



Τα ένσημα περιέχονται
στο γραμμάτιο προκαταβολής
εισφορών και ενσήμων


**ΠΡΟΣ ΤΟ
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ**

ΑΙΤΗΣΗ

1. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Πρεβέζης» που εδρεύει στην Πρέβεζα, στο Δικαστικό Μέγαρο Πρεβέζης, οδός Ελ. Βενιζέλου αριθ. 1, έχει ΑΦΜ 099230906 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Θωμά Γεωργίου, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
2. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Ρεθύμνης» που εδρεύει στο Ρέθυμνο, στο Δικαστικό Μέγαρο Ρεθύμνης, έχει ΑΦΜ 099481732 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Θωμά Λεχωβίτη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
3. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Ροδόπης» που εδρεύει στην Κομοτηνή, οδός Χαρ. Τρικούπη αριθ. 32, έχει ΑΦΜ 099449467 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Δημήτριο Ερελιάδη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
4. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Ρόδου» που εδρεύει στην Ρόδο, στο Δικαστικό Μέγαρο Ρόδου, οδός 25ης Μαρτίου αριθ. 9 έχει ΑΦΜ 099471228 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Βασίλειο Περίδη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
5. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Σάμου» που εδρεύει στην Σάμο, στο Δικαστικό Μέγαρο Σάμου, οδός Θεμιστοκλή Σοφούλη & Θησέως, έχει ΑΦΜ 099260831 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Ιωάννη Καλτάκη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
6. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Σερρών» που εδρεύει στις Σέρρες, στο Δικαστικό Μέγαρο Σερρών, οδός Κ. Καραμανλή αριθ. 53, έχει ΑΦΜ 099428080 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Παναγιώτη Καρίπογλου, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.



7. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Σπάρτης» που εδρεύει στη Σπάρτη, στο Δικαστικό Μέγαρο Σπάρτης, οδός Ατρείδων αριθ. 10, έχει ΑΦΜ 099383437 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Ιωάννη Νικολόπουλο, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
8. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Σύρου» που εδρεύει στη Σύρο, Πλ. Μιαούλη – Δημαρχείο, Ερμούπολη, έχει ΑΦΜ 090170255 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Κωνσταντίνο Φιφλή, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
9. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Τρικάλων» που εδρεύει στα Τρίκαλα, στο Δικαστικό Μέγαρο Τρικάλων, οδός Γ. Ολυμπίου αριθ. 2 & Κολοκοτρώνη, έχει ΑΦΜ 099483196 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Νικόλαο Γουγουλάκη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
10. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Τρίπολεως» που εδρεύει στην Τρίπολη, Δικαστικό Μέγαρο Τρίπολης, Πλατεία Άρεως, έχει ΑΦΜ 099726254 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Δημήτριο Κωστόγιαννη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
11. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Φλώρινης» που εδρεύει στην Φλώρινα, Δικαστικό Μέγαρο Φλώρινας, οδός Μ. Αλεξάνδρου αριθ. 113, έχει ΑΦΜ 099596363 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Βασίλειο Καραντζίδη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
12. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Χαλκίδας» που εδρεύει στην Χαλκίδα, Δικαστικό Μέγαρο Χαλκίδας, οδός Ελ. Βενιζέλου αριθ. 7, έχει ΑΦΜ 099212187 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Δημήτριο Γκίκα, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
13. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Χαλκιδικής» που εδρεύει στον Πολύγυρο, στο Δικαστικό Μέγαρο Χαλκιδικής, έχει ΑΦΜ 099146512 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Γεώργιο Λαγάνη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.

- 
14. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Χανίων» που εδρεύει στα Χανιά, Δικαστικό Μέγαρο Χανίων, Πλατεία Ελευθερίας, έχει ΑΦΜ 090388650 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Χρήστο Πραματευτάκη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
 15. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Χίου» που εδρεύει στην Χίο, οδός Αεροπόρου Ροδοκανάκη αρ. 30, έχει ΑΦΜ 090416689 και εκπροσωπείται νόμιμα από την Πρόεδρό του, Ανθήπη Ζαννάρα, η οποία κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
 16. Του Σωματείου με την επωνυμία «Συνδικάτο Αυτοκινητιστών Ταξί Αττικής (Σ.Α.Τ.Α.)», που εδρεύει στην Αθήνα, οδός Μάρνη αριθ. 17, και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Θύμιο Λυμπερόπουλο, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
 17. Του Σωματείου με την επωνυμία «Παναττική Ομοσπονδία Σωματείων Πωλητών Λαϊκών Αγορών (Π.Ο.Σ.Π.Λ.Α.)», που εδρεύει στο Περιστερί Αττικής, οδός Δωδεκανήσου, αριθ. 56, και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρο του, Δημήτριο Μουλιάτο, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.

