποσού, κατά το οποίο ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τον μέσο ετήσιο κύκλο εργασιών του Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας, στον οποίο ο υπόχρεος πραγματοποιεί τα υψηλότερα έσοδα.

Το ελάχιστο ετήσιο, κατά τα ανωτέρω, εισόδημα μπορεί να αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο για αντικειμενικούς λόγους, ιδίως εφόσον συντρέχει περίπτωση στρατιωτικής θητείας, φυλάκισης, νοσηλείας σε νοσοκομείο ή κλινική, αδυναμίας άσκησης δραστηριότητας

λόγω εγκυμοσύνης ή κατά τους 12 μήνες μετά τον τοκετό ή την υιοθεσία ή αναδοχή τέκνου, εκτεταμένων φυσικών καταστροφών που κατέστησαν αδύνατη, συνολικά ή μερικά, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της ατομικής τους επιχείρησης ή της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους, απαγόρευσης λειτουργίας του καταστήματος ή άλλου χώρου άσκησης της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής τους δραστηριότητας σε εφαρμογή απόφασης δημόσιας αρχής για λόγους προστασίας της δημόσιας υγείας ή άλλου λόγου που υπαγορεύει το δημόσιο συμφέρον, ή άλλων λόγων ανωτέρας βίας που εμποδίζουν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Ομοίως, το νέο άρθρο 28Γ του ΚΦΕ, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 17 του ν. 5073/2023, προβλέπει μειώσεις του τεκμαρτού εισοδήματος για πολύτεκνους, για άτομα με αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του 67%, για γονείς μονογονεϊκής οικογένειας με ανήλικα τέκνα, για γονείς με τέκνα με ποσοστό νοητικής ή σωματικής αναπηρίας τουλάχιστον 67%, εφόσον είναι άγαμα, διαζευγμένα ή σε χηρεία που θεωρούνται εξαρτώμενα, για εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ με ποσοστό ιδιοκτησίας επί του οχήματος που δεν υπερβαίνει το 25% και για όσους ασκούν τη δραστηριότητά τους και έχουν την κύρια κατοικία τους σε οικισμούς με πληθυσμό μικρότερο των 500 κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων.

Σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους (βλ. ΣτΕ Ολ 2527, 1742/2013). Η συμβατότητα των τεκμηρίων με τα δεδομένα της κοινής πείρας αποτελεί τη νομική εγγύηση της εξεύρευσης της φορολογητέας ύλης με βάση την πραγματική φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, οπότε και οι εικασίες για την εσφαλμένη εκτίμηση της φορολογητέας ύλης πρέπει να είναι μικρές (βλ. *Ελ. Χουρδάκη*, Τα Τεκμήρια στο Φορολογικό Δίκαιο, 2018, σ. 107).

Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, η σχετική κατ' άρθρο ανάλυση της αξιολογούμενης ρύθμισης, όπως αυτή έχει ενσωματωθεί στην αιτιολογική έκθεση του οικείου νόμου, επισημαίνει πως: «... Συνεπώς το τεκμήριο που εισάγεται με τον παρόντα νόμο είναι μαχητό: το τεκμαρτό εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας σε σχέση με τη φύση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης, ιδίως εάν απασχολεί προσωπικό, τον προσδιορισμό της αξίας της εισφερόμενης εργασίας από τον επιχειρηματία και τον κύκλο εργασιών, ως ένδειξη για το παραγόμενο εισόδημα. Η ανταπόδειξη του τεκμηρίου αυτού μπορεί

να γίνει είτε με τις προφανείς αντικειμενικές περιπτώσεις της παρ. 3 είτε μετά τη βάσανο του ελέγχου ...» (σ. 63), χωρίς, όμως, να αναφέρει - και κατά μείζονα λόγο να εξειδικεύει (κατά την ορθότερη άποψη, βλ. Ν. Μπάρμπα, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013, 2022, σ. 420) - τα εμπειρικά δεδομένα, στα οποία βασίστηκε η ταύτιση του ελάχιστου εισοδήματος των αυτοτελώς απασχολούμενων προσώπων και των ελεύθερων επαγγελματιών με τον νομοθετημένο μικό κατώτατο μισθό ή τις αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου κάθε υποχρέου. Σχετικώς, έχει κριθεί πως οι μισθωτοί και οι μη μισθωτοί τελούν σε «ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχόλησης και παραγωγής εισοδήματος» (βλ. ΣτΕ Ολ 1880, 1889/2019).

