

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

I. Εισαγωγή	2
II. Η συνταγματική κατοχύρωση της αρχής της φορολογικής ισότητας – ιστορική αναδρομή	3
III. Η έννοια της φορολογικής ισότητας	4
IV. Νομική φύση	4
V. Φορείς	5
VI. Αποδέκτες	7
VII. Η καθολικότητα της φορολογικής υποχρέωσης-εννοιολογικός προσδιορισμός	7
VIII. Σχέση μεταξύ των διατάξεων των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 4 του Συντ.	11
IX. Νομολογία	12
1. Προλεγόμενα στη νομολογία	12
2. Έννοια της φορολογικής ισότητας-εξαιρέσεις	13
3. Έλεγχος συνταγματικότητας	13
Α. Τεκμήρια	13
α. Ν. 820/78-Αμάχητα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης	14
β. Ν. 1591/86, 2214/94: Τεκμήρια βιωσιμότητας	16
Β. Ίση φορολογική μεταχείριση μεταξύ αγάμων και εγγάμων	19
Γ. Διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης ορισμένης κατηγορίας εισοδημάτων-Φορολογικά προνόμια	21
Δ. Φορολογικό σύστημα και άρθρο 4§5 Συντ.	23
Ε. Επιβολή εισφορών σε ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων	25
ΣΤ. Φορολόγηση αφορολόγητων ποσών	25
Ζ. Αστική ευθύνη του κράτους και 4§5 Συντ.	26
Η. Φορολογική ισότητα και θρησκευτική ελευθερία	26
X. Επίλογος	27

## **Άρθρο 4§5 Συντάγματος**

*«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».*

### **I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ των φορολογουμένων σε ένα κράτος δικαίου πρέπει να διέπεται από την αρχή της φορολογικής ισότητας, η οποία αναλύεται στην αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και στην αρχή της καθολικότητας. Η διττή αυτή προσέγγιση της φορολογικής ισότητας θεμελιώνεται άμεσα στο Σύνταγμα κατά συνδυασμένη εφαρμογή του άρθρου 4§§1 και 5 του Συντάγματος. Πάντως παρά τη διακηρυγμένη σπουδαιότητά της, η αρχή της φορολογικής ισότητας λειτουργεί τις περισσότερες φορές ως γενική κατεύθυνση προς το νομοθέτη, ενώ αποτελεί ως απαγόρευση των διακρίσεων έναν ακραίο φραγμό κατά των αυθαίρετων προνομίων, που είναι δυνατόν να καθιερώνονται νομοθετικά, κατ' επίκληση της διαφοράς των καταστάσεων ή λόγων γενικού συμφέροντος.

### **II. Η ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ**

Η αρχή της φορολογικής ισότητας αποτελεί θεμελιώδη αρχή του ελληνικού δημοσίου δικαίου καθιερωμένη από όλα τα ελληνικά συντάγματα, υπό την έννοια του πανδήμου της φορολογίας και της κατανομής των δημοσίων βαρών με βάση την φοροδοτική ικανότητα. Πηγή έμπνευσης των ελληνικών συνταγματικών κειμένων είναι η αντίστοιχη διατύπωση της αρχής από τη Διακήρυξη των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και του Πολίτη της Γαλλικής Επανάστασης του 1789, κατά την οποία οι φόροι πρέπει να κατανέμονται εξ' ίσου σε όλους τους πολίτες, ανάλογα με τις δυνάμεις τους, και η διατύπωση των εν συνεχεία γαλλικών συνταγμάτων, όπως για παράδειγμα το άρθρο 101 του γαλλικού Συντάγματος του 1793, το οποίο όριζε ότι «ουδείς πολίτης απαλλάσσεται από την τιμητική υποχρέωση να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη».

Οι καταβολές ωστόσο της αρχής της φορολογικής ισότητας είναι παλαιότερες. Οι ρίζες της βρίσκονται στην αγγλική συνταγματική ιστορία και μάλιστα στην επιταγή καταβολής του φόρου μόνο με ψηφιζόμενο από το κοινοβούλιο νόμο, που έχει όχι μόνο βέβαιο αντικείμενο και συντελεστή αλλά και κατά κανόνα γενικό χαρακτήρα. Για πρώτη

φορά όμως η αρχή της φορολογικής ισότητας βρήκε συνταγματική κατοχύρωση στο Αμερικανικό Σύνταγμα του 1787, το οποίο όρισε ρητά, ότι όλα τα τέλη, φόροι και βάρη πρέπει να είναι ομοιόμορφα σε όλη την έκταση των Ηνωμένων Πολιτειών.

Έτσι φτάσαμε στη γαλλική Διακήρυξη των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και του Πολίτη του 1789 που όρισε ότι οι φόροι πρέπει να κατανέμονται εξίσου σε όλους τους πολίτες ανάλογα με τις δυνάμεις τους<sup>1</sup>. Η διάταξη αυτή παραδόξως δεν επηρέασε την διατύπωση των περί ισότητας διατάξεων των μεταγενέστερων ευρωπαϊκών συνταγμάτων – με ελάχιστες εξαιρέσεις μεταξύ των οποίων, όπως προαναφέρθηκε, και τα ελληνικά συντάγματα.

Ήδη το Σύνταγμα της Επιδαύρου του 1822 κατοχύρωνε τη φορολογική ισότητα, ορίζοντας στην παράγραφο η' ότι «όλαι αι εισπράξεις πρέπει να διανέμονται δικαίως εις όλας τας τάξεις και κλάσεις των κατοίκων, καθ'όλην την έκτασιν της ελληνικής επικρατείας, καμμία δε εισπραξις δε γίνεται άνευ προεκδοθέντος νόμου». Τα δύο επόμενα επαναστατικά Συντάγματα, του Άστρους και της Τροιζήνας, κατά το πρότυπο της γαλλικής Διακήρυξης, επέβαλαν επιπλέον τη κατανομή των φορολογικών βαρών «δικαίως και αναλόγως της περιουσίας εκάστου». Συγκεκριμένα προστέθηκαν στη λέξη «δικαίως» οι λέξεις «και αναλόγως»<sup>2</sup>, σε αυτές δε οι περαιτέρω λέξεις «της περιουσίας εκάστου»<sup>3</sup> - προφανώς κατά το πρότυπο της γαλλικής διακήρυξης του 1789 ( βλ. άρθρο 13 ).

Η ισχύουσα σήμερα συνταγματική διάταξη ανάγεται στο σύνταγμα του 1844 (βλ. άρθρο 3§1), το δε σύνταγμα του 1864 την άφησε άθικτη (βλ. άρθρο 3§1). Η αναθεώρηση όμως του 1911 αντικατέστησε τη φράση «αναλόγως της περιουσίας εκάστου» με τη φράση «αναλόγως των δυνάμεών των» (βλ. άρθρο 3 εδ.1). τα μεταγενέστερα συντάγματα διατήρησαν τη διάταξη αμετάβλητη<sup>4</sup>. Έτσι η διάταξη του άρθρου 4§5 του Συντάγματος 1975 έχει ως εξής: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

---

<sup>1</sup> Άρθρο 13 εδ.2 της γαλλ. Διακήρυξης του 1789

<sup>2</sup> Βλ. §ζ' του συντάγματος του Άστρους ( Νόμου της Επιδαύρου ) του 1823

<sup>3</sup> Βλ. άρθρο 10 του συντάγματος της Τροιζήνας του 1827

<sup>4</sup> Βλ. άρθρο 6§1 Συντ.1927, 3§1 εδ.2 συντ. 1952

### III Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ

Η συνταγματική καθιέρωση της αρχής συνεπάγεται την καθολικότητά της καθώς και τη φορολογία με βάση την φοροδοτική ικανότητα. Ειδικότερα η συνταγματική διάταξη του άρθρου 4§5 έχει τριπλή σημασία: πρώτον επιβάλλει την εν γένει φορολογική υποχρέωση των Ελλήνων («συνεισφορά εις τα δημόσια βάρη»), δεύτερον, διακηρύσσει την φορολογική ισότητα («αδιακρίτως»), τρίτον κατοχυρώνει τη φορολογική δικαιοσύνη (αναλόγως των δυνάμεών των).

Εξάλλου ο γενικός κανόνας της ισότητας ενώπιον του νόμου του άρθρου 4§1 του Συντάγματος, εφαρμοζόμενος στο αντικείμενο της φορολογίας, συνεπάγεται για το νομοθέτη την υποχρέωση να χειρίζεται κατά τρόπο ομοιόμορφο<sup>5</sup> τις όμοιες από πλευράς φοροδοτικής ικανότητας περιπτώσεις<sup>6</sup>, συνεπάγεται δηλαδή την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων, που τελούν υπό τις ίδιες συνθήκες<sup>7</sup>. Πολλές φορές προβλήθηκε ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας η αντισυνταγματικότητα φορολογικού νόμου λόγω αντίθεσης στην αρχή της ισότητας και από την νομολογία επί του θέματος αυτού προέκυψε η γενικότερη αρχή ότι οι Έλληνες δεν παύουν να είναι ίσοι ενώπιον του νόμου αν συνεισφέρουν « ανίσως αλλά αναλόγως των δυνάμεών τους» στα δημόσια βάρη. Αρκεί η επιβολή της φορολογίας να γίνεται κατά κατηγορίες προσώπων ή πραγμάτων και βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, όπως επίσης η κατάταξη των φορολογουμένων ανάλογα των δυνάμεών τους να γίνεται βάσει σταθερών κριτηρίων<sup>8</sup>.

### IV. ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ

Ο προσδιορισμός της νομικής φύσης της αρχής της φορολογικής ισότητας δεν παρουσιάζει δυσκολίες. Η αρχή αυτή αποτελεί αντικειμενικό κανόνα δικαίου, δεσμευτικό όλων των φορέων της κρατικής εξουσίας, ενώ παράλληλα κατοχυρώνει και ατομικό δικαίωμα κάθε φορολογούμενου πολίτη. Επιπλέον η αρχή της φορολογικής

<sup>5</sup> Έτσι π.χ. η ΑΠ 206/1995, ΤοΣ 1996, σελ.805, σύμφωνα με την οποία αντίκειται στην ισότητα η διαφοροποίηση λόγω υπερωριακής εργασίας, του προσωρινού προσωπικού εισοδήματος.

<sup>6</sup> ΣτΕ 2060/1990

<sup>7</sup> Ένα παράδειγμα νομολογιακής εφαρμογής της αρχής αυτής παρέχει η ΣτΕ 648/1995 ΔιΔικ 1995, σελ.1423, η οποία έκρινε ότι το άρθρο 18§3 περ.γ του ΝΔ 3323/1955 (σήμερα άρθρο 21§1 περ.ε ΚΦΕ) εισήγαγε διακριτική μεταχείριση που αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 4 του Συντάγματος ως προς την υπαγωγή σε φόρο εκείνων που μεταβιβάζουν την επικαρπία ακινήτου σε νομικά πρόσωπα, καίτοι τελούν υπό τις αυτές ακριβώς συνθήκες από την άποψη της φοροδοτικής ικανότητας και του κτώμενου εισοδήματος με εκείνους που μεταβιβάζουν την επικαρπία σε φυσικά πρόσωπα. Η διάταξη αυτή δεν έχει καταργηθεί ακόμα νομοθετικά.

