

**Προς:**

Τον Δικηγορικό Σύλλογο Θεσσαλονίκης  
Δικαστικό Μέγαρο Θεσσαλονίκης  
26ης Οκτωβρίου 5, 546 27 Θεσσαλονίκη

Θεσσαλονίκη, 8 Ιουλίου 2024

**ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ**

Του Γεωργίου Μάτσου, δικηγόρου, διδάκτορα φορολογικού δικαίου

-----

Θέσατε υπόψη μου το εξής **ερώτημα**:

Είναι συμβατές με το Σύνταγμα της Ελλάδος και τις υπερεθνικές νομοθετικές επιταγές οι διατάξεις του άρθρου 28Α Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), που προστέθηκε με το άρθρο 15 ν. 5073/2023, περί ελάχιστου εγγυημένου εισοδήματος των αυτοαπασχολουμένων;

**Απάντηση:**

Η ελληνική νομοθεσία γνώρισε κατά καιρούς πλήθος επιμέρους θεσμών, που φορολογούν τεκμαρτά και εν μέρει μόνον μαχητά το εισόδημα είτε όλων των φορολογουμένων, είτε ειδικώς των αυτοαπασχολουμένων. Αναπτύχθηκε, συνεπώς, κατά το παρελθόν πλούσιο νομολογιακό υλικό, που επιτρέπει τη συναγωγή συμπερασμάτων για τη συμβατότητα της επίμαχης τεκμαρτής φορολογίας με συνταγματικού χαρακτήρα επιταγές.

Η παρούσα δεν θα ασχοληθεί με γνώμες μειοψηφίας της νομολογίας, ούτε με πορίσματα της θεωρίας, σε σύγκριση μάλιστα με αλλοδαπές έννομες τάξεις που έχουν επηρεάσει την ελληνική. Μια τέτοια μελέτη θα συνήγαγε πλείστα επιχειρήματα εναντίον της κρατούσας ελληνική νομολογίας, που δέχεται την καταρχήν συνταγματικότητα του τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος. Η παρούσα εξετάζει τις επίμαχες διατάξεις, μόνον επί τη βάσει πορισμάτων της έως σήμερα νομολογίας, επιχειρώντας να αποκλίνει από αυτήν μόνον σε ζητήματα που δεν έχουν τεθεί ακόμη υπό την κρίση των δικαστηρίων, αλλά θέτουν οι σύγχρονες κοινωνικές, οικονομικές, θεσμικές και τεχνολογικές συνθήκες.

## **I. Γενικά χαρακτηριστικά παλαιότερων συστημάτων τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος**

Η ελληνική νομολογία έχει εξετάσει ιδίως τις εξής τεκμαρτές φορολογίες, που έχουν ή είχαν θεσπιστεί προς αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής:

**α)** Τα τεκμήρια διαβίωσης και δαπανών που θεσπίστηκαν με τον νόμο 820/1978, ισχύουν έως σήμερα ονομαζόμενα «εναλλακτικός τρόπος φορολόγησης»<sup>1</sup> και αφορούν το σύνολο των φορολογουμένων.

**β)** Το «τεκμήριο βιωσιμότητας» του άρθρου 9 1591/1986, που καταργήθηκαν με το άρθρο 4 του νόμου 1858/1989.

**γ)** Τα «αντικειμενικά κριτήρια» των άρθρων 1 και 2 ν. 2214/1994, που καταργήθηκαν με τα άρθρα 6 και 7 του νόμου 2753/1999.

**δ)** Το ισχύον έως σήμερα τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011).

**ε)** Η κατάργηση του αφορολογήτου ορίου των αυτοαπασχολούμενων που θέσπισε το άρθρο 9 ν. 4110/2013 και ισχύει έως σήμερα.

Αν εξαιρεθεί το τέλος επιτηδεύματος, το οποίο έχει καταρχήν γενικό και αδιάκριτο χαρακτήρα έναντι των αυτοαπασχολούμενων, οι τεκμαρτές επιβαρύνσεις διακρίνονται εν γένει από τα εξής κοινά χαρακτηριστικά:

**α)** Βασίζονται σε κοινώς αποδεκτές ως τέτοιες εξωτερικεύσεις της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου οι οποίες, κατά την ορολογία της νομολογίας, «ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας»<sup>2</sup> και προδίδουν, με **συγκεκριμένα κριτήρια**, φοροδοτική ικανότητα αποκρυπτόμενη σε σχέση με τα δηλούμενα εισοδήματα.

**β)** Υποθέτουν ή υπέθεταν τεκμαρτό εισόδημα σε συστηματική αρμονία με την κατάσταση των λοιπών φορολογουμένων όπως την όριζε η υπόλοιπη φορολογική νομοθεσία και ιδίως οι εκάστοτε φορολογικοί συντελεστές.

**γ)** Η τελεολογία τους επιχειρούσε να υπερκεράσει την καταρχήν παραβίαση της αρχής της ισότητας σε σχέση με την αντιμετώπιση των λοιπών φορολογουμένων και ως εκ τούτου οι διατάξεις τους εμφανώς αναζητούσαν έρεισμα δικαιολόγησης της διαφορετικής μεταχείρισης.

Με δεδομένο ότι, παρά την εισαγωγή του άρθρου 28Α ΚΦΕ ισχύουν σήμερα, παράλληλα με το άρθρο 28Α ΚΦΕ: **α)** τα τεκμήρια διαβίωσης και

<sup>1</sup> Άρθρα 30 έως 34 ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

<sup>2</sup> Την ορολογία αυτή φαίνεται να χρησιμοποίησε το πρώτον η ΟλΣτΕ 1087/1988, που επικύρωσε τη συμβατότητα με το Σύνταγμα των έως σήμερα ισχυόντων τεκμηρίων διαβίωσης του νόμου 820/1978.

δαπανών, β) το τέλος επιτηδεύματος και γ) το μηδενικό αφορολόγητο όριο για τους αυτοαπασχολούμενους, επιβάλλεται, προτού αναλυθούν οι επίμαχες διατάξεις υπό το πρίσμα της κρατούσας νομολογίας, να παρουσιαστεί το πλαίσιο γενικής και ειδικής για αυτοαπασχολούμενους τεκμαρτής φορολόγησης, επί του οποίου **προστίθεται** το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα του άρθρου 28Α ΚΦΕ. Το ερώτημα που τίθεται σχετικώς είναι, εάν δικαιολογείται η επιβολή και άλλης, **τέταρτης**, παραλλήλως ισχύουσας τεκμαρτής φορολογίας.

## **II. Η ισχυρή αλληλεπίδραση του άρθρου 28Α ΚΦΕ με τα υφιστάμενα προ του ν. 5073/2023 συστήματα τεκμαρτής φορολόγησης**

Προ της ψήφισης του ν. 5073/2023 ίσχυαν, αναλυτικώς, οι εξής θεσμοί τεκμαρτής φορολόγησης του εισοδήματος:

**α)** Ο «εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» των άρθρων 30-34 του ΚΦΕ, στα οποία οι δείκτες φοροδοτικής ικανότητας των τεκμηρίων διαβίωσης (άρθρο 31 ΚΦΕ) υποθέτουν εισόδημα με τη μορφή «αντικειμενικών δαπανών», δηλαδή ποσών που δεν έχουν κατ' ανάγκη πράγματι δαπανηθεί, αλλά θεωρούνται κατά πλάσμα δικαίου δαπάνες διαβίωσης και, επαγωγικώς, εισοδήματος. Ελάχιστο ποσό αντικειμενικής δαπάνης ορίζονται τα 3.000 € (άγαμοι) ή 5.000 € (έγγαμοι).

**β)** Το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 ν. 3986/2011, που μειώθηκε (άρθρο 12 ν. 5073/2023) σε 325 € ετησίως, καταλογίζεται σε κάθε αυτοαπασχολούμενο με άνω των πέντε (φυσ. πρόσωπα) ή τριών (εταιρίες) ετών δραστηριότητα από την έναρξη του επιτηδεύματος και καταβάλλεται ανεξαρτήτως της δήλωσης οιασδήποτε ποσού εισοδήματος.<sup>3</sup>

**γ)** Η φορολόγηση του εισοδήματος των αυτοαπασχολουμένων χωρίς αφορολόγητο όριο, που εισήχθη με το άρθρο 9 ν. 4110/2013 και ισχύει έως σήμερα κατ' άρθρα 15 και 29 παρ. 1 ΚΦΕ.

Αντιθέτως, τα συστήματα τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των αυτοαπασχολουμένων που ίσχυσαν κατά το παρελθόν (βλ. αμέσως παραπάνω), ίσχυσαν αυτοτελώς, χωρίς να συντρέχουν με άλλα

---

<sup>3</sup> Σημειώνεται ότι έχει εξαγγελθεί από τον αρμόδιο υπουργό Οικονομικών η ολοσχερής κατάργηση του τέλους επιτηδεύματος από το έτος 2025 όσους αυτοαπασχολούμενους υπάγονται στο άρθρο 28Α ΚΦΕ (βλ. σχετ το από 11-4-2024 ρεπορτάζ της οικονομικής ενημερωτικής ιστοσελίδας 'Οικονομικός Ταχυδρόμος' στην εξής ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.ot.gr/2024/04/11/forologia/forologia-aidiseis/telos-epitideymatos-gia-poiou-s-katargeitai-to-2025-poi-i-plironoun-kai-poso-fetos/>, τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024). Εντούτοις, η εξαγγελία αυτή είναι πολιτικού και όχι νομικού χαρακτήρα και δεν λαμβάνεται υπόψη στην παρούσα γνωμοδότηση.

τέτοια συστήματα, με εξαίρεση την παράλληλη ισχύς των γενικών (που δεν εφαρμόζοταν δηλαδή ειδικά στους αυτοαπασχολούμενους) τεκμηρίων διαβίωσης. Ιδίως η ύπαρξη αφορολογήτου ορίου, καθιστούσε τα ελάχιστα όρια των παλαιότερων συστημάτων τεκμαρτής φορολόγησης πολύ πιο **ανεκτά** από τους φορολογούμενους εκείνους, που δεν φοροδιέφευγαν.

Ο συνδυασμός δύο ειδικών για τους αυτοαπασχολούμενους τεκμαρτών φορολογιών (τέλος επιτηδεύματος – κατάργηση αφορολογήτου) με τη γενική τεκμαρτή φορολόγηση δημιουργούσε ήδη ασφυκτικό πλαίσιο: Οι αυτοαπασχολούμενοι καταβάλλουν το τέλος επιτηδεύματος άνευ ουδεμίας ενδείξεως φοροδοτικής ικανότητας. Μάλιστα, η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος το 2011, ήτοι προ της ισχύος του νόμου 4110/2013 και συνεπώς όσο ίσχυε ακόμη το κατ' άρθρο 9 ν. 2238/94 αφορολόγητο όριο για τους αυτοαπασχολούμενους, σήμαινε ότι ο νομοθέτης υπέθετε αμαχητός ότι οι αυτοαπασχολούμενοι οπωσδήποτε παρήγαν εισοδήματα **άνω του αφορολογήτου ορίου**. Η δε εν συνεχεία πλήρης κατάργηση του αφορολογήτου ορίου<sup>4</sup> όχι μόνον ενίσχυσε το αποτέλεσμα αυτό, αλλά και λειτούργησε πολλαπλασιαστικά σε σχέση με τα τεκμήρια διαβίωσης: Η εξωτερίκευση τρόπου διαβίωσης που πληροί το πραγματικό του άρθρου 31 ΚΦΕ, **προστίθεται** στην τεκμαρτή φορολόγηση με το τέλος επιτηδεύματος και την ανυπαρξία αφορολογήτου ορίου, χωρίς οι δύο ειδικές τεκμαρτές επιβαρύνσεις να **συμψηφίζονται** με τον φόρο που προκύπτει με βάση τα γενικά τεκμήρια διαβίωσης.

Από το σύνολο του ήδη ασφυκτικού παραπάνω πλαισίου, ο νομοθέτης προσάρμοσε στο νέο άρθρο 28Α ΚΦΕ **μόνον** το τέλος επιτηδεύματος, το οποίο μειώθηκε από 650 € σε 325 €. <sup>5</sup> Παρά τη μείωση αυτή, παρίσταται προβληματικό από συνταγματικής απόψεως ότι επιβάλλονται παραλλήλως δύο φορολογίες που τεκμαίρουν εισόδημα, ακόμη κι αν ο φορολογούμενος δεν έχει παραγάγει καθόλου εισόδημα.

Η δε προηγούμενη ύπαρξη δύο θεσμών τεκμαρτής φορολόγησης των αυτοαπασχολούμενων σημαίνει περαιτέρω ότι οι αυτοαπασχολούμενοι επιβαρυνόταν ήδη υπό τους δύο προϋφιστάμενους, ειδικούς θεσμούς τεκμαρτής φορολόγησης, με φόρους υψηλότερους σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημά τους. Ιδίως το τέλος επιτηδεύματος προξενεί φορολογική επιβάρυνση, χωρίς να χρειάζεται να δηλωθεί εισόδημα. Αλλά και η ανυπαρξία αφορολογήτου επιβαρύνει σημαντικά, ακόμη και με ελάχιστα δηλούμενα εισοδήματα.

---

<sup>4</sup> Με αρχικό εισαγωγικό συντελεστή, μάλιστα, 26% κατ' άρθρο 9 ν. 4110/2013.

<sup>5</sup> Όπως ήδη αναφέρθηκε, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 5073/2023.

Με άλλα λόγια, το τέλος επιτηδεύματος και η ανυπαρξία αφορολογήτου οδηγούσαν σε μια μορφή «φορολόγησης της φοροδιαφυγής», χωρίς να χρειάζεται να έχει δηλωθεί το εισόδημα που αποτελεί αντικείμενο της φοροδιαφυγής. Ο νομοθέτης συμβιβάστηκε με τη δήλωση χαμηλότερων εισοδημάτων, αποδεχόμενος εμμέσως και νομιμοποιώντας εμμέσως τη δήλωση χαμηλότερων εισοδημάτων από το χαμηλότερο ιδίως οικονομικό στρώμα των αυτοαπασχολούμενων. Διότι για να εξευρεθεί η φοροδοτική ικανότητα να πληρωθούν οι τεκμαρτές επιβαρύνσεις του τέλους επιτηδεύματος και της ανυπαρξίας αφορολογήτου ο φορολογούμενος έπρεπε: **α)** Είτε να κερδίζει σημαντικά περισσότερα εισοδήματα από το ελάχιστο επίπεδο διαβίωσης (*Existenzminimum*). **β)** Είτε, εάν δεν μπορεί να κερδίσει περισσότερα εισοδήματα, πράγματι να προβαίνει στη φοροδιαφυγή που αμαχήτως υποθέτει ο νομοθέτης, προκειμένου να πορίζεται τη φορολογική δαπάνη των τεκμαρτών αυτών φορολογιών.<sup>6</sup> Στην τελευταία όμως περίπτωση είναι προφανές ότι τα εμμέσως φορολογούμενα, δια του τέλους επιτηδεύματος και της ανυπαρξίας αφορολογήτου ορίου, εισοδήματα, είναι εισοδήματα μη εμφανιζόμενα στις

<sup>6</sup> Είναι χαρακτηριστικό το δημοσίευμα της εφημερίδας «Καθημερινή» της 6ης Νοεμβρίου 2023 (βλ. <https://www.kathimerini.gr/economy/local/562712629/ypoik-oi-eleytheroi-epaggelmaties-plironoy-n-perissoteroys-foroys-logo-forodiatygis/>, τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024) που βασίζεται σε στοιχεία που παρέχει η ΑΑΔΕ, κατά τα οποία εμφανίζονται οι αυτοαπασχολούμενοι να δηλώνουν μεν ευκρινώς λιγότερα εισοδήματα σε σχέση με τους μισθωτούς, αλλά παρά τούτο να πληρώνουν συγκρίσιμο φόρο. Ο λόγος εξηγείται από το ίδιο δημοσίευμα και είναι το τέλος επιτηδεύματος, που ανεβάζει σημαντικά το ποσό φόρου ανά επιτηδευματία. Σημειώνεται επίσης ότι η σύγκριση στην οποία προβαίνει το δημοσίευμα μεταξύ των αυτοαπασχολούμενων και των μισθωτών φαίνεται να γίνεται μεταξύ του χαμηλότερου 85% των αυτοαπασχολούμενων, αφενός, και ΟΛΩΝ των μισθωτών και των συνταξιούχων, αφετέρου. Κατά λέξη: «Το 54% των αμιγώς ελεύθερων επαγγελματιών δηλώνουν μηδενικό εισόδημα, ενώ το 85% αυτών δηλώνει ετήσιο εισόδημα κάτω από τις 10.000 ευρώ. Ο μέσος φόρος εισοδήματος που εισπράττει το κράτος από αυτό το 85% των ελεύθερων επαγγελματιών –δηλαδή 425.000 ελεύθερους επαγγελματίες– είναι 217 ευρώ ετησίως, ποσό που ανεβαίνει στα 867 ευρώ με το τέλος επιτηδεύματος. Από την άλλη, το μέσο φορολογητέο εισόδημα για 3,5 εκατομμύρια μισθωτούς είναι 12.300 ευρώ ετησίως, και ο μέσος φόρος που καλούνται να καταβάλλουν είναι 1.160 ευρώ. Αντίστοιχα, οι συνταξιούχοι πληρώνουν κατά μέσο όρο 847 ευρώ φόρο εισοδήματος.». Ήτοι, αν και το άρθρο αποφεύγει να πει ανοικτά εάν πρόκειται για το σύνολο των μισθωτών, εντούτοις το μέγεθος των αυτοαπασχολούμενων είναι ξεκάθαρα το 85% αυτών που δηλώνει εισόδημα χαμηλότερο των 10.000 €. Η φρασεολογία πάντως που χρησιμοποιείται αμέσως μετά για «τους» συνταξιούχους, υποδηλώνει δια του οριστικού άρθρου ότι ο μέσος όρος φόρου αφορά όλους τους συνταξιούχους, ενώ η χρήση του επιρρήματος «αντίστοιχα» υποδηλώνει ότι το ίδιο συμβαίνει και για τους μισθωτούς. Μια τέτοια παραπλανητική αυτή παρουσίαση έχει ιδιαίτερη σημασία, πέρα από πολιτικής και προδικαικής απόψεως, και ως προς το **καθαρά νομικό ζήτημα** των δεδομένων της κοινής πείρας, που έχει θέσει η νομολογία ως μέτρο της συμβατότητας ενός μέτρου τεκμαρτής φορολογίας με το Σύνταγμα: Εάν από κοινού με το αποκρυπτόμενο πλουσιότερο 15% των αυτοαπασχολούμενων ο φόρος εισοδήματος που πληρώνει κατά μέσο όρο ανά φορολογούμενο η κατηγορία αυτή είναι υψηλότερος ή έστω περίπου ίσος με τον μέσο όρο των μισθωτών (κάτι εύλογο, με δεδομένο ότι η διαφορά των μέσων όρων των 867 και 1.160 € είναι μόνον 193 €), τότε εκλείπει η φερόμενη, κατά τον ιστορικό νομοθέτη του νόμου 5073/2023, ανάγκη για συμπλήρωση των ήδη ισχυόντων μέτρων τεκμαρτής φορολογίας των αυτοαπασχολούμενων. Βλ. σχετικός και παρακάτω κεφάλαιο XII για την αληθή τελεολογία του άρθρου 28Α ΚΦΕ.

δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του αυτοαπασχολούμενου. Όσο κι αν το η μη δήλωση είναι καθαυτή κατακριτέα, εντούτοις δεν παύει να αποτελεί τη δικαιολογητική βάση επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και κατάργησης του αφορολογήτου ορίου για τους αυτοαπασχολούμενους και δεν επιτρέπεται, συνεπώς, να **παραγνωρίζεται** κατά την εισαγωγή άλλων, παραλλήλως ισχυόντων νομοθετημάτων τεκμαρτής φορολόγησης.

Τα προκαλούμενα από την αλληλεπίδραση του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος με την έλλειψη αφορολογήτου ορίου ζητήματα ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από τον ιστορικό νομοθέτη του άρθρου 28Α ΚΦΕ: Υποθέτοντας ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα 10.920 € (14 x 780, ήτοι τον ελάχιστο μισθό που ίσχυε κατά την ψήφιση του νόμου 5073/2023), ο αυτοαπασχολούμενος καλείται με το νέο πλαίσιο να πληρώσει φόρο εισοδήματος συνολικά ως εξής: **α)** Τέλος επιτηδεύματος **325 €**. **β)** Τακτικό φόρο εισοδήματος με τη γενική κλίμακα των ελευθέρων επαγγελματιών με συντελεστή 9% έως τις πρώτες 10.000 € του ελάχιστου εισοδήματος, ήτοι **900 €** ακόμη. Και: **γ)** Τακτικό φόρο εισοδήματος με την επόμενη κλίμακα 22% για τα άνω των 10.000 € ποσά του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος. Για το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα 10.920 € αναλογούν (920 x 22% =) **202,40 €** φόρου ακόμη, ενώ για αυτοαπασχολούμενο με άνω των 12 ετών διάρκεια επαγγελματικής δραστηριότητας (άρθρο 28Α παρ. 2 περ. α υποπερ. αα ΚΦΕ) με τεκμαιρόμενο εισόδημα 14.196 €, ήτοι για την **πλειονότητα** των αυτοαπασχολούμενων, αναλογούν συνολικά (4.196 x 22% =) **923,12 €**.

Το άθροισμα των επιβαρύνσεων αυτών είναι για μεν το ελάχιστο εισόδημα των 10.920 € (325 + 900 + 202,40 =) **1.427,40 €**, για δε το ελάχιστο εισόδημα των 14.196 € είναι (325 + 900 + 923,12 =) **2.148,12 €**.

Είναι φανερό ότι το σύνολο των τεκμαρτών επιβαρύνσεων με την επίμαχη ρύθμιση ανέρχεται **σε τέτοια ποσά**, που προφανέστατα υπερβαίνει τη φορολογική επιβάρυνση του μισθωτού με τις ελάχιστες νόμιμες αποδοχές πλήρους απασχόλησης, αλλά και, κυρίως, υπερβαίνει **κατά πολύ** τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος που κρίθηκαν νομολογιακά ως συνταγματικώς ανεκτή τεκμαρτή φορολόγηση<sup>7</sup> με βασική προϋπόθεση του συνταγματικώς ανεκτού χαρακτήρα της επιβάρυνσης αυτής **το χαμηλό της ύψος**.

Προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του οικείου νομοσχεδίου, όπως και από το σύνολο της προφορικής και γραπτής δημόσιας συζήτησης

---

<sup>7</sup> Κατά λέξη στις ΟλΣτΕ 2527-2531/2013: «[...] Η αρχή της φοροδοτικής ισότητας δεν αποκλείει την θέσπιση από τον νομοθέτη ενός ελάχιστου ποσού φόρου, προς σύλληψη διαφεύγουσας φορολογικής ύλης, που μπορεί να καταβληθεί από όλους τους βαρυνόμενους με αυτό, λόγω του χαμηλού ύψους του.»

προηγήθηκε,<sup>8</sup> ότι ο ιστορικός νομοθέτης **παρέλειψε να αξιολογήσει** το άρθρο 28Α ΚΦΕ υπό το πρίσμα της **προβληματικής συστηματικής ενότητας** που αυτό δημιουργεί με προϋφιστάμενες τεκμαρτές φορολογίες.