Ομοίως, η Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής επί του συναφούς νομοσχεδίου επεσήμανε πως: «... κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, τα έσοδα των μισθωτών χαρακτηρίζονται από σταθερότητα, καθώς προέρχονται από έναν, κατά κανόνα, εργοδότη, ο οποίος δεσμεύεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα της απασχόλησής τους σε αυτόν να τους καταβάλλει συγκεκριμένο μισθό, ενώ οι δαπάνες που συνδέονται με την εργασία τους, κατά κανόνα, δεν βαρύνουν αυτούς, αλλά τον εργοδότη τους, σε αντίθεση με τους μη μισθωτούς των οποίων τα έσοδα συναρτώνται από πλήθος παραγόντων (στους οποίους, πάντως, δεν περιλαμβάνεται το ύψος του νομοθετημένου κατώτατου μισθού ή των αποδοχών του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου τους), με αποτέλεσμα να μην είναι ποτέ σταθερά, ενώ το ίδιο ισχύει και για τις δαπάνες τους που βαρύνουν τους ίδιους. Στο πλαίσιο αυτό, σε αντίθεση με τους μισθωτούς, το εισόδημα των μη μισθωτών είναι διαρκώς μεταβαλλόμενο, δεν συναρτάται, καταρχήν, με τους παράγοντες που διαμορφώνουν το ύψος του νομοθετημένου κατώτατου μισθού ... ή του μισθού του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου, ενώ δεν αποκλείεται να είναι και αρνητικό (ζημίες), κυρίως στους τομείς της βιοτεχνίας και του εμπορίου, ενδεχόμενο που αναγνωρίζει και ο φορολογικός νομοθέτης, παρέχοντας τη δυνατότητα μεταφοράς της σχετικής ζημίας και συμψηφισμού της με μελλοντικά κέρδη κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος των επόμενων πέντε ετών (άρθρο 27 παρ. 1 ΚΦΕ) ...». Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι το ποσό των τουλάχιστον 30.000 € από τα 50.000 €, το οποίο τεκμαίρεται ως ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν προκύπτει ότι στηρίχθηκε στα δεδομένα της κοινής πείρας, τα οποία, από την άλλη, επαληθεύουν τις ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχόλησης και παραγωγής εισοδήματος μεταξύ μισθωτών και αυτοαπασχολούμενων. Με άλλα λόγια, τουλάχιστον το 60% του ανωτέρω τεκμαρτού εισοδήματος δεν στηρίζεται σε πραγματικές δαπάνες (βλ. ΣτΕ 884/2016,

πρβλ. ΣτΕ Ολ 2565/2015), ούτε ερείδεται στα δεδομένα της κοινής πείρας (βλ. ΣτΕ Ολ 2527, 1742/2013).

Ακόμη, από τη φράση «... Το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση το τεκμήριο της παρ. 2, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο για αντικειμενικούς λόγους ...», συνάγεται ότι η φορολογική διοίκηση διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή ή μη του τεκμηρίου στις ενδεικτικώς απαριθμούμενες περιπτώσεις του νέου άρθρου 28Α παρ. 3 του ΚΦΕ. Ωστόσο, προκειμένου, πράγματι, να είναι ένα τεκμήριο μαχητό, η φορολογική διοίκηση οφείλει να εξετάζει κατά δέσμια αρμοδιότητα το σχετικό αίτημα προς αμφισβήτηση του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος (βλ. Π. Παυλόπουλου, Ένα αντισυνταγματικό φορολογικό τεκμήριο: Το κατ' ουσίαν αμάχητο τεκμήριο των άρθρων 15 επ. του ν. 5073/2023, 2023, διαθέσιμο σε: www.constitutionalism.gr, ο οποίος υποστηρίζει ότι το υπό κρίση «μαχητό» τεκμήριο καθίσταται εν τοις πράγμασι *αμάχητο*). Εξάλλου, κατ' εφαρμογή ενός γνήσιου μαχητού τεκμηρίου, η έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου οφείλει να λαμβάνει χώρα μετά την προσκομιδή από τον φορολογούμενο των αναγκαίων δικαιολογητικών για την απόδειξη των ισχυρισμών του ενώπιον της φορολογικής διοίκησης. Περαιτέρω, η ενδεικτική αναφορά σε «αντικειμενικούς» λόγους που μπορούν να ανατρέψουν, δυνητικά, το υπό κρίση τεκμήριο δεν επαρκεί για τη διάσωση της συνταγματικότητας της ρύθμισης, δεδομένου ότι, όπως παρατηρεί και η Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής, είναι εξαιρετικά αμφίβολο αν, πράγματι, από πλευράς φορολογικής διοίκησης θα μπορούν να αναγνωριστούν και άλλες περιπτώσεις. Και τούτο ανεξαρτήτως της εγγενούς αοριστίας και της έλλειψης συγκεκριμένων κριτηρίων για τον εντοπισμό των έτερων «αντικειμενικών» λόγων.