ΚΑΤΑ

Του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), ο οποίος κατοικοεδρεύει στην Αθήνα, οδός Καρ. Σερβίας αριθ. 10

ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΚΥΡΩΣΗ

Της υπ' αριθ. πρωτ. Α.1055/09.04.2024 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας αμφισβήτησης του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, του χρόνου διενέργειας του ελέγχου, καθώς

και ειδικότερων θεμάτων για την εφαρμογή των παρ. 3 και 4 του άρθρου 28Α του ν. 4172/2013 (Α' 167)» (ΦΕΚ Β' 2284/17.04.2024)



ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΤΩΝ ΤΙΘΕΜΕΝΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΖΗΤΗΜΑΤΩΝ

1. Αντίθεση του τεκμηρίου, που θεσπίζουν οι διατάξεις των άρθρων 15 επ. του Ν. 5073/2023, στις συνταγματικές αρχές της ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημόσιων βαρών, της αναλογικότητας και της παροχής πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.
2. Υπέρβαση των ορίων της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 28Α παρ. 5 του Ν. 4172/2013 από την Απόφ. Α.1055/2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία ουσιαστικά επεκτείνει τον έλεγχο και σε προηγούμενα φορολογικά έτη και σε άλλα φορολογικά αντικείμενα πέραν της φορολογίας εισοδήματος
3. Το τεκμήριο του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος κατ' άρθρο 28Α του Ν. 4172/2013 δεν είναι συνταγματικά ανεκτό, καθόσον δεν αφορά εξωτερικές ενδείξεις ή στοιχεία άμεσα συναρτώμενα με το τεκμαιρόμενο συμπέρασμα, όπως απαιτεί η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά βασίζεται στη σύγκριση με τον κατώτατο μισθό των απασχολούμενων με σχέση εξαρτημένης εργασίας, οι οποίοι τελούν υπό διαφορετικές επαγγελματικές και εισοδηματικές συνθήκες σε σχέση με τους ασκούντες ατομική επιχείρηση.

Με την ως άνω υπ' αριθ. πρωτ. Α.1055/09.04.2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 2284/17.04.2024), η οποία εκδόθηκε βάσει της νομοθετικής εξουσιοδότησης της παρ. 8 του άρθρου 28Α του Ν. 4174/2013, καθορίστηκε η διαδικασία αμφισβήτησης του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, του χρόνου διενέργειας του ελέγχου, καθώς και ειδικότερων θεμάτων για την εφαρμογή των παρ. 3 και 4 του άρθρου 28Α του ν. 4172/2013.

Την εν λόγω απόφαση προσβάλλουμε παραδεκτώς και εμπροθέσμως για τους ακόλουθους νόμιμους, βάσιμους και αληθείς λόγους.

I. ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟ

Η παρούσα αίτηση κατατίθεται εμπροθέσμως εντός 60 ημερών από τη δημοσίευση της προσβαλλομένης απόφασης στις 17.4.2024, λαμβανομένου υπόψη ότι η τελευταία ημέρα της 60νθήμερης προθεσμίας είναι αργία. Περαιτέρω, κατά την κατάθεση εξοφλήθηκε το προβλεπόμενο παράβολο και εκδόθηκαν τα σχετικά γραμμάτια προκαταβολής των υπογραφόντων δικηγόρων. Εξάλλου, οι αιτούντες παραδεκτώς ομοδικούν, διότι προβάλλουν κοινούς λόγους ακυρώσεως που ερείδονται στην αυτή πραγματική και νομική αιτία (πρβλ. ΣτΕ 3405-3406/2014, 2527/2013 Ολομ.).