Καθαυτή όμως η παράλειψη του νομοθέτη να συναξιολογήσει τις επιπτώσεις του νέου άρθρου 28Α, ιδίως αν ληφθεί υπόψη το σοβαρό ύψος των επιβαρύνσεων που προκύπτουν, αποτελεί **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας**. Τούτο όχι μόνον διότι διατάξεις που καταρχήν παραβιάζουν την αρχή της φορολογικής ισότητας, απαιτούν δικαιολόγηση εκ μέρους του κοινού νομοθέτη, προκειμένου να αιτιολογηθεί η μη παραβίαση της αρχής της ισότητας, αλλά κυρίως διότι σε αντίθεση με παλαιότερα συστήματα τεκμαρτού προσδιορισμού ειδικώς του εισοδήματος των αυτοαπασχολουμένων («τεκμήριο βιωσιμότητας» και «αντικειμενικά κριτήρια») οι επίμαχες διατάξεις **χρηζουν δικαιολόγησης ως προς το εάν το προϋφιστάμενο πλαίσιο τεκμαρτής φορολογίας επαρκούσε** για τη σύλληψη τυχόν μη δηλούμενης φορολογητέας ύλης.

Τέτοια δικαιολόγηση **δεν υπήρξε**, ούτε όμως και προκύπτει από εκ των υστέρων ανάλυση, ανεξάρτητη των ενεργειών του ιστορικού νομοθέτη. Πολλώ δε μάλλον που το προ του ν. 5073/2023 ισχύον πλαίσιο τεκμαρτής φορολογίας θεσπίστηκε με τη συμβουλή και την τεχνοκρατικά αποδεδεγμένη υποστήριξη της τρόικας («θεσμοί») των δανειστών της χώρας κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης 2010-2018. Η **επέκταση** του πλαισίου της τεκμαρτής φορολόγησης, που θεσπίστηκε ως **επαρκής** σε καιρούς πρωτοφανούς **κρίσης** των δημοσίων οικονομικών, όταν αποφασίζεται σε καιρούς ήδη **υπέρβασης της κρίσης** των δημοσίων οικονομικών **χρηζει** και εκ του λόγου τούτου ειδικής δικαιολόγησης.

Πρέπει εδώ ήδη να σημειωθεί ότι τα δύο κυριότερα, προηγούμενα συστήματα τεκμαρτής φορολόγησης των αυτοαπασχολουμένων, ήτοι το «τεκμήριο βιωσιμότητας» (άρθρο 9 ν. 1591/1986) και τα «αντικειμενικά κριτήρια» του νόμου 2214/1994 θεσπίστηκαν υπό το κράτος **πλήρους ισχύος** αφορολογήτου ορίου για τους ελεύθερους επαγγελματίες. Και, βέβαια, χωρίς να ισχύει κανένα παράλληλο σύστημα τεκμαρτής φορολογίας. Ιδίως η ύπαρξη αφορολογήτου ορίου σήμαινε ότι σημαντικό μέρος της τεκμαρτής φορολογίας **αναλωνόταν** από το αφορολόγητο όριο και **απαλυνόταν** έτσι σημαντικά το οικονομικό βάρος από την τεκμαρτή φορολόγηση. Και αντίστροφα όμως, ο συνδυασμός τεκμαρτής φορολογίας και αφορολογήτου ορίου για τους αυτοαπασχολούμενους ικανοποιούσε το

---

<sup>8</sup> Βλ. ενδεικτικά το όλως χαρακτηριστικό δημοσίευμα της υποσημείωσης 6. Στερείται νοήματος στην παρούσα η αναζήτηση και σχολιασμός της πληθώρας όμοιων δημοσιευμάτων με στοιχεία της ΑΑΔΕ, η εύρεση των οποίων πάντως είναι ευχερής με απλή αναζήτηση στο διαδίκτυο.

κοινωνικό αίτημα «να πληρώσουν κι οι αυτοαπασχολούμενοι κάποτε». Σήμερα όμως αυτό το κοινωνικό αίτημα όχι μόνον δεν ισχύει, αλλά και έχει απαντηθεί διπλά από την έννομη τάξη, τόσο με την κατάργηση του αφορολογήτου ορίου, όσο και με την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος: Οι αυτοαπασχολούμενοι είναι **οι μόνοι εργαζόμενοι** στην Ελλάδα σήμερα που **πάντοτε** πληρώνουν φόρο εισοδήματος, όσο λίγα κι αν κερδίζουν.

Προκύπτει ήδη εξ αυτού του λόγου η έλλειψη συμβατότητας της επίμαχης φορολογίας με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, όπως και με το άρθρο 1 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

### **III. Μη συμβατή με τα δεδομένα της κοινής πείρας η χρήση του ελάχιστου νόμιμου μισθού ως κριτηρίου σύγκρισης**

Προκύπτει από την ως άνω επισκόπηση των ελάχιστων οικονομικών επιβαρύνσεων που προκαλεί η επίμαχη διάταξη του άρθρου 28Α ΚΦΕ ότι η εξομοίωση του τεκμαιρόμενου εισοδήματος των αυτοαπασχολούμενων με τις νομοθετημένες ελάχιστες αποδοχές της μισθωτής εργασίας **δεν έχει ουδεμίαπραγματολογική βάση**. Τούτο, διότι το πράγματι ζητούμενο στη διερεύνηση του εάν τηρείται η αρχή της φορολογικής ισότητας είναι το ποσό των φόρων που πληρώνεται και, εντέλει, **σε ποιο ύψος εισοδήματος μισθωτού** αντιστοιχεί η ολική φορολογική αντιμετώπιση των αυτοαπασχολούμενων. Η δε ύπαρξη του αφορολογήτου ορίου των μισθωτών, που θεσπίζεται εμμέσως δια της μείωσης φόρου του άρθρου 16 ΚΦΕ, όπως και η ύπαρξη του τέλους επιτηδεύματος, θέτουν τη μισθωτή εργασία σε εντελώς **διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση** εν σχέσει με αυτή της ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας.

Πιο συγκεκριμένα, η φορολογική αντιμετώπιση του, κατά την υπόθεση του άρθρου 28Α ΚΦΕ, βασικού ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος των 10.920 € για τη χρήση 2023 με ελάχιστο ποσό φόρου ύψους 1.427,40 € σημαίνει για τη σύγκριση των φορολογουμένων των δύο κατηγοριών με δύο εξαρτώμενα μέλη<sup>9</sup> ο καθένας τα εξής: Καθώς ο μισθωτός απολαμβάνει

---

<sup>9</sup> Η περίπτωση των δύο εξαρτώμενων μελών ελήφθη ως περίπτωση βάσης, διότι κατά τις πιο πρόσφατες στατιστικές (βλ. το ρεπορτάζ της 23ης Νοεμβρίου 2023 της ενημερωτικής ιστοσελίδας liberal.gr στην εξής ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.liberal.gr/oikonomia/megalo-problima-toy-dimografikoy-gername-kai-den-kanoyme-paidia>, τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024) το 35% των οικογενειών με παιδιά έχει δύο παιδιά, το 48% ένα παιδί και το 17% τρία παιδιά. Με δεδομένο ότι το 17% των οικογενειών με τρία παιδιά εξισορροπεί εν μέρει το 48% των οικογενειών με ένα παιδί, είναι φανερό ότι είναι εγγύτερα στον μέσο όρο το να ληφθεί ως βάση η οικογένεια με δύο παιδιά: Αν κάθε οικογένεια με τρία παιδιά «έδινε» νοερά ένα παιδί σε μια οικογένεια με ένα παιδί, τότε το 17% των οικογενειών με ένα παιδί «θα είχε δύο» νοερά, όπως και το 17% των οικογενειών



έμμεσο αφορολόγητο όριο 11.000 € δια της έκπτωσης φόρου 1.120 € που προβλέπει το άρθρο 16 παρ. 1 ΚΦΕ, ο αυτοαπασχολούμενος έχει φορολογική μεταχείριση αντίστοιχη με αυτή του μισθωτού με εισόδημα **17.488,18 €**, υπολογιζομένου του φόρου που αντιστοιχεί στα 1.427,40 € με φορολογικό συντελεστή 22% ( $1.427,40 \div 22\% =$ ) 6.488,18 € φορολογητέο εισόδημα, στο οποίο προστίθενται οι 11.000 αφορολόγητου εισοδήματος του μισθωτού με δύο παιδιά.

Αντίστοιχα, υπολογίζεται για τον αυτοαπασχολούμενο άνω της 12ετίας ότι ο φόρος 2.148,12 € αντιστοιχεί σε εισόδημα μισθωτού με δύο παιδιά άνω των 20.000 €. Τούτο, διότι από το αφορολόγητο όριο των 11.000 € έως το όριο του δεύτερου κλιμακίου της φορολογικής κλίμακας, που έχει ως φορολογικό συντελεστή το 22% (ήτοι, 20.000 € φόρος) προκύπτει ( $22\% \times 9.000 =$ ) 1.980 € φόρος στο δεύτερο κλιμάκιο. Συνεπώς, οι 2.148,12 – 1.980,00 = 168,12 € αντιστοιχούν σε εισόδημα του μισθωτού που φορολογείται με τον συντελεστή του επόμενου κλιμακίου, ήτοι 28%. Ως εκ τούτου, από το επόμενο αυτό κλιμάκιο του 28% συντελεστή προκύπτει εισόδημα ύψους ( $168,12 \times 28\% =$ ) 600,43 € ακόμη, ήτοι συνολικώς ( $20.000 + 600,43 =$ ) **20.600,43 €**.

Διαιρούμενες δια 14 (αποδοχές ιδιωτικού τομέα) οι φορολογικώς αυτές αντιστοιχισμένες τεκμαρτές αποδοχές αναλογούν σε **1.249,16 €** καθαρού, **μετά τις ασφαλιστικές** εισφορές (επ' αυτού του ιδιαίτερος σημαντικού ζητήματος βλ. αμέσως παρακάτω) μηνιαίου μισθού για το (φαινομενικά) βασικό ποσό των 10.920 € ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος. Οι δε φορολογικώς αντιστοιχισμένες τεκμαρτές μηνιαίες αποδοχές μισθωτού του ιδιωτικού τομέα ανέρχονται σε **1.471,46 €** για το (σύννηθες – διότι οι περισσότεροι αυτοαπασχολούμενοι έχουν άνω των 12 ετών απασχόληση στο επάγγελμά τους) ποσό των 14.196 € ελάχιστου εισοδήματος.

Εάν οι φορολογικώς αντιστοιχισμένες ετήσιες τεκμαρτές αποδοχές του αυτοαπασχολούμενου υπολογιστούν σε 12 μηνιαίους μισθούς (που λαμβάνουν οι μισθωτοί του δημόσιου τομέα), τότε το μεν δήθεν βασικό ποσό των 10.920 € ελάχιστου εισοδήματος αντιστοιχεί σε μηνιαίο μισθό, μετά τις κρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών, ύψους **1.457,35 €**, το δε πράγματι βασικό ποσό των 14.196 € σε **1.716,70 €** μηνιαίες αποδοχές.

Είναι φανερό από τα παραπάνω ότι, ενώ η αιτιολογική έκθεση του νόμου, όπως και το ίδιο το κείμενο του άρθρου 28Α ΚΦΕ χρησιμοποιεί ως αφετηρία σύγκρισης τον ελάχιστο νομοθετημένο μισθό, που κατά τον

---

με τρία παιδιά «θα είχε» νοερά δύο. Επιπλέον σύνολο: 34%, που αν προστεθεί στο 35% των οικογενειών με «πραγματικά» δύο παιδιά, καθιστά τη μορφή αυτή κυρίαρχη με «69%» αναλογία.

χρόνο ψήφισης του νόμου 5073/2023 ανερχόταν σε 780 €, η νομοθετική αυτή αφετηρία δεν είναι δεκτική **καμίας σύγκρισης** με τα δεδομένα της κοινής πείρας, που κατά τη νομολογία είναι το μέτρο της συνταγματικότητας των ρυθμίσεων τεκμαρτής φορολογίας.

Και εξ αυτού του λόγου αντίκεινται συνεπώς οι διατάξεις του άρθρου 28Α ΚΦΕ στο Σύνταγμα και στο άρθρο 1 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ.

#### **IV. Η κοινωνικοασφαλιστική μεταχείριση του μισθού επιτείνει την ακατάλληλότητα του ελάχιστου μισθού ως μεγέθους αναφοράς**

Όπως ήδη υπονοήθηκε παραπάνω, το εισόδημα των αυτοαπασχολούμενων διαφοροποιείται από το εισόδημα των μισθωτών και ως προς μία ακόμη κρίσιμη παράμετρο που καθιστά το τελευταίο ακόμη πιο ακατάλληλο ως μέγεθος αναφοράς της τεκμαρτής φορολόγησης: Σύμφωνα με το άρθρο 38 ν. 4387/2016 και το άρθρο 31 ν. 4756/2020, οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης των μισθωτών καταβάλλονται σε ποσοστό 13,87% του μισθού (και έως το δεκαπλάσιο του ελάχιστου μισθού) από τον μισθωτό, ενώ στις εισφορές αυτές προστίθεται και επιπλέον ποσοστό 22,31% επί του μισθού ως εισφορές εργοδότη.<sup>10</sup>

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, οι εισφορές ύψους 13,87% αφαιρούνται από τον καταρχήν μισθό του εργαζομένου. Δηλαδή για τον μισθωτό που αμείβεται με τον ελάχιστο (για τη χρήση 2023) μισθό των 780 €, οι εισφορές αυτές αφαιρούνται από τον μισθό αυτόν, που ονομάζεται εξ αυτού του λόγου μικτός, ήτοι, αφαιρείται κάθε μήνα ποσό (780 x 13,87% =) 108,18 € και απομένει κάθε μήνα **καθαρό** ποσό ελάχιστων αποδοχών ύψους 671,82 €. Οι δε εισφορές του εργοδότη αποτελούν νομοθετημένη παροχή εκ μέρους του εργοδότη επιπλέον του μικτού, ονομαστικού μισθού.

Εκ των παραπάνω λόγω, η χρήση του ελάχιστου μισθού ως μεγέθους αναφοράς της ελάχιστης τεκμαρτής φορολογίας πάσχει διπλά:

**α)** Αφενός το άρθρο 28Α παρ. 2 ΚΦΕ χρησιμοποιεί τον ελάχιστο νομοθετημένο μισθό **μικτό** και όχι καθαρό. Ενώ δηλαδή 780 € είναι (για τη χρήση 2023) το ποσό του μικτού μισθού, ο νομοθέτης θεωρεί ότι το ποσό αυτό ελάχιστων αποδοχών μισθωτού είναι **καθαρό** ποσό

<sup>10</sup> Βλ. τις πληροφορίες του Κέντρου Πληροφόρησης Εργαζομένων και Ανέργων της ΓΣΣΕ στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.kepea.gr/aarticle.php?id=150#> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024), που φέρονται να αντλούνται από το έγγραφο του e-ΕΦΚΑ αριθ. 226245/17-5-2022.

εισοδήματος, για να το χρησιμοποιήσει ως μέγεθος αναφοράς για τις ελάχιστες τεκμαρτές αποδοχές των αυτοαπασχολουμένων.

Το ότι η χρήση του μικτού ελάχιστου μισθού ανάγεται σε καθαρό εισόδημα από επιχειρήσεις στο πλαίσιο του άρθρου 28Α ΚΦΕ προκύπτει εξ αντιδιαστολής μεν, σαφώς δε, από το άρθρο 23 περ. γ ΚΦΕ, το οποίο ορίζει τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ως μη εκπιπόμενες δαπάνες και συνεπώς τις καταβληθείσες ως εκπιπόμενες<sup>11</sup> από το εισόδημα από επιχειρήσεις (το οποίο παράγουν οι αυτοαπασχολούμενοι). Αν λοιπόν οι ασφαλιστικές εισφορές των αυτοαπασχολουμένων εκπίπτουν ως επαγγελματική δαπάνη πριν από τη διαμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος ενώ, αντιθέτως, στο άρθρο 28Α παρ. 2 ΚΦΕ το ποσό του ελάχιστου μισθού χρησιμοποιείται μικτό **χωρίς** προηγούμενη έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών, τότε ήδη εξ αυτού του λόγου ο νομοθέτης υποπίπτει σε σοβαρό πραγματολογικό σφάλμα μη συνάδον με τα δεδομένα της κοινής πείρας.

**β)** Η χρήση του μικτού ελάχιστου μισθού ως βάση για το καθαρό τεκμαρτό εισόδημα των αυτοαπασχολουμένων καθίσταται ποσοτικά και ποιοτικά ακόμη πιο προβληματική, εάν ληφθεί υπόψη ότι ο αυτοαπασχολούμενος καταβάλλει τις ασφαλιστικές του εισφορές **εξ ολοκλήρου εξ ιδίων**, χωρίς να υπάρχει εργοδότης, ο οποίος θα καταβάλλει για λογαριασμό του ένα μέρος (που είναι μάλιστα το μεγαλύτερο μέρος στην περίπτωση των μισθωτών) των ασφαλιστικών εισφορών.<sup>12</sup> Διότι, όπως αναλύθηκε παραπάνω, στους μισθωτούς ο εργοδότης καταβάλλει επιπλέον των εισφορών του μισθωτού και τις εισφορές εργοδότη ποσοστού 22,31%. Το ποσό αυτό δεν προέρχεται από το μικτό ποσό αποδοχών των 780 € μικτού μηνιαίου μισθού και, συνεπώς, πρόκειται για **έμμεση νομοθετική προσαύξηση** των αποδοχών του μισθωτού, δαπάναις του εργοδότη.

Το ότι η νομοθετική αυτή προσαύξηση των αποδοχών του μισθωτού δεν υπάρχει στις αποδοχές των αυτοαπασχολουμένων, οι οποίοι καταβάλλουν

<sup>11</sup> Έτσι ρητά και η Πολ. 1113/2-6-2015, που ερμηνεύει ότι: «Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.».

<sup>12</sup> Σημειώνεται ότι οι ΟλΣτΕ 1880/2019 και 1889/2019 ρητώς διαφοροποίησε την ασφαλιστική μεταχείριση μισθωτών και μη μισθωτών ως καταστάσεις των οποίων τυχόν **όμοια** μεταχείριση επιβάλλει τον προηγούμενο έλεγχο της τήρησης της αρχής της ισότητας, με την έννοια ότι διαφορετικές καταστάσεις χρήζουν, κατά την αρχή της ισότητας, και διαφορετικής αντιμετώπισης: «Η υπαγωγή [...] μισθωτών και μη μισθωτών, ήτοι κατηγοριών ασφαλισμένων με **ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχολήσεως και παραγωγής εισοδήματος, υπό ενιαίους κανόνες εισφορών και παροχών [...], επιβάλλει τον έλεγχο της τηρήσεως από τον νομοθέτη της συνταγματικής αρχής της ισότητας [...]**».

τις ασφαλιστικές τους εισφορές αποκλειστικώς εξ ιδίων χρημάτων και μάλιστα **πριν** από τον κατά νόμο υπολογισμό του φορολογητέου τους εισοδήματος, σημαίνει επί φορολογικού επιπέδου ότι οι εισφορές εργοδότη **προσαυξάνουν** το εισόδημα του εργαζομένου με τρόπο **μη φορολογικώς εμφανή** για τον εργαζόμενο. Ήτοι, ο μισθωτός δεν λαμβάνει 780 € αλλά υψηλότερες κατά ποσοστό 22,31% αποδοχές, ήτοι κατά το ποσοστό εισφορών εργοδότη. Ως εκ τούτου, το σύνολο των εισφορών αυτών **προσαυξάνει το συγκρίσιμο** εισόδημα που πρέπει να παραγάγει ο αυτοαπασχολούμενος ο ίδιος και όχι κάποιος τρίτος, έτσι ώστε να έλθει το εισόδημα του τελευταίου σε μέγεθος ισοδύναμο και συγκρίσιμο με αυτό των φορολογητέων εργασιακών αποδοχών του μισθωτού.

Έτσι, για το έτος 2023 οι ελάχιστες υποχρεωτικές μηνιαίες ασφαλιστικές εισφορές δικηγόρου Αθηνών<sup>13</sup> ανερχόταν για την πρώτη (ελάχιστη) ασφαλιστική κατηγορία σε: 169,95 συνταξιοδοτικές εισφορές<sup>14</sup> συν 5,48 + 54,82 εισφορές υγειονομικής περίθαλψης<sup>15</sup> συν 28,51 εισφορές εφάπαξ παροχών<sup>16</sup> συν 42,76 εισφορές επικουρικής σύνταξης<sup>17</sup> ίσον 301,52 € εισφορές ανά μήνα. Επί 12 μήνες το συνολικό ετήσιο ποσό εισφορών κοινωνικής ασφάλισης ανέρχεται σε **3.618,24 €**.

Με βάση όσα προαναφέρθηκαν, το ποσό αυτό προστίθεται στο σύνολό του στα **φορολογικώς αντίστοιχα** ετήσια εισοδήματα των μισθωτών που υπολογίστηκαν παραπάνω, διότι, όπως ήδη αναλύθηκε, τόσο οι εισφορές εργαζομένου, όσο και οι εισφορές εργοδότη, **δεν περιλαμβάνονται** στο ποσό του ελάχιστου νόμιμου μισθού, που χρησιμοποιεί το άρθρο 28Α ΚΦΕ ως μέγεθος αναφοράς για τον υπολογισμό του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος. Ήτοι, όταν ο μισθωτός αποκομίζει 780 € επί 14 καθαρό εισόδημα, έχουν ήδη καταβληθεί από τον μεν (μικτό) μισθό του, οι εισφορές εργαζομένου, από δε τον εργοδότη του, οι εισφορές εργοδότη. Για να επέλθει λοιπόν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα στον αυτοαπασχολούμενο, το αντίστοιχο παρακτέο εισόδημα από αυτόν, έτσι

---

<sup>13</sup> Οι ασφαλιστικές εισφορές των δικηγόρων διαφοροποιούνται εν μέρει από τον έναν Δικηγορικό Σύλλογο στον άλλον, αναλόγως με το εάν έχει συσταθεί επαγγελματικό ταμείο στην έδρα κάποιου Συλλόγου. Λαμβάνονται εδώ ως μέγεθος αναφοράς οι ασφαλιστικές εισφορές των δικηγόρων Αθηνών, διότι είναι μακράν ο μεγαλύτερος Σύλλογος της χώρας και διότι οι περισσότεροι Δικηγορικοί Σύλλογοι έχουν αντίστοιχο φορολογικό καθεστώς με τον ΔΣΑ. Βλ. συνεπώς για τις ασφαλιστικές εισφορές των δικηγόρων Αθηνών έτους 2023 τον Οδηγό του ΔΣΑ στη διεύθυνση: [https://www.dsa.gr/sites/default/files/news/attached/odigos\\_asfalistikon\\_katigorien\\_dsa\\_neos.pdf](https://www.dsa.gr/sites/default/files/news/attached/odigos_asfalistikon_katigorien_dsa_neos.pdf) (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

<sup>14</sup> Ο.π. (υποσημείωση 13), σελίδα 6.

<sup>15</sup> Ο.π. (υποσημείωση 13), σελίδα 7.

<sup>16</sup> Ο.π. (υποσημείωση 13), σελίδα 8.

<sup>17</sup> Ο.π. (υποσημείωση 13), σελίδα 9.