<sup>8</sup> Βλ. τις ΣτΕ 1969/1940, ΣτΕ 68/1950, Στε 497/1951, ΣτΕ 139/1956.περαιτέρω νομολογία βλ. στο *Πορίσματα Νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1929-1959*, σελ.436.

ισότητας αποτελεί ειδικότερη έκφραση της γενικής αρχής της ισότητας. Ως ειδικότερη αρχή η φορολογική ισότητα προηγείται στην εφαρμογή από τη γενική αρχή της ισότητας και μάλιστα με αποκλειστικό τρόπο, δηλαδή οι διατάξεις των άρθρων 4§1 και 4§5 του Συντάγματος δεν εφαρμόζονται σωρευτικά, αλλά μόνο η τελευταία (για την σχέση μεταξύ των διατάξεων των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος βλ. αναλυτικά παρακάτω)..

## **V. ΦΟΡΕΙΣ**

Ως φορείς της φορολογικής υποχρέωσης το άρθρο 4§5 αναφέρει τους Έλληνες πολίτες. Όλα επομένως τα φυσικά πρόσωπα με ελληνική ιθαγένεια είναι κατ'αρχήν φορείς της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά το Σύνταγμα δεν επιτάσσει την αρχή της φορολόγησης των Ελλήνων πολιτών ανεξάρτητα από τον οικονομικό τους σύνδεσμο με την Ελλάδα. Αντιθέτως ο νόμος για λόγους πρακτικούς και αναφερόμενους στη φορολογική δικαιοσύνη, επιβαρύνει φορολογικά μόνο τα πρόσωπα που έχουν κατοικία ή περιουσιακά στοιχεία ή πηγές εισοδήματος στην Ελλάδα, αλλά για τα από οπουδήποτε προερχόμενα εισοδήματα. Προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης<sup>9</sup> συνάπτονται με άλλα κράτη διμερείς συμβάσεις που ρυθμίζουν τις περιπτώσεις προσώπων με κατοικία ή εισοδήματα σε περισσότερες από μια χώρες.

Παρόλο που η διάταξη του άρθρου 4§5 αναφέρεται στους «πολίτες», δεν υπάρχει αμφιβολία ότι φορείς της φορολογικής υποχρέωσης είναι όχι μόνο τα φυσικά αλλά και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Η άμεση φορολόγηση των μεν και των δε είναι πάντως, ήδη για λόγους πρακτικούς, ήδη διαμορφωμένη διαφορετικά.

Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν υπάγονται όμως καταρχήν στην (άμεση τουλάχιστον) φορολογία για λόγους αποφυγής μιας άσκοπης «αυτοφορολόγησης» του δημόσιου τομέα. Αντιθέτως στην περίπτωση των δημοσίων επιχειρήσεων, που οφείλουν κατά στερεότυπη διάταξη των καταστατικών νόμων, να λειτουργούν κατά τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας, η εν γένει απαλλαγή από τη φορολογική υποχρέωση δεν είναι μόνο συνταγματικώς προβληματική, αλλά και συντελεί στη νόθευση του ανταγωνισμού αφού η απαλλαγή αυτή αποτελεί κρατική επιχορήγηση προς τη δημόσια επιχείρηση και στην αδυναμία ορθής εκτίμησης της οικονομικής πορείας της επιχείρησης. Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας απαγορεύονται

---

<sup>9</sup> Δηλ. πάλι για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης και ευρύτερης οικονομικής πολιτικής.

καταρχήν τέτοιες απαλλαγές, αν νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό με την ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής<sup>10</sup>.

Ως φορείς της φορολογικής υποχρέωσης χαρακτηρίζονται από το άρθρο 4§5 μόνο οι Έλληνες πολίτες<sup>11</sup>. Η διάταξη όμως αυτή, όπως φαίνεται και από την ένταξη της στο άρθρο 4, αφορά κυρίως την αρχή της ισότητας και αναφέρεται μόνο στους Έλληνες πολίτες, γιατί αυτοί καταρχήν είναι τα υποκείμενα της αρχής αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση όμως καθ' εαυτήν αφορά όμως και τους αλλοδαπούς που έχουν κατοικία, περιουσία ή εισοδήματα στην Ελλάδα. Για την αποφυγή διπλής φορολόγησης είναι εφαρμοστέες, όπου υπάρχουν, οι σχετικές διμερείς συμβάσεις.

Φορείς του ατομικού δικαιώματος είναι μόνο οι Έλληνες πολίτες, αλλά όχι οι αλλοδαποί. Διακρίσεις επομένως εις βάρος ή εις όφελος των αλλοδαπών έναντι των Ελλήνων ή διακρίσεις μεταξύ των αλλοδαπών δεν αντίκεινται στο άρθρο 4§5<sup>12</sup>. Η φορολογικά ευνοϊκή μεταχείριση των αλλοδαπών για λόγους ενίσχυσης της ανάπτυξης της χώρας και αύξησης των συναλλαγματικών αποθεμάτων δεν προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ισότητας. Η παραχώρηση καθαρών προνομίων όμως, απαλλαγών δηλαδή που δεν στηρίζονται κυρίως σε λόγους οικονομικής ή συναλλαγματικής πολιτικής, αποτελεί κατάχρηση άσκησης της φορολογικής εξουσίας του κράτους και είναι γι αυτό το λόγο αντισυνταγματική.

Η φορολόγηση των αλλοδαπών και μάλιστα των εταιρειών μπορεί να ακολουθήσει επομένως άλλα κριτήρια εξυπηρετικά του συμφέροντος της εθνικής οικονομίας. Στην περίπτωση μάλιστα των διεθνών ή πολυεθνικών εταιρειών η πιστή εφαρμογή της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης θα μπορούσε να οδηγήσει σε άτοπα και ανεπιθύμητα αποτελέσματα.

Σε ειδικό καθεστώς υπόκεινται οι υπήκοοι των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκώντας τις κοινοτικές ελευθερίες, κατοικούν, διαμένουν ή κατέχουν περιουσιακά στοιχεία ή εισοδήματα στην Ελλάδα. Οποιαδήποτε φορολογική διάκριση εις βάρος των «κοινοτικών αλλοδαπών» εν συγκρίσει με τους Έλληνες πολίτες θα προσέβαλε τις διατάξεις των Συνθηκών που κατοχυρώνουν τις κοινοτικές ελευθερίες και την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας

---

<sup>10</sup> Άρθρ.92ΣυνθΕΟΚ, πρβλ. άρθρο 95 ΣυνθΕΟΚ

<sup>11</sup> Βλ. αντιθέτως τα επαναστατικά Συντάγματα (1822,1823,1827) που μιλούσαν για κατοίκους της ελληνικής επικράτειας.

<sup>12</sup> Βλ. Α.Σβώλου-Γ.Βλάχου, Το Σύνταγμα της Ελλάδος,Α', 1954, 227-228.

## **VI. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ**

Όσον αφορά τους αποδέκτες, είναι φανερό ότι το άρθρο 4§5Σ από τη φύση του δεν μπορεί να απευθύνεται σε ιδιώτες, παρά μόνο στην κρατική εξουσία. Είναι σαφές ότι η αρχή της φορολογικής ισότητας δεσμεύει μεν το σύνολο των φορέων της κρατικής εξουσίας, αλλά δεν μπορεί να γίνει λόγος για τριτενέργεια της συγκεκριμένης συνταγματικής διάταξης, αφού πρόκειται ακριβώς για περίπτωση όπου το κατοχυρούμενο ατομικό δικαίωμα δεν προσιδιάζει στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών (άρθρο 25§1 εδ. γ' του Συντάγματος) λόγω του κρατικού «μονοπωλίου» ως προς την επιβολή της φορολογικής υποχρέωσης.

## **VII. Η ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ-ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ**

Η ισότητα στα δημόσια βάρη καθιερώνεται στο άρθρο 4§5Σ χωρίς παραπέρα διευκρίνιση για την έννοια των βαρών αυτών. Διατυπώνεται έτσι η άποψη ότι υπάγονται εδώ οι κάθε είδους παροχές του πολίτη προς το κράτος, όχι μόνο χρηματικές αλλά και υλικές (π.χ. επίταξη πραγμάτων) ή σε υπηρεσίες (π.χ. επίταξη προσωπικών υπηρεσιών, στρατιωτική θητεία, λειτούργημα ενόρκου στα ποινικά δικαστήρια), όπως και διάφορα άλλα οικονομικά μέτρα (περιορισμοί του εξωτερικού εμπορίου, αγορανομικοί έλεγχοι, υποτίμηση νομίσματος, ενοικιοστάσιο κ.α.)<sup>13</sup>.

Ωστόσο, η ευρεία αυτή ερμηνεία των δημοσίων βαρών είναι προβληματική, διότι έτσι κινδυνεύουν τελικά να υπαχθούν σε αυτή όλες οι υποχρεώσεις που επιβάλλονται με κανόνες δημοσίου δικαίου, με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής, αν όχι ανέφικτη, η διάκρισή της από την γενική αρχή της ισότητας. Επιπλέον οι μη χρηματικές παροχές, οι οποίες προαναφέρθηκαν, βρίσκουν ειδικό έρεισμα σε άλλες συνταγματικές διατάξεις και άρα το θεμιτό της επιβολής τους ή μη σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση θα κριθεί κυρίως πάνω σε αυτή τη βάση (π.χ. άρθρα 18§3-5, 4§6, 22§4, 97§1Σ), σε συνδυασμό βέβαια με τους γενικούς περιορισμούς των περιορισμών των ατομικών δικαιωμάτων. Ειδικές ρυθμίσεις υπάρχουν και για τα μέτρα κρατικής παρέμβασης στην οικονομία (άρθρο 106Σ)

---

<sup>13</sup> Βλ. Β.Αραβαντινού, Η αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, 1993, 81επ.

Συνεπώς δημόσια βάρη κατά την έννοια του άρθρου 4§5Σ θα πρέπει να θεωρηθούν οι χρηματικές παροχές προς το κράτος, δηλ. προεχόντως τα φορολογικά βάρη. Μια ένδειξη προς την κατεύθυνση αυτή παρέχει άλλωστε το γεγονός ότι η αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 3 των Συντ.1844 και 1864 προέβλεπε την αδιάκριτη συνεισφορά στα δημόσια βάρη «αναλόγως της περιουσίας». Αυτό αντικαταστάθηκε με την έκφραση «αναλόγως των δυνάμεων» το 1911, όχι για να διευρυνθεί η έννοια των δημοσίων βαρών αλλά για να αρθεί τυχόν αμφισβήτηση για τη συνταγματικότητα της προοδευτικής φορολογίας<sup>14</sup>. Συνεπώς η ισότητα λ.χ. στα πολεοδομικά βάρη απορρέει από την παρ.1 και όχι από την παρ.5 του άρθρου 4 του Συντ.

Κατά το άρθρο 25§4, «το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Η υποχρέωση της «συνεισφοράς» που θεσπίζει το άρθρο 4§5 αποτελεί μια σπουδαία πλευρά του χρέους αυτού<sup>15</sup> και έγκειται στην υποχρέωση των πολιτών να φέρουν τα δημόσια βάρη, να καλύπτουν δηλαδή τις δημόσιες (κρατικές, δημοτικές κτλ.) δαπάνες. Η κάλυψη αυτή γίνεται κυρίως με την καταβολή φόρων, δασμών, τελών<sup>16</sup> και χαρακτηρίζεται συνεκδοχικά ως φορολογική υποχρέωση.