Όσον αφορά το έννομο συμφέρον των αιτούντων, σημειώνουμε τα ακόλουθα:

Κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 47 παρ. 1 του Π.Δ. 18/1989, για την άσκηση του ενδίκου μέσου της αιτήσεως ακυρώσεως απαιτείται να υπάρχει ιδιαίτερο, άμεσο και ενεστώδες έννομο συμφέρον.

Ειδικότερα, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, σε αυτά αναγνωρίζεται έννομο συμφέρον προς προσβολή διοικητικών πράξεων, εφόσον αυτές σχετίζονται με τους επιδιωκόμενους από αυτά ίδιους συγκεκριμένους σκοπούς, όπως αυτοί οι σκοποί προκύπτουν από το καταστατικό τους ή το νόμο (ΣτΕ 813/2019, 1745/2016 Ολομ., 4243/2015, 2183, 2179, 1909/2014 Ολομ., 2160/2014 7μ., 1212/2010 Ολομ., 2982/2008, 1265/2005, 1620/1988 Ολομ. κ.ά.). Εξάλλου, έννομο συμφέρον αναγνωρίζεται σε νομικά πρόσωπα, εφόσον συνιστά και προσωπικό συμφέρον των μελών τους υπό την ιδιότητα με την οποία μετέχουν στο νομικό πρόσωπο (πρβ. ΣτΕ 3344/2013, 4756/1997, 4113/1983, 4566/1977 κ.ά.).

Επιπλέον, έννομο συμφέρον να προσβάλουν με αίτηση ακυρώσεως διοικητική πράξη έχουν τα επαγγελματικά σωματεία, όταν η διοικητική πράξη αφορά είτε στο



σωματείο είτε στο σύνολο των μελών του είτε και έστω σε μία κατηγορία μελών υπό την προϋπόθεση ότι στην τελευταία περίπτωση δεν θίγονται τα συμφέροντα άλλης κατηγορίας μελών από την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης (ΣτΕ 2097/2010, 2618/2018, 4346/2013, 881/2011, 2097/2010, 99/2009, 1265, 375/2005 κ.ά.)

Ειδικότερα, σωματείο ασκεί με έννομο συμφέρον αίτηση ακυρώσεως κατά διοικητικής πράξεως είτε όταν η πράξη αυτή απευθύνεται ευθέως σ' αυτό είτε όταν το παρεμποδίζει στην εκπλήρωση των καταστατικών του σκοπών (πρβ. Σ.τ.Ε. 4203/2012 Ολομ.). Όταν δε οι τελευταίοι συνίστανται στην προαγωγή των συμφερόντων των μελών του, τότε για τη θεμελίωση του εννόμου συμφέροντος απαιτείται είτε η πράξη να είναι βλαπτική για τα συμφέροντα του συνόλου των μελών του είτε ορισμένης κατηγορίας αυτών, υπό την περαιτέρω προϋπόθεση, όμως, στην περίπτωση αυτήν, ότι η ακύρωση της πράξεως δεν βλάπτει τα συμφέροντα άλλης κατηγορίας μελών του (ΣτΕ 2618/2018, 656/2016 Ολομ., 15/2015 Ολομ., 3354/2013 Ολομ., 3892/1981 Ολομ., 632/1978 Ολομ., 424/1976 Ολομ. κ.ά.). Εξάλλου, οι συνδικαλιστικές οργανώσεις, πρωτοβάθμιες, δευτεροβάθμιες ή τριτοβάθμιες, έχουν κατ' αρχήν ίδιο έννομο συμφέρον αμφισβητήσεως κανονιστικής πράξεως κατά το μέρος που με αυτή θίγονται τα συμφέροντα των μελών τους ή των μελών των ανηκουσών σε αυτές συνδικαλιστικών οργανώσεων (πρβ. ΣτΕ 710/2017 Ολομ., 100/2017 Ολομ., 2151/2015 Ολομ., 2194/2014 Ολομ., 3354/2013 Ολομ., 668/2012 Ολομ., 3281/2017, 2811-8/2017, 2160/2014, 2122/2011, 2135/2011, 3187-8/2010 κ.ά.).