ώστε να έχει **φορολογικώς αντίστοιχο μικτό εισόδημα** με τον μισθωτό αναπροσδιορίζεται ως εξής:

Το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα των 10.920 €, που ήδη υπολογίστηκε παραπάνω σε 17.488,18 φορολογικώς αντίστοιχου μισθού αντιστοιχεί πλέον, **μετά** τις ασφαλιστικές εισφορές του αυτοαπασχολούμενου σε (17.488,18 + 3.618,24 =) **21.106,42 €** μικτό ετήσιο εισόδημα μισθωτού. Μηνιαία δε το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε:

- **1.507,60 €** μικτό μηνιαίο μισθό (επί αποδοχών 14 μισθών κατ' έτος)
- **1.758,87 €** μικτό μηνιαίο μισθό (επί αποδοχών 12 μισθών κατ' έτος)

Αντίστοιχα, το βασικό ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα των 14.196 €, που υπολογίστηκε ως άνω ότι ισοδυναμεί με φορολογητέο εισόδημα μισθωτού ύψους 20.600,43 €, αντιστοιχεί **μετά** τις ασφαλιστικές εισφορές του αυτοαπασχολούμενου σε φορολογικώς αντίστοιχο μικτό ετήσιο εισόδημα μισθωτού ύψους (20.600,43 + 3.618,24 =) **24.218,67 €**. Μηνιαία το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε:

- **1.729,90 €** μικτό μηνιαίο μισθό (επί αποδοχών 14 μισθών κατ' έτος)
- **2.018,22 €** μικτό μηνιαίο μισθό (επί αποδοχών 12 μισθών κατ' έτος)

Είναι φανερό ότι η χρήση από το νομοθέτη του νομοθετημένου ελάχιστου μισθού ως μεγέθους αναφοράς του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος ουδόλως συνεπάγεται και φορολογική αντιστοίχιση με ισόποσο εισόδημα του αυτοαπασχολούμενου. Αντιθέτως, το εισόδημα που πρέπει να παραγάγει ο μισθωτός για να έχει το όμοιο φορολογικό αντίστοιχο του αυτοαπασχολούμενου, για να επιβαρύνεται δηλαδή με **όμοιο τρόπο** όπως φορολογείται ο αυτοαπασχολούμενος μπορεί να ανέρχεται σε μικτές μηνιαίες αποδοχές **έως και 2.018,22 €**.

Δεν συνάδει, συνεπώς, κατά τα ανωτέρω με τα δεδομένα της κοινής πείρας η φορολογική αντιστοίχιση του ελάχιστου νόμιμου μισθού με το εισόδημα των αυτοαπασχολούμενων. Τα δεδομένα της κοινής πείρας υποδεικνύουν ότι δεν είναι και δεν μπορεί να είναι αυτή η απαίτηση του νομοθέτη περί ελάχιστης επιτυχούς ενασχόλησης των αυτοαπασχολούμενων στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον. Η αντιστοίχιση της φορολόγησης μισθωτών στο άρθρο 28Α ΚΦΕ με τέτοια φορολογικώς ισοδύναμα ποσά ελάχιστου τεκμαρτού εισοδήματος των αυτοαπασχολούμενων **αντίκειται καταφανώς**, στο ελληνικό Σύνταγμα, όπως έχει ερμηνευθεί από την κρατούσα νομολογία, όπως και στο άρθρο 1 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

### **V. Τα ακαθάριστα έσοδα των αυτοαπασχολουμένων ως ορθό μέγεθος αναφοράς κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας**

Πλέον των ανωτέρω, λεκτέον είναι ότι οι συνήθεις κοινωνικές αναφορές σχετικά με το μέγεθος των πιθανών εσόδων τρίτων αυτοαπασχολουμένων είναι τα ακαθάριστα έσοδα και όχι το καθαρό του εισόδημα. Τούτο διότι το οικονομικό εκείνο μέγεθος του αυτοαπασχολούμενου, του οποίου και μόνον λαμβάνει γνώση ο αντισυμβαλλόμενος αυτού τρίτος είναι το ακαθάριστο έσοδο που ο τρίτος καταβάλλει. Τούτο, ασχέτως εάν ο αντισυμβαλλόμενος συμμετέχει συχνότατα και ο ίδιος στη φοροδιαφυγή, στη συνηθέστατη περίπτωση που τα μέρη συμφωνούν να μην υπολογιστεί ΦΠΑ στο αντίτιμο της συναλλαγής. Οι κοινωνικές αναφορές που η νομολογία ανάγει σε νομικό επίπεδο ως «δεδομένα της κοινής [κοινωνικής] πείρας» έχουν ως μέγεθος αναφοράς μόνον τα μεγέθη που μπορεί να καταστούν γνωστά σε τρίτους υπό την ιδιότητα του αντισυμβαλλομένου, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα. Όχι μεγέθη που είναι εσωτερική γνώση του αυτοαπασχολούμενου, ήτοι τις δαπάνες της επιχείρησης που ασκεί, που συχνά είναι ιδιαίτερος υψηλές.

Σε αντίθεση συνεπώς με τις παραδοχές του άρθρου 28Α ΚΦΕ, η συνήθης (και συνεπώς ορθή κατά την έννοια της σχετικής συνταγματικής νομολογίας) κοινωνική αναφορά των δεδομένων της κοινής πείρας για το μέγεθος της απαξίας μιας πράξης φοροδιαφυγής καθορίζεται από τα μεγέθη των **ακαθαρίστων εσόδων** και όχι του καθαρού εισοδήματος.

Προκειμένου να έχει κανείς εικόνα του ποια είναι η αντιστοιχία του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος, ας εξεταστεί το ζήτημα στο παράδειγμα του επαγγέλματος του δικηγόρου: Στο προ του ν. 4172/2013 νομοθετικό καθεστώς,<sup>18</sup> οριζόταν Μοναδικοί Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (ΜΣΚΚ) για κάθε επάγγελμα, προκειμένου να εξευρίσκεται τεκμαρτά, το εισόδημα στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του τότε άρθρου 32 ν. 2238/94. Το κανονιστικά καθοριζόμενο αυτό ποσοστιαίο μέγεθος παραμένει μέχρι σήμερα κανονιστικά επίκαιρο διότι, παρά το ότι στο σημερινό νομοθετικό καθεστώς οι ΜΣΚΚ δεν χρησιμοποιούνται, μετά την κατάργηση του άρθρου 32 ν. 2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, εντούτοις παραμένουν η απαραίλακτη κανονιστική αντίληψη του

<sup>18</sup> Με νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 47 παρ. 4 του τότε ισχύοντος ν.δ. 3323/1955 εξεδόθη μεταξύ άλλων η αριθ. Ε.16382/29-12-1987 (ΦΕΚ Β' 792/29-12-1987) Απόφαση Υπουργού Οικονομικών (Α.Υ.Ο.), η οποία καθόριζε τους ΜΣΚΚ των ελευθέρων επαγγελματιών (εισοδήματα της λεγόμενης «Ζ» πηγής υπό το ν.δ. 3323/1955 και το νόμο 2238/94) και παρέμεινε σε ισχύ μέχρι την αντικατάσταση του νόμου 2238/94 από το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, νόμο 4172/2013. Με δεδομένο ότι υπό το κράτος του ν. 4172/2013 καταργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος κατ' άρθρο 32 ν. 2238/94, έπαψαν να έχουν νόημα οι ΜΣΚΚ.

νομοθέτη για το μέσο ποσοστό καθαρού κέρδους της κάθε δραστηριότητας, σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα που αυτή παράγει.

Για τους δικηγόρους λοιπόν η ως άνω παραπεμπόμενη Α.Υ.Ο.<sup>19</sup> καθόριζε ως ΜΣΚΚ το 50% των ακαθαρίστων εσόδων τους ως ποσοστό καθαρού κέρδους (δηλαδή ως «μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους», εξ ου και η ορολογία). Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αντιστοιχίσεις των μικτών αποδοχών των μισθωτών, προκειμένου να ανταποκρίνονται ευστοχότερα στα δεδομένα της κοινής πείρας για το τι εισπράττουν σε συνθήκες πιθανής φοροδιαφυγής οι αυτοαπασχολούμενοι, θα πρέπει να προσαρμοστούν, στο παράδειγμα του επαγγέλματος των δικηγόρων, σε **ακαθάριστα έσοδα** εκ των οποίων οι καθαρές θα είναι το 50% αυτών. Με αναγωγή, συνεπώς, οι ακαθάριστες αποδοχές θα πρέπει να είναι οι **διπλάσιες** του φορολογικώς αντίστοιχου μικτού εισοδήματος (ήτοι εισοδήματος προ φόρων και εισφορών), όπως αυτό υπολογίστηκε παραπάνω.

Σημειώνεται ότι κατά το χρόνο νομοθέτησης του ποσοστού 50% ως Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους οι ασφαλιστικές εισφορές των αυτοαπασχολούμενων, όπως και καθ' όλη σχεδόν τη διάρκεια της ισχύος των ν.δ. 3323/1955 και ν. 2238/94, **δεν** αποτελούσαν επαγγελματική δαπάνη, αλλά αφαιρούνταν **απευθείας** από το τελικό συνολικό φορολογητέο εισόδημα (ήτοι το εισόδημα από κάθε πηγή), ως έκπτωση από το τελικό αυτό συνολικό εισόδημα.<sup>20</sup> Δηλαδή, ο καθορισμός του ΜΣΚΚ των αυτοαπασχολούμενων από τον κανονιστικό νομοθέτη έγινε **χωρίς** να λαμβάνονται υπόψη στις επαγγελματικές δαπάνες του νομοθετικού εκείνου καθεστώτος οι ασφαλιστικές εισφορές. Ως εκ τούτου, στην παρούσα υπολογίζονται τα ακαθάριστα έσοδα επί τη βάση των καθαρών μικτών (ήτοι, προ φόρου και έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών) εισοδημάτων με χρήση των ΜΣΚΚ **χωρίς** προηγούμενη έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών.

Διπλασιάζοντας λοιπόν κατά τα ανωτέρω, το ποσό των μικτών (προ έκπτωσης φόρων και ασφαλιστικών εισφορών) καθαρών ποσών εισοδήματος μισθωτών που υπολογίστηκαν παραπάνω ως φορολογικά αντίστοιχα ποσά καθαρού εισοδήματος μισθωτών με το ελάχιστο τεκμαίρομένο εισόδημα ύψους 10.920 € και 14.196 €, κατά περίπτωση, προκύπτουν τα ακόλουθα μηνιαία ποσά **ακαθαρίστων** εσόδων:

---

<sup>19</sup> Βλ. υποσημείωση 18.

<sup>20</sup> Άρθρο 8 παρ. 4 περ. δ ν.δ. 3323/1955, όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Υ.Ο. Ε.16382/29-12-1987, ΦΕΚ Β' 792/29-12-1987.

- Επί διαίρεσης του φορολογικά αντίστοιχου ετήσιου εισοδήματος των 10.920 € τεκμαιρόμενου εισοδήματος σε 14 μηνιαίους μισθούς (ήτοι μισθούς ιδιωτικού τομέα): Από 1.507,61 € καθαρό φορολογικώς αντίστοιχο μηνιαίο εισόδημα, το ακαθάριστο μηνιαίο ποσό ανάγεται σε **3.015,20 €** μηνιαία ακαθάριστα δικηγορικά έσοδα.
- Επί διαίρεσης του φορολογικά αντίστοιχου ετήσιου εισοδήματος των 10.920 € τεκμαιρόμενου εισοδήματος σε 12 μηνιαίους μισθούς (ήτοι μισθούς δημοσίου τομέα): Από 1.758,87 € καθαρό φορολογικώς αντίστοιχο μηνιαίο εισόδημα, το ακαθάριστο μηνιαίο ποσό ανάγεται σε **3.517,74 €** μηνιαία ακαθάριστα δικηγορικά έσοδα.
- Επί διαίρεσης του φορολογικά αντίστοιχου ετήσιου εισοδήματος των 14.196 € τεκμαιρόμενου εισοδήματος σε 14 μισθούς (ήτοι μισθούς ιδιωτικού τομέα): Από 1.729,90 € καθαρό φορολογικώς αντίστοιχο μηνιαίο εισόδημα, το ακαθάριστο μηνιαίο ποσό ανάγεται σε **3.459,81 €** μηνιαία ακαθάριστα δικηγορικά έσοδα.
- Επί διαίρεσης του φορολογικά αντίστοιχου ετήσιου εισοδήματος των 14.196 € τεκμαιρόμενου εισοδήματος σε 12 μισθούς (ήτοι μισθούς δημοσίου τομέα): Από 2.018,22 € καθαρό φορολογικώς αντίστοιχο μηνιαίο εισόδημα, το ακαθάριστο μηνιαίο ποσό ανάγεται σε **4.036,44 €** μηνιαία ακαθάριστα δικηγορικά έσοδα.

Οι γνωσιολογικές λοιπόν παραστάσεις των πολιτών που δεν ασκούν ελεύθερο επάγγελμα ή επιχείρηση διαμορφώνουν τα δεδομένα της **κοινής πείρας** αποκλειστικά με βάση τα **ακαθάριστα έσοδα** που, με βάση τα δεδομένα αυτά της κοινής πείρας θα «έπρεπε» κατ' ελάχιστο να εκδίδει ο αυτοαπασχολούμενος: Για να φθάσει ο αυτοαπασχολούμενος να έχει το βασικό ετήσιο καθαρό εισόδημα το φορολογικό αντίστοιχο μισθωτού των 14.196 € που προβλέπει για τη χρήση 2023 το άρθρο 28Α παρ. 2 περ. α υποπερ αα ΚΦΕ, πρέπει να έχει ακαθάριστα έσοδα σε **μέσο** ποσό 4.036,44 ανά ημερολογιακό μήνα. Για να αποδειχθεί η ορθότητα της εδώ παρουσιαζόμενης συλλογικής, αρκεί να πολλαπλασιαστούν τα τεκμαιρόμενα αυτά «ελάχιστα» ακαθάριστα έσοδα επί τον ΜΣΚΚ 50%, να αναχθεί το ποσό σε ετήσιο με πολλαπλασιασμό επί 12 του μηνιαίου ποσού, να αφαιρεθούν οι ασφαλιστικές εισφορές και έτσι να εξευρεθεί το **φορολογικό αντίστοιχο** του μικτού φορολογητέου εισοδήματος μισθωτού με δύο παιδιά, του εισοδήματος που έχει **ισόποση** φορολογική μεταχείριση με 14.196 € εισόδημα αυτοαπασχολούμενου.

Στο παράδειγμα των δικηγόρων είναι ακόμη προφανές ότι δεν να εισπράττονται κάθε μήνα ίδια ποσά ακαθαρίστων εσόδων. Ιδίως Αύγουστο που αναστέλλονται οι προθεσμίες και θεωρείται παραδοσιακά χρόνος



δικηγορικών διακοπών δεν εισπράττονται, κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, παρά ελάχιστα έσοδα. Το ίδιο και κατά τις εορταστικές περιόδους Χριστουγέννων-Πρωτοχρονιάς και Πάσχα. Εάν λείπουν δύο μήνες ενεργής δικηγορικής δράσης κατ' έτος, τα μηνιαία ακαθάριστα έσοδα της λοιπής ετήσιας περιόδου πρέπει να προσεγγίζουν τις **5.000 €** στους λοιπούς δέκα μήνες, προκειμένου να αληθεύουν από φορολογικώς απόψεως οι αντιστοιχίσεις του άρθρου 28Α ΚΦΕ.

Προκύπτει, συνεπώς, εκ του λόγου τούτου η **πλήρης αναντιστοιχία** του συστήματος του άρθρου 28Α ΚΦΕ με τα δεδομένα της κοινής πείρας για ορθή εξεύρεση ενός ελάχιστου εισοδήματος, που δεν θα αφίσταται από αυτά, καθώς οι δικηγόροι που μπορούν μετά βεβαιότητας να εισπράττουν το παραπάνω ποσό ως **ελάχιστο** ανά μήνα είναι καταφανώς **μια μικρή μειοψηφία** μεταξύ των ασκόντων το συγκεκριμένο επάγγελμα.

Και εξ αυτού του λόγου είναι, συνεπώς, αντίθετη στην ελληνική συνταγματική νομολογία και στο άρθρο 1 παρ. 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ το άρθρο 28Α ΚΦΕ.

#### **VI. Οι προκαλούμενες από την φοροδοτική ικανότητα τρίτων προσώπων προσαυξήσεις του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος**

Στο άρθρο 28Α παρ. 2 ΚΦΕ προβλέπονται τεσσάρων (νομοτεχνικώς: τριών) ειδών προσαυξήσεις του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος.

Η νομοτεχνικώς πρώτη περίπτωση προσαυξήσεων αναλύεται σε δύο υποπεριπτώσεις όλως διαφορετικές μεταξύ τους. Σύμφωνα με το άρθρο 28Α παρ. 2 περ. α υποπερ. αα ΚΦΕ, το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα του αυτοαπασχολούμενου προσαυξάνεται, από το έκτο έτος δραστηριοποίησης του υπόχρεου και έπειτα, κατά 10% ανά τρία έτη, σε σχέση με το εισόδημα που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του μικτού ελάχιστου νόμιμου μισθού ως (δήθεν) καθαρού εισοδήματος του αυτοαπασχολούμενου επί 14. Η προσαύξηση αυτή κάθε τρία έτη (ήτοι, μετά το έκτο, το ένατο και το δωδέκατο έτος δραστηριοποίησης) λήγει μετά την τρίτη προσαύξηση, ήτοι μετά συνολική προσαύξηση 30%.

Η προσαύξηση αυτή ομοιάζει μόνον φαινομενικά με αντικειμενικό κριτήριο εξεύρεσης φοροδοτικής ικανότητας λόγω των περισσότερων δυνατοτήτων επαγγελματικής επιτυχίας του παλαιότερου επαγγελματία. Στην πραγματικότητα, η προσαύξηση κατά 30%, μετά τα 12 έτη δραστηριοποίησης, θεσπίζει το **βασικό ελάχιστο ποσό** τεκμαιρόμενου εισοδήματος, καθότι, λαμβάνοντας ως βάση τον μέσο ενεργό χρόνο

δραστηριοποίησης ενός επαγγελματία των 40 ετών, είναι φανερό ότι άνω των 3/4 των επαγγελματιών εμπίπτουν στην «προσαύξηση» του 30%.

Στην πράξη μάλιστα το καθεστώς «ελάχιστος μισθός επί 14» δεν ισχύει παρά για **έναν μόνον** χρόνο και συγκεκριμένα τον έκτο χρόνο δραστηριοποίησης: Πριν από τον έκτο χρόνο ισχύουν επί τα πέντε πρώτα έτη οι μειώσεις του άρθρου 28Γ ΚΦΕ παρ. 1 ΚΦΕ,<sup>21</sup> στον έκτο χρόνο μόνον ισχύει το «ελάχιστος μισθός επί 14», στα έτη 7-9 ισχύει προσαύξηση κατά 10%, στα έτη 10-12 ισχύει προσαύξηση 20% και από το 13ο έτος και εφεξής ισχύει προσαύξηση 30%. Ως εκ τούτου, το καθεστώς έως το 12ο έτος δραστηριοποίησης πρέπει στην ουσία να αντιμετωπιστεί όχι ως το βασικό καθεστώς, αλλά ως ένα καθεστώς **μειώσεων** του ποσού που ισχύει για το μεγαλύτερο μέρος του ενεργού επαγγελματικού βίου. Όπως ήδη αποδείχθηκε παραπάνω, οι μειώσεις αυτές των ετών 6-12 ουδόλως αντιστοιχούν στα δεδομένα της κοινής πείρας, εάν ληφθεί ως μέγεθος βάσης η **φορολογική** αντιμετώπιση του εισοδήματος αναφοράς και όχι το **ονομαστικό** ύψος της φορολογητέας ύλης.

Απομένουν συνεπώς να εξεταστούν ως καθαυτό προσαυξήσεις η δεύτερη υποπερίπτωση της περ. α, η περ. β και η περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ. Και οι τρεις αυτές προσαυξήσεις έχουν το κοινό χαρακτηριστικό ότι εξαρτούν το εισόδημα του αυτοαπασχολούμενου από το εισόδημα **τρίτων προσώπων**. Στις μεν παρ. α υποπερ. αβ και περ. β από το εισόδημα των τυχόν εργαζομένων του αυτοαπασχολούμενου, στη δε περ. γ από το εισόδημα άλλων αυτοαπασχολούμενων, αναλόγως του μέσου όρου των εσόδων του κάθε επαγγέλματος.

**Α.** Η περίπτωση α υποπερ. αβ της παρ. 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ επιτάσσει στην πράξη την προσθήκη στο βασικό ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα «ελάχιστος μισθός επί 14» της διαφοράς που προκύπτει από τις μικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου υπαλλήλου του υπόχρεου.<sup>22</sup>

Η υποπερίπτωση αυτή αποτελεί προέκταση της λογικής του ιστορικού νομοθέτη του άρθρου 28Α ΚΦΕ ότι «Δεν μπορούμε να δεχτούμε ότι ο ελεύθερος επαγγελματίας βγάζει λιγότερο από τον υπάλληλό του.»<sup>23</sup> Η

<sup>21</sup> Βλ. σχετ. παρακάτω, κεφάλαιο XI της παρούσας.

<sup>22</sup> Νομοτεχνικά το άρθρο 28Α παρ. 2 περ. α υποπερ. αβ ΚΦΕ εμφανίζεται συνολικά ως εναλλακτικό βασικό ποσό σε σχέση με τον «ελάχιστο μισθό επί 14» πλέον των «τριετιών». Στην πραγματικότητα όμως οι τριετίες της υποπερ. αα της ίδιας περ. α ισχύουν ούτως ή άλλως για κάθε φορολογούμενο. Μόνον εάν ο αυτοαπασχολούμενος έχει προσωπικό, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον οι μικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβομένου υπαλλήλου του ξεπερνούν το βασικό ποσό της υποπερ. αα.

<sup>23</sup> Έτσι κατά λέξη ο υπουργός Οικονομικών, σύμφωνα με ρεπορτάζ της 15ης Νοεμβρίου 2023 της οικονομικής ιστοσελίδας Newmoney στη διεύθυνση: <https://www.newmoney.gr/roh/palmos->

λογική της φράσης αυτής ουδόλως συμβαδίζει με τα δεδομένα της κοινής πείρας, για τους εξής λόγους:

**α)** Όπως ήδη προαναφέρθηκε, σημαντικό μέρος των μη δηλούμενων εισοδημάτων των αυτοαπασχολούμενων φορολογείται αφανώς, μέσω του τέλους επιτηδεύματος και της ανυπαρξίας αφορολογήτου ορίου. Η ορθή προσέγγιση του ιστορικού νομοθέτη θα έπρεπε να περιλαμβάνει και τα αφανώς φορολογούμενα αυτά εισοδήματα, μέσω της σύγκρισης με το μόνο δόκιμο μέγεθος που είναι δεκτικό σύγκρισης, ήτοι με τα ποσά εισοδημάτων μισθωτών που έχουν **όμοια φορολογική μεταχείριση** με τη φορολογική μεταχείριση του μισθωτού.

**β)** Και στην υποπερ. αβ το μικτό εισόδημα του μισθωτού θεωρείται ως καθαρό εισόδημα του αυτοαπασχολούμενου, υιοθετώντας έτσι και εδώ ο νομοθέτης τη σημαντική στρέβλωση που προκαλεί στη σύγκριση ο μη συνυπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών, όπως ήδη αναλύθηκε εκτενώς ανωτέρω.

**γ)** Είναι γεγονός ότι στις ομαλές, κερδοφόρες συνθήκες μιας επιχείρησης ο επιχειρηματίας μιας **καλής** επιχείρησης πρέπει να μπορεί να βγάζει σημαντικά περισσότερα από τον υπάλληλό του. Όμως τούτο δεν συμβαίνει: **1)** στις **λιγότερο καλές** επιχειρήσεις και **2)** στις κακές χρονιές ακόμη και μιας καλής επιχείρησης.