Η συνταγματική καθιέρωση της φορολογικής υποχρέωσης προκύπτει βέβαια και από τη ρύθμιση της φορολογίας και δημοσιονομικής διαχείρισης στα άρθρα 78 επ.. Παρόμοιες διατάξεις βρίσκονται σε όλα τα συντάγματα τα οποία όμως δε περιέχουν συνήθως διάταξη αντίστοιχη του άρθρου 4§5.

Το άρθρο 13 της γαλλικής διακήρυξης των δικαιωμάτων του ανθρώπου και του πολίτη του 1789 προέβλεπε την επιβολή φορολογίας μόνο για την αντιμετώπιση των δαπανών λειτουργίας των ενόπλων δυνάμεων και της δημόσιας διοίκησης. Από πολύ καιρό τώρα η φορολογία έχει αποκτήσει πολύ ευρύτερους σκοπούς: έχει γίνει το κυριότερο όργανο οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του κράτους

Το Σύνταγμα με την επανάληψη του όρου «δημόσια βάρη», που πρωτοχρησιμοποίησε το Σύνταγμα του 1844 δε περιορίζει τους σκοπούς, το πεδίο ή την

<sup>14</sup> Βλ. Ν.Ν.Σαρίπολου, Σύστημα του Συνταγματικού Δικαίου, Γ', 1923, 39-40.

<sup>15</sup> Άλλη σπουδαία πλευρά αποτελεί η συμβολή στην άμυνα της πατρίδας (άρθρο 4§6, στρατιωτική υποχρέωση). Το Σύνταγμα εξάλλου επιτρέπει υπό ορισμένους όρους την επίταξη πραγμάτων (άρθρο 18§3) και προσωπικών υπηρεσιών (άρθρο 22§3 υποπαρ.2), καθώς και την υποχρέωση προσφοράς προσωπικής εργασίας(άρθρο 22§3 υποπαρ.2). Και η αναγκαστική απαλλοτρίωση (άρθρο 17§2) αποτελεί μια από μια άποψη επιβολή του χρέους του άρθρου 25§4.

<sup>16</sup> Άλλες μορφές συνεισφοράς του άρθρου 4§5 αποτελούν η υποχρεωτική ανάληψη δημοσίων δανείων, η αγορά κρατικών λαχείων κ.ο.κ.



έκταση της φορολογίας<sup>17</sup>. Απλώς αναφέρεται στη σπουδαία πάντοτε ταμειυτική λειτουργία του φόρου, χωρίς να αποκλείει και άλλες λειτουργίες.

*Στη φορολογική υποχρέωση των πολιτών αντιστοιχεί η φορολογική εξουσία του κράτους αλλά καμιά αξίωση των πολιτών, ούτε αυτών που υπέστησαν θυσία υπέρ του γενικού συμφέροντος. Ο νόμος προβλέπει γενικά αξίωση αποζημίωσης του ζημιουμένου από την παράνομη συμπεριφορά δημοσίων οργάνων<sup>18</sup>. Η νόμιμη όμως πρόκληση ζημίας από δημόσιο όργανο ή η πρόκληση ζημίας από δημόσια καταστροφή ή από εξέγερση ή από τρομοκρατική ενέργεια κ.ο.κ. δε θεμελιώνει έννομη υποχρέωση του κράτους προς αποζημίωση ( με τη συνεπαγόμενη κατανομή του βάρους σε όλους τους πολίτες), έστω κι αν η ζημία προκλήθηκε υπέρ του γενικού συμφέροντος, παρά μόνο στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από το Σύνταγμα ή τους νόμους, όπως π.χ. επί αναγκαστικής απαλλοτρίωσης<sup>19</sup>. Κατά την κρατούσα γνώμη στη χώρα μας, η διάταξη του άρθρου 4§5Σ δε θεμελιώνει γενική αξίωση του υπέρ του γενικού συμφέροντος ζημιωθέντος να συμμεριστούν και οι άλλοι πολίτες τη ζημία που υπέστη, κατά το γερμανικό πρότυπο της «αρχής της θυσίας» ή το γαλλικό πρότυπο της «ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών». Μέρος της θεωρίας υποστηρίζει ότι το άρθρο 4§5Σ «πρέπει να θεωρηθεί γενικής φύσεως διάταξη αντικειμενικής ευθύνης του Κράτους για την αποκατάσταση ζημιών από σύννομους ενέργειες της κρατικής εξουσίας»<sup>20</sup>.*

Κατά το άρθρο 4§5, η συνεισφορά στα δημόσια βάρη γίνεται «αδιακρίτως», χωρίς δηλαδή διακρίσεις, αλλά εξίσου. Η διάταξη όμως αυτή δεν επιβάλλει τη μαθηματική ισότητα. Όπως ήδη προκύπτει από την επιταγή της φορολογικής δικαιοσύνης την οποία περιέχει («αναλόγως των δυνάμεών των») δεν απαγορεύει οποιοσδήποτε αλλά μόνο τις αυθαίρετες διακρίσεις. Αυθαίρετες είναι οι διακρίσεις που δεν στηρίζονται κυρίως σε κριτήρια φορολογικής δικαιοσύνης ή γενικής και αντικειμενικής πολιτικής, αλλά

-είτε στηρίζονται σε απαγορευμένες από το Σύνταγμα διαφοροποιήσεις, π.χ. το φύλο, τη φυλή, τη γλώσσα, τις πολιτικές ή θρησκευτικές πεποιθήσεις.

---

<sup>17</sup> Η γενική δήμευση όμως απαγορεύεται (άρθρο 7§3εδ.1Σ). Απαγορεύεται επομένως και η φορολογία που έχει παρόμοια αποτελέσματα

<sup>18</sup> Άρθρο 105 ΕισΝΑΚ

<sup>19</sup> άρθρο 17§2Σ

<sup>20</sup> Λ.Θεοχαρόπουλος, Η ισότης των πολιτών στα δημόσια βάρη, σε σύμμεικτα Βεγλερή,II,1988,207. Contra όμως Π.Δ.Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα Β',1991, 1096.

-είτε επιφυλάσσουν δυσμενείς έννομες συνέπειες σε πρόσωπα, ιδιότητες, καταστάσεις που κατά το Σύνταγμα τελούν υπό την προστασία, μέριμνα ή ειδική φροντίδα του κράτους, π.χ. επιβάλλουν δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση στους έγγαμους έναντι των άγαμων<sup>21</sup>.

-είτε έχουν χαριστικό ή καταπιεστικό χαρακτήρα εις βάρος ή εις όφελος ορισμένων προσώπων ή ομάδων. Στην πράξη δεν είναι σπάνια τα φορολογικά προνόμια, οι χαριστικές δηλαδή φορολογικές διατάξεις που παραβιάζουν απευθείας την φορολογική ισότητα του άρθρου 4§5.

Από τα εν πάσει περιπτώσει αντισυνταγματικά φορολογικά προνόμια πρέπει να διακρίνονται οι φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις<sup>22</sup>, τις οποίες επιτρέπει το Σύνταγμα, ορίζοντας μόνο ότι δεν μπορούν να αποτελούν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η διαφορά έγκειται στα χρησιμοποιούμενα κριτήρια: οι φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις που θεσπίζει το Σύνταγμα δεν έχουν χαριστικό χαρακτήρα, αλλά αποσκοπούν στην επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης ή αποτελούν μέσα άσκησης οικονομικής πολιτικής.

Έτσι προβλέπονται π.χ. φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις για πρόσωπα με μικρή φοροδοτική ικανότητα ή για επενδύσεις σε ορισμένους τομείς της οικονομίας ή περιοχές της χώρας που κρίνεται σκόπιμο να προαχθούν ή να ενισχυθούν. Φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις αντιθέτως, που είναι άσχετες με την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης ή την άσκηση οικονομικής πολιτικής, δεν έχουν σχέση με τις επιτρεπόμενες από το άρθρο 78§4, αλλά αποτελούν φορολογικά προνόμια που είναι ασυμβίβαστα με την κατοχυρωμένη στο άρθρο 4§5 αρχή της φορολογικής ισότητας.

Η στήριξη της βεβαίωσης του φόρου σε τεκμήρια φοροδοτικής ικανότητας δεν αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας, αν ο φορολογούμενος δικαιούται να προβάλλει αποδεικτικά στοιχεία που ανατρέπουν τα τεκμήρια αυτά. Ασυμβίβαστα με την αρχή της φορολογικής ισότητας είναι τα αμάχητα φορολογικά τεκμήρια<sup>23</sup>, τα οποία άλλωστε αντίκεινται και στο δικαίωμα δικαστικής προστασίας που κατοχυρώνει το άρθρο 20§1. Ο ν.1249/1982 κατάργησε το αμάχητο των τεκμηρίων, επιβάλλοντας στο

<sup>21</sup> Βλ. Α.Γαζή, Αντισυνταγματικότητες στη φορολογία της οικογένειας, ΤοΣ 1983,1

<sup>22</sup> Βλ. το άρθρο 112 του βελγ.συντ. που ενώ απαγορεύει στην παρ.1 τα φορολογικά προνόμια, προβλέπει ότι οι φορολογικές απαλλαγές και εκπτώσεις θεσπίζονται μόνο με νόμο.

<sup>23</sup> Μ.Κυπραίος, Ο έλεγχος της συνταγματικότητας των αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων, ΔΦΝ 1979, 454, του ιδίου, Τα αντισυνταγματικά αμάχητα τεκμήρια του ν.820/1978, ΔΦΝ 1980, 678, Ν.Μιχαλόπουλος, Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 12 ν.820/1978 για τα αμάχητα φορολογικά τεκμήρια, Δίκη 1981,58.

φορολογούμενο το βάρος απόδειξης της αμφισβήτησης του τεκμηρίου (βλ. παρακάτω στη νομολογία).

#### **VIII. ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2 ΚΑΙ 5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ**

Σύμφωνα με το άρθρο 4§2 του Συντάγματος πρέπει να τηρείται και κατά τη θέσπιση και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων η αρχή της ισότητας των φύλων<sup>24 25</sup>.

Η ρύθμιση του άρθρου 2§1 του ν.1473/1984 ( που τροποποίησε το άρθρο 6 του ν.δ. 3323/1955 και ήδη περιλαμβάνεται στο άρθρο 5§1ΚΦΕ) επέφερε ορισμένες προσαρμογές στην μέχρι τότε ισχύουσα νομοθεσία προκειμένου να εναρμονισθούν οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος προς τη συνταγματική επιταγή για την ισονομία των δυο φύλων<sup>26</sup> και προς τις νομοθετικές ρυθμίσεις (ν. 1329/1983) που την υλοποιούν .  
Ειδικότερα:

A) Σύμφωνα με το άρθρο 5§1 ΚΦΕ, οι σύζυγοι κατά τη διάρκεια του γάμου, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 74§4ΚΦΕ, αν και η οφειλή για φόρο, τέλη, εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, η ευθύνη για την καταβολή της οφειλής που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου, βαρύνει κάθε σύζυγο χωριστά.

