10/01/2024

Προκόπης Παυλόπουλος: Ένα αντισυνταγματικό φορολογικό τεκμήριο

/ Επικαιρότητα

Ο τέως Πρόεδρος της Δημοκρατίας, Ακαδημαϊκός και Επίτιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του ΕΚΠΑ κ. Προκόπιος Παυλόπουλος μετείχε την Τετάρτη 10 Ιανουαρίου 2024 σ' εκδήλωση που διοργάνωσε η Συντονιστική Επιτροπή Ελευθέρων Επαγγελματιών, Επιστημόνων, Επαγγελματοβιοτεχνών και Εμπόρων με θέμα: «Ζητήματα Συνταγματικότητας του νέου Φορολογικού Νόμου».

Η ομιλία του κ. Προκοπίου Παυλοπούλου είχε ως θέμα: «Ένα αντισυνταγματικό φορολογικό τεκμήριο: Το κατ' ουσίαν αμάχητο τεκμήριο των άρθρων 15 επ. του ν. 5073/2023» και επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Εισαγωγή

Με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 5073/2023 («*Μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και άλλες επείγουσες διατάξεις»)* προστέθηκε το άρθρο 28 Α στον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 4172/2013), με τίτλο: « *Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας*». Με τις διατάξεις αυτές, και με τις προσθήκες των άρθρων 16 και 17 του ν. 5073/2023, που αριθμούνται πλέον ως άρθρα 28 Β και 28 Γ του ΚΦΕ, θεσπίσθηκε νέο σύστημα τεκμαρτού υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας -εξαιρουμένου του εισοδήματος που προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα- το οποίο αποκτούν φυσικά πρόσωπα εν γένει. Από τα φυσικά αυτά πρόσωπα εξαιρούνται εκείνα, τα οποία αποκτούν εισόδημα από έως και τρεις εργοδότες, καθώς και εκείνα που παρουσιάζουν αναπηρία άνω του 80%.

Α. Το κατά τα ως άνω ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας -που τεκμαίρεται μέχρι του ποσού των 50.000 ευρώ- συναρτάται, κατ’ αρχήν, προς το ετήσιο ποσό του νομοθετημένου μικτού κατώτατου μισθού ή προς το ποσό, το οποίο αντιστοιχεί στις μικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου υπάλληλου που απασχολείται από το υπόχρεο φυσικό πρόσωπο και μέχρι ποσού 30.000 ευρώ. Το προμνημονευόμενο ποσό προσαυξάνεται έως 30% αναλόγως του χρόνου έναρξης της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποχρέου, ενώ σε αυτό προστίθεται:

1. Πρώτον, ποσό ίσο με το 10% της ετήσιας δαπάνης μισθοδοσίας και μέχρι ποσού 15.000 ευρώ.
2. Και, δεύτερον, ποσό που φθάνει στο 5% επί του ποσού, κατά το οποίο ο κύκλος εργασιών του υποχρέου υπερβαίνει τον μέσο ετήσιο κύκλο εργασιών του συνόλου των επιχειρηματιών που ασκούν την ίδια δραστηριότητα, λαμβανομένου υπόψη του Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας από την οποία αντλεί ο υπόχρεος τα υψηλότερα έσοδα.

Β. Εν συνεχεία καθορίζονται περιπτώσεις, η συνδρομή των οποίων επιτρέπει στον φορολογούμενο ν’ αμφισβητήσει το ελάχιστο τεκμαρτό ετήσιο εισόδημα.

1. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η στρατιωτική θητεία, η φυλάκιση, η νοσηλεία, η εγκυμοσύνη, οι φυσικές καταστροφές, η ανάκληση της άδειας λειτουργίας ή άσκησης επαγγέλματος, η απαγόρευση λειτουργίας καθώς και άλλοι λόγοι ανωτέρας βίας, οι οποίοι εμποδίζουν την άσκηση επιχειρηματικής

δραστηριότητας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Επιπροσθέτως, ορίζεται ότι το υπό τις προεκτεθείσες προϋποθέσεις τεκμαρτό εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό των εισοδημάτων, τα οποία οι υπόχρεοι αποκτούν από μισθωτή εργασία, σύνταξη ή αγροτική δραστηριότητα.

2. Εν τέλει δε προβλέπονται λοιπές περιπτώσεις μείωσης του τεκμαρτού εισοδήματος, κατά τα πρώτα έτη από την έναρξη της επαγγελματικής δραστηριότητας, για πολύτεκνους, για ανάπηρους άνω του 67%, για γονείς μονογονεϊκής οικογένειας με ανήλικα τέκνα, για γονείς με εξαρτώμενα τέκνα που έχουν αναπηρία και για πρόσωπα τα οποία ασκούν την δραστηριότητά τους και κατοικούν σε οικισμούς της ηπειρωτικής χώρας με πληθυσμό μικρότερο των 500 κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων.

Ι. Η θεμελιώδης αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος και τα « *προτάγματά* » της κατά την θέσπιση του εκάστοτε ισχύοντος φορολογικού συστήματος

Η συνταγματικότητα ή μη του φορολογικού τεκμηρίου για το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, που θεσπίζουν οι προμνημονευόμενες διατάξεις των άρθρων 15 επ. του ν. 5073/2023, κρίνεται πρωτίστως με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, σύμφωνα με τις οποίες: «*Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους* ». Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις αυτές συνιστούν θεμελιώδη συνιστώσα της γενικότερης αρχής της ισότητας κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Συντάγματος, γεγονός το οποίο πιστοποιεί και το ότι απαντώνται, έστω και με διαφορετική μορφή, σε όλα, ανεξαιρέτως, τα Ελληνικά Συντάγματα. Ειδικότερα, η αρχή έγινε με το άρθρο η΄ του «*Προσωρινού Πολιτεύματος της Ελλάδος*», του 1822 όπου οριζόταν ότι «*όλαι αι εισπράξεις πρέπει να διανέμωνται δικαίως εις όλας τας τάξεις και κλάσεις των κατοίκων, καθ' όλην την έκτασιν της Ελληνικής Επικρατείας*». Η ίδια ρύθμιση, με την προσθήκη του όρου «*αναλόγως*», υιοθετήθηκε και στο άρθρο ζ΄ του «*Νόμου της Επιδαύρου*» του 1823, ενώ η διάταξη του άρθρου 10 εδ. α΄ του «*Πολιτικού Συντάγματος της Ελλάδος*» του 1827 προέβλεπε ότι «*οι εισπράξεις διανέμονται εις όλους τους κατοίκους της Επικρατείας δικαίως, και αναλόγως της περιουσίας εκάστου*». Στο «*Σύνταγμα της Ελλάδος*» του 1844 το άρθρο 3 εδ. α΄ υιοθέτησε την διατύπωση εκείνη, η οποία βρίσκεται πλέον πλησιέστερα προς την οριστική διατύπωση που ακολούθησαν, με κάποιες φραστικές διακυμάνσεις, όλα τα μεταγενέστερα Συντάγματα -του 1864, του 1911, του 1927, του 1952 και του 1975- θεσπίζοντας τα εξής: «*Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του Νόμου και συνεσφέρουσιν αδιακρίτως εις τα δημόσια βάρη, αναλόγως της περιουσίας των*».

Α. Πτυχές του ρυθμιστικού περιεχομένου της κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών

Από την γραμματική, και ιδίως από την τελεολογική, ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος -με την επικουρία της ιστορικής και της συστηματικής ερμηνείας τους- προκύπτει ότι η αρχή της ισότητας σε ό,τι αφορά την κατανομή των δημόσιων βαρών οριοθετείται κανονιστικώς ως ακολούθως:

1. Κατά πρώτο, και κύριο, λόγο η ισότητα ενώπιον των δημόσιων βαρών συνιστά «*πυρηνική*» έκφραση της αναλογικής ισότητας. Ήτοι της ισότητας, η οποία επιβάλλει την ίση μεταχείριση ουσιωδώς όμοιων καταστάσεων αλλά και την άνιση μεταχείριση ουσιωδώς ανόμοιων καταστάσεων. Και τούτο διότι, και πάλι κατά την αναλογική της υπόσταση, η αρχή της ισότητας παραβιάζεται τόσο με την άνιση μεταχείριση ουσιωδώς όμοιων καταστάσεων όσο και με την ίση μεταχείριση ουσιωδώς ανόμοιων καταστάσεων. Δοθέντος ότι οι δύο τελευταίες καταλήγουν, εκ φύσεως και εξ ορισμού, όχι στην αναλογική ισότητα αλλά, όλως αντιθέτως, σ' ένα είδος «

ισοπεδωτικής» ισότητας, η οποία συνεπάγεται την αναίρεση στην πράξη του όλου ρυθμιστικού περιεχομένου της αρχής της ισότητας και έρχεται σ' ευθεία αντίθεση κατ' εξοχήν προς τα συστατικά στοιχεία του θεμελιώδους «*πυλώνα*» της Αντιπροσωπευτικής Δημοκρατίας, ήτοι του Κράτους Δικαίου και της Αρχής της Νομιμότητας.