Ιδίως στις δύο αυτές περιπτώσεις, ήτοι των λιγότερο καλών επιχειρήσεων και των κακών χρήσεων των καλών επιχειρήσεων, ο ιστορικός νομοθέτης μοιάζει να διέπεται από αδιανόητη κοινωνική χαιρεκακία του τύπου «καλύτερα πλούσιος και υγιής, παρά φτωχός και άρρωστος»: Σαν να μην φτάνει που δεν τα καταφέρνει και τόσο καλά η επιχείρηση, μονίμως ή προσωρινώς, θα πρέπει να πληρώσει και φόρο **σαν να** τα καταφέρνει, επειδή κατά την αυθαίρετη παραδοχή του ιστορικού νομοθέτη «πρέπει» τάχα να τα καταφέρνει. Μια τέτοια παραδοχή, ότι ο επιχειρηματίας πρέπει τάχα υποχρεωτικά και μάλιστα σε κάθε χρήση να κερδίζει περισσότερα από τον υπάλληλό του, ουδεμία σχέση έχει με την πραγματικότητα.

**δ)** Περαιτέρω: Όταν η επιχείρηση έχει προβεί σε επενδύσεις, τότε διενεργεί αποσβέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 ΚΦΕ. Όταν η επιχείρηση έχει προβεί σε αναλογικώς **μεγάλες** επενδύσεις, τότε διενεργεί υψηλές αποσβέσεις. Κάποιες χρήσεις ενδέχεται εξ αυτού του λόγου να είναι ζημιογόνες, ενώ η επιχείρηση παράγει χρηματικά διαθέσιμα, τα οποία αναπληρώνουν παλαιότερα χρηματικά διαθέσιμα ή δάνεια, που

επενδύθηκαν. Σε τέτοιες φαινομενικά ζημιογόνες χρήσεις, συνεπώς, ο επιχειρηματίας μπορεί να έχει «χρηματικό περίσσειμα» τα ποσά των αποσβέσεων και ως ποσά μάλιστα πολύ υψηλότερα από τον υψηλότερα αμειβόμενο εργαζόμενο του. Αυτά όμως τα ποσά των αποσβέσεων που «περισσεύουν» ως χρηματικά διαθέσιμα παραμένουν νομίμως και ευλόγως αφορολόγητα, λόγω των λογιστικών ζημιών που **νομίμως** εγγράφει η επιχείρηση εξαιτίας των αποσβέσεων. Σε μια τέτοια καθόλου σπάνια στην πράξη περίπτωση, ο επιχειρηματίας καλείται όχι μόνον να πληρώσει φόρο σαν να είχε λογιστικό κέρδος, αλλά και **χάνει κάθε δυνατότητα** να αποσβέσει φορολογικά την επένδυσή του, πληρώνοντας φόρο για αυτήν, αντί να έχει την νόμιμη έκπτωση από το εισόδημά του για αυτήν, που παγίως προβλέπεται στην ελληνική και σε κάθε άλλη φορολογική έννομη τάξη.

Συνεπώς, η σύνδεση των τεκμαρτών αποδοχών των αυτοαπασχολούμενων με τις αποδοχές των εργαζομένων τους, όχι μόνον δεν συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας, αλλά και φανερώνει **βαθιά άγνοια** του ιστορικού νομοθέτη για την έννοια του φορολογητέου κέρδους της επιχείρησης: Η ανάγκη των φορολογικών αρχών να εισπράττουν κάθε χρόνο φόρο εισοδήματος οδηγεί στο να διασπάται η εικόνα της επιτυχίας της επιχείρησης ανά έτη, αντί να υπάρχει ολοκληρωμένη οικονομική και φορολογική εικόνα σε βάθος χρόνου. Το άρθρο 28Α παρ. 2 περ. α υποπερ. αβ **παραγνωρίζει πλήρως** τα ζητήματα που δημιουργεί η διάσπαση της οικονομικής επιτυχίας ή αποτυχίας της επιχείρησης σε περισσότερες χρήσεις, ακόμη και εξαναγκάζοντας τον αυτοαπασχολούμενο σε **υπερφορολόγηση** των επενδύσεών του και άρση της δυνατότητας διενέργειας αποσβέσεων. Άρση της δυνατότητας διενέργειας αποσβέσεων σημαίνει ότι η επιχείρηση **θα πληρώνει φόρο** για τις επενδύσεις της, αντί να απαλλάσσεται από το φόρο για αυτές, όπως και για κάθε άλλη επιχειρηματική δαπάνη.

Προκύπτουν συνεπώς από τις ως άνω αναλύσεις υπό «γ» και «δ» επιπλέον αντιφάσεις σε σχέση με τα δεδομένα της κοινής πείρας για την κερδοφορία επιχείρησης, ενώ υπό «α» και «β» προκύπτει ότι ισχύουν πλήρως και για αυτή την υποπερίπτωση όσα αναλύθηκαν παραπάνω περί αντίφασης της βασικής ρύθμισης με τα δεδομένα της κοινής πείρας.

ε) Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι το προφανές ζήτημα που θέτει η διάταξη του άρθρου 28Α παρ. 2 περ. α υποπερ. αβ ΚΦΕ, να εξαρτάται η φορολογία φυσικού προσώπου από ενδείξεις φοροδοτικής ικανότητας όχι του ιδίου του φορολογουμένου, αλλά **τρίτου** προσώπου, αποτελεί

**συνταγματικώς ανεπίτρεπτη αυθαιρεσία**, που ουδόλως δικαιολογείται με τα δεδομένα της κοινής πείρας ως νομολογιακού μέτρου αναφοράς.

**Β.** Όμοια με την ως άνω υποπερίπτωση αβ της περίπτωσης α ισχύουν και για την περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, σύμφωνα με την οποία ο αυτοαπασχολούμενος πρέπει να προσθέτει στο ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα ποσό υπολογιζόμενο ως ποσοστό 10% επί του ετήσιου κόστους που καταβάλει ο αυτοαπασχολούμενος για το προσωπικό του. Τίθενται δηλαδή και εν προκειμένω ομοίως: **α)** η επίδραση εκ των αφανώς φορολογούμενων εισοδημάτων, **β)** οι διαφοροποιήσεις που προκαλεί η κοινωνική ασφάλιση, **γ)** η αβασιμότητα της προδικαιικής παραδοχής «δεν μπορείς να βγάζεις λιγότερα από τον υπάλληλό σου» και **δ)** η σοβαρή βλάβη των επενδύσεων, με τη μη αναγνώριση των φορολογικών ζημιών που αναπόφευκτα προξενούν οι επενδύσεις, ιδίως οι μεγαλύτερες από αυτές. Και: **ε)** ισχύει και εδώ ότι η εξάρτηση της φορολόγησης φυσικού προσώπου από τη φοροδοτική ικανότητα τρίτου ή τρίτων προσώπων αποτελεί ανεπίτρεπτη συνταγματικώς αυθαιρεσία, μη συνάδουσα με τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Πλέον των ανωτέρω, η αναγωγή του κόστους μισθοδοσίας σε τεκμήριο εισοδήματος του εργοδότη σημαίνει ότι ο αυτοαπασχολούμενος έχει πλέον **ισχυρό αντικίνητρο** για την απασχόληση προσωπικού. Είναι πιθανό, όταν αντιληφθεί τη φορολογική ζημία που του προξενεί το προσωπικό, είτε να απολύσει προσωπικό, είτε να αποφύγει να προσλάβει προσωπικό.

Από την άποψη αυτή, η διάταξη του άρθρου 28Α παρ. 2 περ. β ΚΦΕ αντίκειται, εκτός των άλλων, και στη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 του Συντάγματος, που προβλέπει ότι το κράτος «*μεριμνά για τη δημιουργία συνθηκών απασχόλησης όλων των πολιτών*». Με την αναγωγή του μισθολογικού κόστους εργαζομένων σε τεκμήριο ο νομοθέτης πράττει το ακριβώς αντίθετο, δηλαδή νομοθετεί συνθήκες **μη απασχόλησης**.

**Γ.** Κατεξοχήν μη συνάδουσα με τα δεδομένα της κοινής πείρας είναι η διάταξη του άρθρου 28Α παρ. 2 περ. γ ΚΦΕ, που ορίζει ότι το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα προσαυξάνεται κατά ποσοστό 5% που υπολογίζεται επί της διαφοράς μεταξύ του κύκλου εργασιών που δηλώνει ο αυτοαπασχολούμενος και του μέσου όρου του κύκλου εργασιών των ομοιοεπαγγελματιών συναδέλφων του.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Νομοτεχνικά ο μέσος όρος του κύκλου εργασιών των ομοιοεπαγγελματιών συναδέλφων του φορολογουμένου ορίζεται το άρθρο 28Α παρ. 2 περ. γ ΚΦΕ ως ο μέσος ετήσιος κύκλος εργασιών του Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας στον οποίο ο υπόχρεος πραγματοποιεί τα υψηλότερα έσοδα.

Ως μη έχουσα ουδεμία σχέση με τα δεδομένα της κοινής πείρας, η τεκμαρτή αυτή προσαύξηση που εξαρτάται αποκλειστικά από τη φορολογική συμπεριφορά τρίτων προσώπων είναι η πιο εμφανώς αντισυνταγματική από όλες τις επιμέρους διατάξεις του άρθρου 28Α ΚΦΕ.

Ουχ ήττον, η διάταξη αποτελεί και σοβαρό αντικίνητρο φορολογικής ειλικρίνειας, διότι η βασική της έννομη συνέπεια είναι ότι, όσο περισσότερα δηλώνει κανείς – και συνεπώς όσο πιο ειλικρινής κατά τεκμήριο είναι – τόσο περισσότερο αυξάνεται η πιθανότητα να φορολογηθεί όχι μόνον για αυτά που δήλωσε, αλλά και για όσα υποθέτει **αυθαίρετα** ο νόμος ως ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα. Αποτελεί συνεπώς διάταξη που επιφέρει μείζονα βλάβη στο δημόσιο συμφέρον.

Υποθετικά και μόνον – διότι δεν φαίνεται να υπήρξε αντίστοιχη δημόσια δήλωση ιθυνόντων του χρόνου νομοθέτησης της διάταξης – θα μπορούσε κανείς να σκεφτεί ως αιτιολογική βάση της διάταξης το να μειώνεται η δυνατότητα έκπτωσης δαπανών του αυτοαπασχολούμενου, όσο αυξάνεται η ακαθάριστη φορολογητέα ύλη του. Αφενός όμως δεν φαίνεται να υπάρχει καμία οικονομικού χαρακτήρα μελέτη, που να αποδεικνύει ότι η υπό εξέταση διάταξη έχει πράγματι τέτοιο αποτέλεσμα ή πάντως ότι αποτελεί κατάλληλο μέσο για τέτοιο σκοπό. Αφετέρου ο έλεγχος της νομιμότητας της έκπτωσης μη παραγωγικών δαπανών έχει καταστεί πλέον υπερβολικά ευχερής για τη φορολογική διοίκηση, αφ' ης στιγμής το σύνολο των παραστατικών δαπανών διαβιβάζεται ηλεκτρονικά σε βάσεις δεδομένων προσβάσιμες στη φορολογική διοίκηση, δυνάμει του άρθρου 16 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024). Στην κυριολεξία είναι πλέον υπόθεση μερικών λεπτών της ώρας για έναν έμπειρο ελεγκτή να ρίξει μια ματιά στις δαπάνες του ελεύθερου επαγγελματία και να αντιληφθεί εάν πρόκειται για φορολογούμενο που δηλώνει και μη παραγωγικές δαπάνες ώστε να προβεί σε ενδεδειγμένο έλεγχο. Η δε ανάλυση της φύσης των δαπανών μπορεί πλέον να γίνεται με συστήματα τεχνητής νοημοσύνης, που μπορούν να αναδείξουν με υψηλή πιθανότητα αυτοαπασχολούμενους που δηλώνουν μη παραγωγικές δαπάνες.

Ως εκ τούτου, εάν υποτεθεί ότι σκοπός της διάταξης του άρθρου 28Α παρ. 2 περ. γ ΚΦΕ είναι η αυθαίρετη γενίκευση του περιορισμού της έκπτωσης δαπανών για όλους τους αυτοαπασχολούμενους που έχουν κύκλο εργασιών άνω του ομοιοεπαγγελματικού τους μέσου όρου, η γενίκευση αυτή καταλαμβάνει καταφανώς και φορολογούμενους που πράγματι έχουν νόμιμες υψηλές δαπάνες. Παραβιάζεται συνεπώς μεταξύ άλλων και η αρχή της αναλογικότητας, αφού **ήδη** υφίσταται ηπιότερο μέσο νομοθετικής και διοικητικής αντιμετώπισης του ζητήματος της δήλωσης μη παραγωγικών

δαπανών, αντί για τις αχρειαστές και μη συνάδουσες με τα δεδομένα της κοινής πείρας γενικεύσεις του άρθρου 28Α παρ. 2 περ. γ ΚΦΕ.

### **VII. Καθιστά η διαδικασία αμφισβήτησης κατ' άρθρο 28Α παρ. 3 ΚΦΕ το επίμαχο τεκμήριο συνταγματικώς ανεκτό;**

Η αμφισβήτηση του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος κατ' άρθρο 28Α παρ. 3 ΚΦΕ προϋποθέτει επίκληση γεγονότων αντικειμενικής αδυναμίας παραγωγής εισοδήματος τα οποία, παρά την ενδεικτική («ιδίως») απαρίθμηση της διάταξης του νόμου, η σε εκτέλεση αυτής εκδοθείσα απόφαση διοικητή ΑΑΔΕ<sup>25</sup> απαριθμεί αυτά με αποκλειστική αρίθμηση, εγείροντας ζήτημα υπέρβασης της νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Ασχέτως της διαδικαστικού χαρακτήρα παράβασης της εκτελεστικής κανονιστικής πράξης, η διάταξη του άρθρου 28Α παρ. 3 ΚΦΕ δεν φαίνεται να μπορεί **από μόνη της** να καταστήσει συνταγματικώς αποδεκτές, σύμφωνα με την έως σήμερα νομολογία, τις διατάξεις της παραγράφου 2. Τούτο διότι η έως σήμερα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για τη συμβατότητα άλλων συστημάτων τεκμαρτής φορολογίας με το Σύνταγμα δεν απαιτούν μονοσήμαντα να είναι μαχητό το τεκμήριο. Παγίως η νομολογία εστιάζει, για την αποδοχή της συνταγματικότητας τεκμαρτής φορολόγησης, στον ακόλουθο **συνδυασμό**: **α)** εγγύτητα των χρησιμοποιούμενων τεκμηρίων με τα δεδομένα της κοινής πείρας.<sup>26</sup> **β)** επιβάρυνση από το τεκμήριο<sup>27</sup> και **γ)** ευχέρεια των φορολογουμένων να επιτύχουν την κάμψη του τεκμηρίου.<sup>28</sup>

Εν προκειμένω, οι δυνατότητες κάμψης του τεκμηρίου του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου είναι εν πολλοίς ταυτόσημες με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 33 ΚΦΕ περί μη εφαρμογής των τεκμηρίων διαβίωσης του άρθρου 31 ΚΦΕ. Εντούτοις, η διαφορά των δύο τεκμηρίων (του άρθρου 28Α και του άρθρου 31 ΚΦΕ) είναι ότι τα τεκμήρια διαβίωσης βασίζονται σε σαφείς εξωτερικεύσεις φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου δια δαπανών (π.χ. συντήρησης αυτοκινήτου, συντήρησης κατοικίας, πισίνας, οικιακού

<sup>25</sup> ΑΠΑΑΔΕ αριθ. Α.1055/9-4-2024 (ΦΕΚ Β' 2284/17-4-2024), που εξεδόθη κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 28Α παρ. 8 ΚΦΕ.

<sup>26</sup> Η ΟλΣτΕ 1037/1988 αποδέχθηκε επί παραδείγματι ως συμβατά με το Σύνταγμα ακόμη και αμάχητα τεκμήρια διαβίωσης, εφόσον αυτά αξιοποιούν εκδηλώσεις φοροδοτικής ικανότητας που κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας είναι αδιαμφισβήτητες.

<sup>27</sup> Το τέλος επιτηδεύματος, κατεξοχήν αμάχητη τεκμαρτή φορολογία, έγινε δεκτό από τις ΟλΣτΕ 2527-2531/2013 επί τη βάσει του χαμηλού του ύψους (βλ. υποσημείωση 7).

<sup>28</sup> Ιδίως στην περίπτωση των τεκμηρίων διαβίωσης του άρθρου 9 ν. 1591/1986. Βλ. αναλυτικώς παρακάτω.

προσωπικού, ιδιωτικών σχολείων κλπ.) οι οποίες, ακόμη και στον βαθμό που δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές δαπάνες, αντιστοιχούν εντούτοις σχετικά αξιόπιστα (αν και με πολλές εξαιρέσεις που δυστυχώς δεν λαμβάνει υπόψη του το άρθρο 33 ΚΦΕ), τα δεδομένα της κοινής πείρας για το ποσοστό ενός οικογενειακού προϋπολογισμού που αφιερώνεται στο σκοπό συντήρησης των μέσων διαβίωσης του φορολογουμένου.<sup>29</sup>

Όμοια υπήρξε και η νομοθετική και νομολογιακή αντιμετώπιση των λεγόμενων «αντικειμενικών κριτηρίων» των άρθρων 1 και 2 ν. 2214/1994.<sup>30</sup> Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 ν. 2214/1994 τα ποσά τεκμαρτής φορολόγησης που προέκυπταν από το ιδιαίτερα λεπτομερές εκείνο σύστημα τεκμαρτής φορολόγησης, που προέβλεπε εξατομικευμένα για κάθε επάγγελμα κριτήρια, ώστε να συλλαμβάνει απτές εκδηλώσεις φοροδοτικής ικανότητας των αυτοαπασχολούμενων (π.χ. τον αριθμό ετησίων παραστάσεων των δικηγόρων), μπορούσε να αμφισβητηθεί απευθείας ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Δικαστηρίου μόνον για λόγους αντικειμενικής προσωπικής κατάστασης, όμοιους με αυτούς του σημερινού άρθρου 33 ΚΦΕ. Και σε εκείνη λοιπόν την περίπτωση, η δυνατότητα μειωμένης προβολής λόγων αμφισβήτησης συνδυαζόταν από το νομοθέτη και εγκρίθηκε από τη νομολογία ως συμβατή με το Σύνταγμα με την πρόβλεψη απτών και λεπτομερών εκδηλώσεων της φοροδοτικής ικανότητας.

Ως εκ τούτου, οι μειωμένες δυνατότητες κάμψης των «αντικειμενικών κριτηρίων» του 1994 και των τεκμηρίων του άρθρου 31 ΚΦΕ κατ' άρθρο 33 ΚΦΕ δικαιολογείται από το ότι τα τεκμήρια του άρθρου 31 βασίζονται σε **πολύ απτές και συγκεκριμένες** εκδηλώσεις φοροδοτικής ικανότητας. Κρίθηκε συνεπώς ανεκτή, κατά τη νομολογία, η επιλογή του νομοθέτη, ο τρόπος τεκμαρτής εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης που βασίζεται σε τέτοιο βαθμό λεπτομερούς συγκεκριμενοποίησης της φοροδοτικής ικανότητας, να μην μπορεί να κλονιστεί παρά μόνον για αντικειμενικά γεγονότα αδυναμίας παραγωγής εισοδήματος.

Αντίστροφα, όταν ο νομοθέτης κατά το παρελθόν επέλεξε να προσδιορίσει τεκμαρτώς με κατά βάση αυθαίρετο τρόπο, όπως πράττει και εν προκειμένω στο άρθρο 28Α παρ. 2 ΚΦΕ, το ύψος των εισοδημάτων των αυτοαπασχολούμενων, δόθηκε δυνατότητα **ευρύτερης αμφισβήτησης** ενός τέτοιου αυθαίρετως υποτιθέμενου εισοδήματος. Ήτοι, το τεκμαρτό εισόδημα να αμφισβητείται όχι μόνον για τους λόγους προσωρινής

<sup>29</sup> ΟλΣτΕ 1037/1988.

<sup>30</sup> Κωδικοποιήθηκαν στη συνέχεια στα άρθρα 33 και 51 του κωδικοποιητικού των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος νόμου 2238/1994.



αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης επαγγέλματος, κατά τη λογική των άρθρων 33 και 28Α παρ. 3 ΚΦΕ, αλλά πολύ ευρύτερα. Συγκεκριμένα, στο τεκμήριο βιωσιμότητας που είχαν βαθμό αυθαιρεσίας συγκρίσιμο<sup>31</sup> με το σημερινό άρθρο 28Α ΚΦΕ και είχαν νομοθετηθεί με το άρθρο 9 ν. 1591/1986, επιτρεπόταν η αμφισβήτηση του τεκμηρίου εκείνου για λόγους «που ανάγονται στις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ή άσκησης του επαγγέλματος» στα οποία εφαρμοζόταν το τεκμήριο βιωσιμότητας.<sup>32</sup> Η αμφισβήτηση εκείνη γινόταν με **απευθείας προσφυγή** στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο. Στη δε ως άνω δικονομική διάταξη δεν απαριθμούνταν συγκεκριμένες αντικειμενικές συνθήκες διότι – σε αντίθεση με την εδώ εξεταζόμενη διάταξη – προφανής σκοπός του νομοθέτη ήταν να αφηθεί ευρεία ευχέρεια στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο να υπαγάγει στην έννοια των «ιδιαιτέρων συνθηκών λειτουργίας» ή «άσκησης του επαγγέλματος» όποιες καταστάσεις έκρινε κατά περίπτωση εφαρμοστέες το Δικαστήριο.<sup>33</sup>

**Συνοπτικώς:** Σε συστήματα τεκμαρτής φορολόγησης που βασιζόταν ή βασίζονται σε απτές, λεπτομερείς και συγκεκριμένες εκδηλώσεις της φοροδοτικής ικανότητας όπως:

**α)** το σύστημα τεκμηρίων διαβίωσης του νόμου 820/1978 και ήδη του άρθρου 31 ΚΦΕ και

**β)** τα αντικειμενικά κριτήρια του νόμου 2214/1994,

τα κριτήρια κάμψης του τεκμηρίου ήταν αποκλειστικώς αντικειμενικές προσωπικές συνθήκες (νοσηλεία, φυλάκιση κ.τ.ο.) και κρίθηκαν από τη νομολογία συμβατά με το Σύνταγμα λόγω του ότι οι εκδηλώσεις φοροδοτικής ικανότητας, στις οποίες βασιζόταν τα συστήματα αυτά, δεν ήταν **αυθαίρετες**.

Αντιθέτως, συστήματα τεκμαρτής φορολόγησης που προέβλεψαν κατά το παρελθόν ή προβλέπουν έως σήμερα την προσθήκη **αυθαίρετων** ποσών στο εισόδημα, όπως:

**α)** το τεκμήριο βιωσιμότητας του άρθρου 9 ν. 1591/1986 και

**β)** το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 ν. 3986/2011,

<sup>31</sup> Όχι όμως και ανάλογη επιβάρυνση. Βλ. αναλυτικώς τις διαφορές μεταξύ τεκμηρίου βιωσιμότητας και άρθρου 28Α ΚΦΕ παραπάνω, κεφάλαιο ΙΙ της παρούσας.

<sup>32</sup> Άρθρο 47α παρ. 3 ν.δ. 3323/1955.

<sup>33</sup> Βλ. σχετ. ιδίως ΣτΕ 1694/1990, που για να θεμελιώσει τη συμβατότητα με το Σύνταγμα των διατάξεων του άρθρου 9 ν. 1591/1986 περί «τεκμηρίων βιωσιμότητας» κάνει ρητή αναφορά στη διαδικασία σχετικής ευρείας δικαστικής αμφισβήτησης του τεκμηρίου.