B) Σύμφωνα με το άρθρο 5§2ΚΦΕ, το εισόδημα του ενός συζύγου, που προέρχεται από επιχείρηση, που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο<sup>27</sup>, προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου και φορολογείται στο όνομά του. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ η συνάθροιση των εισοδημάτων των συζύγων, όταν τεκμαίρεται μη πραγματική

---

<sup>24</sup> Βλ. και τη BVerfG E, G S 55 F.F. που έκρινε αντισυνταγματική τη διάταξη του άρθρου 26 του γερμανικού φορολογικού νόμου ( Steuergesetz) του 1951, που θέσπιζε την υποχρέωση κοινής δήλωσης των συζύγων.

<sup>25</sup> Είχε μάλιστα κριθεί ότι το άρθρο 2§3 του ν. 11/1975 ( που ήδη αντικαταστάθηκε με το ν.2459/1997, ο οποίος εισήγαγε τη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας ), κατά το μέρος που επέβαλλε το συνυπολογισμό της αξίας ψιλής κυριότητας της προικώας περιουσίας της έγγαμης γυναίκας στην αξία της ακίνητης περιουσίας του συζύγου της, ήταν ανίσχυρο ως αντικείμενο στα άρθρα 4§5 και 21§1 του Συντάγματος (ΣτΕ 5511/1995, ΔΦΝ 1996, σελ. 1053).

<sup>26</sup> Η φορολογία γονικών παροχών αντικατέστησε τη φορολογία προικών, μετά τη κατάργηση του θεσμού της προίκας από το νόμο 1329/1983, η δε προικώα περιουσία αποτελεί περιουσία αποκλειστικά και μόνο της συζύγου

<sup>27</sup> Επιχείρηση, που υφίσταται αποκλειστικά μεταξύ των συζύγων ΣτΕ 1004/1991, ΔιΔικ 1992, σελ. 424, ΣτΕ 805/1992, ΔιΔικ 1993, σελ. 1045.

άσκηση ανεξάρτητης δραστηριότητας, δεν αντίκειται προς την αρχή της ισότητας των φορολογικών βαρών, ούτε στην περί προστασίας του γάμου και της οικογένειας διάταξη του άρθρου 21 του Συντάγματος<sup>28</sup>. Εξάλλου το τεκμήριο, που θεσπίζεται είναι μαχητό και συνεπώς δεν προσβάλλεται ούτε το ατομικό δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας<sup>29</sup> (βλ. και παρακάτω στη νομολογία).

## **ΙΧ. ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ**

### **1. Προλεγόμενα στη νομολογία**

Η θέσπιση από το φορολογικό νομοθέτη, εν' όψει των επιτακτικών ταμειυτικών αναγκών του κράτους, πλήθους φορολογικών διατάξεων με αμφισβητούμενη συνταγματική θεμελίωση, υποχρέωσε τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων να ασχοληθεί συχνά με τα, πολλές φορές δυσχερή, ζητήματα που προέκυπταν από την αντίθεση των θεσπιζόμενων ρυθμίσεων με την αρχή της φορολογικής ισότητας. Επιπλέον αξιοσημείωτο είναι το γεγονός, ότι παρουσιάσθηκε έντονα το φαινόμενο των αλληλοσυγκρουόμενων αποφάσεων μεταξύ κυρίως των Διοικητικών Πρωτοδικείων και του ΣτΕ σχετικά με διάφορα ζητήματα, και ιδίως σε σχέση με το ζήτημα των τεκμηρίων.

### **2. Έννοια της φορολογικής ισότητας – Εξαιρέσεις**

Σύμφωνα με πάγια νομολογία η αρχή της φορολογικής ισότητας του άρ.4§5 Σ επιβάλλει στο νομοθέτη την υποχρέωση να μεταχειρίζεται ομοιόμορφα τις αυτές, από άποψη φοροδοτικής ικανότητας, καταστάσεις. Από την άλλη πλευρά η νομολογία παγίως τονίζει ότι, ναι μεν το άρ.4§5 Σ αποκλείει τη δημιουργία αδικαιολόγητων φορολογικών εξαιρέσεων και απαλλαγών, παρέχει ωστόσο στο νομοθέτη ευρεία διακριτική ευχέρεια να επιλέξει και να διαμορφώσει, πάντοτε με βάση γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, το προσφορότερο και αποτελεσματικότερο για την εξακρίβωση της φορολογικής ύλης φορολογικό σύστημα. Η διακριτική αυτή ευχέρεια όμως του νομοθέτη δεν είναι απεριόριστη, αλλά τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η εκάστοτε σχετική ρύθμιση γίνεται με

---

<sup>28</sup> Η ΣτΕ 910/1994, ΔΦΝ 1994, σελ.962, είχε κρίνει αντίθετο προς τα άρθρα 4§1 και 5 και 21§1Σ το άρθρο 8§4 περ.θ του πδ 129/1989, κατά το μέρος που για κάθε άγαμο φορολογούμενο προέβλεπε έκπτωση αφορολογήτων ποσών μέχρι 200.000 δρχ., ενώ για τους δυο συζύγους, που έχουν φορολογητέο εισόδημα προέβλεπε έκπτωση συνολικά 300.000 δρχ. Τέτοια διάκριση δεν περιέχει πλέον ο ΚΦΕ ( βλ. άρθρα 8 και 9 ΚΦΕ)

<sup>29</sup> ΣτΕ 1743/1992, ΔΦΝ 1993, σελ. 867.

βάση αντικειμενικά κριτήρια και ότι τυχόν θεσπιζόμενη διάκριση καθιερώνεται με βάση κριτήρια, τα οποία τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα<sup>30</sup>.

Επιπλέον γίνεται δεκτό ότι από το άρθρο 4§5 Σ απορρέει ο προσωπικός –υποκειμενικός χαρακτήρας του φόρου, η αρχή της επιβολής φόρου επί του πραγματικού ύψους του εισοδήματος κάθε πολίτη, καθώς και η αρχή της απαγόρευσης της διπλής φορολόγησης (non bis in idem)<sup>31</sup>. Τέλος, όπως γίνεται δεκτό από τη νομολογία<sup>32</sup>, το άρθρο 4§5 Σ δε κατοχυρώνει τη μαθηματική φορολογική ισότητα (δηλ. τη τυπική φορολογική ισότητα με την επιβολή ίσου ακριβώς φόρου σε κάθε πολίτη), αλλά, αντιθέτως, επιβάλλει τη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος πέραν των αριθμών και με γενικότερα κριτήρια αναφερόμενα στην οικονομική κατάσταση των πολιτών. Μάλιστα υποστηρίζεται<sup>33</sup> ότι το φορολογικό σύστημα, που κατανέμει τα δημόσια βάρη αριθμητικά ή με άλλα κριτήρια από τα αναφερόμενα στις δυνάμεις του φορολογούμενου, αντίκειται στο Σύνταγμα, γιατί στην πραγματικότητα θα σήμαινε την επιβάρυνση των πολλών και απορότερων με το μεγαλύτερο μέρος των φόρων.

### **3. Έλεγχος συνταγματικότητας**

#### **Α) Τεκμήρια**

Η πιο μεγάλη και πιο γνωστή περίπτωση που απασχόλησε τη νομολογία και τη θεωρία είναι μια σειρά από νόμους, οι οποίοι εισήγαγαν τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας βάσει διαφόρων ειδών τεκμηρίων, μαχητών ή αμάχητων. Η κίνηση αυτή του νομοθέτη υπαγορεύτηκε από την προσπάθειά του για περιορισμό της φοροδιαφυγής, πράγμα που αποτελεί σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Έτσι ο φορολογικός νομοθέτης, αδυνατώντας να συλλάβει το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα, προβλέπει τον τεκμαρτό προσδιορισμό του, με βάση διάφορες εξωτερικές ενδείξεις, δηλ. στοιχεία από τα οποία προκύπτει ένα πλασματικό ποσό, που λαμβάνεται ως βάση επιβολής φόρου.

---

<sup>30</sup> Ολ ΣτΕ 4102/81, ΤοΣ 1983, 58

<sup>31</sup> Πρ.Θεσ33/96, ΔιΔικ 1996, 1019.

<sup>32</sup> βλ. πχ ΣτΕ 1827/93, ΔιΔικ 1994,959.

<sup>33</sup> Π.Δ.Δαγτόγλου, Συνταγματικό Δίκαιο-Ατομικά Δικαιώματα, Β, σελ.1101-1102.

**α) Ν. 820/78-Αμάχητα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης.**

Με τα άρ. 10επ. του ν.820/78 καθιερώθηκε το σύστημα φορολογίας του εισοδήματος των φυσικών προσώπων επί τη βάσει της τεκμαρτής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης. Ειδικότερα για τον προσδιορισμό της δαπάνης αυτής λαμβάνονταν υπ' όψη τα εξής: α) η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη συντηρήσεως και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ΙΧ, που υπολογιζόταν αναλόγως των φορολογήσιμων ίπων και της συμμετοχής της στον οικογενειακό προϋπολογισμό. β) ετήσια δαπάνη δευτερευουσών κατοικιών. γ) ετήσια δαπάνη για τη μισθοδοσία των οικιακών βοηθών και του λοιπού προσωπικού. δ) δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσεως. Για να υπολογιστεί ο επιβλητέος φόρος εισοδήματος, η διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος και της τεκμαρτής ετήσιας δαπάνης προσαυξάνει τα δηλωθέντα από το φορολογούμενο εισοδήματα. Περαιτέρω στο άρ 12 οριζόταν ότι η ετήσια συνολική τεκμαρτή δαπάνη δε μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο.

Σχετικά με το ζήτημα της συνταγματικότητας των παραπάνω αμάχητων τεκμηρίων η ελληνική νομολογία διχάστηκε. Τα Διοικητικά ιδίως Πρωτοδικεία με ορισμένες τους αποφάσεις, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα τεκμήρια του ν.820/78 αντίκεινται στα άρ.4§5 και 20§1 Σ. Το Δ.Πρ.Αθ π.χ. με την 102/80 απόφασή του έκρινε ότι με τα πιο πάνω τεκμήρια αντικειμενικοποιείται πλέον πλήρως η φορολογία του εισοδήματος, σε αντίθεση με το άρ. 4§5 Σ, που επιβάλλει την υποκειμενική φορολόγηση, δηλ. τη φορολόγηση με βάση την πραγματική φοροδοτική ικανότητα εκάστου προσώπου. Κινούμενη στα ίδια πλαίσια και η Πρ. Αθ 7370/80 έκρινε ότι το άρ. 4§5 Σ επιβάλλει τη φορολόγηση με βάση το πραγματικό εισόδημα, την πραγματική περιουσία και τις πραγματικές δαπάνες. Αντίθετα με το καθιερούμενο σύστημα επιβάλλεται φόρος με βάση πλασματικό εισόδημα, που προσδιορίζεται με βάση πλασματικές δαπάνες, ενώ σε τελευταία ανάλυση τα κριτήρια για τον προσδιορισμό του εισοδήματος είναι πλήρως αντικειμενικά και όχι υποκειμενικά, όπως επιτάσσει το Σύνταγμα.

Αλλα πάλι διοικητικά δικαστήρια, πρώτου και δεύτερου βαθμού, δέχτηκαν τη συνταγματικότητα των επίμαχων τεκμηρίων, ακολουθώντας κατά γράμμα τη νομολογία του ΣτΕ στο ζήτημα αυτό<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Βλ. ενδεικτικά Πρ Αθ 1231/80, ΔΦΝ 1980, 373 , Πρ.Πατρ. 5/81, ΔΦΝ 1981, 1006, Πρ. Μυτ. 28/81, ΔΦΝ 1981,1214.