2. Κατά δεύτερο λόγο, και συνακόλουθα, η κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών, κατά την ειδικότερη εκδοχή της που αφορά την επιβολή των φορολογικών βαρών, πρέπει, κατά την ρυθμιστική της πεμπτουσία, να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις συνταγματικώς -εν πολλοίς δε σύμφωνα και με τις αντίστοιχες διατάξεις του Ευρωπαϊκού Δικαίου- κατοχυρωμένες αρχές του Κράτους Δικαίου και της Νομιμότητας, των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, και ιδίως του κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 δικαιώματος αίτησης και παροχής δικαστικής προστασίας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου. Υπό το φως αυτών των ερμηνευτικών κατευθύνσεων, η κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών επιβάλλει, στο πλαίσιο εφαρμογής της αρχής της νομιμότητας ως προς την οργάνωση και εφαρμογή του εκάστοτε κανονιστικώς καθιερωμένου φορολογικού συστήματος, στην Νομοθετική Εξουσία και τις εξής ρυθμιστικές «*προδιαγραφές*»:

α) Οπωσδήποτε, η κατανομή των δημόσιων βαρών -άρα και η επιβολή των φόρων κάθε μορφής- εντάσσεται στον «*σκληρό πυρήνα*» της αρμοδιότητας των κρατικών οργάνων, και κατά κανόνα εκείνων της Εκτελεστικής Εξουσίας, όταν ασκούν δημόσια εξουσία προς επίτευξη των άκρως αναγκαίων για την εν γένει λειτουργία του Κράτους δημοσιονομικών στόχων. Κατά λογική θεσμική ακολουθία, αυτή η άσκηση δημόσιας εξουσίας νομιμοποιεί τ' αρμόδια για τον καταλογισμό των φόρων κρατικά όργανα, μεταξύ άλλων:

α1) Να επιβάλλουν, με μονομερείς διοικητικές πράξεις, τους αναλογούντες φόρους στα υπόχρεα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, προσδιορίζοντας, επίσης μονομερώς, την φορολογητέα ύλη και προβαίνοντας στους αναγκαίους, κατά κανόνα εκ των υστέρων, φορολογικούς ελέγχους με τα νομοθετημένα κατά περίπτωση μέσα.

α2) Να ενεργούν μονομερώς, εν ανάγκη δε και με τα θεσμοθετημένα μέσα νόμιμου δημόσιου καταναγκασμού -συμπεριλαμβανομένης της «*κορωνίδας* » του, της νόμιμης αναγκαστικής εκτέλεσης- τόσο για την «*αποκάλυψη* » της φορολογητέας ύλης όσο και για την είσπραξη των εντεύθεν καταλογιζόμενων φορολογικών βαρών.

β) Όμως, σε κάθε περίπτωση η υπ' αυτές τις μορφές άσκηση δημόσιας εξουσίας κατά τον υπολογισμό και την είσπραξη των αναλογούντων σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο φόρων πρέπει να συντελείται, όπως επισημάνθηκε, με πλήρη σεβασμό:

β1) Των επιταγών του Κράτους Δικαίου, της Αρχής της Νομιμότητας, των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, με βασικό οδηγό τις ρήτρες των διατάξεων του άρθρου 25 του Συντάγματος, ιδίως κατά την παρ. 1 αυτού.

β2) Συμπληρωματικώς δε και των επιταγών των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, οι οποίες κατοχυρώνουν το θεμελιώδες δικαίωμα αίτησης και παροχής δικαστικής προστασίας. Η οποία, για ν' ανταποκρίνεται και στην τελεολογική ερμηνεία των διατάξεων αυτών, πρέπει να διασφαλίζεται έτσι ώστε η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος ν' αποβαίνει, συνδυαστικώς, πλήρης, έγκαιρη και αποτελεσματική.

3. Κατά τρίτο λόγο, η υπό τις κατά τ' ανωτέρω προϋποθέσεις ιδίως γραμματική, τελεολογική και συστηματική ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος θέτει στα όργανα της Νομοθετικής και της Εκτελεστικής Εξουσίας και τους ακόλουθους περιορισμούς, κατά την εφαρμογή στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών σε ό,τι αφορά την κατανομή των κάθε είδους φορολογικών βαρών:

α) Αναμφιβόλως, τα όργανα αυτά, ασκώντας δημόσια εξουσία τόσο κατά τον μονομερή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των εντεύθεν αναλογούντων φόρων όσο και κατά την μονομερώς εκτελούμενη είσπραξή τους -και με μέσα δημόσιου καταναγκασμού- βρίσκονται σε καταφανώς υπέρτερη «*δυναμική* » θέση σε σχέση με τους φορολογουμένους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Θέση όμως η οποία οριοθετείται επακριβώς, κατά τα προεκτεθέντα, με θεσμικές μεθόδους και ουδόλως σημαίνει πως μπορεί να γίνει ανεκτή, καθ' οιονδήποτε τρόπο, η αυθαίρετη «*αξιοποίησή*» της εις βάρος των φορολογουμένων.

α1) Επέκεινα, η εν προκειμένω θεσμική «*πρόσθετη παρέμβαση*» των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, αναφορικά με το δικαίωμα υπεράσπισης ενώπιον των διοικητικών αρχών, ενισχύοντας τα επιχειρήματα του σεβασμού της προμνημονευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου -εδώ του φορολογούμενου

διοικουμένου- εμπεδώνει κανονιστικώς και την εξής συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή: Κατά την επιβολή των φορολογικών βαρών ισχύει, τουλάχιστον σε γενικές γραμμές, ένα «*τεκμήριο ειλικρίνειας*» του φορολογουμένου. Με την έννοια, ότι όσον αφορά τις κάθε είδους δηλώσεις του προς τις αρμόδιες κρατικές αρχές για τα φορολογητέα εισοδήματά του και, επομένως, για τον ad hoc προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης κάθε φορολογούμενος πρέπει να θεωρείται και ν' αντιμετωπίζεται, κατ' αρχήν, ως ειλικρινής. Και ναι μεν η ερμηνεία αυτή, που καταλήγει στην συναγωγή ενός είδους «*τεκμηρίου ειλικρίνειας*» του φορολογουμένου, μπορεί να φαντάζει εκ πρώτης όψεως «*καινοφανής*» και δυσχερώς εφαρμόσιμη στην φορολογική πράξη. Πλην όμως ανταποκρίνεται πλήρως στις βασικές επιταγές όλων των προμνημονευόμενων συνταγματικών αρχών, εφόσον το κανονιστικό τους περιεχόμενο αξιοποιείται ρυθμιστικώς δίχως «*εκπτώσεις*», οι οποίες ούτως ή άλλως αποβαίνουν υπέρ της κρατικής αυθαιρεσίας. Επιπροσθέτως, το ότι δίνει την εντύπωση του «*καινοφανούς*» οφείλεται όχι τόσο στην «*τολμηρή*» της ιδιοσυστασία αλλά στο ότι μέσα από χρόνιες παθογένειες καλλιεργείται μια θεσμικώς διαβρωτική νοοτροπία δήθεν υπεράσπισης ορισμένων «*αναγκαίων* » προνομίων του Κράτους. Προνομίων, τα οποία ουδόλως ανταποκρίνονται στις στοιχειώδεις επιταγές του Κράτους Δικαίου και της Αρχής της Νομιμότητας και τα οποία, όλως αντιθέτως, καταλήγουν να νομιμοποιούν «*υπογείως*» την αυθαιρεσία και την ανικανότητα συγκεκριμένων κρατικών οργάνων.

α2) Το τεκμήριο αυτό είναι βεβαίως μαχητό. Δοθέντος ότι είναι δυνατό ν' ανατραπεί μέσω των θεσμοθετημένων φορολογικών ελέγχων, τους οποίους μπορούν να διενεργήσουν τ' αρμόδια προς τούτο όργανα της Εκτελεστικής Εξουσίας σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Αυτονοήτως, οι έλεγχοι αυτοί επιβάλλεται να γίνονται κατά κανόνα a posteriori, ήτοι μετά την επιβολή του φόρου. Και τούτο διότι στόχος τους είναι να καταδείξουν, με βάση ακριβή και πλήρη στοιχεία που συγκεντρώνονται πάντοτε νομίμως κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας, ότι ο ελεγχόμενος φορολογούμενος παραβίασε in concreto, εμπράκτως, το τεκμήριο ειλικρίνειας, ιδίως όταν υπέβαλε την οικεία φορολογική του δήλωση.

α3) Με τον τρόπο αυτό δικαιολογείται πλήρως, από συνταγματική άποψη, και η αρμοδιότητα των κρατικών οργάνων να επιβάλλουν τις θεσμοθετημένες αυστηρές κυρώσεις στους μη ειλικρινείς φορολογουμένους, ιδίως καθ' ό μέτρο αφενός παραβίασαν την προς αυτούς εμπιστοσύνη του Κράτους κατά την κατανομή των δημόσιων βαρών. Και, αφετέρου, μέσω της ανειλικρίνειάς τους κατά την υποβολή των φορολογικών τους δηλώσεων συνέτειναν, εκ προθέσεως, έστω και εμμέσως στην μη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών. Με αποτέλεσμα άλλοι φορολογούμενοι, οι οποίοι συμπεριφέρθηκαν ειλικρινώς κατά νόμο, να επωμίζονται μεγαλύτερα από αυτούς φορολογικά βάρη, άρα με αποτέλεσμα οι ανειλικρινείς φορολογούμενοι να είναι υπαίτιοι για την διεύρυνση των φορολογικών ανισοτήτων

μεταξύ των μελών του κοινωνικού συνόλου. Κάτι το οποίο αντίκειται καταφανώς προς την κατά το Σύνταγμα αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών.