κρίθηκαν συνταγματικώς ανεκτά είτε επειδή προέβλεπαν λόγους αμφισβήτησης ευρύτερους από αντικειμενικές προσωπικές καταστάσεις του τύπου «νοσηλεία ή φυλάκιση», είτε επειδή ήταν χαμηλού ύψους.

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση κατά την οποία τα τεκμαρτά μεγέθη του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ **α)** είναι στον πυρήνα τους αυθαίρετα, χωρίς να βασίζονται σε απτές, λεπτομερείς και συγκεκριμένες εκδηλώσεις της φοροδοτικής ικανότητας και **β)** είναι μεγάλου ύψους,<sup>34</sup> **δεν μπορούν να κριθούν** συνταγματικώς ανεκτά επί τη βάσει μόνον αντικειμενικών περιστάσεων που παρεμποδίζουν την εργασία των αυτοαπασχολουμένων.

Την παραπάνω ερμηνεία επιβεβαιώνει εμμέσως και η πρόβλεψη της παραγράφου 4 του άρθρου 28Α ΚΦΕ περί δυνατότητας αμφισβήτησης του τεκμηρίου δι' αιτήματος του φορολογουμένου να υπαχθεί σε φορολογικό έλεγχο. Η διάταξη της παραγράφου 4 αποδεικνύει ότι η οικειοθελής στάθμιση συνταγματικότητας στην οποία προέβη ο ιστορικός νομοθέτης του άρθρου 28Α ΚΦΕ απέληγε σε ανάγκη συμπληρωματικής πρόβλεψης για την ευρύτερη αμφισβήτηση ενός τόσο βαρέος (όπως αποδείχθηκε παραπάνω) και αυθαιρέτου τεκμαρτού τρόπου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Αντίστοιχα, η πρόβλεψη αποκλειστικά αντικειμενικών λόγων αδυναμίας κατ' άρθρο 28Α παρ. 3 ΚΦΕ δεν δύναται να θεραπεύει την αντισυνταγματικότητα του νέου θεσμού. Ήδη συνεπώς κατ' έμμεση μάλιστα ομολογία του νομοθέτη η συνταγματικότητα του άρθρου 28Α ΚΦΕ δεν διαφυλάσσεται επί τη βάσει της διαδικασίας της παραγράφου 3.

### **VIII. Καθιστά η διαδικασία αμφισβήτησης κατ' άρθρο 28Α παρ. 4 ΚΦΕ το επίμαχο τεκμήριο συνταγματικώς ανεκτό;**

Απομένει συνεπώς να εξεταστεί, εάν τυχόν η υποβολή εκ μέρους του φορολογουμένου αιτήματος ελέγχου του από τις φορολογικές αρχές κατ' άρθρο 28Α παρ. 4 ΚΦΕ δύναται να καταστήσει τις τεκμαρτές επιβαρύνσεις της παραγράφου 2 συμβατές με το Σύνταγμα. Σύμφωνα με τη διαδικασία αυτή, όπως και κατά την εκδοθείσα κατά νομοθετική εξουσιοδότηση κανονιστική πράξη που ρυθμίζει τις λεπτομέρειες εφαρμογής της,<sup>35</sup> ο φορολογούμενος πρέπει:

- Να επικαλεστεί «τον ιδιαίτερο λόγο για τον οποίο υποβάλλει αίτημα διενέργειας του ελέγχου». Τούτο μάλιστα καθ' υπέρβαση της οικείας νομοθετικής εξουσιοδότησης,<sup>36</sup> που δεν προβλέπει τέτοια επίκληση.

<sup>34</sup> Βλ. παραπάνω, κεφάλαια II έως V της παρούσας.

<sup>35</sup> Βλ. παραπάνω, υποσημείωση 25.

<sup>36</sup> Άρθρο 28Α παρ. 8 ΚΦΕ.

- Να συμπληρώσει ερωτηματολόγιο με το σύνολο των κινητών περιουσιακών του στοιχείων, περιλαμβανομένων τραπεζικών λογαριασμών, ασφαλιστικών προϊόντων, αυτοκινήτων και άλλων μεταφορικών μέσων, μετρητών, αντικειμένων αξίας, τραπεζικών θυρίδων, διδάκτρων ιδιωτικών σχολείων, ταξιδιών στο εξωτερικό κατά το οικείο φορολογικό έτος κλπ.
- Να ενημερωθεί από την ΑΑΔΕ ότι ο έλεγχος μπορεί να επεκταθεί αυτεπαγγέλτως και σε άλλα φορολογικά έτη, πέρα από αυτό για το οποίο ζητεί έλεγχο.
- Να καταβάλει τον φόρο όπως προκύπτει από το άρθρο 28Α ΚΦΕ και να αναμείνει το πόρισμα του ελέγχου έως ένα έτος, κατ' άρθρο 5 της Α.1055/2024 ΑΔΑΑΔΕ,. Δεν προβλέπεται πάντως ουδεμία συνέπεια εις βάρος της ΑΑΔΕ, εάν αυτή παραβιάσει την εν λόγω 12μηνη προθεσμία.
- Κυρίως να αποδεχθεί ότι, κατά την απόφασή της επί του αιτήματος ελέγχου του φορολογουμένου, η διοίκηση έχει, σύμφωνα με τον ίδιο άρθρο της ως άνω ΑΔΑΑΔΕ, τη ρητή δυνατότητα για κατά βούληση *reformatio in peius* της φορολογητέας ύλης του φορολογουμένου,<sup>37</sup> ακόμη και σε ποσά **υψηλότερα** από αυτά του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ.

Η προπεριγραφόμενη διαδικασία του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ, σε συνδυασμό με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, παρουσιάζει τα ακόλουθα σοβαρά δικαιοκρατικά μειονεκτήματα:

**Α.** Αντιστροφή της υποχρέωσης αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων. Κάθε θεσμός αυτόματης *ex lege* επιβολής δυσμενών εννόμων συνεπειών, όπως αυτός του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ, προξενεί την ολοσχερή, όσο και αυτόματη κατάργηση της υποχρέωσης της διοίκησης να αιτιολογεί τις δυσμενείς της πράξεις. Με το να ζητεί ο νόμος να πρέπει να αιτιολογήσει η διοίκηση την **ευνοϊκή** της πράξη, εν προκειμένω π.χ. τους λόγους για τους οποίους ένας φορολογούμενος ΔΕΝ έχει κάποιο εισόδημα – που μάλιστα αντιστοιχεί σε ιδιαιτέρως υψηλή επιβάρυνση, όπως αποδείχθηκε ανωτέρω – το οποίο τεκμαίρει αυθαιρέτως και άνευ ετέρου ο νόμος, αντί να πρέπει η διοίκηση να αιτιολογήσει τη **δυσμενή** της πράξη, για ποιο λόγο έχει ο φορολογούμενος εισόδημα που τυχόν δεν δήλωσε, καταργείται η εκ της αρχής του κράτους απορρέουσα υποχρέωση αιτιολογίας των *δυσμενών* διοικητικών πράξεων. Είναι προφανές ότι η υποχρέωση αιτιολογίας ισχύει

---

<sup>37</sup> Για τη δυνατότητα του κοινού νομοθέτη να προβλέπει τη *reformatio in peius* σε περίπτωση προσφυγών, βλ. *Πρεβεδούρου*, Απαγορεύεται η *reformatio in peius* στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης, εις: <https://www.prevedourou.gr/Απαγορεύεται-η-reformatio-peius-στην-ενδικοφανή-πρ/> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024). Για την ταυτότητα της νομικής αιτίας, τα πορίσματα της θεωρίας και της νομολογίας που αναλύει η *Πρεβεδούρου* στο πεδίο της ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει να γίνουν δεκτά και στην υπό εξέταση περίπτωση.

κατεξοχήν για τις δυσμενείς πράξεις, διότι αυτές είναι που πλήττουν τον διοικούμενο και του γεννούν δικαιοκρατικά δικαιώματα. Τη δε συνταγματική διάσταση της υποχρέωσης αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων έχει τεκμηριώσει αναλυτικώς ο *M. Πικραμένος* στην οικεία μονογραφία του,<sup>38</sup> με αναλυτικές αναφορές στη νομολογία.

Συνεπώς, η αντιστροφή της υποχρέωσης έκδοσης δυσμενούς διοικητικής πράξης για την ανειλικρινή δήλωση του φορολογουμένου, σε έκδοση ευμενούς διοικητικής πράξης για να επιβεβαιωθεί η ειλικρίνεια της δήλωσης του φορολογουμένου, συνιστά παραβίαση της δικαιοκρατικής αρχής της υποχρέωσης **αιτιολογίας** των δυσμενών διοικητικών πράξεων.

**B.** Το ίδιο συμπέρασμα αντίθεσης στη συνταγματική αρχή του κράτους δικαίου της διαδικασίας του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ προκύπτει από τη ρητή άδεια του νομοθέτη προς τη φορολογική διοίκηση να προβαίνει σε *reformatio in reius* του φόρου που προκύπτει με βάση το άρθρο 28Α παρ. 2 ΚΦΕ. Η νομοθετική αυτή πρόβλεψη είναι πρωτοφανής σε σχέση με παλαιότερες διαδικασίες αμφισβήτησης τεκμαρτής φορολογητέας ύλης<sup>39</sup> όχι μόνον καθαυτή, αλλά και σε σχέση με την έντονη έμφαση που δίδει ο νομοθέτης στο να **ενημερωθεί** και μάλιστα με σκληρό, **σχεδόν απειλητικό** λεκτικό ο φορολογούμενος για τη δυνατότητα της διοίκησης σε προβεί σε *reformatio in reius*, ριζική και συνολική *reformatio in reius* ακόμη και για παλαιότερες χρήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 της αριθ. Α.1055/2024 ΑΔΑΑΔΕ.<sup>40</sup>

<sup>38</sup> *M. Πικραμένος*, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 55 επ. και ιδίως σελ. 62 επ., κατά τον οποίο «απορρέει [...] από το Σύνταγμα ένα είδος τεκμηρίου, το οποίο επιβάλλει στη Διοίκηση οι πράξεις της να φέρουν αιτιολογία, χωρίς όμως να υπάρχουν συνταγματικές δεσμεύσεις ως προς την έκταση και το ειδικότερο περιεχόμενο που αυτή προσλαμβάνει, με συνέπεια τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά για κάθε κατηγορία πράξεων να προσδιορίζονται από τον κοινό νομοθέτη και να διαμορφώνονται από τη νομολογία...». Ο συγγραφέας αναγνωρίζει ως εξαιρέσεις μόνον τις ρητά προβλεπόμενες στο Σύνταγμα στο άρθρο 90 παρ. 5 για την επιλογή των Προέδρων και Αντιπροέδρων των ανωτάτων δικαστηρίων και στο άρθρο 103 παρ. 5 για την επιλογή των μετακλητών υπαλλήλων, που επεκτάθηκε από το ΣτΕ κατ' εφαρμογή του άρθρου 90 παρ. 5 Σ και στην επιλογή των μελών του Προεδρείου του Νομικού Συμβουλίου του κράτους (ΟλΣτΕ 411-413/2011). Βλ. και *Πρεβεδούρου*, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, <https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων> (τελευταία πρόσβαση στις 6 Ιουλίου 2024), που θεωρεί την αιτιολογία της διοικητικής πράξης ως μέρος της αρχής του κράτους δικαίου, «που κατοχυρώνεται στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος και ως ειδικότερη πτυχή της η αρχή της νομιμότητας, από τις οποίες απορρέει η αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης και της διαφάνειας, ενώ γίνεται σύνδεση με το δικαίωμα δικαστικής προστασίας και προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 του Συντάγματος), με την αρχή της αξιοκρατίας και σπανιότερα με την αρχή του σεβασμού της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος)» με παραπομπή σε ελληνική νομολογία (ΣτΕ 865/2015) και στον ΧΘΔ της ΕΕ. Ο τελευταίος κατοχυρώνει ρητά την υποχρέωση της (ενωσιακής) διοίκησης να αιτιολογεί τις αποφάσεις της κατ' άρθρο 41 παρ. 2 περ. γ αυτού.

<sup>39</sup> Βλ. αναλυτικώς παρακάτω, στο κεφάλαιο VII της παρούσας.

<sup>40</sup> Κατά λέξη: «Εφόσον κατά την υποβολή της δήλωσης ο φορολογούμενος επιλέξει τη διενέργεια ελέγχου, ενημερώνεται με σχετικό μήνυμα για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης: α) Να προσδιορίσει το

Λεκτέον είναι δε ότι η ενημέρωση του φορολογουμένου για τη *reformatio in reius*, όπως και η ίδια η *reformatio in reius* προβλέπεται, ενδεχομένως καθ' υπέρβαση της οικείας νομοθετικής εξουσιοδότησης, όχι απευθείας στο νόμο, αλλά στην εκτελεστική κανονιστική πράξη του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Το ότι η σχεδόν απειλητική πρόβλεψη της *reformatio in reius*, που από το λεκτικό της και μόνον ομοιάζει στη συνείδηση του φορολογουμένου μάλλον με εξαγγελία **προαποφασισμένης** *reformatio in reius* και όχι αντικειμενικής νομικής δυνατότητας των φορολογικών αρχών, προέρχεται από τη διοίκηση και όχι από τον κοινό νομοθέτη, φανερώνει ήδη εκ του περιεχόμενου της κανονιστικής πράξης **προδιάθεση εφαρμογής** της διάταξης σε ατομικό επίπεδο με τρόπο με τον οποίο **θα αποθαρρύνει** στο παρόν και στο μέλλον τους φορολογουμένους να κάνουν χρήση της δυνατότητας του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ. Δηλαδή με τρόπο που πιθανότατα θα εφαρμόζει όντως στην πράξη τη *reformatio in reius*, ακόμη και με τρόπο πραγματολογικώς και νομικώς αυθαίρετο εις βάρος του φορολογουμένου.

Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγει κανείς και από την επισκόπηση του ερωτηματολογίου της ίδιας ΑΔΑΑΔΕ. Επί παραδείγματι: Υποβάλλονται προς τον φορολογούμενο πλήθος ερωτημάτων για τη χρηματοοικονομική του κατάσταση, των οποίων ερωτημάτων την απάντηση συχνά γνωρίζει η φορολογική διοίκηση καλύτερα από τον φορολογούμενο, λόγω άμεσης ηλεκτρονικής της πρόσβασης σε όλους τους τραπεζικούς λογαριασμούς και τα χρηματοοικονομικά προϊόντα του φορολογουμένου. Ο προφανής σκοπός απαίτησης τέτοιων πληροφοριών είναι η σκοπίμως εμφανής **αποθάρρυνση** του φορολογουμένου από τη χρήση της διαδικασίας του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ, δια της ψυχικής τρομοκράτησής του ότι ενδέχεται, με μεγάλη μάλιστα φερόμενη πιθανότητα, να του συμβεί «κάτι πολύ χειρότερο» από την «απλή εφαρμογή» του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ.

Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται τόσο περισσότερο, όσο πιο αχρείαστες φαίνονται επί της ουσίας οι πληροφορίες του ερωτηματολογίου, προκειμένου να ελεγχθεί η ειλικρίνεια του δηλούμενου εισοδήματος του φορολογουμένου: Ένα ταξίδι στο εξωτερικό (πληροφορία που ρητώς ζητείται) μπορεί π.χ. να έγινε για επαγγελματικούς λόγους. Καταθέσεις στην τράπεζα (τις οποίες, όπως προαναφέρθηκε, γνωρίζουν με κάθε λεπτομέρεια οι φορολογικές αρχές) που υφίστανται σε μια ζημιογόνα

---

εισόδημά του με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του ΚΦΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ, και β) να επεκτείνει τον έλεγχο σε προγενέστερα φορολογικά έτη ή/και λοιπές φορολογίες ή άλλα φορολογικά αντικείμενα ιδίως σε περίπτωση που οι παρεχόμενες πληροφορίες δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική οικονομική του κατάσταση.».

χρονιά να προέρχονται προφανώς από προηγούμενες, κερδοφόρες χρήσεις. Η κατοχή μετρητών είναι πληροφορία που κατεξοχήν ενδιαφέρει πιθανούς διαρρήκτες και δεν είναι εύκολο να αποκαλυφθεί οικειοθελώς από τους φορολογούμενους. Δεν είναι εμφανής ουδεμία χρησιμότητα τέτοιων πληροφοριών, άλλη από την εμφατική και προφανώς σκοπίμως προκαλούμενη από τον κανονιστικό νομοθέτη εντύπωση ότι ζητούνται για να χρησιμοποιηθούν **εις βάρος και όχι υπέρ** του φορολογουμένου, όχι δηλαδή για την άρση δηλαδή του τεκμηρίου, αλλά για τη διεύρυνσή του.

Συν τοις άλλοις, οι υπέρμετρα γνωστές συνθήκες κακοδιοίκησης που διέπουν σε κρίσιμο βαθμό την ελληνική φορολογική διοίκηση<sup>41</sup> δεν επιτρέπουν να θεωρείται ως **αντικειμενικός τρίτος** ο έλεγχος εκ μέρους της ΑΑΔΕ. Τούτο είναι αυταπόδεικτο ήδη από τον μεγάλο αριθμό φορολογικών προσφυγών επί αποτελεσμάτων ελέγχων που γίνονται **δεκτές** τόσο από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ίδιας της ΑΑΔΕ, όσο και από αυτή την διοικητική Δικαιοσύνη. Συχνά υπάρχουν αυθαιρεσίες, συχνά υπέρμετρη ευθυνοφοβία, συχνά εκβιασμοί και διαφθορά, που έγιναν πανελληνίως γνωστά ως φαινόμενα με αφορμή τη σύλληψη εκβιαστών εφοριακών στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.<sup>42</sup>

Η σύγκριση μεταξύ αφενός της διαδικασίας ελέγχου από μια φορολογική διοίκηση που ούτως ή άλλως εντοπίζεται συχνά να παρανομεί στους ελέγχους και η οποία σχεδόν ρητά εξαγγέλλει και νομοθετεί κανονιστικώς την πρόθεσή της να δυσχεράνει την ανατροπή του τεκμηρίου του άρθρου 28Α ΚΦΕ για όσους φορολογούμενους υπαχθούν στη διαδικασία της παρ. 4, αφετέρου δε με τη ρητώς κριθείσα ως σύμφωνη με το Σύνταγμα διαδικασία δικαστικής αμφισβήτησης του τεκμηρίου βιωσιμότητας του άρθρου 9 ν. 1591/1986<sup>43</sup>, αποβαίνει καταλυτική εις βάρος της σημερινής ρύθμισης. Τούτο, ιδίως ενόψει του ότι: **α)** Η διαδικασία της δικαστικής προσφυγής έχει στη φύση της την απαγόρευση της *reformatio in peius*. **β)** Το Διοικητικό Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να προβεί σε έλεγχο και κρίνει αποκλειστικώς περί την ανατροπή ή μη του τεκμηρίου. **γ)** Η αντικειμενικότητα των δικαστηρίων είναι κατά τεκμήριο πολύ υψηλότερη από αυτή της φορολογικής διοίκησης. Τα παραπάνω γεννούν αισθήματα εμπιστοσύνης στον διοικούμενο, ο οποίος, εάν πιστεύει στην υπόθεσή του, επιλέγει τη δικαστική διαδικασία παρά το δικηγορικό και λοιπό κόστος,

<sup>41</sup> Συγκεκριμένες ήπιες εκφάνσεις των συνθηκών κακοδιοίκησης της ελληνικής φορολογικής διοίκησης περιέχονται ιδίως στην ΟλΣτΕ 1738/2017.

<sup>42</sup> Βλ. χαρακτηριστικά το από 22-5-2024 ρεπορτάζ της ενημερωτικής ιστοσελίδας thetoc.gr στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.thetoc.gr/koinwnia/article/xalkida-auta-kaname-kai-prin-kai-pernousame-kala/> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

<sup>43</sup> Βλ. ΣτΕ 1694/1990.

που αυτή συνεπάγεται, σε συνθήκες ελεύθερης επιλογής, που δεν γεννά η διαδικασία του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ.

Γ. Λεκτέον είναι πάντως ότι, σε κάθε περίπτωση και ανεξαρτήτως των ελαττωμάτων που **αυτοτελώς** εμφανίζει η διαδικασία αιτήματος πλήρους ελέγχου του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ, η ίδια η ύπαρξη διαδικασίας αμφισβήτησης και αντιστροφής του κατά πόσο ένας αυτοαπασχολούμενος έχει ή όχι ένα αυθαιρέτως τεκμαιρόμενο εισόδημα, παρίσταται ως **δυσανάλογη** απαίτηση για την κάμψη του τεκμηρίου του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ. Ανεξαρτήτως του ότι η ρύθμιση, όπως προεκτέθηκε, υποθέτει φορολογικώς με πραγματικά υπέρογκα ποσά εσόδων που δεν υπάρχουν παρά σε μειοψηφία (φοροδιαφευγόντων και μη) επαγγελματιών, η ύπαρξη επαρκών εισοδημάτων προκειμένου να απαντηθεί το ερώτημα του «πώς ζει ο επαγγελματίας με τόσα λίγα χρήματα» που είχε κυριαρχήσει στο δημόσιο λόγο ενόψει της ψήφισης του νόμου 5073/2023 απαντιέται σε πλήθος περιπτώσεων πολύ εύκολα:

- Με εισοδήματα από κεφάλαιο, όπως ενδεικτικά μισθώματα, μερίσματα εταιριών, τόκους καταθέσεων, αποδόσεις χρηματοοικονομικών προϊόντων, καθώς και με εισοδήματα από υπεραξία κεφαλαίου. Υπό το σημερινό καθεστώς, το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ μπορεί να μειώνεται κατ' άρθρο 28Β ΚΦΕ μόνον από μισθούς, συντάξεις και αγροτικό εισόδημα.
- Με οικογενειακά εισοδήματα του ή της συζύγου. Τούτο ισχύει ιδίως στην περίπτωση μητέρων με ανήλικα παιδιά για τις οποίες τα δεδομένα της κοινής πείρας υποδεικνύουν ότι πάρα πολλές (ίσως οι περισσότερες) μητέρες ελεύθερες επαγγελματίες αφοσιώνονται στην ανατροφή των παιδιών, όσο αυτά είναι ανήλικα,<sup>44</sup> ενώ υπάρχουν και αυξανόμενες περιπτώσεις πατέρων που συμπεριφέρονται ανάλογα. Λόγω της έκπτωσης των ασφαλιστικών εισφορών από το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρήσεις, τέτοιες ή τέτοιοι επαγγελματίες εμφανίζουν συχνότατα φορολογικές ζημιές. Εάν το άρθρο 28Α ΚΦΕ προέβλεπε τη δυνατότητα κάλυψης του τεκμηρίου με οικογενειακά εισοδήματα, δεν θα ετίθετο ζήτημα ελέγχου στο μέγα πλήθος των υποαπασχολούμενων μητέρων, στις οποίες καταφανώς δεν υπάρχει καμία φοροδιαφυγή.
- Ουδεμία ρητή δυνατότητα κάλυψης του τεκμηρίου προβλέπεται με εισοδήματα παρελθουσών χρήσεων, εκποίηση περιουσιακών στοιχείων, δανειοδότηση κλπ., όπως συμβαίνει άλλωστε στην πραγματική ζωή όταν ΟΝΤΩΣ υπάρχει ζημιογόνα χρήση, όπως προβλέπει επί παραδείγματι το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ ΚΦΕ. Τα διαθέσιμα χρηματικά

<sup>44</sup> Βλ. αναλυτικώς παρακάτω, κεφάλαιο XI της παρούσας.