Το ζήτημα λύθηκε με την απόφαση 4340/83<sup>35</sup> της Ολομελείας του ΣτΕ, που έκρινε συνταγματικά τα καθιερούμενα από το ν.820/78 τεκμήρια. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή το σύστημα των τεκμηρίων στηρίζεται στην αντίληψη ότι η τεκμαιρόμενη ετήσια δαπάνη μαρτυρεί την ανάλωση και κατά συνέπεια την κτήση αντίστοιχου εισοδήματος. Επιπλέον ο φορολογούμενος δε δύναται μεν να αμφισβητήσει το ύψος της τεκμαρτής δαπάνης, μπορεί όμως να αποδείξει ότι η δαπάνη αυτή αποτελεί ανάλωση όχι εισοδήματος, αλλά άλλων χρηματικών πόρων(π.χ δωρεά, δάνειο), που δεν αποτελούν κατά το νόμο φορολογητέο εισόδημα. Με βάση τη δομή αυτή το σύστημα τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων στηρίζεται σε τεκμήρια, των οποίων η βάση και τα συμπεράσματα ανταποκρίνονται προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, από την άποψη κυρίως του ύψους των τεκμαιρόμενων δαπανών και του ποσοστού συμμετοχής τους στο οικογενειακό εισόδημα. Συνεπώς, αποτελεί σύστημα ανεκτό από το Σύνταγμα για την εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων. Άλλωστε το παραπάνω σύστημα υπαγορεύθηκε από την ανάγκη σύλληψης σημαντικής φορολογητέας ύλης, που διαφεύγει το φόρο και συμπληρώνει πράγματι το ισχύον σύστημα υποκειμενικού προσδιορισμού του εισοδήματος, γιατί αποβλέπει κυρίως στη σύλληψη πιθανών περιπτώσεων φοροδιαφυγής. Συμπερασματικά το σύστημα των αμάχητων τεκμηρίων, που υπόκειται στον έλεγχο του δικαστηρίου από την άποψη της λογικής δομής των κριτηρίων του και της συμφωνίας του με τα δεδομένα της κοινής πείρας, αποτελεί μέθοδο εξακριβώσεως της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και δεν αντίκειται στο άρ.4§5 Σ.

Αντίθετα η μειοψηφία της παραπάνω απόφασης υποστήριξε ότι το παραπάνω σύστημα οδηγεί σε καθορισμό όχι πραγματικού αλλά πλασματικού εισοδήματος, εφ' όσον αποκλείει εκ προοιμίου τη δυνατότητα στο φορολογούμενο να ανταποδείξει το πραγματικό ύψος των δαπανών του και άρα του πραγματικού εισοδήματός του, το οποίο κατά τη κοινή πείρα διαφέρει από περίπτωση σε περίπτωση ανάλογα με τις συνήθειες και το τρόπο διαβίωσης. Ο συνταγματικός νομοθέτης επιτρέπει την εξακρίβωση του εισοδήματος μόνο με την προσήκουσα στη σύλληψη του υποκειμενική μέθοδο. Επομένως τα τεκμήρια, που θεσπίζονται επί τη βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας δεν είναι ανεκτά παρά μόνο ως μαχητά.

---

<sup>35</sup> Ολ.ΣτΕ 4340/83, ΤοΣ 1984, 371.

## **β. Ν.1591/86, 2214/94:Τεκμήρια βιωσιμότητας**

Η νομολογία διχάστηκε επίσης έντονα σε σχέση με το ζήτημα του τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος από την άσκηση ατομικής, εμπορικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος(τεκμήρια βιωσιμότητας). Σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.1591/86 αν το δηλούμενο ποσό εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος είναι μικρότερο από 550.000 δρχ, η διαφορά προσαυξάνει το εισόδημα, που δηλώνεται και ο φόρος που οφείλεται, υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα, που προκύπτει με το τρόπο αυτό. Το τεκμαρτό εισόδημα, που προέκυψε με τον παραπάνω τρόπο, μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, εφ' όσον από λόγους που ανάγονται στις ιδιαίτερες συνθήκες άσκησης του επαγγέλματος, προέκυψε εισόδημα μικρότερο από το παραπάνω ποσό, ενώ τα δεδομένα των τηρούμενων από τους φορολογούμενους βιβλίων δε μπορούν να ληφθούν υπ' όψη αν δε συνεπικουρούνται και από άλλα αποδεικτικά των ισχυρισμών τους στοιχεία.

Στο ζήτημα της συνταγματικότητας των μαχητών τεκμηρίων βιωσιμότητας, που τέθηκε, τα Διοικητικά Πρωτοδικεία διχάστηκαν έντονα. Από τη μια μεριά μια μεγάλη μερίδα τους τα θεώρησε συνταγματικώς ανεκτά, με την αιτιολογία ότι το άρθρο 4§5 Σ δεν αποκλείει τη θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς σύλληψη εισοδημάτων διαφευγόντων τη φορολογία, αρκεί τα τεκμήρια αυτά να ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας κατά τη βάση και το συμπέρασμά τους. Πολύ περισσότερο δεν αποκλείεται η θέσπιση τεκμηρίων προς συμπλήρωση των φορολογικών διατάξεων, που προβλέπουν το προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τα υποκειμενικά δεδομένα κάθε φορολογούμενου. Η καθιέρωση τεκμηρίων με τα πιο πάνω χαρακτηριστικά και μάλιστα μαχητών συνάδει με το άρθρο 4§5 Σ.

Η 9153/87 του Πρ.Αθ<sup>36</sup> έκρινε ότι το σύστημα τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών, που υπαγορεύτηκε από την ανάγκη να συλληφθεί σημαντική φορολογητέα ύλη που διέφευγε το φόρο, συμπληρώνει πράγματι το σύστημα του υποκειμενικού προσδιορισμού του εισοδήματος, γιατί αποβλέπει κυρίως στη σύλληψη των πιθανών περιπτώσεων φοροδιαφυγής, για το λόγο αυτό αλλωστε δεν ισχύει παρά τη πρώτη πενταετία της άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος, οπότε σε αυτή τη περίπτωση η πιθανότητα αυτή λογίζεται ότι δεν υπάρχει.

---

<sup>36</sup> ΔΠρΑθ 9153/87, ΝοΒ 38, 1074.



Η παραπάνω νομολογία δε μεταβλήθηκε, όταν με το νεώτερο νόμο 2214/94 προβλέφθηκε διαφοροποιημένος τρόπος υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος από την άσκηση των παραπάνω επαγγελμάτων. Σε σχέση με τη νέα ρύθμιση κρίθηκε ότι ως ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση των ανωτέρω επαγγελμάτων θεωρείται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, ενώ παράλληλα προβλέπεται προσαύξηση του εισοδήματος ανάλογα με την ειδικότητα και τους πανεπιστημιακούς τίτλους. Το εισόδημα αυτό μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι από λόγους ανωτέρας βίας ή από λόγους που αναφέρονται στη προσωπική του κατάσταση το πραγματικό εισόδημα αυτού είναι κατώτερο από αυτό, που προσδιορίζεται τεκμαρτώσ.( Πρ Θεσ 1668/98<sup>37</sup>).

Από την άλλη μεριά μια σειρά αποφάσεων των Διοικητικών Πρωτοδικείωνέκρινε ως αντίθετα στην αρχή της φορολογικής ισότητας τα παραπάνω τεκμήρια. Ιδιαίτερη και αξία προσοχής επιχειρηματολογία παρουσιάζει η 7625/87 του ΠρΑθ<sup>38</sup>. Αφού συμπεραίνει ότι ο παραπάνω τρόπος τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος εφαρμόζεται τόσο στα φυσικά πρόσωπα, που ασκούν οργανωμένη επιχείρηση, όσο και σε εκείνα, που ασκούν οικονομική δραστηριότητα χωρίς τα στοιχεία οργανωμένης επιχείρησης(επαγγελματική εγκατάσταση, εξοπλισμός), προβαίνει σε μία διάκριση σε ό,τι αφορά τη κάθε μια κατηγορία των παραπάνω φυσικών προσώπων. Όσον αφορά τη πρώτη κατηγορία, διαπιστώνει ότι ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος δεν αφίσταται των δεδομένων της κοινής πείρας., είναι συνταγματικά ανεκτός και δεν αντιτίθεται στο άρ 4§5Σ. Στη κρίση αυτή καταλήγει με τον εξής συλλογισμό: σε περίπτωση οικονομικής αποδόσεως των προσώπων αυτών σε μικρότερα από τα τεκμαιρόμενα ποσά, το κόστος κτήσεως, μισθώσεως, συντηρήσεως, των ενσωμάτων αγαθών, που έχουν στη διάθεσή τους για την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας τους και η συνεπεία τούτου δέσμευση κεφαλαίου καθιστούν οικονομικά ασύμφορη, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, την περαιτέρω συνέχιση της δραστηριότητας.

---

<sup>37</sup> ΔΠρΘεσ 1668/98, ΔιΔικ1998, 1287.

<sup>38</sup> ΔΠρΑθ 7625/1987, ΔιΔικ 26,57.

Οι αποφάσεις του Πρ Θεσ1917, 33/96 και 66/98<sup>39</sup> κατέληξαν στη κρίση περί αντισυνταγματικότητας των αντικειμενικών κριτηρίων του προαναφερθέντος ν 2214/94. Κατ'αρχήν υποστηρίχθηκε ότι από το άρ 4§5 Σ απορρέουν οι ακόλουθες αρχές: ο προσωπικός ή υποκειμενικός χαρακτήρας του φόρου εισοδήματος, με την έννοια ότι επιβάλλεται κατά το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος να λαμβάνονται υπ'όψη τα στοιχεία της προσωπικής καταστάσεως του φορολογούμενου, που καθορίζουν τη φοροδοτική του ικανότητα(π.χ οικογενειακή κατάσταση, ελάχιστο όριο συντηρήσεως). Περαιτέρω απορρέει η αρχή της επιβολής του φόρου επί του πραγματικού ύψους του εισοδήματος. Ως παραδεδεγμένη μέθοδος εφαρμογής των παραπάνω αρχών έχει κριθεί αυτή της δήλωσης του φόρου εισοδήματος από το φορολογούμενο. Επιπλέον, απορρέει και η αρχή της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλ της μη φορολόγησεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία (non bis in idem).

Ωστόσο, όπως παγίως γίνεται δεκτό, το παραπάνω άρθρο του Συντάγματος παρέχει ευρεία ευχέρεια στο νομοθέτη επιλογής του κατάλληλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών. Προς αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και λόγω της ανάγκης συλλήψεως σημαντικής φορολογητέας ύλης, που διαφεύγει του φόρου, δεν αποκλείεται η συμπλήρωση του υποκειμενικού συστήματος προσδιορισμού του φορολογικού εισοδήματος με τη μέθοδο του δια του φορολογικού νόμου τεκμαρτού προσδιορισμού αυτού, με τη χρησιμοποίηση αντικειμενικών κριτηρίων, αρκεί τόσο η βάση όσο και τα συμπεράσματα των επιλεγόμενων νόμιμων τεκμηρίων να ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας, ώστε να είναι δυνατός ο δικαστικός έλεγχος από την άποψη της λογικής δομής αυτών, για να είναι ανεκτή από το Σύνταγμα η αντικειμενικοποίηση του συστήματος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (βλ νομολογία ΣτΕ παρακάτω).