α4) Ας σημειωθεί, ότι μια τέτοια ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος -ως προς την, κατά την lato sensu φορολόγηση, εφαρμογή της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών- με βάση το τεκμήριο ειλικρίνειας του φορολογουμένου εμφανίζει και το ακόλουθο πλεονέκτημα: Όταν το Κράτος, μέσω των επιφορτισμένων για την επιβολή του φόρου και τους φορολογικούς ελέγχους οργάνων του, σέβεται στο ακέραιο την ειλικρίνεια των φορολογούμενων, τότε νομιμοποιείται a fortiori κατά το Σύνταγμα από την μια πλευρά να κάνει όσο το δυνατό πιο αυστηρούς και αποτελεσματικούς τους ελέγχους για την διαπίστωση της τυχόν ανειλικρίνειάς τους. Και, από την άλλη πλευρά, να επιβάλλει σε αυτούς όσο το δυνατό πιο αυστηρές κυρώσεις, οι οποίες μάλιστα μπορούν να επεκταθούν, έτι περαιτέρω, εκτός από το αμιγώς διοικητικό πεδίο σ' εκείνο του ποινικού δικαίου, δια της θεσμοθέτησης ανάλογων εγκλημάτων και αναλόγως αυστηρών ποινών.

β) Η υπό τις προεκτεθείσες προϋποθέσεις καθιέρωση του τεκμηρίου ειλικρίνειας του φορολογουμένου κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, οι οποίες καθιερώνουν την αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών, ενισχύει θεσμικώς και τα εξής συμπεράσματα αναφορικά με τις αρχές που πρέπει να διέπουν, κατά τις προβλέψεις του Συντάγματος, την επιβολή του αναλογούντος φόρου και την διεξαγωγή των φορολογικών ελέγχων:

β1) Δεν είναι συνταγματικώς ανεκτά τ' αμάχητα φορολογικά τεκμήρια. Δηλαδή τα τεκμήρια, μέσω των οποίων προκαθορίζεται, δίχως δυνατότητα νόμιμης ουσιαστικής αμφισβήτησης εκ μέρους του πληττόμενου φορολογουμένου, η φορολογητέα ύλη και, επέκεινα, ο οφειλόμενος φόρος. Τούτο σημαίνει, e contrario, ότι είναι συνταγματικώς ανεκτά μόνο τα θεωρούμενα ως γνησίως μαχητά φορολογικά τεκμήρια. Δηλαδή τα τεκμήρια, τα οποία δια των lato sensu αποδεικτικών μέσων που τίθενται νομίμως στην διάθεση των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων μπορούν κατά περίπτωση ν' ανατραπούν από τον υπόχρεο φορολογούμενο. Πραγματικά, τ' αμάχητα φορολογικά τεκμήρια αποδυνα-μώνουν ουσιωδώς, εμμέσως πλην σαφώς, το κατά τ' ανωτέρω σε γενικές γραμμές συνταγματικώς κατοχυρωμένο τεκμήριο ειλικρίνειας των φορολογουμένων, αφού κατ' αποτέλεσμα και άνευ άλλου τινός οδηγούν στην συναγωγή του συμπεράσματος ότι αυτοί a priori δεν πρόκειται να συμπεριφερθούν ειλικρινώς. Επομένως, πρέπει να στερηθούν κάθε δικαίωμα άμυνας και υπεράσπισης κατά την επιβολή του φόρου εις βάρος τους. Όσο για το «*επιχείρημα*» ότι υπάρχουν περιπτώσεις όπου είναι σχεδόν αδύνατος ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και μπορεί να επιτευχθεί αποτελεσματικώς μόνο μέσω αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων, τούτο είναι παντελώς αβάσιμο, πρωτίστως επειδή συνιστά κυνική

άρνηση του ίδιου του Κράτους Δικαίου και της Αρχής της Νομιμότητας σ' ένα σύγχρονο Κράτος που θεμελιώνεται στις αρχές μιας επίσης σύγχρονης Αντιπροσωπευτικής Δημοκρατίας. Διότι είναι αναμφισβήτητο ότι ένα τέτοιο «*επιχείρημα*» ισοδυναμεί με ομολογία οργανωτικής παραλυσίας της κρατικής μηχανής, στο μέτρο που η τελευταία αποδέχεται, εν προκειμένω, ότι παρά τα πανίσχυρα μέσα δημόσιας εξουσίας που διαθέτει κατά κανόνα δεν μπορεί να προσδιορίσει την φορολογητέα ύλη, ούτε να διεξαγάγει με αντικειμενικό τρόπο φορολογικούς ελέγχους. Πολλώ μάλλον όταν το ίδιο το Κράτος, διά της Νομοθετικής και της Εκτελεστικής Εξουσίας, έχει προηγουμένως καθορίσει ποια είναι η φορολογητέα ύλη και πώς πρέπει να διεξάγονται αποτελεσματικοί φορολογικοί έλεγχοι. Σε τελική ανάλυση, αυτή η συμπεριφορά του Κράτους στο πεδίο κατανομής και είσπραξης των φορολογικών βαρών αντιτάσσει την δική του αδυναμία και ανειλικρίνεια στην οφειλόμενη εκ μέρους του αποδοχή της ειλικρίνειας του ασθενέστερου φορολογουμένου. Γεγονός το οποίο, περαιτέρω, παραπέμπει σε συμπτώματα όχι Κράτους Δικαίου αλλά μιας μορφής «*αστυνομικού κράτους*», ενώ παραλλήλως και καταφανώς υποθάλπει φαινόμενα αδιαφάνειας ή και διαφθοράς από την πλευρά των αρμόδιων φορολογικών οργάνων.

β2) Συνακόλουθα, δεν είναι συνταγματικώς ανεκτές ρυθμίσεις, οι οποίες θεσμοθετούν «*διά της πλαγίας*» αμάχητα φορολογικά τεκμήρια, κυρίως υπό το πρόσχημα «*εξαιρετικών*» φορολογικών ελέγχων. Δηλαδή ελέγχων, οι οποίοι από την εγγενή ιδιοσυστασία της θεσμοθέτησής τους μεταθέτουν το όλο βάρος ανατροπής του αμάχητου τεκμηρίου στους πληττόμενους φορολογουμένους, και μάλιστα δίχως στοιχειώδεις εγγυήσεις ως προς το πότε και πώς θα διεξαχθούν οι έλεγχοι αυτοί καθώς και ως προς το αν οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να καταβάλλουν τους «*αμαχήτως*» επιβληθέντες φόρους αμέσως και δίχως επαρκείς εγγυήσεις πλήρους, έγκαιρης και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Η αντισυνταγματικότητα των ως άνω ρυθμίσεων έγκειται, όπως είναι καταφανές, στο ότι δια των ως άνω a posteriori φορολογικών ελέγχων, ύστερα μάλιστα από πρωτοβουλία των φορολογουμένων, το επίμαχο φορολογικό τεκμήριο ουδόλως γίνεται μαχητό. Αλλά, όλως αντιθέτως, παραμένει κατ' αποτέλεσμα αμάχητο, ακόμη και όταν ο φορολογικός έλεγχος προβλέπεται να γίνεται ύστερα από αίτηση του φορολογουμένου. Αφού και η διεξαγωγή του εναπόκειται στην πλήρη και δυσχερώς ελέγξιμη διακριτική ευχέρεια των αρμόδιων φορολογικών οργάνων και η επιβολή του φόρου -που συνιστά την κύρια επιδίωξη της εξοπλισμένης με πανίσχυρα μέσα δημόσιας εξουσίας κρατικής φορολογικής μηχανής- επέρχεται «*αυτοθρόως*» και αμέσως. Με άλλες λέξεις, τέτοιας μορφής «*φορολογικοί έλεγχοι*» κατατείνουν περισσότερο στην θεσμοθέτηση προκλητικώς «*μεταλλαγμένων*» αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων, τα οποία εν τέλει πέραν της πρόδηλης υπονόμευσης του Κράτους Δικαίου και της Αρχής της Νομιμότητας υποτιμούν, προκλητικώς, και την νοημοσύνη των πληττόμενων φορολογούμενων, κατ'

απροκάλυπτη παραβίαση και των επιταγών των θεμελιωδών γενικών ρητρών της αξίας του Ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος) και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητάς του (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος).

Β. Τα δεδομένα της φορολογικής νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας ως προς την ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος αναφορικά με την αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών

Όλα τα προαναφερόμενα συμπεράσματα, ως προς το γενικότερο θέμα της «*πολυπρισματικής*» αντισυνταγματικότητας των αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων, βρίσκουν επαρκές έρεισμα στην πάγια νομολογία ιδίως του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά την εκ μέρους του ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος αναφορικά με την αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών στο πλαίσιο εκδίκασης, κατ' αναιρετικό κυρίως έλεγχο, διοικητικών διαφορών ουσίας που «*αναφύονται*» κατά την αντίστοιχη ερμηνεία και εφαρμογή των εκάστοτε ισχυόντων κανόνων δικαίου, οι οποίοι συνθέτουν την επίσης εκάστοτε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Άκρως ενδεικτικές αυτών των τάσεων της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι οι σχετικώς πρόσφατες αποφάσεις ΣτΕ 340/2000, 1576/2002, 1340/2003, 1973/2015, 1143/2018, 1880 και 1889/2019. «*Ειρήσθω εν παρόδω*», είναι ακριβώς αυτή η συνεπής και παγιωμένη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας η οποία καθιστά την διαχρονική, δυστυχώς, «*προσήλωση*» της Νομοθετικής και της Εκτελεστικής Εξουσίας στην θεσμοθέτηση, αμέσως ή εμμέσως, αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων αναλόγως ενδεικτική τόσο της οιονεί «*χαοτικής*» και εξαιρετικά άδικης εξίσου διαχρονικής εξέλιξης της όλης φορολογικής νομοθεσίας -με αναπότρεπτη συνέπεια και την αναποτελεσματικότητα αλλά την εντεινόμενη αναξιοπιστία των κρατικών φορολογικών υπηρεσιών- όσο και των φαινομένων αφενός αδιαφάνειας και διαφθοράς από πλευράς ορισμένων φορολογικών οργάνων και, αφετέρου, φοροδιαφυγής από πλευράς μέρους φορολογικώς υπόχρεων φυσικών και νομικών προσώπων. Σε πολύ γενικές γραμμές, η προμνημονευόμενη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αποδέχεται, μεταξύ άλλων, και τα εξής, τα οποία απέχουν μόλις «*ένα βήμα*» πριν από την ρητή αποδοχή του τεκμηρίου ειλικρίνειας του φορολογουμένου υπό τις προμνημονευόμενες κανονιστικές του προδιαγραφές:

1. Η Νομοθετική Εξουσία, συγκεκριμενοποιώντας τις διατάξεις του Συντάγματος σε ό,τι αφορά την κατανομή των δημόσιων βαρών πάντοτε με βάση την αρχή της αναλογικότητας, μπορεί να επιλέγει και να διαμορφώνει λεπτομερώς το κατά την κρίση της κατάλληλο φορολογικό σύστημα, διαθέτοντας εν προκειμένω ευρεία διακριτική ευχέρεια. Διακριτική ευχέρεια, την οποία μπορεί ν' ασκεί δίχως όμως να υπερβαίνει τ' ακραία της όρια που

καθορίζουν, κατά βάση, οι στόχοι τους οποίους οφείλει να υπηρετεί η εν γένει φορολογική πολιτική κατά την συνταγματικώς καθιερωμένη αποστολή της. Συγκεκριμένα δε:

α) Πρώτον, ο στόχος της όσο το δυνατό πληρέστερης διακρίβωσης της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των υποχρέων, λαμβανομένου υπόψη ότι κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος είναι αυτή η φοροδοτική ικανότητα, η οποία συνιστά το καθοριστικό μέτρο για την κατανομή των φορολογικών βαρών σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας.

β) Και, δεύτερον, ο στόχος της όσο το δυνατό πιο ορθολογικής, ήτοι αποτελεσματικής και αποδοτικής, «*σύλληψης*» της φορολογητέας ύλης. Διότι, όπως προεκτέθηκε κατά την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, τ' αρμόδια κρατικά όργανα είναι εκείνα τα οποία φέρουν το βάρος, κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας, από την μια πλευρά ν' ανευρίσκουν και να υπολογίζουν την φορολογητέα ύλη και, από την άλλη πλευρά, να κατανέμουν βάσει αυτής τ' αναλογούντα σε κάθε υπόχρεο φορολογικά βάρη.

2. Υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, η Νομοθετική Εξουσία, κατά την μέσω της συγκεκριμενοποίησης των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος επιλογή και διαμόρφωση του κατάλληλου φορολογικού συστήματος στο πλαίσιο άσκησης της σχετικής διακριτικής ευχέρειας, μπορεί να καθιερώνει και τεκμήρια για την «*σύλληψη*» της φορολογητέας ύλης. Όμως, για την καθιέρωση των τεκμηρίων αυτών constitutione artis επιβάλλεται, πάντοτε κατά τις συνταγματικές ρυθμίσεις του άρθρου 4 παρ. 5, ως προς την κατανομή των δημόσιων βαρών σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, και του άρθρου 20 παρ. 1 και 2, ως προς την ακώλυτη άσκηση του δικαιώματος αίτησης και παροχής δικαστικής προστασίας και του δικαιώματος υπεράσπισης ενώπιον των διοικητικών αρχών:

α) Πρώτον, τα φορολογικά τεκμήρια να θεσπίζονται γενικώς και αορίστως. Δηλαδή με τρόπο απρόσωπο, προκειμένου να τηρείται στο ακέραιο η αρχή της ισότητας κατά το Σύνταγμα, ήτοι να πραγματώνεται αποτελεσματικώς η αρχή της ίσης μεταχείρισης ουσιωδώς όμοιων καταστάσεων και της άνισης μεταχείρισης ουσιωδώς ανόμοιων καταστάσεων, όπως ήδη διευκρινίσθηκε.

β) Δεύτερον, τα φορολογικά τεκμήρια πρέπει να θεσπίζονται αποκλειστικώς και μόνον ως ειδική μέθοδος εξεύρεσης του πραγματικού εισοδήματος, αφού μόνον επί του πραγματικού φορολογικού εισοδήματος είναι δυνατό, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, να υπολογισθεί ο φόρος κατά τρόπο σύμφωνο με την επιταγή της κατανομής των φορολογικών βαρών βάσει της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του υποχρέου. Κατά λογική νομική ακολουθία, αντίκειται προδήλως στις διατάξεις του Συντάγματος κάθε

φορολογικό τεκμήριο, το οποίο επιτρέπει στ' αρμόδια κρατικά όργανα να υπολογίζουν τα φορολογικά βάρη -και να καθορίζουν τις αντίστοιχες φορολογικές υποχρεώσεις- με βάση πλασματική φορολογητέα ύλη. Και τούτο διότι ένα τέτοιο «*πλάσμα*» οδηγεί, νομοτελειακώς, σε συνταγματικώς ανεπίτρεπτο υπολογισμό αμιγώς πλασματικής φοροδοτικής ικανότητας.

γ) Τρίτον, τα φορολογικά τεκμήρια, τα οποία κατά τα προεκτεθέντα είναι ανεκτά μόνον ως μέθοδος πάταξης της φοροδιαφυγής που οδηγεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στην εξεύρεση του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος και στον εντεύθεν δίκαιο υπολογισμό του επιβλητέου φορολογικού βάρους, πρέπει ν' ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας. Διδάγματα, τα οποία είναι υποχρεωτικό να συνάγονται καταλλήλως και βασίμως, με πλήρη σεβασμό της αρχής της χρηστής διοίκησης ως καίριας σημασίας θεσμικής «*παραμέτρου*» του Κράτους Δικαίου και της Αρχής της Νομιμότητας. Ένα τέτοιο φορολογικό τεκμήριο, πραγματικά μαχητό και ανταποκρινόμενο μ' επάρκεια στα διδάγματα της κοινής πείρας -από το οποίο όφειλε να είχε παραδειγματισθεί ο νομοθέτης των άρθρων 15 επ. του ν. 5073/2023- είναι εκείνο που θέσπισαν οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 1591/1986. Πρόκειται για το τεκμήριο βιωσιμότητας κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος υποχρέων από την άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης. Με σειρά αποφάσεών του (βλ. π.χ. ΣτΕ 3024/1992, 2909/1993, 76/1994, 4567/1997, 424/1999 και 345/2000), το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχθηκε ότι το τεκμήριο αυτό είναι, πρωτίστως κατά τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος, σύμφωνο με τις συνταγματικές επιταγές, οι οποίες αφορούν τα φορολογικά βάρη, αφενός διότι είναι μαχητό και, αφετέρου, διότι ανταποκρίνεται πλήρως στα διδάγματα της κοινής πείρας, έτσι ώστε ο βαρυνόμενος φορολογούμενος να είναι σε θέση, εφόσον συντρέχουν οι κατά νόμο προϋποθέσεις, να το ανατρέψει υπό τις εγγυήσεις πλήρους, έγκαιρου και αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου και αντίστοιχης δικαστικής προστασίας. Συγκεκριμένα, το Συμβούλιο της Επικρατείας στήριξε τις σκέψεις του ως προς την συνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 1591/1986 μεταξύ άλλων και στο ότι οι διατάξεις αυτές, κατά τρόπο σύμφωνο με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Συντάγματος, προβλέπουν πως ιδιαίτερες συνθήκες, δυνάμενες να οδηγήσουν σε ανατροπή του τεκμηρίου βιωσιμότητας, νοούνται έκτακτες κατά κοινή πείρα περιστάσεις, πέραν των συνήθων επαγγελματικών κινδύνων, οι οποίες επηρεάζουν δυσμενώς την άσκηση του επαγγέλματος η την λειτουργία της επιχείρησης. Περαιτέρω δε προσδιορίζουν κανονιστικώς τους βασικούς άξονες, πάνω στους οποίους τ' αρμόδια για την φορολόγηση διοικητικά όργανα αλλά και οι φορολογικώς υπόχρεοι μπορούν να στηριχθούν, προκειμένου να κρίνουν, κατά περίπτωση, από την πλευρά τους πότε και πώς το τεκμήριο βιωσιμότητας είναι πραγματικά μαχητό.

δ) Και, τέταρτον, τα φορολογικά τεκμήρια, προκειμένου ν’ ανταποκρίνονται σε όλες, ανεξαιρέτως, τις προεκτεθείσες προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος κατά το γράμμα και το πνεύμα τους σε ό,τι αφορά την κατανομή των δημόσιων βαρών, πρέπει να είναι μαχητά.

δ1) Τούτο σημαίνει ότι η Νομοθετική Εξουσία ναι μεν μπορεί να θεσπίζει τεκμήρια εξακρίβωσης του φορολογητέου εισοδήματος και υπολογισμού των αναλογούντων στους υποχρέους φόρων, πλην όμως κατά το γενικό τεκμήριο ειλικρίνειάς τους πρέπει και οι βαρυνόμενοι φορολογούμενοι να έχουν την δυνατότητα αποτελεσματικής αμφισβήτησης του τεκμαρτώς υπολογιζόμενου φορολογητέου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, και e contrario, τα απολύτως αμάχητα φορολογικά τεκμήρια δεν είναι συνταγματικώς ανεκτά, δοθέντος ότι αντίκεινται στο γράμμα και στο πνεύμα των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, επέκεινα δε στις αρχές του Κράτους Δικαίου, της Νομιμότητας, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, εν τέλει, στις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος που κατοχυρώνουν το δικαίωμα αίτησης και παροχής πλήρους, έγκαιρης και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.