αποθέματα από εισοδήματα παρελθουσών χρήσεων υπολογίζονται ευχερώς κατά τη μακρά διοικητική πρακτική εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ ΚΦΕ, η δε συνεχόμενη εμφάνιση ζημιών σε **ενεργές επιχειρήσεις** που δεν δικαιολογούνται διαφορετικά, αποτελεί απλή, καθαρή και ισχυρή ένδειξη επιλογής ενός φορολογουμένου για έλεγχο, αντί να οδηγεί σε **αχρείαστες νομοθετικές γενικεύσεις**.

Η ανυπαρξία τέτοιων προβλέψεων καθιστά συνεπώς τη διαδικασία ελέγχου, εκτός των άλλων, και αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας, αφού τα ίδια αποτελέσματα με αυτά που (υποτίθεται ότι) επιδιώκει η διάταξη του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ, μπορούν να επιτευχθούν με πολύ ηπιότερα και ανώδυνα για τον φορολογούμενο και τους στόχους της φορολογικής διοίκησης μέσα.

Δ. Λεκτέον είναι τέλος ότι και λόγοι δημοσίου συμφέροντος υποδεικνύουν ότι η δραστηριότητα της φορολογικής διοίκησης και δη του ελεγκτικού μηχανισμού θα έπρεπε να επικεντρώνεται όχι στο να ελέγχει νομοταγείς φορολογούμενους που έχουν το θάρρος και την αυτοπεποίθηση (ίσως και από άγνοια κινδύνου, ήτοι άγνοια των συνθηκών κακοδιοίκησης που επικρατούν σε μεγάλο βαθμό στη φορολογική διοίκηση) να προκαλέσουν φορολογικό έλεγχο, αλλά στο να ελέγχει όσους **εμφανίζουν ενδείξεις** φοροδιαφυγής.

Τούτο ισχύει κατεξοχήν για το παράδειγμα που διατυπώνεται συχνά στον δημόσιο διάλογο περί επιχειρηματιών που φέρονται να δηλώνουν συστηματικά χαμηλότερα εισοδήματα από τους εργαζομένους τους. Και εδώ, αντί για αχρείαστες και παραβιάζουσες την αρχή της φορολογικής ισότητας νομοθετικές γενικεύσεις, μια τέτοια συστηματική συμπεριφορά πρέπει να αποτελεί ένδειξη διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Τούτο βέβαια καθόλου δεν ισχύει για την τυχαία ύπαρξη μιας ή περισσοτέρων ζημιογόνων χρήσεων ή χρήσεων με χαμηλά κέρδη, εντός κερδοφόρων προηγούμενων χρήσεων, που τεκμηριώνουν τη δυνατότητα του φορολογουμένου να καλύψει ενεστώσες ζημίες. Με τον θεσμό, όμως, του άρθρου 28Α ΚΦΕ καθίσταται αδύνατον να διαχωριστεί η μία περίπτωση από την άλλη.

Αντί λοιπόν τέτοιες ενδείξεις να χρησιμοποιούνται ως αφορμές πράγματι αναγκαίων εξονυχιστικών ελέγχων, χρησιμοποιήθηκαν ως προδικαιικές γενικεύσεις και οδήγησαν στην υιοθέτηση του αυθαίρετου τεκμηρίου του άρθρου 28Α ΚΦΕ. Έτσι κατευθύνεται το μείζονος σημασίας για την επιβολή της φορολογικής ισότητας εργαλείο του φορολογικού ελέγχου από τον έλεγχο όσων εμφανίζουν ενδείξεις πραγματικής φοροδιαφυγής στον έλεγχο όσων ευχερώς μπορεί ο νομοθέτης να διακρίνει ότι είναι



νομοταγείς. Πρόκειται για **κατασπατάληση** πολύτιμων για το φορολογικό κράτος διοικητικών πόρων προς αχρείαστες κατευθύνσεις.

**Ε. Συμπερασματικά:** Η διαδικασία αιτήματος ελέγχου του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ: **α)** παραβιάζει βασικές αρχές του κράτους δικαίου, **β)** είναι ακατάλληλη για το σκοπό που θεσπίστηκε, **γ)** τέθηκε προσχηματικά για να δικαιολογήσει τη δήθεν συμβατότητα με το Σύνταγμα του άρθρου 28Α παρ. 4 ΚΦΕ, **δ)** δεν έχει ουσιαστικό ελεγκτικό αντίκρισμα, **ε)** παραβιάζει τις νομολογιακές αρχές που είχαν διαμορφωθεί σε παλαιότερα τεκμήρια, **στ)** λειτουργεί εντέλει ως εργαλείο **αποτροπής** της αμφισβήτησης του τεκμηρίου, παρά ως εργαλείο γνήσιας και ειλικρινούς επίλυσης των προβλημάτων που με βεβαιότητα δημιουργεί το άρθρο 28Α παρ. 2 ΚΦΕ σε πλήθος αυταπόδεικτα ημιαπασχολούμενων ή υποαπασχολούμενων επαγγελματιών, όπως ιδίως οι μητέρες ανηλίκων.

Οι αδικίες που συχνά δημιουργούνται από φορολογικούς ελέγχους και άγονται ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων είναι ένα αναγκαίο αρνητικό παράπλευρο αποτέλεσμα. Όμως τουλάχιστον το αρνητικό αυτό παράπλευρο αποτέλεσμα, που παράγεται στην κατεξοχήν θεμιτή στόχευση περιορισμού της φοροδιαφυγής. Το να προξενούνται αδικίες με στόχο να διαπιστωθεί ποιοι είναι έντιμοι καθιστά το παράπλευρο αποτέλεσμα των αδικιών μη αποδεκτό υπό πολλαπλές επόψεις του κράτους δικαίου.

### **ΙΧ. Σύγχρονες θεσμικές και τεχνολογικές εξελίξεις που επιβάλλουν μεταβολή της νομολογιακής αποδοχής των τεκμαρτών φορολογιών**

Η φορολογική διοίκηση έχει σήμερα αποκτήσει ισχυρότατα τεχνολογικά και θεσμικά **εργαλεία** ανάλυσης της φορολογικής συμπεριφοράς, ώστε αφενός να περιορίζονται εξ υπαρχής οι δυνατότητες φοροδιαφυγής, αφετέρου να καθίσταται ευχερώς εφικτή η **εξατομικευμένη** εξεύρεση της διαφυγούσας φορολογητέας ύλης όσων πραγματικά φοροδιαφεύγουν, χωρίς αχρείαστες νομοθετικές γενικεύσεις, στις οποίες προβαίνουν οι μέθοδοι τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Τέτοιες θεσμικές και τεχνολογικές εξελίξεις είναι ιδίως οι ακόλουθες:

**α)** Η αυτόματη διεθνής ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικού χαρακτήρα για φυσικά πρόσωπα και off-shore εταιρίες, μάλιστα δε και από το **σύνολο** των υπεράκτιων δικαιοδοσιών χαμηλής φορολογίας.<sup>45</sup>

<sup>45</sup> Νόμος 4428/2016 περί Κύρωσης της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής (ΦΕΚ Α' 190/2016). Βλ. τη λίστα των χωρών που συμμετέχουν στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών εδώ:

- β) Η γενίκευση των ηλεκτρονικών πληρωμών.  
 γ) Ο (έστω αμφιβόλου συμβατότητας με το ενωσιακό δίκαιο) νομοθετικός περιορισμός της χρήσης μετρητών.<sup>46</sup>  
 δ) Η θέσπιση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.<sup>47</sup>  
 ε) Η χρήση υπολογιστικών συστημάτων ανάλυσης του πλήθους δεδομένων εκ των φορολογικών δηλώσεων και των ηλεκτρονικών στοιχείων συναλλαγών που έχει εις χείρας της η φορολογική διοίκηση, μάλιστα δε με εντεινόμενη χρήση τεχνητής νοημοσύνης ώστε να εντοπίζονται περιπτώσεις ύποπτες για φοροδιαφυγή.

Οι παραπάνω εξελίξεις έχουν ήδη οδηγήσει **σε δραστικό περιορισμό της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα**. Τούτο αποδεικνύεται ιδίως από τον περιορισμό του αποκαλούμενου από τις ευρωπαϊκές υπηρεσίες «κενού ΦΠΑ» δηλαδή: Τα θεωρητικώς προσδοκώμενα έσοδα ΦΠΑ υπό πλήρη συμμόρφωση στην υποχρέωση δήλωσης του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων. Το κενό ΦΠΑ από 23% το 2018 έφθασε το 21% το 2020 και μειώθηκε δραστικά στο 17,8% για το 2021. Για δε το 2022 προβλέπεται μάλιστα ακόμη δραστικότερη μείωση στο 10,2%, ήτοι **κοντά στον ευρωπαϊκό μέσο όρο**.<sup>48</sup>

Πλέον τούτου χρήζει ειδικής αναφοράς και η μνημονιακή υποχρέωση **αύξησης** του ορίου απαλλαγής από τον ΦΠΑ των μικρών επιχειρήσεων στις 25.000 €. <sup>49</sup> Πρόκειται για τη μόνη μνημονιακή υποχρέωση<sup>50</sup> που ουδέποτε υλοποιήθηκε, από προφανή στενόμυαλη αδυναμία της ελληνικής φορολογικής διοίκησης να μην απωλέσει έσοδα ΦΠΑ από τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, καθώς αδυνατεί να διακρίνει τα μακροπρόθεσμα πλεονεκτήματα που θα είχε στα δημόσια έσοδα η απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις πολύ μικρές επιχειρήσεις: Με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ αίρεται το κίνητρο για τον καταναλωτή υπηρεσιών από μεμονωμένους επαγγελματίες

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/crs-mcaa-signatories.pdf> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

<sup>46</sup> Άρθρο 20 παρ. 3 ν. 3842/2010, όπως ισχύει μετά το άρθρο 69 ν. 4446/2016.

<sup>47</sup> Βλ. ιδίως άρθρο 32 του νέου (ν. 5104/2024) Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατά το οποίο οι κυριότερες έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι οι εξής: α) η αρχή των αναλογιών, β) η ανάλυση της ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) η καθαρή θέση του φορολογούμενου, δ) η σχέση της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

<sup>48</sup> Βλ. αναλυτικώς το από 24-10-2023 δημοσίευμα της εφημερίδας «Καθημερινή» στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.kathimerini.gr/economy/562690567/komision-sta-3-2-dis-eyro-to-keno-fpa-stin-ellada/> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

<sup>49</sup> Πρόκειται για το ειδικό καθεστώς πολύ μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 ν. 2859/2000. Το σημερινό όριο απαλλαγής ανέρχεται σε 10.000 €.

<sup>50</sup> Βλ. σχετικώς το 13-6-2016 δημοσίευμα της φορολογικής ιστοσελίδας taxheaven στη διεύθυνση: <https://www.taxheaven.gr/news/29635/stis-25000-eyrw-to-orio-apallaghs-epixeirhsewn-apo-to-fpa-problepei-to-epikairopoi-hmeno-mnhmonio> (τελευταία πρόσβαση στις 6 Ιουλίου 2024).

(ιδίως τεχνικών, νομικών και λοιπών επαγγελματιών παροχής υπηρεσιών) να ζητά να μην εκδοθεί φορολογικό παραστατικό, έτσι ώστε να αποφεύγει την καταβολή του ΦΠΑ προς τον επαγγελματία, για την καταβολή του οποίου κατά νόμο υπόχρεος είναι ο καταναλωτής.<sup>51</sup> Με την αύξηση του ορίου απαλλαγής ακόμη και πάνω από το όριο των 25.000 που ζήτησε η τρόικα των επίσημων δανειστών της χώρας (κατά τη γνώμη του γράφοντος θα χρειαζόταν αύξηση ακόμη στις 50.000 €), οι καταναλωτές θα καθίσταντο οι αναγκαίοι **σύμμαχοι του κράτους** στην καταπολέμηση της «μικρής» φοροδιαφυγής, με το να αιτούνται προς τους μεμονωμένους παρόχους υπηρεσιών την έκδοση φορολογικών παραστατικών, μη έχοντας πια λόγο να προβαίνουν σε ηθικά δεσμευτικές «συμφωνίες φοροδιαφυγής» με κέρδος για τους ίδιους την απαλλαγή από την επίρριψη σε αυτούς του ΦΠΑ.

Όχι μόνον λοιπόν έχουν ήδη αλλάξει κατά πολύ προς το καλύτερο οι συνθήκες μαζικής φοροδιαφυγής του παρελθόντος, όχι μόνον μεταβάλλονται διαρκώς προς το καλύτερο οι συνθήκες αυτές, αλλά και μπορεί να δοθεί ισχυρότερο ακόμη χτύπημα στη «μικρή» φοροδιαφυγή, εάν αυξηθεί το όριο απαλλαγής από τον ΦΠΑ των μικρών επιχειρήσεων σε επίπεδα κοντά στον ευρωπαϊκό μέσο όρο ή και άνω αυτού.<sup>52</sup>

Είναι φανερό ότι τα παραπάνω δεδομένα θέτουν υπό σοβαρή αμφισβήτηση την **αναγκαιότητα** νομολογιακής αποδοχής των μεθόδων τεκμαρτού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Η τελευταία φορά που είχε καθιερωθεί τέτοιος τεκμαρτός προσδιορισμός πριν από το ισχύον άρθρο 28Α ΚΦΕ ήταν τα αντικειμενικά κριτήρια του νόμου 2214/1994. Ο νομοθέτης συμπεριφέρεται σήμερα ωσάν τίποτε απολύτως να μην άλλαξε έκτοτε, ωσάν ουδεμία διεθνής και εσωτερική πρόοδος να μην συντελέστηκε στις δυνατότητες σύλληψης αδήλωτης φορολογητέας ύλης. Πλέον τούτου, τίθεται το σοβαρό ερώτημα, εάν η «τεμπέλικη», ως επιτραπεί η έκφραση, για τη φορολογική διοίκηση, χρήση ενός μεθόδου γενικού τεκμαρτού προσδιορισμού ενός υψηλού, από απόψεως φορολογικής μεταχείρισης (όπως αποδείχθηκε παραπάνω), καθαρού εισοδήματος δεν **αναιρέσει** ή έστω υποβαθμίσει τη χρήση των συγχρόνων τεχνολογικών και θεσμικών εργαλείων αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

Παραγνωρίζεται από τον ιστορικό νομοθέτη του άρθρου 28Α ΚΦΕ ότι η τρόικα των επίσημων δανειστών της Ελλάδας κατά την **οκταετή** παραμονή της στη χώρα δεν προέβη σε **καμία εισήγηση** για την εισαγωγή

<sup>51</sup> Βλ. άρθρο 1 εδάφιο 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

<sup>52</sup> Βλ. τα όρια ανά χώρα για το έτος 2021 στην ιστοσελίδα: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/vat-exemption-thresholds-europe-2021/> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

συστημάτων τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης αντίστοιχων με το τεκμήριο βιωσιμότητας και τα αντικειμενικά κριτήρια των δεκαετιών 1980 και 1990. Τούτο σημαίνει ότι η εισαγωγή μιας ακόμη τεκμαρτής φορολογίας 30 χρόνια μετά την τελευταία τέτοια απόπειρα, αποτελεί **θεσμική οπισθοδρόμηση**, η οποία αναιρεί ακόμη και το **μνημονιακό κεκτημένο** των μεταρρυθμίσεων της περιόδου 2010-2018, τις οποίες η χώρα πλήρωσε πολύ ακριβά για να τις απορρίψει ελαφρά τη καρδία λίγα μόνον χρόνια μετά τη λήξη της οικονομικής κρίσης.

Ουχ ήττον πρέπει εδώ να λεχθεί ότι ούτε το άλλοθι της δήθεν απαλλαγής ενασχόλησης της φορολογικής διοίκησης με τη «μικρή» φοροδιαφυγή ισχύει, ώστε τάχα να διευκολυνθεί, έτσι, η ευχερέστερη αντιμετώπιση μεγαλύτερης φοροδιαφυγής. Τούτο διότι, πιεζόμενοι από το μεγάλο ύψος της τεκμαρτής επιβάρυνσης κατ' άρθρο 28Α παρ. 2 ΚΦΕ, πολλοί επαγγελματίες όχι μόνον θα συνεχίσουν να φοροδιαφεύγουν, αλλά θα πράττουν τούτο μέσω της **ολοσχερούς απόκρυψης** της δραστηριότητάς τους από τις φορολογικές αρχές, ήτοι μέσω της μη υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας ή, αντίστροφα, μέσω της υποβολής δήλωσης διακοπής δραστηριότητας. Οι φορολογούμενοι αυτοί θα περάσουν ολοκληρωτικά στο στάδιο της **παραοικονομίας**, όπου ήδη βρίσκονται μεγάλες και οργανωμένες κοινωνικές ομάδες (Ρομά και μετανάστες χωρίς άδεια διαμονής) και, συνεπώς, υπάρχουν ήδη κοινωνικοί παραθεσμοί διαχείρισής της και ομολογημένη αδυναμία κρατικής καταστολής.

Ακόμη χειρότερα, πολλοί φορολογούμενοι, ιδίως νεώτεροι, ενδέχεται να οδηγηθούν και ήδη οδηγούνται στην επιλογή της μετανάστευσης, πράγμα που συνεπάγεται ολοκληρωτική απώλεια για τη χώρα, όχι μόνον της φοροδοτικής τους συνεισφοράς, αλλά και της προσωπικής τους οικονομικής παραγωγής εν γένει. Η πολιτική του κράτους πρέπει να ωθεί τους νέους να θέλουν να παραμείνουν στη χώρα, ουχ ήττον κατά το άρθρο 21 παρ. 3 του Συντάγματος.<sup>53</sup>

Όλα τα παραπάνω σημαίνουν ότι η σύγχρονη συνταγματική-φορολογική νομολογία πρέπει πλέον να παύσει να αποδέχεται διαδικασίες αντιστροφής του βάρους απόδειξης και της αιτιολόγησης περί του εάν ένας φορολογούμενος φοροδιαφεύγει ή όχι. Και έτσι και να μην αποδεχθεί στο εξής **καμία γενική τεκμαρτή φορολόγηση** των αυτοαπασχολούμενων ως συμβατή με το Σύνταγμα, ως αντικείμενη με την αρχή της αναλογικότητας, αφού υπάρχουν τώρα πια πιο εξατομικευμένα μέσα ορθού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για κάθε φορολογούμενο.

---

<sup>53</sup> Βλ. αναλυτικώς παρακάτω, κεφάλαιο XI της παρούσας.

## **X. Μη ύπαρξη συνθηκών κρίσης στην ελληνική οικονομία**

Τα δύο ισχύοντα κατά το χρόνο ψήφισης του νόμου 5073/2023 συστήματα τεκμαρτής φορολογίας των αυτοαπασχολουμένων, ήτοι το τέλος επιτηδεύματος και η κατάργηση του αφορολογήτου ορίου, θεσπίστηκαν το 2011 και το 2013, αντίστοιχα, δηλαδή εντός της ελληνικής οικονομικής κρίσης και με προφανή σκοπό την ταχεία ανόρθωση των δημοσίων οικονομικών.

Αλλά και το τεκμήριο βιωσιμότητας το 1986 και τα αντικειμενικά κριτήρια το 1994 θεσπίστηκαν εντός ειδικών δημοσιονομικών συνθηκών. Το μεν πρώτο, προκειμένου να αντιμετωπιστεί το υψηλό δημοσιονομικό έλλειμμα και η εξ αυτού δημοσιονομική κρίση των ετών 1985-1987.<sup>54</sup> Τα δε δεύτερα, όταν η Ελλάδα έκανε την υπερπροσπάθεια δημοσιονομικής σύγκλισης με την υπόλοιπη Ε.Ε., προκειμένου να ικανοποιήσει τα κριτήρια της Συνθήκης του Μάαστριχτ και να ενταχθεί στο ευρώ. Διατηρήθηκαν μέχρι το 1999, όταν πια η δημοσιονομική προσπάθεια είχε αποδώσει καρπούς.<sup>55</sup>

Οι συνθήκες δημοσιονομικής κρίσης δεν γεννούν μόνον οικονομικό και δημοσιονομικό έρεισμα για φορολογικές ρυθμίσεις που δεν συναντώνται υπό ομαλές δημοσιονομικές συνθήκες, αλλά και νομικά τέτοια ερείσματα: Πέρα από την εθνική νομολογία, που ενδέχεται να διακρίνεται από εύλογη και αναγκαία, υπό συγκεκριμένες συνθήκες, υποκειμενικότητα ως προς τη στάθμιση των κρατικών αναγκών, η οικονομική κρίση ως κριτήριο ανοχής συγκεκριμένων ρυθμίσεων έγινε δεκτή και μάλιστα ρητώς και από αυτό ακόμη το **Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων Ανθρώπου**.<sup>56</sup>

<sup>54</sup> Τα τεκμήρια βιωσιμότητας καταργήθηκαν με το άρθρο 4 ν. 1858/1989.

<sup>55</sup> Τα αντικειμενικά κριτήρια καταργήθηκαν με τα άρθρα 6 και 7 ν. 2753/1999.

<sup>56</sup> Πρόκειται: **α)** Για την πρόβλεψη διαφορετικού επιτοκίου για τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου και νπδδ σε σχέση με τις απαιτήσεις κατά ιδιωτών στο άρθρο 7 ν.δ. 496/1974. Η Ελλάδα είχε αρχικώς καταδικαστεί από το ΕΔΔΑ στο ζήτημα αυτό για παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ στην υπόθεση *Μειδάνης*, προσφυγή αριθ. 33977/06, απόφαση της 22ας Μαΐου 2008. Στη συνέχεια όμως, στην υπόθεση *Βιαροπούλου* κατά Ελλάδος, προσφυγή αριθ. 570/11, απόφαση της 25ης Σεπτεμβρίου 2014 το ΕΔΔΑ έκρινε το ίδιο ζήτημα ακριβώς αντίθετα, κάνοντας έμμεση αναφορά στην ελληνική οικονομική κρίση, με παράθεση ολόκληρου χωριστού κεφαλαίου Δ (παρ. 34 επ.) για τη δημοσιονομική κατάσταση της Ελλάδας «από το 2003» και κάνοντας ειδική αναφορά στην εν γένει ανάγκη προστασίας της δημοσιονομικής ισορροπίας και περιουσίας του κράτους (παρ. 53). Και: **β)** Στο δε ζήτημα της συντομότερης προθεσμίας παραγραφής των ιδιωτών σε σχέση με το Δημόσιο, αρχικώς το ΕΔΔΑ καταδίκασε την Ελλάδα στην υπόθεση *Ζουμπουλίδης* κατά Ελλάδας, προσφυγή αριθ. 36963/06, απόφαση της 25ης Ιουνίου 2009 για παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ. Στη συνέχεια, όμως, εντός της περιόδου της ελληνικής οικονομικής κρίσης, το ΕΔΔΑ αναίρεσε την προηγούμενη του νομολογία στην υπόθεση

Ιστορικός είναι λοιπόν μάλλον η πρώτη φορά, κατά την οποία ο κοινός νομοθέτης επιλέγει να εισάγει σύστημα τεκμαρτής φορολογίας των αυτοαπασχολουμένων χωρίς να ευρίσκεται η χώρα σε συνθήκες δημοσιονομικής κρίσης. Το γεγονός αυτό επιβάλλεται να καταστήσει τη νομολογιακή εξέταση της συμβατότητας των αχρείαστων γενικεύσεων του άρθρου 28Α ΚΦΕ αυστηρότερη σε σχέση με τον παρελθόν, όταν η δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση διευκόλυνε τη νομολογιακή αποδοχή του πλήθους των αδικιών που δημιουργούσαν τεκμαρτές φορολογίας που συλλάμβαναν και κάποια (έστω περιορισμένη) αδήλωτη φορολογητέα ύλη. Είναι καιρός η νομολογία να εγκύψει όχι μόνον πάνω από το πρόβλημα της φοροδιαφυγής, που ήδη αντιμετωπίζει με πολλαπλά μέσα, αλλά και να ασχοληθεί και με το πλήθος αδικιών που υφίστανται έντιμοι φορολογούμενοι που υποαπασχολούνται ή απασχολούνται μερικώς ή απλώς αποτυγχάνουν στις σκληρές συνθήκες του ανοικτού ανταγωνισμού και στις οποίες δεν υπάρχει αξιόλογη αδήλωτη φορολογητέα ύλη.