Πέραν των παραπάνω, η πρόβλεψη ότι «... Αν ο υπόχρεος αμφισβητεί το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος για λόγους πέρα από τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 3, ζητεί τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ... για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού» έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το τεκμήριο ειλικρίνειας του υπόχρεου φορολογούμενου, το οποίο οφείλουν να σέβονται στοιχειωδώς τα αρμόδια φορολογικά όργανα (βλ. Παυλόπουλο, ό.π.). Επιπλέον, δεν προβλέπεται ρητά και με σαφήνεια εάν η φορολογική διοίκηση υποχρεούται, κατά δέσμια αρμοδιότητα, να κάνει δεκτό το αίτημα του υπόχρεου για φορολογικό έλεγχο, ενώ συγχρόνως διαστρεβλώνεται η φύση του φορολογικού ελέγχου. Ο τελευταίος, ως πρωταρχική εκδήλωση της άσκησης δημόσιας εξουσίας, λαμβάνει χώρα αυτεπαγγέλτως και

δεν εξαρτάται από την προηγούμενη οικειοθελή υποβολή του φορολογουμένου σε αυτόν (βλ. *Παυλόπουλο, ό.π.*).

Ακόμη, όπως παρατηρεί και η Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής, δεν προβλέπεται *εύλογη και αποκλειστική προθεσμία για την ολοκλήρωση του σχετικού ελέγχου*, ούτε, συνακόλουθα, η δυνατότητα του υποχρέου να καταβάλει κατά το στάδιο της δήλωσης τον φόρο που προκύπτει από τα λογιστικά του αρχεία και, μόνο εάν το πόρισμα του ελέγχου είναι διαφορετικό, να καταβάλει την αντίστοιχη διαφορά. Τουναντίον, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος *υποχρεούται να πληρώσει σε κάθε περίπτωση τον φόρο που αντιστοιχεί στο τεκμαρτό εισόδημά του*, μέχρις ότου ολοκληρωθεί ο έλεγχος -ο οποίος κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας διαρκεί ένα σχετικά μεγάλο χρονικό διάστημα- οπότε και θα πρέπει εν συνεχεία να διεκδικήσει ο ίδιος τα τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, με ό, τι αυτό συνεπάγεται για τον υπόχρεο σε επίπεδο χρημάτων, χρόνου και ηθικής ταλαιπωρίας. Συνεπώς, ο μαχητός χαρακτήρας του υπό κρίση τεκμηρίου τίθεται εν αμφιβόλω, δεδομένου ότι δεν καταλείπεται στο φορολογούμενο *εύλογη* δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής του στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, με αποτέλεσμα να *αντίκειται στις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ισότητας* (βλ. ΣτΕ 884/2016, 1973, 1841/2015, 1742/2013). Επιπροσθέτως, η χρήση του τεκμηρίου δεν εμφανίζεται ως μία εξαιρετική δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του υποχρέου, αλλά ως μία καθολική τακτική ή, με διαφορετική διατύπωση, ένας νέος κανόνας ο οποίος ανακατανέμει ριζικά τα βάρη απόδειξης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής διοίκησης. Συνεπώς είναι προφανές ότι το τεκμήριο του άρθρου 15 του ν. 5073/2023 *αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας*, κατ' άρθρο 4 παρ. 5 Συντ., σύμφωνα και με τα όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά ανωτέρω.

2.β. Η αντίθεση του τεκμηρίου που καθιερώνεται με το άρθρο 15 ν. 5073/2023 (άρθρο 28Α ΚΦΕ) στη συνταγματική αρχή της ελευθερίας της εργασίας, κατ' άρθρο 5 παρ. 1 Συντ.

Όπως προεκτέθηκε, τυχόν αντικειμενικά κριτήρια φορολόγησης, τα οποία εξομοιώνουν ανόμιες καταστάσεις, καταλήγουν ένα είδος κεφαλικού φόρου, δυσανάλογου για όσους κερδίζουν λιγότερα από το προβλεπόμενο, εξαναγκάζοντάς τους, έτσι, να εγκαταλείψουν το επάγγελμά τους (βλ. *Κ. Χρυσόγονου, Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, ό.π., σ. 301*).