δ2) Επιπλέον, ως μη ανεκτά συνταγματικώς αμάχητα φορολογικά τεκμήρια νοούνται όχι μόνον εκείνα, τα οποία θεσπίζονται ως τέτοια ευθέως -πράγμα άλλωστε μη σύνηθες στην νομοθετική πρακτική, αφού τότε η αντισυνταγματικότητα αποβαίνει κραυγαλέα και, άρα, ευχερώς αντιμετωπίσιμη από τ’ αρμόδια για την εκδίκαση των σχετικών διοικητικών διαφορών ουσίας Δικαστήρια- αλλά και εκείνα τα οποία αποδεικνύονται στην πράξη εμμέσως πλην σαφώς αμάχητα. Δηλαδή, π.χ.:

- Είτε -όπως είναι και το συνηθέστερο- μπορούν θεωρητικώς ν' αντιμετωπισθούν και ν' αντικρουσθούν, δικαστικώς ή διοικητικώς, από τον υπόχρεο φορολογούμενο, πλην όμως οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις για μια τέτοια αντιμετώπιση και αντίκρουση την καθιστούν κατ' ουσίαν αδύνατη ή άκρως δυσχερή, ιδίως για τους οικονομικώς ασθενέστερους υποχρέους.
- Είτε -και τούτο είναι εξαιρετικά δύσκολο να διαλευκανθεί ακόμη και από εξειδικευμένα δικαστικά όργανα- αποβαίνουν αμάχητα με τρόπο συγκεκαλυμμένο, καθ' ό μέτρο στοχεύουν, υποδορίως, όχι στην εξεύρεση υπαρκτής μεν αλλά μη εμφανούς φορολογητέας ύλης δια της συνταγματικώς ανεκτής φορολογικής οδού. Αλλά στην συνταγματικώς ανεπίτρεπτη «*επινόηση*», μέσω περίπλοκων και δυσκόλως κατανοητών λογιστικών πρακτικών, ανύπαρκτου, δήθεν φορολογητέου, εισοδήματος, το οποίο μάλιστα ορισμένες φορές ουδόλως ανταποκρίνεται στα καθιερωμένα και αποδεκτά, στο πλαίσιο του Φορολογικού Δικαίου, εισοδηματικά δεδομένα.

II. Η αντισυνταγματικότητα των διατάξεων -και κυρίως του φορολογικού τεκμηρίου- των άρθρων 15 επ. του ν. 5073/2023 λόγω παραβίασης της κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών

Οι παγίως παραδεδεγμένοι από την Θεωρία και την Νομολογία κανόνες ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, που κατοχυρώνουν την θεμελιώδη αρχή της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών -κατά την συνδυασμένη γραμματική, τελεολογική, ιστορική και συστηματική ερμηνεία τους, όπως επισημάνθηκε- αποδεικνύουν, με χαρακτηριστική ενάργεια, ότι σειρά ρυθμίσεων, και κατ' εξοχήν το φορολογικό τεκμήριο που καθιερώνουν οι διατάξεις των άρθρων 15 επ. του ν. 5073/2023, έρχονται σε αντίθεση προς τις κατά τ' ανωτέρω διατάξεις του Συντάγματος. Το συμπέρασμα αυτό ερείδεται, μεταξύ άλλων, και επί των ακόλουθων νομικών συλλογισμών:

Α. Η αντισυνταγματικότητα του φορολογικού τεκμηρίου σχετικά με το ετήσιο ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ιδίως κατά τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 28Α του ΚΦΕ

Κατά τις διατάξεις του νέου άρθρου 28Α -όπως προστέθηκε, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, μέσω των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 5073/2023- και ειδικότερα κατά τις διατάξεις της παρ. 1 αυτού εισάγεται στην φορολογική νομοθεσία φορολογικό τεκμήριο υπό την εξής μορφή: «*Για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α΄ 251), το ετήσιο ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας τεκμαίρεται ότι δεν υπολείπεται του ποσού που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν*

». Ενώ κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, «*ως ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας τεκμαίρεται ποσό μέχρι πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000 €)*», το οποίο προκύπτει από το άθροισμα των ποσών των επόμενων παρ. α), β) και γ), υπό τις επιφυλάξεις που διευκρινίζονται μέσω των λοιπών ρυθμίσεων της ίδιας παραγράφου. Ακόμη και αν το τεκμήριο αυτό θεωρηθεί prima faciae μαχητό, δεν εναρμονίζεται προς τις προμνημονευόμενες προβλέψεις του Συντάγματος σχετικά με την κατανομή των δημόσιων βαρών, όπως προκύπτει τόσο από τις κανονιστικές επιλογές των παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ, όσο και από την ανάλυση των συνεπειών ρύθμισης, η οποία συνόδευε το σχετικό σχέδιο νόμου πριν εισαχθεί προς συζήτηση στην Βουλή. Και τούτο κυρίως διότι:

1. Στην κατά τ’ ανωτέρω ανάλυση των συνεπειών ρύθμισης γίνεται δεκτό, ότι « *το τεκμαρτό εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας σε σχέση με τη φύση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης, ιδίως εάν απασχολεί προσωπικό, με τον προσδιορισμό της αξίας της εισφερόμενης εργασίας από τον επιχειρηματία κατά τον κύκλο εργασιών ως ένδειξη για το παραγόμενο εισόδημα».* Η εν προκειμένω επίκληση των διδαγμάτων της κοινής πείρας αναφορικά με την συναγωγή του θεσπιζόμενου τεκμηρίου ως προς το ύψος του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο αποκτά ο φορολογικώς υπόχρεος με βάση τον νομοθετημένο κατώτατο μισθό -και, πολύ περισσότερο, με βάση τις αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολουμένου υπάλληλου- είναι αλυσιτελής. Και τούτο επειδή κατ’ απλή λογική ουδόλως αντιστοιχεί στα διδάγματα της κοινής πείρας και είναι αντίθετη προς τις συνταγματικές επιταγές αναφορικά με τον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης, όπως συνάγεται και από τα εξής:

α) Ούτε από τις ως άνω ρυθμίσεις των παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 28Α του ΚΦΕ αλλά ούτε και υπό την προηγηθείσα ανάλυση των συνεπειών των ρυθμίσεων τούτων προκύπτει ότι έχουν ληφθεί υπόψη εκείνα τα διδάγματα της κοινής πείρας που σχετίζονται με τα εμπειρικά δεδομένα, στα οποία βασίσθηκε η κατ’ αρχήν εξομοίωση-ταύτιση του ελάχιστου εισοδήματος των αυτοτελώς απασχολούμενων προσώπων και των ελεύθερων επαγγελματιών με τον νομοθετημένο κατώτατο μισθό ή τις αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπάλληλου κάθε υπόχρεου φορολογουμένου.

α1) Άρα η επίκληση, στην συγκεκριμένη περίπτωση, των διδαγμάτων της κοινής πείρας είναι μάλλον επίπλαστη και ανακριβής και έρχεται σε αντίθεση προς τα νομολογιακά δεδομένα π.χ. των αποφάσεων ΣτΕ 1880 και 1889/2019, με τις οποίες έγινε δεκτό -και κρίθηκε αναλόγως- πως μισθωτοί και μη μισθωτοί τελούν υπό « *ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες*

απασχολήσεως και παραγωγής εισοδήματος».

α2) Πολλώ μάλλον όταν υπό τις προαναφερόμενες συνθήκες ουδόλως δικαιολογείται στην πράξη η ως προς τους φορολογουμένους εφαρμογή της θεμελιώδους πτυχής της κατά το Σύνταγμα αναλογικής ισότητας, η οποία σύμφωνα με τα όσα ήδη επισημάνθηκαν επιβάλλει ίση μεταχείριση ουσιωδώς όμοιων καταστάσεων και άνιση μεταχείριση ουσιωδώς ανόμοιων καταστάσεων.

β) Τα συμπεράσματα αυτά βασίζονται ασφαλώς επί του ότι, κατά τα γνήσια και αυθεντικά διδάγματα της κοινής πείρας, τα έσοδα των μισθωτών είναι εκ φύσεως αρκούντως σταθερά, δοθέντος ότι, τουλάχιστον κατά κανόνα, προέρχονται από έναν και μόνο εργοδότη. Ο οποίος υποχρεούται και δεσμεύεται να τους καταβάλλει συγκεκριμένο μισθό καθ' όλη την διάρκεια της απασχόλησής τους από αυτόν, ενώ οι δαπάνες που συνδέονται με την εργασία των τελευταίων δεν βαρύνουν τους ίδιους αλλά τον εργοδότη που τους απασχολεί.

β1) Τούτο επιτείνει την ουσιωδώς διαφορετική κατάσταση, στην οποία βρίσκονται οι μισθωτοί σε σχέση με τους μη μισθωτούς, αφού τα έσοδα αυτών εξαρτώνται από την συνδρομή πολλών προϋποθέσεων και παραγόντων, στους οποίους μάλιστα δεν περιλαμβάνεται το ύψος του νομοθετημένου κατώτατου μισθού ή των αποδοχών του υψηλότερα αμειβόμενου μισθωτού-υπαλλήλου τους.