## **XI. Μερική αυτοαπασχόληση και αυτοαπασχόληση των νέων**

**A.** Ήδη εκ του λόγου ότι βασικό μέγεθος αναφοράς ορίζεται οι ελάχιστες (μικτές) μηνιαίες αποδοχές του μισθωτού **πλήρους απασχόλησης**, τίθεται το ερώτημα, εάν είναι πλέον **οικονομικώς επιτρεπτή**, υπό το καθεστώς του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος, η μερική απασχόληση με οικονομικό και εργασιακό καθεστώς αυτοαπασχολούμενου.

Στο ίδιο πλαίσιο τίθεται σοβαρό ζήτημα ορθότητας για την προδικαιικού χαρακτήρα παραδοχή του ιστορικού νομοθέτη ότι τάχα «δεν είναι δυνατόν να βγάξει ο ελεύθερος επαγγελματίας λιγότερα από τον ελάχιστο μισθό», η οποία προδικαική παραδοχή οδήγησε στο άρθρο 28Α ΚΦΕ: Το πεδίο αναφοράς της παραδοχή αυτής είναι μόνον οι συνθήκες πλήρους απασχόλησης. Ενώ όμως ο μισθωτός νομίμως<sup>57</sup> μπορεί να απασχολείται σε συνθήκες μερικής απασχόλησης και ουδείς διανοήθηκε να αναρωτηθεί «πως ζει» ή «αν είναι δυνατόν» να κερδίζει ολιγότερα από τις ελάχιστες αποδοχές μισθωτού πλήρους απασχόλησης, φαίνεται ότι η μερική απασχόληση **δεν είναι** πια φορολογικώς **εφικτή** για τους εργαζόμενους με καθεστώς αυτοαπασχόλησης, μετά το άρθρο 28Α ΚΦΕ και με δεδομένο

---

*Γιαβή κατά Ελλάδος, προσφυγή αριθ. 25816/09, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, κάνοντας ρητή αναφορά στην ελληνική οικονομική κρίση (παρ. 45 της απόφασης).*

<sup>57</sup> Άρθρο 38 ν. 1892/1990, όπως ισχύει μετά το άρθρο 59 ν. 4635/2019.

και το μεγάλο ύψος φορολογικής επιβάρυνσης<sup>58</sup> στο οποίο οδηγούν οι διατάξεις του.<sup>59</sup>

Τούτο μάλιστα συμβαίνει για ένα εργασιακό καθεστώς που διέπεται ή πρέπει να διέπεται κατεξοχήν από **ευελιξία**: Ιδίως ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι «ελεύθερος» διότι μπορεί να επιλέξει με βάση τον δικό του προσωπικό προγραμματισμό τις ώρες και τη διάρκεια της απασχόλησής του, ανάλογα με τις ανάγκες του, τις προσωπικές του περιστάσεις ή απλά την επιθυμία του. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν όχι μόνον ο όχι ευκαταφρόνητος αριθμός εισοδηματιών που ασκούν το επάγγελμά τους από χόμπι, αλλά κυρίως και πρωτίστως ο πολύ μεγάλος αριθμός **μητέρων ανηλίκων**, που δίδουν προτεραιότητα στην ανατροφή των παιδιών τους.

Η τελευταία αυτή κατηγορία έχει, κατά τα **δεδομένα της κοινής πείρας περί του πράγματι συμβαίνοντος** (και ασχέτως τυχόν «πολιτικώς ορθών» αιτιάσεων για το θεμιτό ή μη της αναντίρρητης πραγματικότητας), όχι σπάνια, περιθώριο απασχόλησης μόνον τις λίγες πρωινές ώρες που τα παιδιά είναι στο σχολείο, εάν δεν υπάρχουν άλλες οικιακές ή οικογενειακές υποχρεώσεις (μαγείρεμα κλπ.). Σε άλλες περιπτώσεις, αφιερώνονται στη μερική απασχόληση μητέρων ακόμη και νυκτερινές έως και μεταμεσονύκτιες ώρες, αφού έχουν κοιμηθεί τα παιδιά. Η απασχόληση αυτού του είδους είναι φανερό ότι μπορεί να οργανωθεί με τέτοιο τρόπο μόνον υπό καθεστώς αυτοαπασχόλησης. Αντιθέτως, η μερική απασχόληση σε καθεστώς εξαρτημένης εργασίας δεν επιτρέπει τέτοια ευελιξία, καθότι έχει συγκεκριμένο ωράριο, προϋποθέτει συνήθως μετακίνηση προς και από τον χώρο εργασίας, και φέρει μετ' αυτής αναπόφευκτα ανελαστικές υποχρεώσεις, συνδεδεμένες με το διευθυντικό δικαίωμα του εργοδότη.

Σκοπός της απασχόλησης αυτής της κατηγορίας επαγγελματιών δεν είναι αυστηρά και άμεσα ο βιοπορισμός, αλλά ενδεικτικά ιδίως τα εξής:

**α)** Η διατήρηση συνταξιοδοτικής διεξόδου για τη μητέρα επαγγελματία μέσω της καταβολής ασφαλιστικών εισφορών από το προϊόν της μερικής απασχόλησης ή της υποαπασχόλησής της. Επισημαίνεται ιδίως ότι η

<sup>58</sup> Όπως ήδη τεκμηριώθηκε παραπάνω, ο ελάχιστος φόρος για τον αυτοαπασχολούμενο με διάρκεια δραστηριοποίησης άνω της 12ετίας ανέρχεται σε 2.148,12 €.

<sup>59</sup> Εδώ φαίνεται και η πραγματολογική ευστοχία του νομολογιακού προηγούμενου των αποφάσεων ΟΛΣτΕ 2527-2531/2013 περί αναγωγής της συνταγματικότητας του τέλους επιτηδεύματος ως προς το εάν είναι χαμηλή ή όχι η αμάχητη αυτή τεκμαρτή φορολόγηση, ώστε να μπορεί να πληρωθεί από όλους. Παρά τις επιφυλάξεις που υπάρχουν για την ορθότητα της νομολογιακής αυτής προσέγγισης (βλ. ενδεικτικά *Μάτσος*, Συνταγματικό δίκαιο, φορολογικό δίκαιο και δημοσιονομική κρίση, ΕφΔΔ 2022, σελ. 469, 481), εντούτοις εξ αντιδιαστολής με το καθεστώς του άρθρου 28Α ΚΦΕ αποδεικνύεται πράγματι εύστοχη η νομολογιακή εκείνη προσέγγιση.

συνταξιοδοτική αυτή διάσταση δεν είναι εφικτή μέσω της μετακίνησης του επαγγελματία σε καθεστώς παραοικονομίας.

**β)** Η συντήρηση της παρουσίας της μητέρας επαγγελματία στην αγορά για όσο χρονικό διάστημα είναι απασχολημένη με την ανατροφή ανηλίκων παιδιών και μέχρις ότου αυτά ενηλικιωθούν και δυνηθεί να δραστηριοποιηθεί πλήρως εκ νέου. Εάν αποχωρήσει ολοσχερώς από την αγορά εργασίας, δεν θα της είναι πια δυνατόν στο μέλλον να ασκήσει το επάγγελμά της, ουχί ττον επειδή θα έχει πια απομακρυνθεί η ίδια από αυτό.

**γ)** Η ψυχολογική διέξοδος από τις οικιακές και οικογενειακές υποχρεώσεις, ιδιαίτερα σημαντική για τη σύγχρονη χειραφετημένη γυναίκα, για την οποία είναι ιδιαίτερα επιβαρυντικό ψυχικά να αισθάνεται ότι έχει εγκλωβιστεί: (σχηματικά) «σε μια κουζίνα με δύο παιδιά». Η έστω και μικρή, έστω και ζημιογόνα ενασχόληση με το επάγγελμά της, της δίδει κουράγιο ότι μπορεί να κάνει και κάτι διαφορετικό από τον ρόλο της μητέρας, όπως και να ελπίζει ότι στο μέλλον θα μπορεί να καταστεί οικονομικά παραγωγικότερη.

Τα παραπάνω δεν είναι αόριστες προδικαικές καταστάσεις αδιάφορες για το υπό εξέταση νομικό ζήτημα, αλλά **επιτακτικές δικαικές επιταγές** προς τον κοινό νομοθέτη, απορρέουσες από τη διάταξη του άρθρου 21 του Συντάγματος. Οι επίμονες δηλώσεις των ιθυνόντων ότι «δεν μπορείς να βγάζεις λιγότερα από τον κατώτατο μισθό» ηχούν σχεδόν σαδιστικά απέναντι στην ψυχολογία μιας μητέρας ανηλίκων ελεύθερης επαγγελματία που δεν μπορεί **παρά** να βγάζει **λιγότερα** από τον κατώτατο μισθό, ενόψει του πλήθους των υποχρεώσεών της, το δε δικαικό αποτέλεσμα που γεννάται για τις καταστάσεις αυτές εκ των διατάξεων του άρθρου 28Α ΚΦΕ παραβιάζει ευθέως τη συνταγματική επιταγή προστασίας της **μητρότητας**. Τούτο δε πολύ περισσότερο διότι, όπως αποδείχθηκε παραπάνω, η φορολογία του άρθρου 28Α ΚΦΕ ουδεμία σχέση έχει με τη φορολογία του κατώτατου μισθού.

**Β.** Όμοια αν και με διαφορετικό υπόβαθρο θεώρησης υπό τα δεδομένα της κοινής πείρας ισχύουν για την συνταγματική προστασία της νεότητας, ιδίως σε ό,τι αφορά την προοπτική πρόσβασής τους στην ελλαδική αγορά αυτοαπασχόλησης.

Υπάρχουν μεν δύο διατάξεις στον θεσμό του ελάχιστου εγγυημένου εισοδήματος που λειτουργούν υπέρ των νέων επαγγελματιών. Πρόκειται: **α)** Για τη διάταξη του άρθρου 28Γ παρ. 1 ΚΦΕ που μειώνει το ελάχιστο εισόδημα κατά 100% στα τρία πρώτα χρόνια δραστηριοποίησης, κατά 2/3



τον τέταρτο χρόνο δραστηριοποίησης και κατά 1/3 τον τρίτο χρόνο δραστηριοποίησης. Και: **β)** Για τη διάταξη του άρθρου 28Α παρ. 6 περ. β ΚΦΕ, που προβλέπει ότι το τεκμήριο δεν εφαρμόζεται καθόλου σε όσους αυτοαπασχολούμενους χωρίς εμπορική ιδιότητα παρέχουν υπηρεσίες σε έως τρεις εργοδότες. Η τελευταία διάταξη αφορά στην πράξη κυρίως νέους επαγγελματίες.

Οι δύο αυτές εξαιρέσεις καθόλου δεν επαρκούν για την ουσιαστική προστασία της νεότητας. Τούτο για δύο λόγους. Ο πρώτος είναι ότι ο νέος επαγγελματίας αισθάνεται μεγάλη αβεβαιότητα για το αύριο. Η αβεβαιότητα αυτή είναι μείγμα ελπίδας και ανασφάλειας, ελπίδας επαγγελματικής ανέλιξης, όμως παράλληλα και ανασφάλειας περί το εάν οι ελπίδες υλοποιηθούν. Η ανασφάλεια και αβεβαιότητα δεν αναφέρονται μόνον στα τρία ή πέντε πρώτα χρόνια της δραστηριοποίησης του νέου επαγγελματία, για όσο χρόνο δηλαδή ισχύει η ολική ή μερική απαλλαγή από το επίμαχο τεκμήριο: Αναφέρεται συνολικά στην επαγγελματική τους πορεία. Διότι όταν ξεκινά κανείς την επαγγελματική του πορεία, δεν θεωρεί δεδομένη την επιτυχία ούτε στον πρώτο, ούτε στον πέμπτο, ούτε στον δέκατο ή στον εικοστό χρόνο της δραστηριοποίησής του.

Ενώ όμως η πορεία του νέου επαγγελματία προς την επιτυχία δεν είναι καθόλου βέβαιη, αυτό που είναι βέβαιο υπό το καθεστώς του άρθρου 28Α ΚΦΕ είναι ότι **θα φορολογείται σαν να έχει επιτύχει**. Είναι προφανές ότι η βεβαιότητα της φορολογίας σε συνδυασμό με την αβεβαιότητα της επιτυχούς του επαγγελματικής πορείας αποτελεί **καταστροφικό** συνδυασμό συνθηκών για τη διάθεση του νέου επαγγελματία να δραστηριοποιηθεί επαγγελματικά στην Ελλάδα: Η μετανάστευση, την οποία στις σημερινές κοινωνικές και θεσμικές (συμμετοχή της Ελλάδας στην ΕΕ) συνθήκες οι νέοι έχουν ούτως ή άλλως ως ευχερή επιλογή, θα λάβει **πολύ ισχυρότερη ώθηση** επί τη βάσει αυτού που ο νέος επαγγελματίας αισθάνεται ως φορολογική μέγγενη.

Ο δεύτερος λόγος είναι ότι οι δύο ως άνω διατάξεις των άρθρων 28Α παρ. 6 και περ β και 28Γ παρ. 1 ΚΦΕ εξουδετερώνουν η μία την άλλη: Σπάνια δραστηριοποιείται ένας νέος επαγγελματίας στην ελεύθερη αγορά κατά τα πρώτα του χρόνια. Σχεδόν πάντα επιλέγει να εργαστεί για μερικά χρόνια υπό το καθεστώς του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ ΚΦΕ, προς το οποίο παραπέμπει η διάταξη του άρθρου 28Γ παρ. 1 ΚΦΕ, ήτοι στο καθεστώς που είναι γνωστότερο στην καθομιλουμένη ως «μπλοκάκι» και στο οποίο ο νέος επαγγελματίας εργάζεται ως βοηθός εκπληρώσεως αρχαιότερου και ήδη καθιερωμένου στην αγορά επαγγελματία. Η καθαυτό δραστηριοποίηση στην ελεύθερη αγορά επέρχεται συνήθως μετά από

κάποια χρόνια δραστηριοποίησης υπό καθεστώς βοηθού εκπληρώσεως άλλου επαγγελματία. Έως τότε όμως έχει **ήδη αναλωθεί** εν πολλοίς ή πλήρως η τριετία-πενταετία που προβλέπει το άρθρο 28Γ παρ. 1. Ως εκ τούτου, ο νέος επαγγελματίας μέλλει να εισέλθει στο καθεστώς του πράγματι 'ελεύθερου' επαγγελματία **χωρίς** να έχει στην πράξη ουδεμία μεταβατική περίοδο χάριτος από το τεκμήριο του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ. Αντιθέτως, είναι πιθανόν να έχει προλάβει ήδη να υπερβεί τη εξαετία ή και τη **δωδεκαετία** ως βοηθός εκπληρώσεως άλλου επαγγελματία και ως εκ τούτου να θεωρείται ότι πρέπει να φορολογηθεί και για την προσαύξηση 10% έως 30% λόγω «τριετιών».

Υπό τις συνθήκες αυτές είναι φανερό ότι ο νέος επαγγελματίας θα έχει ισχυρότατο κίνητρο για να επιλέξει τη **μετανάστευση**, αντί να εισέλθει σε ένα πεδίο επαγγελματικής αβεβαιότητας με μόνη βεβαιότητα την υψηλότερη φορολόγησή του, είτε πετύχει είτε όχι: Αυτό που βλέπει ως **βέβαιο** ο νέος επαγγελματίας, είναι επιβαρύνσεις που σε βάθος έξι ετών από την αρχική του έναρξη θα φθάσουν τα 1.427,40 € ή όσο θα είναι τότε αναλόγως με την αύξηση του κατώτατου μισθού ως **ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση**, πλέον 3.618,24 € ασφαλιστικές εισφορές,<sup>60</sup> ήτοι σύνολο **5.045,64 €** κατ' έτος, «βρέξει-χιονίσει», χώρια τα επαγγελματικά έξοδα για ενοίκιο γραφείου κλπ. Σύνολο ετήσιων επιβαρύνσεων που θα φθάσει τα 5.766,36 €, όταν ο νέος επαγγελματίας ξεπεράσει τη 12ετία: Το «εισιτήριο» του ελεύθερου επαγγέλματος μοιάζει πανάκριβο και επικίνδυνο για τους νέους, η δε πολιτεία, αντί να φροντίσει να μειώσει τη βεβαιότητα τέτοιων βαρών, φροντίζει για το ακριβώς αντίθετο.

Αν ο καθιερωμένος στην αγορά αυτοαπασχολούμενος διστάσει ίσως να καταστρέψει τη σταδιοδρομία του μεταναστεύοντας για να αποφύγει την υπερφορολόγηση κατ' άρθρο 28Α ΚΦΕ, ο νέος επαγγελματίας που δεν έχει ακόμη καθιερωθεί, δεν θα διστάσει να επιλέξει **φιλικότερο** φορολογικό καθεστώς για την επαγγελματική του δραστηριοποίηση.

Η ευνόηση εκ μέρους του νομοθέτη μιας τέτοιας ούτως ή άλλως υπαρκτής ροπής προς τη μετανάστευση της νέας γενιάς, όπως σαφέστατα απορρέει κατά τα ανωτέρω με βάση τα **δεδομένα της κοινής πείρας**, δεν κλονίζει μόνον, επί πραγματολογικού επιπέδου, τη δημογραφική επιβίωση της χώρας, αλλά και επί δικαιοκτικού επιπέδου, αντίκειται στο άρθρο 21 παρ. 3 του Συντάγματος, που ορίζει ως ειδική υποχρέωση του κράτους την προστασία της **νεότητας**. Στην υποχρέωση αυτή σαφώς περιλαμβάνεται

---

<sup>60</sup> Βλ. σχετικώς παραπάνω, υποσημείωση 13

και η προστασία της δυνατότητας επαγγελματικής ανάπτυξης των νέων στο περιβάλλον της ελλαδικής έννομης τάξης.

Και εξ αυτού του λόγου αντίκειται, συνεπώς, το καθεστώς του άρθρου 28Α ΚΦΕ στο ελληνικό Σύνταγμα.

## **XII. Ολοσχερώς αντισυνταγματική η ανοικτός δηλωθείσα, βαθύτερη τελεολογία του άρθρου 28Α ΚΦΕ**

Ήδη αναλύθηκε παραπάνω<sup>61</sup> ότι οι υπερβολικά επαχθείς ρυθμίσεις του άρθρου 28Α ΚΦΕ θα σπρώξουν μεγάλο μέρος των οικονομικά πιο αδύναμων αυτοαπασχολούμενων, που δεν θα μπορέσουν να αντέξουν το οικονομικό βάρος των νέων διατάξεων, προς την παραοικονομία, ήτοι προς την ολοκληρωτικά αδήλωτη οικονομική δραστηριότητα, που δεν συλλαμβάνεται από καμία μέθοδο τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος, ενώ παράλληλα ενδέχεται να απολαμβάνει και κρατικής οικονομικής **στήριξης** με διάφορες μορφές επιδομάτων, όπως άλλωστε συμβαίνει σε πολλές ελληνικές κοινωνικές ομάδες που παραδοσιακά δραστηριοποιούνται στο πεδίο της παραοικονομίας (ιδίως, Ρομά). Η δε εξώθηση μέρους των επαγγελματιών προς την παραοικονομία δεν είναι μονοσήμαντο ζήτημα, με την έννοια ότι, εκτός από σαφή περιορισμό της αποτελεσματικότητας του νέου θεσμού εξαιτίας των ίδιων των ρυθμίσεών του, θέτει και ένα άλλο σημαντικότερο ζήτημα:

Στο προδικαικό ερώτημα που οδήγησε στη θεσμοθέτηση του άρθρου 28Α ΚΦΕ «πως ζεις με λιγότερα από τον κατώτατο μισθό» απάντηση δεν πρέπει να δώσουν μόνον οι ελεύθεροι επαγγελματίες, αλλά και **πλήθος ακόμη** μισθωτών που εργάζονται σε καθεστώς μερικής απασχόλησης, ανέργων και πάσης φύσεως επιδοματούχων της ελλαδικής κοινωνίας, που εισπράττουν δια των επιδομάτων σαφώς κατώτερες αποδοχές από τον ελάχιστο μισθό. Το ερώτημα όμως του «πως ζεις με λιγότερα» επελέγη να έχει νομοθετική αντιμετώπιση μόνον για την κατηγορία εκείνη πολιτών, που **δηλώνουν** επισήμως την αυτοαπασχόλησή τους, όταν τα δεδομένα της κοινής πείρας υποδηλώνουν ότι μέγα πλήθος επιδοματούχων πολιτών δραστηριοποιείται επαγγελματικά στο χώρο της παραοικονομίας, χωρίς καθόλου να δηλώνει την οικονομική του αυτή δραστηριότητα.

Παράλληλα και, ταυτόχρονα, αντίστροφα, τίθεται το ερώτημα, για ποιο λόγο το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα εφαρμόστηκε αποκλειστικά σε φυσικά πρόσωπα, ενώ **όμοια** προβλήματα φοροδιαφυγής της ανεξάρτητης

---

<sup>61</sup> Βλ. παραπάνω, υποκεφάλαιο ΙΧ της παρούσας.

οικονομικής δραστηριότητας εμφανίζονται χωρίς ουσιώδεις διαφορές τουλάχιστον στη μικρή και μεσαία **εταιρική** οικονομική δραστηριότητα.

Τέλος και ίσως σημαντικότερο όλων: Διεθνώς δεν υπάρχει ουδεμία προσπάθεια αντιμετώπισης της λεγόμενης «μικρής» φοροδιαφυγής που φέρεται να επιχειρεί να αντιμετωπίσει ο θεσμός του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος. Αντιθέτως, οι διεθνείς προσπάθειες που συντονίζονται από τον ΟΟΣΑ εστιάζουν **αποκλειστικά** στη φοροδιαφυγή και στη φοροαποφυγή των πολυεθνικών επιχειρήσεων,<sup>62</sup> ενώ δεν είναι δυνατόν να ευρεθεί η **παραμικρή** διεθνής προσπάθεια αντιμετώπισης της «μικρής» φοροδιαφυγής.

Τα ερωτήματα αυτά, σε συνδυασμό με τη συνύπαρξη, παράλληλα με το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα, τριών ακόμη τεκμαρτών φορολογιών με δυσβάστακτο σωρευτικό φορολογικό βάρος,<sup>63</sup> θέτουν το περαιτέρω ερώτημα, εάν η πραγματική τελεολογία του άρθρου 28Α ΚΦΕ είναι **όντως** η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής των «μικρών» επαγγελματιών.

Η διερεύνηση μιας τέτοιας περίπτωσης ως αυτοτελούς λόγου ασυμβατότητας της υπό εξέταση ρύθμισης με το Σύνταγμα δεν ευρίσκεται στο χώρο της υπόθεσης, διότι προβεί σε **ρητές σχετικές δημόσιες δηλώσεις** ο καθ' ύλην αρμόδιος, τότε υφυπουργός Οικονομικών, κ. Χάρης Θεοχάρης.