Το ΣτΕ έλυσε οριστικά το ζήτημα με ένα πλήθος πανομοιότυπων αποφάσεων υπέρ της συνταγματικότητας των τεκμηρίων βιωσιμότητας. Με τη 1694/90<sup>40</sup> το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο έκρινε ότι ο τρόπος τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων αποβλέπει στην εξακρίβωση της ελάχιστης πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των εν λόγω φορολογουμένων και υπαγορεύθηκε

<sup>39</sup> ΔΠρΘεσ 33,1917/1996, ΔιΔικ 1996, 1019 και 996, 66/1998, ΔΦΝ 53,150.

<sup>40</sup> ΣτΕ 1694/90 ΤοΣ 1991,93.

από την διαπιστωθείσα ανάγκη να συλληφθεί σημαντική φορολογητέα ύλη, που διέφευγε το φόρο. Επιπλέον, το άρ 4§5 Σ δεν αποκλείει τη θέσπιση, κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, τεκμηρίων προς σύλληψη διαφευγόντων τη φορολογία εισοδημάτων, αρκεί αυτά να ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας κατά τη βάση και το συμπέρασμά τους., πολύ δε περισσότερο δεν αποκλείεται η θέσπιση τεκμηρίων προς συμπλήρωση των πάγιων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, που προβλέπουν τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τα υποκειμενικά δεδομένα κάθε φορολογούμενου. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, το τεκμήριο βιωσιμότητας είναι συνταγματικώς ανεκτό για δύο λόγους: κατά πρώτον το τεκμαιρόμενο ετήσιο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία αντιστοιχεί σε αυτό του ανειδίκευτου εργάτη. Περαιτέρω το εισόδημα αυτό θεωρείται ως πραγματοποιούμενο μετά τη πάροδο ικανού χρόνου(5ετία) από την έναρξη άσκησης του επαγγέλματος και εφ'όσον αυτό ασκείται σε μεγάλες πόλεις(με πάνω από 10.000 κατοίκους). Εν'όψει λοιπόν των παραπάνω στοιχείων το καθιερούμενο τεκμήριο αποτελεί συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των ελεύθερων επαγγελματιών, δεδομένου ότι τόσο η βάση όσο και το συμπέρασμα του τεκμηρίου, δηλ. το ύψος του τεκμαιρόμενου εισοδήματος, συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας. Κατά δεύτερο λόγο, το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό, αφού επιτρέπεται η ανταπόδειξη από το φορολογούμενο<sup>41</sup>.

## **B. Ίση φορολογική μεταχείριση μεταξύ αγάμων και εγγάμων**

Σχετικά με το ζήτημα της φορολόγησης των εγγάμων η νομολογία φάνηκε πιο αυστηρή και περιοριστική απέναντι στην ευχέρεια του φορολογικού νομοθέτη εν'όψει και της επιταγής για την προστασία της οικογένειας του άρ 21 Σ. Βασική για το ζήτημα αυτό είναι η 1154/83 της Ολομέλειας του ΣτΕ<sup>42</sup>. Αφορμή αποτέλεσε διάταξη νόμου, που επέβαλλε το συνυπολογισμό στην ακίνητη περιουσία του έγγαμου άνδρα και της ακίνητης εξώπροικης περιουσίας της συζύγου του. Το Δικαστήριο έκρινε ότι με τον επιβαλλόμενο συνυπολογισμό, λόγω της εφ'άπαξ μόνο εκπτώσεως του εκάστοτε αφορολόγητου ποσού, επέρχεται δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση, υπό τις ίδιες ακριβώς συνθήκες ακίνητης περιουσίας, των εγγάμων έναντι των αγάμων, τόσο από την

<sup>41</sup> Ενδεικτικά: όμοιες και οι 2192/91, 1644-46/94, 2368/97, 3705/98, 2919/99.

<sup>42</sup> ΟλΣτΕ 1154/83, ΤοΣ 1983, 217.

άποψη της κατ'αρχήν θεμελίωσης της φορολογικής υποχρέωσης(σε σχέση δηλ.με το αφορολόγητο όριο) όσο και από την άποψη του ύψους του οφειλόμενου φόρου, εν'όψει και της προοδευτικότητας του φορολογικού συντελεστή. Μια τέτοια όμως δυσμενής μεταχείριση των εγγάμων δε μπορεί να θεωρηθεί ως κείμενη εντός των ορίων της δικαιολογημένης και συνταγματικώς επιτρεπτής διαφοροποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης των Ελλήνων, γιατί ο νομοθέτης αποβλέπει γενικώς στην ακίνητη περιουσία, που ανήκει σε κάθε πρόσωπο, ενώ ο γάμος δεν επηρεάζει, σύμφωνα με το άρθρο 1397 ΑΚ την περιουσιακή αυτοτέλεια των συζύγων. Κατά συνέπεια η παραπάνω διάκριση, ως μη τελούσα σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα, δεν είναι συνταγματικώς επιτρεπτή.

Κατά την άποψη όμως της μειοψηφίας, μια τέτοια διάταξη δεν αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας, διότι λόγω των συνήθως υφιστάμενων μεταξύ των μελών της οικογένειας στενών ηθικών και οικονομικών σχέσεων, από τις οποίες δύνανται να προκύπτουν ιδιάζοντα οικονομικά αποτελέσματα, δεν παρίσταται αδικαιολόγητη και δεν εξέρχεται των ορίων της σχετικής ευχέρειας του νομοθέτη η διάφορος μεταχείριση των εγγάμων.

Περαιτέρω επίσης αντισυνταγματική κρίθηκε η διάταξη, που όριζε ως αφορολόγητο όριο της αξίας της ακίνητης περιουσίας του έχοντος τη μικρότερη περιουσία συζύγου το ποσό των 10 εκ. δρχ, αντί του ποσού των 25εκ, όπως προβλέπεται κατ'αρχήν για όλα τα φυσικά πρόσωπα. Η διάταξη αυτή όχι μόνο επιβάλλει άνιση μεταχείριση των πολιτών, αλλά φορολογεί επιπλέον βαρύτερα τον έχοντα μικρότερη ακίνητη περιουσία και ελαφρότερα τον έχοντα μεγαλύτερη, δηλ. αντιστρόφως των δυνάμεων του καθενός. Συμπερασματικά δηλ. καθιερώνεται, υπό τις ίδιες ακριβώς συνθήκες ακίνητης περιουσίας, δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των εγγάμων έναντι των αγάμων. Επιπλέον αντίκειται και στη συνταγματική αρχή της ισότητας των φύλων, διότι καθιερώνει δυσμενέστερη μεταχείριση του συζύγου με τη μικρότερη περιουσία<sup>43</sup>.

Έντονα απασχόλησε και ταυτόχρονα δίχασε τη νομολογία το άρθρο 6 του Ν.Δ 3323/55 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, όταν το εισόδημα του ενός συζύγου προέρχεται από αστική ή ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη, ή ΕΠΕ ή κοινοπραξία ή κοινωνία, στην οποία μετέχει και ο άλλος σύζυγος, αυτό προστίθεται στα εισοδήματα του συζύγου, ο οποίος έχει το μεγαλύτερο συνολικό

---

<sup>43</sup> βλ ΣτΕ 264/89, Δελτίο Νομολογίας ΣτΕ 10-2.

εισόδημα από όλες τις πηγές και φορολογείται στο όνομά του. Σύμφωνα με το παραπάνω ΝΔ, ο φόρος που αναλογεί στα εισοδήματα των συζύγων υπολογίζεται χωριστά στο εισόδημα του καθενός. Κατ'εξαιρέση το εισόδημα του ενός συζύγου, που προέρχεται από τις παραπάνω επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχει, προστίθεται στα εισοδήματα του συζύγου με το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα. Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση, η ρύθμιση αυτή κατέστη αναγκαία για την αποθάρρυνση της διασπάσεως του εισοδήματος των συζύγων με τη σύσταση ή συμμετοχή σε εταιρείες, κατά τρόπο ώστε με αυτή τη συμμετοχή να επιτυγχάνεται άμβλυση της προοδευτικότητας της φορολογικής κλίμακας, πράγμα, που δεν ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα κάθε συζύγου. Ωστόσο, το Πρ Αθ <sup>44</sup> έκρινε ότι λόγω του συνυπολογισμού των εισοδημάτων των εγγάμων και εν'όψει της προοδευτικότητας του φορολογικού συντελεστή, καθιερώνεται δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση αυτών έναντι των αγάμων. Συνεπώς η γενική αυτή διάκριση δε μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκεται εντός των ορίων της επιτρεπτής συνταγματικής διαφοροποίησης της φορολογικής επιβαρύνσεως των Ελλήνων. Αντίθετη γνώμη είχε το ΣτΕ<sup>45</sup>, που θεώρησε ότι η επιβολή της συνάθροισης των εισοδημάτων έχει την έννοια ότι πρόκειται περί μη πραγματικής ασκήσεως ανεξάρτητης (χωριστής) δραστηριότητας, καθιερώνοντας σχετικό τεκμήριο, το οποίο δικαιολογείται εν'όψει των στενών οικονομικών σχέσεων, οι οποίες συνήθως υπάρχουν μεταξύ των συζύγων, λαμβανομένου μάλιστα υπ'όψη ότι επιτρέπεται ανταπόδειξη. Υπό αυτή την έννοια το ΣτΕ έκρινε ότι η παραπάνω διάταξη δεν αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας, επαναλαμβάνοντας τη πάγια νομολογία του για τη συνταγματικότητα των μαχητών τεκμηρίων.

### **Γ. Διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης ορισμένης κατηγορίας εισοδημάτων-φορολογικά προνόμια**

Η ελληνική νομολογία, στο πλαίσιο της ευρείας ελευθερίας που αναγνωρίζει στο νομοθέτη για τη θέσπιση φορολογικών ρυθμίσεων, φάνηκε ανεκτική στη διαφοροποίηση του φορολογικού καθεστώτος για ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων επικαλούμενη συχνότατα τη διαφορά των καταστάσεων και λόγους δημοσίου συμφέροντος. Έτσι έκρινε<sup>46</sup> ότι, ναι μεν το άρθρο 4§5 Σ επιτάσσει ο νομοθέτης να προβαίνει σε ίση μεταχείριση

<sup>44</sup> ΔΠρΑθ 39/90, ΔιΔικ 1990,343.

<sup>45</sup> ενδεικτικά ΣτΕ 3643/90 Λογιστής 1991, 36, 3738/98, ΔιΔικ 2001, 161.

<sup>46</sup> ΣτΕ 3979/76, ΔιΔικ 16, 29.

των τελούντων υπό όμοιες συνθήκες, δεν κωλύεται όμως αυτός να προβαίνει, εκτιμώντας τις ειδικότερες συνθήκες, σε διάφορη φορολογική μεταχείριση με την καθιέρωση φορολογικών προνομίων ή απαλλαγών. Αυτό όμως δε σημαίνει ότι η κατάργηση της διάφορης φορολογικής μεταχείρισης και η επάνοδος στο κανόνα της ίσης μεταχείρισης ενέχει αντισυνταγματικότητα.