β2) Άρα τα εισοδήματα -επομένως και το φορολογητέο εισόδημα- των μη μισθωτών ουδέποτε μπορούν να είναι, εκ της φύσεώς τους, σταθερά, εξίσου δε μη σταθερές είναι οπωσδήποτε και οι δαπάνες που τους βαρύνουν νομίμως. Συνακόλουθα, το διαρκώς μεταβαλλόμενο εισόδημα ουδόλως συνδέεται -τουλάχιστον κατ' αρχήν- μ' εκείνους τους παράγοντες και εκείνες τις προϋποθέσεις που διαμορφώνουν το ύψος του νομοθετημένου κατώτατου μισθού ή του μισθού του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου. Πέραν δε τούτων το εισόδημα των μη μισθωτών μπορεί, σε πλήρη αντίθεση προς το εισόδημα των μισθωτών, να είναι, κατ' εξοχήν λόγω ζημιών, και αρνητικό. Πράγμα που συχνά παρατηρείται π.χ. σε μη μισθωτούς εντός του πεδίου του εμπορίου και της βιοτεχνίας. Το ενδεχόμενο αυτό αναγνωρίζει και ρυθμίζει εκτενώς η φορολογική νομοθεσία, ιδίως όταν υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις και εγγυήσεις -βλ. π.χ. τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ΚΦΕ- επιτρέπει την μεταφορά της ζημίας, καθώς και τον συμψηφισμό της με μελλοντικά κέρδη, κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος για τα επόμενα πέντε έτη.

2. Προς την ίδια κατεύθυνση της αντισυνταγματικότητας των ρυθμίσεων των διατάξεων της παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 28Α του ΚΦΕ κινούνται και οι εξής -φυσικά μεταξύ άλλων- πρόσθετοι προβληματισμοί, αναφορικά με την

βασιμότητα της κατά τα προεκτεθέντα επίκλησης εν προκειμένω των διδαγμάτων της κοινής πείρας:

α) Ως προς το αν και κατά πόσον ο νομοθετημένος κατώτατος μισθός ή οι αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπαλλήλου μέχρι το ποσό των 30.000 ευρώ μπορούν ν' αποτελέσουν αποδεκτή συνταγματική βάση για την καθιέρωση τεκμηρίου αναφορικά με το ελάχιστο καθαρό εισόδημα των μη μισθωτών, ο προβληματισμός εγείρεται από την προφανή αντίθεση προς την κατά το Σύνταγμα αρχή της ισότητας, την οποία συνεπάγεται η μη έκπτωση από το κατά τ' ανωτέρω τεκμαρτό εισόδημα ορισμένων ασφαλιστικών εισφορών τους. Πραγματικά, σε αντίθεση προς τους μη μισθωτούς οι μισθωτοί φορολογούνται επί του καθαρού μισθού τους, ύστερα από έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών τους (άρθρο 14 παρ. 1 περ. δ-στ του ΚΦΕ), και όχι επί του μικτού μισθού τους.

β) Εφόσον ορίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα κατά το νέο άρθρο 28Α παρ. 1 και 2 του ΚΦΕ μειώνεται μόνο κατά το ποσό των εισοδημάτων, τα οποία ο υπόχρεος φορολογούμενος αποκτά και από μισθωτή εργασία, σύνταξη του άρθρου 12 ή αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21, το αυτό θα έπρεπε να ισχύει και για τα κέρδη από την συμμετοχή του σε νομικά πρόσωπα, στα οποία εισφέρει την εργασία του. Και αυτό για προφανείς λόγους σεβασμού της ταυτότητας του λόγου μεταξύ των δύο τούτων μειώσεων του τεκμαρτού εισοδήματος.

γ) Ναι μεν με τρόπο κατ' αρχήν σύμφωνο προς τις περί της αρχής της ισότητας, υπό την αναλογική μορφή της, διατάξεις οι ρυθμίσεις της παρ. 3 του νέου άρθρου 28Γ του ΚΦΕ θεσπίζουν τον κανόνα ότι το τεκμαρτό εισόδημα μειώνεται κατά το ήμισυ για υπόχρεους μη μισθωτούς, οι οποίοι ασκούν την δραστηριότητά τους και κατοικούν σε οικισμούς της ηπειρωτικής χώρας με πληθυσμό μικρότερο των 500 κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων. Όμως τα ίδια τα διδάγματα της κοινής πείρας αποδεικνύουν ευχερώς ότι οι συνθήκες μεταξύ τέτοιων οικισμών ή νησιών διαφέρουν ουσιωδώς, ανάλογα με την απόστασή τους από μεγάλα αστικά κέντρα. Και τούτο διότι στα κέντρα αυτά οι συνθήκες άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας διαφοροποιούνται αντιστοίχως. Επομένως, ο πλήρης σεβασμός της κατά το Σύνταγμα αρχής της ισότητας, πάντοτε υπό την αναλογική της έννοια, επιβάλλει την «*κατάστρωση* » του τεκμηρίου τούτου σε περισσότερα και καταλλήλως διαμορφούμενα κλιμάκια, λαμβανομένης υπόψη κυρίως της απόστασης των οικισμών ή των νησιών όπου οι υπόχρεοι φορολογούμενοι μη μισθωτοί ασκούν την δραστηριότητά τους και κατοικούν.

Β. Οι ρυθμίσεις των διατάξεων των παρ. 3 και 4 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ ουδόλως καθιστούν, αμέσως ή έστω και εμμέσως, το φορολογικό τεκμήριο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του ίδιου άρθρου μαχητό

Με προφανή στόχο να καλύψει «*εντέχνως*» την αντισυνταγματικότητα του ουσιαστικώς αμάχητου, κατά τα προεκτεθέντα, φορολογικού τεκμηρίου των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ -όπως διαμορφώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν 5073/2023- ο συντάκτης του νόμου αυτού επιχειρεί να το εμφανίσει ως, δήθεν, μαχητό, εισάγοντας τις ρυθμίσεις των διατάξεων των παρ. 3 και 4 του ως άνω άρθρου 28 Α. Ρυθμίσεις, με τις οποίες -και πάλι δήθεν- είναι δυνατό το τεκμήριο ν' αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο φορολογούμενο μη μισθωτό, είτε με την επίκληση «*αντικειμενικών*» λόγων είτε μέσω του αιτήματος για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Το ότι και οι δύο αυτές «*μεθοδεύσεις*» δεν καθιστούν το τεκμήριο των παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ μαχητό, αλλά παραμένει και υπ' αυτές τις προϋποθέσεις κατ' ουσία αμάχητο -άρα αντίθετο προς το πλέγμα των διατάξεων του Συντάγματος, που οργανώνουν το σύστημα κατανομής των φορολογικών βαρών σύμφωνα με την αρχή της ισότητας, υπό την αναλογική μορφή της- συνάγεται ιδίως από τα εξής:

1. Κατά τις διατάξεις του νέου άρθρου 28 Α παρ. 3 του ΚΦΕ «*το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση το τεκμήριο της παρ. 2, μπορεί ν' αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο για αντικειμενικούς λόγους, εφόσον συντρέχει ιδίως κάποια από τις παρακάτω προϋποθέσεις: α) -η). Για την εφαρμογή της παρούσας, ο φορολογούμενος προσκομίζει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του στη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του υποχρέου και υποχρεούται να μειώσει ανάλογα το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα.*» Όπως προκύπτει ευχερώς από το γράμμα και το πνεύμα τους, οι ρυθμίσεις αυτές ουδόλως καθιστούν το τεκμήριο των παρ. 1 και 2 του ίδιου άρθρου μαχητό -τουλάχιστον στον βαθμό που οι προμνημονευόμενες συνταγματικές διατάξεις, και πρωτίστως οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, δικαιολογούν ότι ένα φορολογικό τεκμήριο είναι μαχητό- κυρίως δεδομένου ότι:

α) Πρώτον, από την ρητή διατύπωση των προαναφερόμενων διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ –«*μπορεί να αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο…*»- καθίσταται προφανές ότι η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει διακριτική ευχέρεια για ν' αποδεχθεί το εκ μέρους του υπόχρεου φορολογουμένου αίτημα αμφισβήτησης του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος. Πλην όμως είναι νομικώς αυτονόητο ότι προκειμένου ένα φορολογικό τεκμήριο να είναι μαχητό, εκ μέρους του υπόχρεου φορολογουμένου, η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να εξετάζει κατά δέσμια αρμοδιότητα το αίτημά

του προς αμφισβήτηση του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος. Το ότι η διακριτική ευχέρεια των διοικητικών οργάνων -εδώ της Φορολογικής Διοίκησης- ελέγχεται ενδεχομένως δικαστικώς ως προς την μη υπέρβαση των ακραίων ορίων της δεν αναιρεί την βασιμότητα του επιχειρήματος αυτού. Υπό την έννοια ότι η ίδια η νομική ιδιομορφία του μαχητού φορολογικού τεκμηρίου προϋποθέτει πως το αρμόδιο διοικητικό όργανο πρέπει να υποχρεούται κατά νόμο να διερευνήσει την βασιμότητα ή μη του αιτήματος του βαρυνόμενου διοικουμένου, το οποίο έχει ως αντικείμενο την αμφισβήτηση του θεσπιζόμενου in concreto τεκμηρίου αναφορικά με το φορολογητέο εισόδημα.

β) Δεύτερον, η προαναφερόμενη διατύπωση, κατά την οποία «*η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του υποχρέου και υποχρεούται να μειώσει ανάλογα το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα*», είναι άκρως προβληματική ώστε να μπορεί να γίνει δεκτό ότι δι' αυτού του τρόπου το τεκμήριο ως προς το φορολογητέο εισόδημα καθίσταται, έστω και εμμέσως, μαχητό. Και τούτο διότι δεν προσδιορίζεται σαφώς -το αντίθετο μάλιστα- ότι η έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος συντελείται και ολοκληρώνεται μόνο μετά την εξέταση των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών. Αυτό συνάγεται εκ του ότι είναι προφανές πως ένα φορολογικό τεκμήριο μπορεί να θεωρηθεί γνησίως μαχητό μόνον όταν ο προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου ολοκληρώνεται μετά την κατά τ' ανωτέρω διοικητική έρευνα του βασίμου των προβαλλόμενων, μέσω των οικείων δικαιολογητικών, ισχυρισμών εκ μέρους του υπόχρεου φορολογουμένου.