Συγκεκριμένα, στις 4 Δεκεμβρίου 2023 και λίγες ημέρες πριν από την ψήφιση του νόμου 5073/2023, που εισήγαγε το άρθρο 28Α στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο κ. Θεοχάρης δήλωσε τα ακόλουθα σε συνέντευξη στην οικονομική ιστοσελίδα «Οικονομικός Ταχυδρόμος»:<sup>64</sup>

*«Υφυπουργός: [...] Ερχόμαστε με αυτό το σύστημα, το οποίο πραγματικά χτυπά και τις δύο μεριές. Δηλαδή τι κάνει; Λέει ότι, κύριοι από δω και μπρος όπως θα έκανες και σε μια επιχείρηση η οποία είναι συνεχώς ζημιογόνα και κάποια στιγμή με το που φας το κεφάλαιο ή θα την ανακεφαλαιοποιήσεις ή θα την κλείσεις έτσι ουσιαστικά αναγκάζουμε και την ατομική επιχείρηση ή*

<sup>62</sup> Βλ. χαρακτηριστικά για τις διεθνείς υπό τον ΟΟΣΑ μεταρρυθμίσεις των Πυλώνων Ένα και Δύο την περιεκτική περίληψη: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-oecd-pillar-1-and-pillar-2-international-taxation-reforms> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024), που στην Ε.Ε. έχουν εν μέρει υλοποιηθεί με την Οδηγία 2022/2523/ΕΕ, που ενσωματώθηκε στην Ελλάδα με τον νόμο 5100/2024: Όπως γίνεται σαφές από το άρθρο 2 του νόμου, αυτός εφαρμόζεται μόνον σε επιχειρήσεις με ενοποιημένο κύκλο εργασιών άνω των 750 εκατομμυρίων € κατ' έτος.

<sup>63</sup> Βλ. αναλυτικά παραπάνω, κεφάλαιο II της παρούσας.

<sup>64</sup> Βλ. αναλυτικώς την από 4-12-2024 συνέντευξη στον Οικονομικό Ταχυδρόμο, με τίτλο: «Χ. Θεοχάρης: Θέλουμε να στραφούμε σε πιο οργανωμένες εταιρικές μορφές από τις ατομικές επιχειρήσεις» στη διεύθυνση: <https://www.ot.gr/2023/12/04/oikonomia/podcast-vavel-x-theoxaris-theloume-na-strafoume-se-pio-organomenes-etairikes-morfes-apo-tis-atomikes-epixeiriseis/> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

τον ελεύθερο επαγγελματία να ξανασκεφτεί πόσο αξίζει να συνεχίσει σε αυτό το δρόμο. Γιατί ουσιαστικά τι λέμε; Λέμε ότι η δουλειά που κάνεις αξίζει κατ' ελάχιστο τον κατώτατο μισθό. Αξίζει όσο ο υπάλληλος, γιατί στην ατομική επιχείρηση δουλεύεις. Δεν είσαι ο μόνος που κάθεται και στους υπαλλήλους σου και παίρνεις μέρισμα και εσείς στην καρέκλα. Εφόσον λοιπόν δουλεύεις αυτή η δουλειά πρέπει να αμείβεται και αν είχες έναν υπάλληλο διαχειριστή θα το πλήρωνες. Πόσο θα τον πλήρωνες; Πάμε να βάλουμε ένα αντικειμενικό τρόπο να πούμε πόσο θα πλήρωνες αυτόν τον υπάλληλο, πόσο θα ζητούσες εσύ να το κάνεις στην εταιρεία κάποιου άλλου; Τον κατώτατο μισθό προφανώς, το μισθό του υπαλλήλου σου. Δεν μπορεί ο διαχειριστής της εταιρείας να παίρνει λιγότερα από τον υπάλληλο και ανάλογα την πολυπλοκότητα της επιχείρησης, δηλαδή τον τζίρο της και τους υπαλλήλους που έχει. Πόσο δύσκολη είναι η δουλειά που έχεις να κάνεις, αυξάνει και αντίστοιχα.

**Δημοσιογράφος:** Υπάρχει και ένα μίνι ξεκαθάρισμα [!].

**Υφυπουργός:** Αυτή είναι λοιπόν η λογική [!].<sup>65</sup>

**Δημοσιογράφος:** Να σκεφτώ αν είμαι βιώσιμος<sup>66</sup> και αν δεν είναι βιώσιμος, μήπως να πάω κάπου αλλού;

**Υφυπουργός:** Ή να κάνω και μια επιχείρηση να συγχωνευτώ, να συνεργαστώ με κάποιον άλλον. Όλη αυτή την τετραετία – πενταετία η Νέα Δημοκρατία έχει συνειδητά δώσει και κίνητρα συγχωνεύσεων και μεγαλώματος και εξωστρέφειας. Όλα αυτά δεν γίνονται όταν υπάρχει πολύ μικρό μέγεθος, άρα θέλουμε να στραφούμε προς πιο οργανωμένες μορφές, εταιρικές και επαγγελματικές, γιατί αυτό είναι καλό και για αυτούς που τις κάνουν. Είναι καλό και για την ευρύτερη οικονομία. Συνεπώς αυτό που λέμε λοιπόν είναι ότι κάθε χρόνο η αξία της δουλειάς σου είναι κατ' ελάχιστον τόση άρα σε αυτή τη δουλειά δεν μπαίνουν έξοδα. Και πρέπει να φορολογηθείς κατ' ελάχιστον με αυτό. Εάν όμως τα έσοδα – έξοδά σου βγάλουν μεγαλύτερο κέρδος, προφανώς φορολογείσαι με τα έσοδα έξοδα. Αν είσαι παραπάνω από αυτό φορολογείσαι με τα έσοδα – έξοδα. Για αυτό και εάν μπει μέσα μια χρονιά που είναι λογικό, φορολογείσαι μεν για το μισθό σου, βάλτε το σε εισαγωγικά, εκείνη τη χρονιά, αλλά αυτή η ζημιά μεταφέρεται, δεν θεωρείται ανειλικρινής. Του χρόνου αν έχεις κέρδη

<sup>65</sup> Στο αυτούσιο ηχητικό της συνέντευξης (ο.π., υποσημείωση 64), ακούγεται καθαρά ως απάντηση μετά τη λέξη «ξεκαθάρισμα» του δημοσιογράφου και το καταφατικό μόριο «ναι» από τον κ. Θεοχάρη, στο -15:03 του ηχητικού, χωρίς να έχει καταγραφεί το «ναι» στην απομαγνητοφώνηση.

<sup>66</sup> Στο ηχητικό της συνέντευξης στο -15:00 περίπου (ο.π., υποσημείωση 64), αμέσως μετά τη λέξη «βιώσιμος» του δημοσιογράφου, ο υφυπουργός εκφέρει και ένα έντονο «Μπράβο!» ως επιδοκιμασία, που δεν έχει απομαγνητοφωνηθεί.

*αφαιρείται από τα κέρδη σου και φορολογείσαι κατά τι λιγότερο επειδή είχες μια ζημία φέτος. Δεν είναι τεκμήριο ανειλικρίνειας [!] όπως είναι το τεκμήριο διαβίωσης, το τεκμήριο διαβίωσης λέει, εσύ μεγάλε ζεις, αλλιώς και μας τα λες διαφορετικά.»*

Στην παραπάνω συνέντευξη ο αρμόδιος για το νόμο 5073/2023 υφυπουργός: **α)** Ρητώς συμφωνεί με τον δημοσιογράφο στην έκφραση «να γίνει ένα μίνι ξεκαθάρισμα» απαντώντας ευθέως ότι «αυτή είναι η λογική», **β)** Συμφωνεί επίσης με τον δημοσιογράφο στη φράση του «Να σκεφτώ αν είμαι βιώσιμος και αν δεν είναι βιώσιμος, μήπως να πάω κάπου αλλού» συνεχίζοντας και συμπληρώνοντας μάλιστα τη σκέψη του δημοσιογράφου με τη φράση «*Η να κάνω και μια επιχείρηση να συγχωνευτώ, να συνεργαστώ με κάποιον άλλον*». **γ)** Ρητώς δηλώνει ότι το υπό ψήφιση, τότε, ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα «[δ]εν είναι τεκμήριο ανειλικρίνειας όπως είναι το τεκμήριο διαβίωσης».

Είναι κυρίως με την τρίτη ως άνω αναφερόμενων φράσεων που ο αρμόδιος υφυπουργός οικονομικών ρητώς δηλώνει ότι το ελάχιστο τεκμαιρόμενο εισόδημα **ουδεμία αληθή φορολογική τελεολογία είχε ποτέ** για τον ιστορικό νομοθέτη, όπως αντιθέτως είχε και έχει το τεκμήριο διαβίωσης του άρθρου 31 ΚΦΕ. Με τις άλλες δύο, πρώτες φράσεις, ο αρμόδιος υφυπουργός δηλώνει δε ανοικτά ότι τελεολογία του νόμου είναι «ένα μίνι ξεκαθάρισμα», «να πάει κάπου αλλού» ο αυτοαπασχολούμενος «αν δεν είναι βιώσιμος», «ή να [...] συγχωνευτεί, να συνεργαστεί με κάποιον άλλον». Ή άλλως, η **φορολογική εξόντωση** των αυτοαπασχολούμενων.

Ιδωμένες υπό τις ποικίλες στρεβλώσεις που ήδη αναλύθηκαν παραπάνω, είναι προφανές ότι η συνέντευξη του αρμοδίου υφυπουργού για τους στόχους αυτούς του άρθρου 28Α ΚΦΕ είναι πολύ πιο **ειλικρινής** από τις διαρροές περί δήθεν<sup>67</sup> χαμηλών φορολογικών εσόδων από τους αυτοαπασχολούμενους, οι οποίες ενδεχομένως να είχαν ως στόχο να εμπεδώσουν την κοινωνική αποδοχή ενός νομοσχεδίου, την αληθή στόχευση του οποίου ομολόγησε όμως ο ίδιος ο αρμόδιο υφυπουργός Οικονομικών στην ως άνω, από 4-12-2023 συνέντευξή του.

Η παραπάνω τελεολογία του ιστορικού νομοθέτη αντίκειται καταφανώς τόσο στο άρθρο 5 παρ. 1 Σ, που προστατεύει μεταξύ άλλων την οικονομική ελευθερία, όσο και στο άρθρο 12 παρ. 1 Σ περί του δικαιώματος του συνεταιρίζεσθαι. Το άρθρο 5 παρ. 1 Σ προβλέπει ότι κάμπτεται μόνον όταν η άσκηση της ελευθερίας «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων» ή «παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη». Είναι προφανές ότι η

<sup>67</sup> Βλ. αναλυτική αντίκρουση ενός ενδεικτικού τέτοιου δημοσιεύματος παραπάνω, υποσημείωση 6.

τελεολογία που ρητά αναφέρει ο κ. Θεοχάρης παραπάνω δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 5 παρ. 1 Σ. Το δε άρθρο 12 παρ. 1 Σ προστατεύει όχι μόνον την ελευθερία του συνεταιρίζεσθαι, αλλά και την ελευθερία του **μη συνεταιρίζεσθαι**, όπως προκύπτει εξ αντιδιαστολής από το άρθρο 12 παρ. 5 Σ που προβλέπει ειδικές μόνον εξαιρέσεις δημιουργίας αναγκαστικών αγροτικών κλπ. συνεταιρισμών.

Σε κάθε περίπτωση, η **φορολογική εξόντωση** («μίνι ζεκαθάρισμα») των «μη βιώσιμων» επαγγελματιών, προκειμένου αυτοί να συνεταιριστούν ή να «κάνουν κάτι άλλο», ουδόλως εμπίπτει στις συνταγματικά επιτρεπτές εξαιρέσεις της οικονομικής ελευθερίας και του δικαιώματος του συνεταιρίζεσθαι.

Ως εκ περισσού, αξίζει να αναφερθεί ότι, παρά το ότι στην Ελλάδα έχει επικρατήσει ως κλισέ από τη μνημονιακή περίοδο που συνεχίζει να ευρίσκει απήχηση έως σήμερα ότι η Ελλάδα έχει υπερβολικά μεγάλο αριθμό ελευθέρων επαγγελματιών,<sup>68</sup> οι διεθνείς εξελίξεις είναι και σε αυτό το ζήτημα όλως διαφορετικές, διότι η ατομική αυτοαπασχόληση **κερδίζει έδαφος** διεθνώς, παρουσιάζοντας απτά θεωρητικά και πρακτικά πλεονεκτήματα. Σύμφωνα με έκθεση της παγκοσμίου φήμης συμβουλευτικής εταιρίας McKinsey,<sup>69</sup> η τάση στις ΗΠΑ, που κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας αποτελεί προάγγελο αντίστοιχων εξελίξεων και στις λοιπές ανεπτυγμένες οικονομίες, είναι η σαφής **αύξηση** του ποσοστιαίου και του απόλυτου αριθμού των αυτοαπασχολούμενων: Από 27% του εργατικού δυναμικού το 2016 έφθασαν στο 36% το 2022. Σύμφωνα δε με άλλη δημοσίευση της ίδιας εταιρίας,<sup>70</sup> που αξιολογεί τα

---

<sup>68</sup> Βλ. χαρακτηριστικά το από 14-11-2020 «Σχέδιο Ανάπτυξης για την Ελληνική Οικονομία» που κατήρτισε η λεγόμενη «Επιτροπή Πισσαρίδη», όπως παρατίθεται στην κυβερνητική ηλεκτρονική διεύθυνση: [https://www.government.gov.gr/wp-content/uploads/2020/11/growth\\_plan\\_2020-11-23\\_1021.pdf](https://www.government.gov.gr/wp-content/uploads/2020/11/growth_plan_2020-11-23_1021.pdf) (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024). Στη σελίδα 228 της έκθεσης αυτής αναφέρεται η χαρακτηριστική φράση: «*Η κυριαρχία μονοπρόσωπων και πολύ μικρών επιχειρήσεων αποτελεί κυρίαρχο και προβληματικό χαρακτηριστικό, καθώς η παραγωγικότητα στις επιχειρήσεις αυτές είναι γενικά χαμηλή.*». Το ότι πάντως ο μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων είναι δήθεν πρόβλημα είναι περισσότερο ατεκμηρίωτη δοξασία παρά αυταπόδεικτη δήθεν πραγματικότητα, αποδεικνύεται από την ίδια Έκθεση, η οποία αμέσως μετά την παραπάνω φράση αναφέρει ότι σε πολλούς τομείς της οικονομίας, όπως η υψηλή τεχνολογία, το λιανικό εμπόριο, ο τουρισμός, η εστίαση, ο πολιτισμός και η ψυχαγωγία, η παρουσία μικρών επιχειρήσεων έχει ευεργετικά χαρακτηριστικά για την οικονομία.

<sup>69</sup> Βλ. την από 23-8-2022 παρουσίαση της έκθεσης στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.mckinsey.com/featured-insights/sustainable-inclusive-growth/future-of-america/freelance-side-hustles-and-gigs-many-more-americans-have-become-independent-workers> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

<sup>70</sup> Βλ. το από 2 Αυγούστου 2023 άρθρο με τίτλο «What is the gig economy?», στην ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.mckinsey.com/featured-insights/mckinsey-explainers/what-is-the-gig-economy> (τελευταία πρόσβαση: 6 Ιουλίου 2024).

αποτελέσματα της μελέτης του 2022, τα πλεονεκτήματα της αυτοαπασχόλησης είναι τα εξής:

- α) Οι αυτοαπασχολούμενοι κερδίζουν περισσότερο.
- β) Η αυτοαπασχόληση τους προσφέρει ευελιξία και αυτονομία, που δεν υπάρχει στη μισθωτή εργασία.
- γ) Προσφέρει περισσότερη ευχαρίστηση από τη μισθωτή εργασία<sup>71</sup>.
- δ) Παρέχει στην οικονομία πλειάδα διαθέσιμων ειδικών, μειώνοντας την ανάγκη μόνιμου προσωπικού και συναφή με την απασχόληση μόνιμου προσωπικού κόστη.
- ε) Η μείωση κόστους αυξάνει τη δυνατότητα ίδρυσης νέων επιχειρήσεων, πράγμα που αποτελεί βασικό μέσο προώθησης της καινοτομίας.
- στ) Τα παραπάνω σημαίνουν περαιτέρω ότι αυξάνεται η δυνατότητα πρόσβασης των επιχειρήσεων σε νέες αγορές.
- ζ) Οι μεγάλες επιχειρήσεις δεν στερούνται το εξειδικευμένο αυτό προσωπικό, καθώς προσαρμόζονται στις νέες συνθήκες και προσφεύγουν στις υπηρεσίες αυτοαπασχολουμένων.

Σε αυτά πρέπει να προστεθεί και το ότι, από τη στιγμή που οι αυτοαπασχολούμενοι είναι πιο ευχαριστημένοι με την εργασία τους στο καθεστώς που οι ίδιοι ελεύθερα επέλεξαν, αυξάνεται ταυτόχρονα σημαντικά εξ αυτού του λόγου και η **παραγωγικότητά τους**.

Τα παραπάνω σημαίνουν ότι οι προδικαικές παραδοχές της Έκθεσης Πισσαρίδη που ερμηνεύθηκαν αυθαιρέτως από τον ιστορικό νομοθέτη ως δήθεν αναγκαιότητα φορολογικής εξόντωσης («ξεκαθάρισμα») των «μη βιώσιμων» αυτοαπασχολουμένων κατά την ως άνω συνέντευξη του υφυπουργού Οικονομικών και στις οποίες βάσισε ο ιστορικός νομοθέτης του άρθρου 28Α ΚΦΕ την εισαγωγή των συγκεκριμένων διατάξεων **έχουν ισχυρό διεθνή αντίλογο** τόσο επί θεωρητικής – οικονομολογικής βάσεως, όσο και επί απτών δεδομένων που προκύπτουν από την εμπειρία της πιο ανεπτυγμένης οικονομίας του πλανήτη (ΗΠΑ).

Προκύπτει ότι η συνταγματικότητα των ρυθμίσεων του άρθρου 28Α ΚΦΕ δεν πρέπει να εξεταστεί ως μια συνήθης, κατά το παρελθόν, απόπειρα τεκμαρτής φορολόγησης των αυτοαπασχολουμένων, αφού η ασυνήθης αυστηρότητα και το στα όρια του παραλόγου άγχος των διατάξεών της αποδεικνύει ότι δεν αποτελεί σύστημα σύλληψης της φορολογητέας ύλης. Αντιθέτως, η φορολογική αυτή ρύθμιση διέπεται από αλλότρια και ευθέως αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 1 και 12 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος στόχους.

---

<sup>71</sup> Κατά λέξη στο άρθρο της υποσημείωσης 70: «because they enjoy what they do».



**Συμπερασματικώς:**

1) Η πραγματική επιβάρυνση των αυτοαπασχολουμένων από τις διατάξεις του άρθρου 28Α παρ. 2 ΚΦΕ είναι μη συγκρίσιμη με την επιβάρυνση του υποτιθέμενου από το νομοθέτη μεγέθους αναφοράς του ελάχιστου νόμιμου μισθού, εάν ληφθούν υπόψη οι λοιπές τεκμαρτές επιβαρύνσεις του εισοδήματος των αυτοαπασχολουμένων, οι διαφορές περί τις επιβαρύνσεις με εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και η προσήλωση της κοινής πείρας των εξωτερικών παρατηρητών στα ακαθάριστα έσοδα των ατομικών επιχειρήσεων. Η φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει είναι τόσο υψηλή, συγκριτικά με το ισοδύναμα επιβαρυνόμενο εισόδημα των λοιπών φορολογουμένων, που ο υπό εξέταση θεσμός καθίσταται απολύτως ασύμβατη με το Σύνταγμα, υπό το βασικό νομολογιακό κριτήριο εξέτασης της συμφωνίας των τεκμαρτών φορολογιών με το Σύνταγμα, ήτοι τα δεδομένα της κοινής πείρας.

2) Τα παραπάνω ισχύουν πολύ περισσότερο για την επιπλέον προσαύξηση της φορολογητέας ύλης με ποσά που προκύπτουν αποκλειστικά από τη σύγκριση των εισοδημάτων του εκάστοτε φορολογουμένου με τα εισοδήματα τρίτων προσώπων, ακόμη κι αν τα πρόσωπα αυτά σχετίζονται οικονομικώς με τον φορολογούμενο, όπως είναι οι εργαζόμενοι και οι συνάδελφοι του αυτοαπασχολούμενου φορολογούμενου.

3) Οι διαδικασίες αμφισβήτησης του ελάχιστου τεκμαιρόμενου εισοδήματος που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 28Α παρ. 3 και 4 ΚΦΕ δεν μπορούν να θεραπεύσουν την έλλειψη συμβατότητας των υπό εξέταση τεκμαρτών επιβαρύνσεων με τα δεδομένα της κοινής πείρας για τον κύριο λόγο ότι απαιτείται πρωτίστως να συνάδουν οι τεκμαρτές επιβαρύνσεις με τα δεδομένα της κοινής πείρας. Σε κάθε περίπτωση, οι διαδικασίες αυτές δεν επιτυγχάνουν την ισορροπία που επιτύγχαναν παλαιότερες διαδικασίες αμφισβήτησης, με σοβαρότερο στοιχείο ασυμβατότητας με την αρχή του κράτους δικαίου τη ρητή πρόβλεψη, σε βαθμό σχεδόν απειλητικής εξαγγελίας, της δυνατότητας *reformatio in peius* του εισοδήματος του φορολογουμένου κατά την εξέταση του αιτήματος ελέγχου, που θέτει η παρ. 4 ως προϋπόθεση αμφισβήτησης του τεκμηρίου.

4) Σύγχρονες τεχνολογικές και θεσμικές εξελίξεις, όπως η διεθνής ανταλλαγή οικονομικών πληροφοριών, ο περιορισμός των μετρητών και η άμεση ηλεκτρονική διαβίβαση των συναλλαγών στις φορολογικές αρχές,

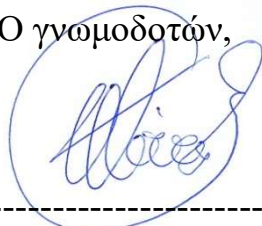
επιτρέπουν αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής σε εξατομικευμένο επίπεδο, χωρίς αχρείαστες νομοθετικές γενικεύσεις.

5) Δεν υπάρχουν σήμερα συνθήκες κρίσης ή δημοσιονομικής ανάγκης, στο πλαίσιο των οποίων δικαιολογούνται κατά το παρελθόν, πολιτικώς αλλά και δικαικώς οι τεκμαρτές φορολογίες ως οιονεί εξαιρετικές ρυθμίσεις.

6) Η υπό εξέταση τεκμαρτή φορολογία απαγορεύει στην πράξη τη μερική απασχόληση, πλήττοντας υπέρμετρα και κατά παράβαση των οικείων συνταγματικών διατάξεων τη μητρότητα, καθώς και τη νεότητα, ωθώντας μάλιστα τους επίδοξους νέους επαγγελματίες να ακολουθήσουν την οδό της μετανάστευσης.

7) Η αληθής τελεολογία του άρθρου 28Α ΚΦΕ είναι, κατά ρητή δήλωση του αρμόδιου υφυπουργού Οικονομικών τις ημέρες ψηφίσεως του οικείου νομοσχεδίου, όχι η σύλληψη διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης, αλλά το «μίνι ξεκαθάρισμα» των «μη βιώσιμων» επαγγελματιών. Υπό αυτή τη ρητώς εκπεφρασμένη δημοσίως τελεολογία, περιττεύει ολωσδιόλου η εξέταση της συμβατότητας της ρύθμισης υπό το πρίσμα της συνταγματικής νομολογίας παλαιότερων τεκμαρτών φορολογιών, οι δε επίμαχες διατάξεις καθίστανται προδήλως αντισυνταγματικές.

Ο γνωμοδοτών,



-----  
Γεώργιος Ι. Μάτσος  
Δ.Ν., Δικηγόρος