Το ΣτΕ έκρινε<sup>47</sup> ότι η διάφορη φορολογική μεταχείριση του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας δικαιολογείται από λόγους δημοσίου συμφέροντος, από τις συνθήκες δηλ.εργασίας του, που είναι πράγματι διάφορες από αυτές των λοιπών εργαζόμενων και συνεπάγονται αυξημένους κινδύνους. Πιο πειστική ωστόσο φαίνεται η άποψη της μειοψηφίας: εφ'όσον θεσπίζεται από το νομοθέτη ως κανόνας η προοδευτική φορολογία όλων των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες, ανεξαρτήτως της φύσεως και του τρόπου των παρεχόμενων υπηρεσιών, η επίκληση των συνθηκών υπό τις οποίες μία κατηγορία εργαζομένων παρέχει τις υπηρεσίες της, ως λόγου εξαιρέσεως από τον παραπάνω κανόνα, αποτελεί ανεπίτρεπτη απόκλιση από την αρχή της ισότητας, μη δικαιολογούμενη από λόγους δημοσίου συμφέροντος, πολύ δε περισσότερο εν προκειμένω, όπου δε προκύπτει ο λόγος δια του οποίου εξυπηρετείται το δημόσιο συμφέρον εκ της εξαιρετικώς ευνοϊκής μεταχείρισης μισθωτών ικανοποιητικώς αμειβόμενων.

Με τη 2383/95<sup>48</sup> το ΣτΕ επανήλθε στη πάγια νομολογία του, κρίνοντας ότι η έλλειψη της δυνατότητας, λόγω ανυπαρξίας σχετικής νομοθετικής πρόβλεψης, επί ημεδαπού(φυσικού ή νομικού) προσώπου, που συμμετέχει σε αλλοδαπή επιχείρηση, που λειτουργεί στο εξωτερικό, να υπολογισθεί η ζημία της αλλοδαπής επιχείρησης, κατά την αναλογία της συμμετοχής σε αυτή του ημεδαπού προσώπου, δεν αντιτίθεται στο Σύνταγμα. Η έλλειψη σχετικής ρύθμισης οφείλεται στο γεγονός ότι οι ασκούντες επιχείρηση στο εξωτερικό τελούν υπό ειδικές συνθήκες, οι οποίες δικαιολογούν τη διαφορετική τους μεταχείριση από το φορολογικό νομοθέτη, σε σχέση με τους ασκούντες επιχείρηση στην ημεδαπή. Περαιτέρω κρίθηκε ότι ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών των τραπεζών και ειδικότερα των υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, δεν υπερβαίνει τα όρια μέσα στα οποία είναι συνταγματικώς επιτρεπτή η διαφοροποίηση της

---

<sup>47</sup> Ολ.4290/80, ΤοΣ 1981, 290.

<sup>48</sup> ΣτΕ 2383/95, ΔιΔικ 1997,772.

φορολογικής μεταχείρισης, γιατί εν προκειμένω πρόκειται περί μιας κατηγορίας επιχειρήσεων, που τελούν, ως προς το αντικείμενο των εργασιών τους, υπό ειδικές συνθήκες, έναντι των λοιπών εμπορικών επιχειρήσεων.

#### **Δ. Φορολογικό σύστημα και άρθρο 4§5 Σ**

Ένα σημαντικό ζήτημα, που τέθηκε είναι, αν το άρ 4§5 Σ επιβάλλει ένα συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα, π.χ το αναλογικό ή το προοδευτικό. Η νομολογία απάντησε αρνητικά: η διάταξη αυτή, που ορίζει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους έχει την έννοια ότι η κατανομή του φορολογικού βάρους πρέπει να γίνεται κατ'αναλογία προς τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων και δε μπορεί να εκληφθεί ως υποδεικνύουσα ορισμένο και δη το αναλογικό σύστημα, αποκλείουσα το σύστημα της προοδευτικής φορολογίας, το οποίο με την εφαρμογή μεγαλύτερου συντελεστή φορολογίας στα υψηλότερα εισοδήματα και την ως εκ τούτου μεγαλύτερη επιβάρυνση αυτών, αποσκοπεί στην ίση κατανομή του φορολογικού βάρους όχι με την έννοια της μαθηματικής αναλογίας αλλά της ισότητας στη θυσία κατά τη συμβολή στη κοινή προσπάθεια αντιμετώπισης των κρατικών δαπανών. Συνεπώς το σύστημα του προοδευτικού συντελεστή στη προοδευτική φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν αντίκειται στη παραπάνω συνταγματική διάταξη, ενώ ο ισχυρισμός ότι μόνο το αναλογικό σύστημα συνάδει με τη διάταξη αυτή είναι αβάσιμος<sup>49</sup>.

Η ιδιαίτερα σημαντική απόφαση 436/95 του ΣτΕ<sup>50</sup> επιβεβαίωσε ότι, εν'όψει της ευρείας ευχέρειας του νομοθέτη να διαμορφώνει το φορολογικό σύστημα, είναι συνταγματικώς ανεκτό το σύστημα φορολογίας με διαφοροποιημένους συντελεστές, αναλόγως του ύψους του συνολικού εισοδήματος, εφ'όσον ο νομοθέτης αποβλέπει στη διαφορετική οικονομική δυνατότητα συμβολής στα δημόσια βάρη, με την εφαρμογή μείζονος συντελεστή επί μείζονος εισοδήματος.

#### **Ε. Επιβολή εισφορών σε ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων**

Η νομολογία ασχολήθηκε με τις αποδοχές ορισμένων προσώπων(κυρίως δικαστικών λειτουργών και ελεύθερων επαγγελματιών) και με τη συνταγματικότητα της

<sup>49</sup> ΣτΕ 1827/1993, ΔιΔικ 1994,953.

<sup>50</sup> ΣτΕ 436/1995, ΔιΔικ 1996, 757.

επιβολής εισφορών επί των εισοδημάτων αυτών. Αρχικά η 3/95 του Πρ.Θεσ<sup>51</sup> έκρινε ότι η διάταξη που καθιερώνει απαλλαγή του μισού της συντάξεως των βουλευτών αντίκειται στο άρ 4§5 Σ και δε μπορεί να εφαρμοσθεί υπέρ συνταξιούχων δικαστικών λειτουργών. Ειδικότερα η απαλλαγή της μισής συντάξεως των βουλευτών από το φόρο εισοδήματος εισάγει ευνοϊκή, σε σχέση προς τους υπόλοιπους φορολογουμένους, φορολογική μεταχείριση των συνταξιούχων βουλευτών, η οποία δε δύναται να δικαιολογηθεί με βάση γενικά και αντικειμενικά κριτήρια(οι λόγοι που δικαιολογούν τη συνταγματικότητα της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης της βουλευτικής αποζημίωσης δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής και για τη σύνταξη των βουλευτών, καθ'ότι αφ'ενός μεν οι συνταξιούχοι βουλευτές δεν ασκούν καμία δημόσια λειτουργία, αφ'ετέρου η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση της βουλευτικής αποζημίωσης στηρίζεται σε νομοθέτημα αυξημένης τυπικής ισχύος (Ζ/1975 Ψήφισμα της Αναθεωρητικής Βουλής), ενώ η ευνοϊκή μεταχείριση των συνταξιούχων βουλευτών στηρίζεται σε απλό νόμο. Συνεπώς ο νόμος αυτός δε μπορεί να εφαρμοστεί και στους συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς, διότι ισότητα στην παρανομία δε νοείται.

Με το ν.1870/89 επιβλήθηκε εφάπαξ εισφορά, μεταξύ άλλων, στο φόρο εισοδήματος ορισμένων φυσικών προσώπων, ενώ ως βάση για την επιβολή της εισφοράς αυτής ορίστηκε το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο αναλογεί κατά το οικονομικό έτος 1989. Εξ'άλλου με το ν 1882/90 κυρώθηκε η απόφαση του Υπ. Οικονομικών, κατά την οποία οι αναδρομικές αποδοχές, που καταβλήθηκαν στους δικαστικούς λειτουργούς το 1988, επειδή οι βασικοί μισθοί τους ήταν κατώτεροι εκείνων των καθηγητών ΑΕΙ, λογίζονται ότι αποτελούν εισόδημα, που αποκτάται κατά τη χρήση του 1988. Συνεπώς η παραπάνω εισφορά επιβάλλεται και στις ως άνω αναδρομικές αποδοχές των δικαστικών λειτουργών, αφού οι αποδοχές αυτές αποτελούν κατά το νόμο φορολογητέο εισόδημα της χρήσης 1988. Η επιβολή της εν λόγω εισφοράς δεν αντίκειται στη συνταγματική αρχή της ισότητας στα δημόσια βάρη, γιατί, όπως για τους λοιπούς φορολογούμενους, έτσι και για τους δικαστικούς λειτουργούς, η εισφορά αυτή υπολογίζεται επί του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματά τους, τα οποία ο νόμος θεωρεί ως εισοδήματα της χρήσεως 1988. Αυτό δε ιδίως εν'όψει του ότι δεν αποκλείεται, κατ'αρχήν, εκ του Συντάγματος στο κοινό νομοθέτη να ορίσει ότι εισόδημα αναγόμενο σε προηγούμενη χρήση αποτελεί φορολογητέο εισόδημα επόμενης χρήσεως, εφ'όσον, όπως συμβαίνει εν προκειμένω,

---

<sup>51</sup> ΔΠρΘεσ. 3/1995, ΔιΔικ 1996,331.



συναρτά τη σχετική ρύθμιση από πραγματικό δεδομένο, το οποίο δημιουργεί, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, πραγματική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου κατά τη τελευταία αυτή χρήση, όπως είναι η είσπραξη του ποσού αυτού κατά τη χρήση αυτή<sup>52</sup>.

### **ΣΤ. Φορολόγηση αφορολόγητων ποσών**

Ιδιαίτερα σημαντικό ζήτημα με σοβαρές κοινωνικές προεκτάσεις αποτέλεσε η επιβολή φόρου στα αφορολόγητα ποσά, που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία. Με το ν. 1828/89 μεταβλήθηκε ο τρόπος υπολογισμού του φόρου των φυσικών προσώπων και η επίδραση των αφορολόγητων ποσών στην επίδραση του φόρου. Συγκεκριμένα ορίστηκε ότι «το ποσό του φόρου, που προκύπτει για το συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου, μειώνεται με το φόρο, που με βάση την ίδια κλίμακα, προκύπτει για το συνολικό αφορολόγητο ποσό του. Δηλ. με τη νέα ρύθμιση τα αφορολόγητα ποσά, αντί να αφαιρούνται από το καθαρό εισόδημα και να φορολογείται το ποσό που απομένει, όπως συνέβαινε με βάση το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, αφαιρείται το ποσό του φόρου, που αναλογεί στα αφορολόγητα ποσά από το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα και η διαφορά των δύο ποσών αποτελεί την επιβαλλόμενη φορολογική επιβάρυνση., δηλ. η φορολογική κλίμακα εφαρμόζεται δύο φορές, κατ'αρχήν επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος και στη συνέχεια επί των αφορολόγητων ποσών.