γ) Τέλος, τρίτον, την υπό τα δεδομένα αυτά «*ατέλεια*» των ρυθμίσεων της παρ. 3 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ, ως προς την ενδεχόμενη καθιέρωση μαχητού, και όχι αμάχητου, τεκμηρίου, «*επιβαρύνουν*» και τα εξής:

γ1) Η αναφορά σε «*αντικειμενικούς λόγους*», για την αμφισβήτηση από τον υπόχρεο φορολογούμενο του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος, είναι άκρως γενική και αόριστη, σε βαθμό που καθιστά την κατά τα ήδη επισημανθέντα διακριτική ευχέρεια της αρμόδιας Φορολογικής Διοίκησης ακόμη πιο ευρεία. Και τούτο διότι, προδήλως, η διατύπωση αυτή αφήνει στην αρμόδια Φορολογική Διοίκηση ευρύτατο πεδίο κρίσης ως προς το τι συνιστά, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, «*αντικειμενικό λόγο*» αμφισβήτησης ενός τέτοιου τεκμηρίου, δίχως να μνημονεύει στοιχειωδώς κάποια από τα κριτήρια διαπίστωσης της αντικειμενικότητας. Κριτήρια, διά των οποίων ο δικαστικός έλεγχος θα καταλήξει τουλάχιστον στο αν και κατά πόσον η Φορολογική Διοίκηση, με τις σχετικές αποφάσεις της, έχει ή όχι υπερβεί τ' ακραία όρια της διακριτικής της ευχέρειας.

γ2) Επίσης -και πάλι προς την ίδια κατεύθυνση ως προς την φύση του εν προκειμένω τεκμηρίου ως αμάχητου ή μαχητού- έντονο προβληματισμό δημιουργεί η χρήση, πάντα εντός της παρ. 3 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ, του

όρου «*ιδίως*» αναφορικά με την συνδρομή των προϋποθέσεων αμφισβήτησης από τον υπόχρεο φορολογούμενο του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος. Αυτό προκύπτει από την αοριστία του όρου τούτου λόγω της έλλειψης συγκεκριμένων κριτηρίων, με βάση τα οποία η αρμόδια Φορολογική Διοίκηση θα μπορούσε να συναγάγει και άλλες, πλην των ρητώς εκεί αναφερόμενων, προϋποθέσεις αμφισβήτησης του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος, λαμβανομένου υπόψη και το ότι η διοικητική πείρα αποδεικνύει πως είναι από δυσχερές έως αδύνατο η Διοίκηση αυτή να πάρει την πρωτοβουλία συναγωγής τέτοιων πρόσθετων προϋποθέσεων. Και προκαλεί δικαιολογημένη απορία το γεγονός ότι για ένα τόσο προφανές ζήτημα ο νομοθέτης δεν θέλησε να θεσμοθετήσει μια απλή εξουσιοδότηση έκδοσης υπουργικής απόφασης κανονιστικού περιεχομένου ως προς τα κριτήρια, με βάση τα οποία η αρμόδια Φορολογική Διοίκηση θα μπορούσε ευκόλως να συναγάγει, κατά τα ως άνω, πρόσθετες προϋποθέσεις για την οριοθέτηση του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος.

2. Κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ, «*αν ο υπόχρεος αμφισβητεί το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή της παρούσης για λόγους πέρα από τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 3, ζητεί την διενέργεια ελέγχου του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4987/2022 Α΄206) για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού».* Και αυτή η ρύθμιση όμως ουδόλως αρκεί προκειμένου να καταστήσει από αμάχητο σε γνησίως μαχητό το τεκμήριο ως προς το ελάχιστο ετήσιο φορολογητέο εισόδημα των παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ. Δεν απέχει δε της πραγματικότητας η διαπίστωση ότι από την ίδια την διατύπωση των διατάξεων αυτών η θέσπισή τους εμφανίζει μεγάλο βαθμό καταχρηστικότητας, αφού έγινε όχι για να καταστήσει το τεκμήριο τούτο μαχητό αλλά για να συγκαλύψει -ατέχνως και ανεπιτυχώς, όπως εκτίθεται στην συνέχεια- τον προδήλως αμάχητο χαρακτήρα του. Τα συμπεράσματα αυτά τεκμηριώνουν, μεταξύ άλλων, και τα εξής, οιονεί αυταπόδεικτα, επιχειρήματα:

α) Κατ’ αρχάς, η ρύθμιση της παρ. 4 του νέου άρθρου 28 Α του ΚΦΕ διαστρέφει την ίδια την έννοια και το ίδιο το σκεπτικό διενέργειας των φορολογικών ελέγχων.

α1) Συγκεκριμένα, όπως ήδη έχει αναλυθεί εκτενώς το συνταγματικώς θεμελιωμένο τεκμήριο ειλικρίνειας του υπόχρεου φορολογουμένου, το οποίο οφείλουν να σέβονται στοιχειωδώς και στις γενικές του γραμμές τ’ αρμόδια φορολογικά όργανα κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, επιβάλλει οι φορολογικοί έλεγχοι να γίνονται πρωτίστως αυτεπαγγέλτως και στο πλαίσιο

άσκησης δημόσιας εξουσίας. Δηλαδή να γίνονται με πρωτοβουλία των οργάνων αυτών για να διαπιστώσουν αν ο υπόχρεος φορολογούμενος ήταν πραγματικά ειλικρινής και, σε αντίθετη περίπτωση, για να επιβάλλουν τις προβλεπόμενες από τις κείμενες διατάξεις κυρώσεις.

α2) Άρα, φορολογικός έλεγχος μόνο με πρωτοβουλία του ίδιου του υπόχρεου φορολογουμένου που αφορά την φορολογική του δήλωση συνιστά έμμεση πλην σαφή αναίρεση της εφαρμογής στην πράξη του κατά τ' ανωτέρω τεκμηρίου ειλικρίνειάς του, αφού επιπλέον ουσιαστικώς μεταθέτει το βάρος απόδειξής της από την φορολογούσα αρχή, κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας, αποκλειστικώς στον ίδιο τον φορολογούμενο. Γεγονός το οποίο καθιστά, κατά τα όσα ήδη επεξηγήθηκαν, την θέσπιση ενός τέτοιου φορολογικού ελέγχου για έναν ακόμη λόγο αντίθετη προς το Σύνταγμα. Πολλώ μάλλον όταν αν γινόταν δεκτό το αντίθετο, τότε θα άνοιγε η προοπτική ανεξέλεγκτης διεύρυνσης της πρακτικής των ελέγχων αυτών στο πεδίο της φορολογικής νομοθεσίας, με πολλαπλές δυσμενέστατες συνέπειες για την προστασία των υπόχρεων φορολογουμένων, τόσο δια της διοικητικής όσο και δια της δικαστικής οδού.

β) Ακόμη δε και οι προϋποθέσεις, τις οποίες θέτουν οι κατά τ' ανωτέρω διατάξεις για την ύστερα από αίτηση του υπόχρεου φορολογουμένου διενέργεια φορολογικού ελέγχου καταδεικνύουν -και δη πολλαπλώς, όπως σημειώνεται εν συνεχεία- ότι έτσι καθιερώνεται κανονιστικώς ένα απροκάλυπτο privilegium odiosum εις βάρος του, το οποίο επιτείνει την αποδυνάμωση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου, τουλάχιστον σε γενικές γραμμές, τεκμηρίου ειλικρίνειας. Το συμπέρασμα τούτο ερείδεται πρωτίστως επί των εξής δεδομένων:

β1) Πρώτον, οι διατάξεις αυτές δεν ορίζουν σαφώς αν τ' αρμόδια φορολογικά όργανα υποχρεούνται, κατά δέσμια αρμοδιότητα, να διενεργήσουν τον έλεγχο που ζητεί ο υπόχρεος φορολογούμενος. Αλλά ούτε και προβλέπουν, εφόσον ο έλεγχος είναι πραγματικά υποχρεωτικός γι' αυτά, εντός ποιου χρονικού διαστήματος μπορεί και πρέπει να διενεργηθεί. Ενδεχόμενη παραπομπή στις γενικές ρυθμίσεις της διοικητικής διαδικασίας ως προς την προσβολή της άρνησης των διοικητικών οργάνων να προβούν σε οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια θα οδηγούσε, νομοτελειακώς, τον υπόχρεο φορολογούμενο σε ατέρμονους δικαστικούς αγώνες. Και μάλιστα με δεδομένη τόσο την βραδύτητα απονομής της δικαιοσύνης σε τέτοιες περιπτώσεις όσο και την αναποτελεσματικότητα της παροχής, στις ίδιες περιπτώσεις, προσωρινής δικαστικής προστασίας, ύστερα από τους επανειλημμένους περιορισμούς του σχετικού δικαιώματος από τις τροποποιήσεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κυρίως μετά το 2010 (ν.3900/2010).