Εν προκειμένω, όπως έχει, ήδη, κρίνει το Συμβούλιο της Επικρατείας, οι μισθωτοί και οι μη μισθωτοί τελούν σε «ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχόλησης και παραγωγής εισοδήματος» (βλ. ΣτΕ Ολ 1880, 1889/2019). Πράγματι, ένας επαγγελματίας που έχει την ιδιότητα του ανεξάρτητου οικονομικού φορέα καθορίζει αυτοτελώς τη συμπεριφορά του στην αγορά, οπότε και δεν εξαρτάται πλήρως από τον εντολέα του, και αναλαμβάνει τους οικονομικούς και εμπορικούς κινδύνους που απορρέουν από τη δραστηριότητα του (βλ. ΔΕΕ, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, EU:C:2006:784, σκ. 43 και 44, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, L.N., C-46/12, EU:C:2013:97, σκ. 40, απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2014, Χαραλαμπίδης, C-270/13, EU:C:2014:2185, σκ. 28). Από την άλλη, ο μισθωτός εργαζόμενος ενεργεί υπό τις εντολές του εργοδότη του, ιδίως ως προς την επιλογή του χρόνου, του τόπου και του αντικειμένου της εργασίας του και δεν συμμετέχει στους επιχειρηματικούς κινδύνους (βλ. ΔΕΕ, απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2004, Debra Allonby, C-246/01, EU:C:2004:18, σκ. 72, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1989, Agegate, C-3/87, EU:C:1989:650, σκ. 35). Ως εκ τούτου, οι δύο αυτές κατηγορίες τελούν, πράγματι, σε ουσιωδώς διαφορετικές κατηγορίες, εφόσον τα έσοδα των μισθωτών χαρακτηρίζονται από σταθερότητα, καθώς προέρχονται από έναν, κατά κανόνα, εργοδότη, ενώ οι δαπάνες που συνδέονται με την εργασία τους, κατά κανόνα, δεν βαρύνουν αυτούς, αλλά τον εργοδότη τους, σε αντίθεση με τους μη μισθωτούς των οποίων τα έσοδα συναρτώνται από πλήθος παραγόντων, με αποτέλεσμα να μην είναι ποτέ σταθερά, ενώ το ίδιο ισχύει και για τις δαπάνες που βαρύνουν τους ίδιους.

Πέραν τούτων, η κατηγορία των αυτοαπασχολούμενων επιβαρύνεται επιπλέον, σε σχέση με την κατηγορία των μισθωτών, με την πληρωμή ΦΠΑ, τέλους επιτηδεύματος και υψηλότερων ασφαλιστικών εισφορών, υπό τη σκιά και του επιχειρηματικού ρίσκου. Προκύπτει, άρα, ότι οι χαμηλοεισοδηματίες αυτοαπασχολούμενοι, και δη όσων τα πραγματικά έσοδα υπολείπονται του υπό κρίση τεκμηρίου ελάχιστου εισοδήματος, ουδόλως θα μπορούσαν να ανταποκριθούν στο επιβαλλόμενο φορολογικό βάρος. Ταυτόχρονα, η δυνατότητα ανταπόδειξης του τεκμαρτού ελάχιστου εισοδήματος κάθε χρόνο αποκλειστικά μέσω της διενέργειας - αδιευκρίνιστης διάρκειας - φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με την χορηγούμενη αποκλειστικά εκ των υστέρων δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής διαφοράς ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, αναμένεται να κλονίσουν ανεπανόρθωτα την συγκεκριμένη κατηγορία επαγγελματιών. Σε ένα τέτοιο πλαίσιο η μη βιωσιμότητα των επιχειρήσεών τους και η αναγκαστική εγκατάλειψη του επαγγέλματος προς αναζήτηση δελεαστικότερων μορφών εργασίας, όπως η εξαρτημένη, ενόψει των δρομολογημένων εξελίξεων εμφανίζεται ευλόγως

αναμενόμενη. Έτσι, η ανωτέρω κατηγορία επαγγελματιών αποκλείεται από την αγορά εργασίας όχι πάνω στη βάση πραγματικών επιχειρηματικής απόδοσης και πνευματικής ικανότητας, αλλά λόγω της μη επαρκούς πρόσβασης τους στην οικεία αγορά σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, κάτι το οποίο ούτως ή άλλως αποτελεί εγγενές στοιχείο του ελευθέρου επαγγέλματος. Συνεπώς, το τεκμήριο του άρθρου 15 του ν. 5073/2023 έρχεται επιπρόσθετα σε αντίθεση με την αρχή της ελεύθερης επιλογής και άσκησης επαγγέλματος, κατ' άρθρο 5 παρ. 1 Συντάγματος.

V. Συμπέρασμα

Ενόψει τούτων, είμαι της γνώμης ότι το φορολογικό τεκμήριο του άρθρου 15 του ν. 5073/2023 αντίκειται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος.

Θεσσαλονίκη, 02/02/2024

Ο γνωμοδοτών

Κώστας Χ. Χρυσόγονος

Καθηγητής Συνταγματικού Δικαίου της Νομικής Σχολής του ΑΠΘ