Ωστόσο τα οριζόμενα από το νόμο ως αφορολόγητα ποσά, ως εξασφαλίζοντα το ελάχιστο όριο διαβίωσης του φορολογούμενου, δεν υπόκεινται σε φόρο και πρέπει να εκπίπτουν από το συνολικό φορολογητέο εισόδημά του, γιατί, κατά τη κρίση του νομοθέτη και τις γενικές περί φορολογικού δικαίου αρχές, δε συνιστούν φοροδοτική ικανότητα. Κατά συνέπεια, η παραπάνω διάταξη, κατά το μέτρο που επιβάλλει φόρο επί των απαλλασσόμενων ποσών, πλήττει τη πραγματική φοροδοτική ικανότητα των πολιτών και αντιτίθεται στο άρ 4§5 Σ<sup>53</sup>.

Ωστόσο στο ΣτΕ επικράτησε αντίθετη άποψη. Το Δικαστήριο με την 175/94<sup>54</sup> έκρινε ότι η νέα μέθοδος υπολογισμού του εισοδήματος των φυσικών προσώπων δεν αντίκειται στο άρ 4§5 Σ, εφ'όσον ο φόρος προσδιορίζεται με κριτήριο το ύψος του εισοδήματος του

<sup>52</sup> ΣτΕ 974/95, ΤοΣ 1995, 701.

<sup>53</sup> Εφ.Πατρ 3/92ΔΦΝ 48/1049.

<sup>54</sup> ΣτΕ 175/1994, ΤοΣ 1994, 708

φορολογουμένου, τα δε αφορολόγητα ποσά, ανάλογα με τη προσωπική και οικογενειακή κατάσταση, τη κατηγορία του εισοδήματος και τις δαπάνες του, μειώνουν τελικά, αναλόγως του ύψους τους, τον επιβαλλόμενο φόρο.

#### **Z. Αστική ευθύνη του κράτους και 4§5 Συντ.**

Ιδιαίτερα ενδιαφέρουσα είναι η απόφαση 946/92 του Εφετείου<sup>55</sup>, που δέχτηκε τα ακόλουθα: από τη διάταξη του άρ.105ΕισΝΑΚ προκύπτει ότι το Δημόσιο δεν ενέχεται κατ'αρχήν σε αποζημίωση για τις ζημίες που προκαλούνται στους τρίτους κατά τη λειτουργία μιας υπηρεσίας, εφ'όσον δεν οφείλονται σε παράνομες πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων του ή σε παράβαση του υπηρεσιακού καθήκοντος αλλά σε τυχαία γεγονότα. Όμως, εν όψει της συνταγματικής αρχής της ισότητας, το Δημόσιο ενέχεται σε αποζημίωση για τις ζημίες που προκαλούνται από τυχαία γεγονότα κατά τη λειτουργία μιας δημόσιας υπηρεσίας σε πρόσωπα που βρίσκονται στην υπηρεσία του, εφ'όσον η εκτέλεση της δημόσιας υπηρεσίας συνεπάγεται την έκθεση των προσώπων αυτών σε αυξημένους κινδύνους για τη ζωή ή τη σωματική τους ακεραιότητα, όπως εν προκειμένω στην περίπτωση των ασκήσεων των ενόπλων δυνάμεων. Και τούτο διότι δεν συμβιβάζεται με την αρχή της συμμετοχής όλων των πολιτών στα δημόσια βάρη η επίρριψη των κινδύνων από τυχαία ζημιογόνα γεγονότα μόνο στα πρόσωπα που συμμετέχουν σε τέτοιες υψηλού κινδύνου δραστηριότητες του Κράτους, και ιδίως σε πρόσωπα, που καλούνται προς το σκοπό αυτό για την εκπλήρωση στρατιωτικής υποχρέωσης.

#### **H. Φορολογική ισότητα και θρησκευτική ελευθερία**

Η απόφαση 1064/98 του Πρ.Θεσ<sup>56</sup>, που έκρινε σχετικά με την ίση φορολογική μεταχείριση φορέων διαφόρων δογμάτων. Στα μερικότερα δικαιώματα, που απορρέουν από την ελευθερία της θρησκευτικής συνειδήσεως, και σε συνδυασμό με τη γενική αρχή της ισότητας, εντάσσεται το δικαίωμα της ίσης μεταχείρισης όλων των προσώπων, φυσικών και νομικών, ανεξαρτήτως θρησκευύματος. Ειδική έκφανση του δικαιώματος για θρησκευτική ισότητα συνιστά η υποχρέωση του νομοθέτη για ίση φορολογική μεταχείριση, δίχως διακρίσεις, όλων των αναγνωρισμένων θρησκευύματων και δογμάτων.

<sup>55</sup> ΔΕφαθ 946/92, ΝοΒ 1993, 578.

<sup>56</sup> ΔΠρΘεσ 1064/98, ΔτΑ 2000, 700.

Επομένως, ενδεχόμενες φορολογικές απαλλαγές δε μπορούν να αναφέρονται αποκλειστικώς στην Ορθόδοξη Εκκλησία, με γενική επίκληση του συστήματος ρυθμίσεως των σχέσεων Κράτους και Εκκλησίας, σύμφωνα με το οποίο η Ορθόδοξη Εκκλησία αποτελεί την επικρατούσα θρησκεία. Εφ'όσον δε συντρέχει αποχρών λόγος για αυτή την προνομιακή αντιμετώπιση, οι απαλλακτικές διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται ότι καταλαμβάνουν όλα τα γνωστά θρησκευόμενα και δόγματα στο κράτος. Αυτό πρέπει να γίνει δεκτό, πολλώ μάλλον, όταν, στα πλαίσια της συγκεκριμένης ρυθμίσεως, υπερέχει το οικονομικό στοιχείο, υπό την έννοια ότι η προνομιακή μεταχείριση δε σχετίζεται με το πνευματικό ρόλο της Ορθόδοξης Εκκλησίας, αλλά αφορά, κατά κύριο λόγο, στη θέση της ως οικονομικό υποκείμενο, φορέα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Συνεπώς το δικαστήριο δέχτηκε, προβαίνοντας σε σύμφωνη με τα άρθρα 4 και 13 του Συντάγματος ερμηνεία, ότι από τη καταβολή του τέλους απαλλάσσονται τα πάσης φύσεως ακίνητα, που ανήκουν σε Ναούς κ.α, ανεξαρτήτως αν αυτά ανήκουν στην Ορθόδοξη Εκκλησία ή σε άλλο αναγνωρισμένο ξένο θρήσκευμα ή δόγμα

## **X. ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Από όλη τη νομολογία που αναφέρθηκε παραπάνω είναι χαρακτηριστικό το πλήθος των αντίθετων αποφάσεων, ιδιαίτερα σχετικά με το ζήτημα των τεκμηρίων. Πολύ ενδιαφέρουσα είναι επίσης η μεγάλη προθυμία μερίδας των διοικητικών δικαστηρίων να κρίνουν με αξιοπρόσεκτα επιχειρήματα αντισυνταγματικά τόσο τα αμάχητα όσο και τα μαχητά τεκμήρια, παρά την αντίθετη νομολογία του ΣτΕ, το οποίο αναιρούσε τις αποφάσεις τους, κρίνοντας ως ανεκτά από το Σύνταγμα ακόμη και τα αμάχητα τεκμήρια.

Παρατηρούμε επίσης ότι από τη νομολογία αναγνωρίζεται στο νομοθέτη ευρύτατη εξουσία για τη ρύθμιση φορολογικών ζητημάτων. Με το τρόπο αυτό αναγνωρίζεται στην πολιτική εξουσία, που έχει τη δημοκρατική νομιμοποίηση, η κυριαρχική εξουσία να ρυθμίζει το κοινωνικά ευαίσθητο ζήτημα των φόρων με βάση τις ιδιαιτερότητες, που εμφανίζει αλλά και να προσαρμόζει τη ρύθμιση αυτή στη γενικότερη οικονομική και κοινωνική πολιτική της. Εύλογα λοιπόν η νομολογία, κυρίως του ΣτΕ, περιορίστηκε στον έλεγχο της υπέρβασης των άκρων ορίων της εξουσίας του φορολογικού νομοθέτη. Αντίθετες έτσι με την αρχή της φορολογικής ισότητας κρίθηκαν π.χ οι ρυθμίσεις, που θέσπιζαν όλως αυθαίρετη διάφορη μεταχείριση. Εν'όψει της επιταγής του άρθρου 4§5 Σ ο φορολογικός νομοθέτης οφείλει να επιδιώκει να καταστεί δυνατή η σύλληψη της

φορολογητέας ύλης και η επιβολή του ανάλογου φόρου. Μεταξύ των μέτρων που μπορούν να οδηγήσουν στη σύλληψη της φοροδιαφυγής περιλαμβάνεται και η μέθοδος των τεκμηρίων, όταν η απόδειξη της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών δεν είναι δυνατή. Συνεπώς η χρήση των τεκμηρίων ως επικουρικού μέσου σύλληψης της φοροδοτικής ικανότητας μπορεί να θεωρηθεί, όπως και θεωρήθηκε από τη νομολογία, ανεκτή από το Σύνταγμα. Ωστόσο η πρόβλεψη αμάχητων τεκμηρίων οδηγεί στη φορολόγηση πλασματικού και όχι πραγματικού, υφιστάμενου εισοδήματος με την αφαίρεση από το φορολογούμενο της δυνατότητας ανταπόδειξης. Για το λόγο αυτό, σε αντίθεση με το ΣτΕ, η πλειοψηφία της θεωρίας θεώρησε ότι απαγορεύονται από το άρθρο 4§5 Σ.<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Βλ. ενδεικτικά Κ. Μπέη, Τα αμάχητα τεκμήρια είναι αντισυνταγματικά, Δ 9 σελ 761, Μ. Κυπραίο, Τα αντισυνταγματικά αμάχητα τεκμήρια του ν.820/78, ΔΦΝ 1979, 679

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ι. Αναστόπουλος-Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, β' έκδοση, 2003.
- Β. Αραβαντινός, Η αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, 1993.
- Α. Γαζής, Αντισυνταγματικότητες στη φορολογία της οικογένειας, ΤοΣ 1983,1.
- Π.Δ. Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα Α', Β', 1991.
- Λ. Θεοχαρόπουλος, Η ισότης των πολιτών στα δημόσια βάρη, σε σύμμεικτα Βεγλερή, II, 1988, 207.
- Μ. Κυπραίος, Ο έλεγχος της συνταγματικότητας των αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων, ΔΦΝ 1979, 454.
- Μ. Κυπραίος, Τα αντισυνταγματικά αμάχητα τεκμήρια του ν.820/1978, ΔΦΝ 1980, 678.
- Ν. Μιχαλόπουλος, Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 12 ν.820/1978 για τα αμάχητα φορολογικά τεκμήρια, Δίκη 1981, 58.
- Κ. Μπέης, Τα αμάχητα τεκμήρια είναι αντισυνταγματικά, Δ 9 σελ 761.
- Ν.Ν. Σαρίπολος, Σύστημα του Συνταγματικού Δικαίου, Γ', 1923.
- Α. Σβώλος-Γ. Βλάχος, Το Σύνταγμα της Ελλάδος, Α', 1954.
- Κ. Χρυσόγονος, Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, β' έκδοση, 2002.