β2) Δεύτερον -και a fortiori- οι ίδιες αυτές διατάξεις δεν ορίζουν σαφώς αν ο υπόχρεος φορολογούμενος υποχρεούται, εν πάση περιπτώσει, να καταβάλει τον επιβληθέντα εις βάρος του φόρο εισοδήματος, ήτοι ανεξαρτήτως της υποβολής

του αιτήματος διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Εφόσον λοιπόν ισχύει ότι μια τέτοια καταβολή φόρου πρέπει να γίνει αμέσως -άρα ούτε ο χρόνος για την υποβολή του αιτήματος διενέργειας φορολογικού ελέγχου ούτε η διενέργεια του ελέγχου τούτου έχουν οιοδήποτε ανασταλτικό αποτέλεσμα ως προς την καταβολή του επιβληθέντος φόρου- τότε αφενός ο υπόχρεος φορολογούμενος μένει παντελώς ανυπεράσπιστος και το τεκμήριο ειλικρίνειάς του αποβαίνει πλήρως ανενεργό, αν ληφθούν υπόψη και τα όσα επισημάνθηκαν αμέσως πιο πάνω για την εν προκειμένω αποδυνάμωση της δικαστικής προστασίας του, δηλαδή για την παροχή πλήρους, άμεσης και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Και αφετέρου -και συνακόλουθα- γίνεται ακόμη πιο προφανές ότι το φορολογικό τεκμήριο, το οποίο θεσπίζουν οι διατάξεις του νέου άρθρου 28 Α παρ. 1 και 2 του ΚΦΕ, καθίσταται στην πράξη αναμφιβόλως αμάχητο.

Επίλογος

Η σημασία της ανάδειξης της «*σύνθετης*» αντισυνταγματικότητας του κατ' ουσίαν αμάχητου φορολογικού τεκμηρίου, που θεσπίζουν οι διατάξεις των άρθρων 15 επ. του ν. 5073/2023, έγκειται όχι μόνο στο εμφανές νομικό ενδιαφέρον της -κάτι το οποίο άλλωστε απασχολεί περισσότερο τον νομικό κόσμο, υπό την ευρεία του όρου έννοια- αλλά κατ' εξοχήν στο ότι αποκαλύπτει και μια καίρια θεσμική και πολιτική παθογένεια της κρατικής μηχανής, τουλάχιστον κατά το μέρος της εκείνο το οποίο αφορά την, κρισιμότατη για το κοινωνικό σύνολο και για την αποτελεσματικότητα του Κράτους, εν γένει δημοσιονομική οργάνωση και πολιτική. Τούτο οφείλεται και στο ότι η τακτική υιοθέτησης αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων όχι μόνο δεν είναι νέα αλλ' ανατρέχει στο απώτερο παρελθόν, και μάλιστα παγιούμενη και εντεινόμενη, παρά τις επανειλημμένες «*προειδοποιήσεις*» ιδίως της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Α. Η τακτική υιοθέτησης αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων από την Εκτελεστική και την Νομοθετική Εξουσία έχει, μεταξύ άλλων πολλών, και μια πρόσθετη πλην όμως καταλυτικών επιπτώσεων για το Κράτος Δικαίου και την Κοινωνική Δικαιοσύνη «*θλιβερή*» εξήγηση:

1. Αδυνατώντας -ή και παραλείποντας, λόγω «*μικρόψυχου*» υπολογισμού του κακώς νοούμενου «*πολιτικού κόστους*»- να θέσει τις βάσεις σύγχρονων και αποτελεσματικών δημόσιων υπηρεσιών, με το απαραίτητο σε αριθμό και καταξιωμένο σ' εκπαίδευση και τεχνοκρατική πείρα προσωπικό, η Εκτελεστική Εξουσία, με «*θεραπαινίδα*» πραγμάτωσης των επιλογών της την Νομοθετική Εξουσία, επιδίδεται σε «*ανέξοδες*» πολιτικές είσπραξης άμεσων φόρων μέσω αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων, τα οποία μοιραίως

μεταθέτουν στους «*ώμους*» των φορολογουμένων ένα «*κυκλώπειο*» οικονομικό βάρος. Ακριβέστερα, παρατηρώντας παθητικώς και με έκδηλη «*αμηχανία*» την ως άνω αδυναμία, η οποία οδηγεί κατά κάποιο τρόπο νομοτελειακώς στην δημοσιονομική «*θεοποίηση*» των έμμεσων φόρων και, επέκεινα, στην συνακόλουθη «*εκτόξευση*» των δεικτών ακρίβειας και πληθωρισμού -με όλες τις εντεύθεν συνέπειες για το κοινωνικό σύνολο και για την κοινωνική συνοχή- οι Κυβερνήσεις ναι μεν αντιλαμβάνονται την ανάγκη αποτελεσματικής είσπραξης των θεσμοθετημένων άμεσων φόρων και πάταξης της φοροδιαφυγής. Πλην όμως δεν έχουν το πολιτικό «*θάρρος*» ουσιαστικής μεταρρύθμισης του φορολογικού συστήματος και των μηχανισμών του, τόσο σε ό,τι αφορά τις δομές του όσο και σε ό,τι αφορά το έμψυχο δυναμικό του, μολονότι υπάρχει -διεθνώς και όχι μόνο- αξιόλογη και αξιόπιστη εμπειρία ανάλογων μεταρρυθμίσεων.
2. Όλως αντιθέτως, υποκύπτοντας στις «*σειρήνες*» της νοοτροπίας υπότροπων «*Επιμηθέων*» καταφεύγουν στην θέσπιση αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων -κυρίως όταν διαθέτουν την απαραίτητη και «*πρόθυμη*» πλειοψηφία στην Βουλή- προκειμένου να εισπράξουν το μέγιστο των άμεσων φόρων με την «*ελάσσονα*» κατά το δυνατόν προσπάθεια των αρμόδιων φορολογικών αρχών, και σε ό,τι αφορά τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης και σε ό,τι αφορά τους αυτεπαγγέλτως διενεργούμενους αποδεικτικούς φορολογικούς ελέγχους.

Β. Το αποτέλεσμα της κατά κανόνα προσφυγής σε μια τέτοια πολιτική -που αναδεικνύεται και σε άκρως αντιπροσωπευτικό παράδειγμα κακής νομοθέτησης καθώς και κακοδιοίκησης- είναι, ιδίως σήμερα, κάτι παραπάνω από ορατό:

1. Από την μια πλευρά η πολιτική αυτή αποβαίνει, κατά πολύ μεγάλο μέρος, αναποτελεσματική. Αφού και η είσπραξη άμεσων φόρων ελάχιστα βελτιώνεται -αν βελτιώνεται- και οι έμμεσοι φόροι, όπως είναι αναμενόμενο, παραμένουν στα ίδια επίπεδα -αν δεν αυξάνονται μάλιστα- ενώ οι φορολογικές αρχές, από την πλευρά τους, «*εθίζονται*» ακόμη περισσότερο στην νοοτροπία ενός είδους «*φιλισταϊκής*» διοικητικής «*αβελτηρίας*» η οποία με την σειρά της υποθάλπει, υποδορίως ή και εμφανώς, φαινόμενα αδιαφάνειας και διαφθοράς, επέκεινα δε και φαινόμενα εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Και μάλιστα με ρυθμό που ακολουθεί «*γεωμετρική πρόοδο*», όπως προκύπτει και από δείκτες αντικειμενικών ελέγχων οι οποίοι απαξιώνουν, δυστυχώς, διεθνώς την Χώρα μας.
2. Και, από την άλλη πλευρά, η ίδια αυτή πολιτική πλήττει ανεπανόρθωτα το Κράτος Δικαίου, ήτοι έναν από τους θεμελιώδεις πυλώνες της Αντιπροσωπευτικής Δημοκρατίας. Και τούτο διότι, φυσικά μεταξύ άλλων, αφενός αποδυναμώνεται ουσιωδώς η Αρχή της Νομιμότητας, δοθέντος ότι οι κείμενες φορολογικές διατάξεις δεν εφαρμόζονται αποτελεσματικώς στην

πράξη -και λόγω της έντονης αδράνειας λειτουργίας των αντίστοιχων κυρωτικών μηχανισμών- οπότε έτσι καθίστανται leges minus quam perfectae ή και leges imperfectae. Και, αφετέρου, Θεμελιώδη Δικαιώματα των μελών του κοινωνικού συνόλου πλήττονται στον πυρήνα τους λόγω της γενικευμένης «*αποσάθρωσης*» των βασικών συνιστωσών της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Περαιτέρω, και ως οιονεί «*φυσική*» συνέπεια, οι ανισότητες διευρύνονται ανεξέλεγκτα και το Κοινωνικό Κράτος Δικαίου -όπως και η Κοινωνική Δικαιοσύνη- αναντικατάστατη «*αντηρίδα*» της Αντιπροσωπευτικής Δημοκρατίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, εμφανίζει τάσεις προϊούσας κατάρρευσης. Έτσι όμως η εμπιστοσύνη προς το Κράτος και προς την ικανότητά του να εκπληρώνει την αποστολή του, σύμφωνα με τα «*προτάγματα*» της Δημοκρατικής Αρχής, χάνει σταδιακώς την απαραίτητη για την «*συμπαγή*» θωράκιση του κοινωνικού ιστού «*ικμάδα*» της, σε βαθμό που «*αναβαθμίζει*» την αρχικώς εμφανιζόμενη κοινωνική «*δυσανεξία*» σε σταδιακώς διογκούμενη κοινωνική οργή. Όσο και αν ορισμένοι δεν μπορούν ή δεν θέλουν να δουν κατάματα την κατά τα ως άνω πραγματικότητα, οι επιπτώσεις της είναι πια κάτι παραπάνω από ορατές και καθιστούν κάτι παραπάνω από επειγόντως αναγκαίες τις τολμηρές αποφάσεις αντιμετώπισης αυτής της χρόνιας και ήδη σοβούσας επώδυνης κρίσης.»