Εν προκειμένω, το έννομο συμφέρον εκάστου των αιτούντων θεμελιώνεται ως ακολούθως:

α. Δικηγορικοί Σύλλογοι

Στο άρθρο 90 του Κώδικα Δικηγόρων (ν. 4194/2013, ΦΕΚ 208/27.9.2013), με τίτλο "Σκοποί και αρμοδιότητες Δικηγορικών Συλλόγων", ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Στους Δικηγορικούς Συλλόγους ανήκει: α) ... ζ) Η άσκηση παρεμβάσεων ενώπιον δικαστηρίων ... για κάθε ζήτημα ..., οικονομικού ενδιαφέροντος και περιεχομένου που



ενδιαφέρει τα μέλη του συλλόγου ... Για την υλοποίηση και επίτευξη αυτού του σκοπού οι Δικηγορικοί Σύλλογοι μπορούν να υποβάλλουν ... αίτηση ακύρωσης, ... ενώπιον κάθε δικαστηρίου ... ακυρωτικού ... οποιουδήποτε βαθμού δικαιοδοσίας ...».

Επί τη βάση της ανωτέρω διάταξης οι αιτούντες Δικηγορικοί Σύλλογοι Πρεβέζης, Ρεθύμνης, Ροδόπης, Ρόδου, Σάμου, Σερρών, Σπάρτης, Σύρου, Τρικάλων, Τριπόλεως, Φλωρίνης, Χαλκίδας, Χαλκιδικής, Χανίων και Χίου έχουν έννομο συμφέρον προς άσκηση της κρινόμενης αίτησης, δεδομένου ότι με την προσβαλλόμενη κανονιστική απόφαση ρυθμίζεται η διαδικασία και ειδικότερα θέματα της αμφισβήτησης του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος των δικηγόρων από την παροχή νομικών υπηρεσιών υπό τη μορφή ατομικής επιχείρησης, οι ρυθμίσεις δε αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά και επαγγελματικά συμφέροντα των μελών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 668/2012, 2527/2013, Ολομ. 3372/2015, 2457/2018, 2683/2022 κ.ά.).

β. Συνδικάτο Αυτοκινητιστών Ταξί Αττικής (Σ.Α.Τ.Α.)

Το Συνδικάτο Αυτοκινητιστών Ταξί Αττικής (Σ.Α.Τ.Α.) ιδρύθηκε το έτος 1984, διά της υπ' αριθμ. 1191/1984 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών και αποτελεί επαγγελματική οργάνωση στην οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 1712/1987 και συμπληρωματικά οι διατάξεις του Α.Κ. (άρ. 1 παρ. 3 ν. 1712/1987). Στους σκοπούς του Συνδικάτου Αυτοκινητιστών Ταξί Αττικής, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 1712/1987 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου, περιλαμβάνεται η διαφύλαξη, η μελέτη και η προαγωγή των κοινών οικονομικών, κοινωνικών και επαγγελματικών συμφερόντων των μελών του, στα πλαίσια της εξυπηρέτησης του κοινωνικού συνόλου. Εξάλλου, το άρθρο 2 παρ. 4 του Καταστατικού του εν λόγω Σωματείου ορίζει ρητώς ότι μεταξύ των σκοπών του Συνδικάτου περιλαμβάνεται «η υπεράσπιση όλων των δικαιωμάτων των μελών, οικονομικών, κοινωνικών, συνδικαλιστικών και δημοκρατικών ελευθεριών».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το αιτούν Συνδικάτο Αυτοκινητιστών Ταξί Αττικής (Σ.Α.Τ.Α.) έχει έννομο συμφέρον προς άσκηση της κρινόμενης αίτησης, δεδομένου ότι με την προσβαλλόμενη κανονιστική απόφαση ρυθμίζεται η διαδικασία και



ειδικότερα θέματα της αμφισβήτησης του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος των αυτοκινητιστών ταξί που δραστηριοποιούνται υπό τη μορφή ατομικής επιχείρησης, οι ρυθμίσεις δε αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά και επαγγελματικά συμφέροντα του μεγαλύτερου μέρους των μελών του, χωρίς να θίγονται τα συμφέροντα των υπολοίπων μελών του από την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

γ. Παναττική Ομοσπονδία Σωματείων Πωλητών Λαϊκών Αγορών (Π.Ο.Σ.Π.Λ.Α)

Η Παναττική Ομοσπονδία Σωματείων Πωλητών Λαϊκών Αγορών (Π.Ο.Σ.Π.Λ.Α) αποτελεί δευτεροβάθμια οργάνωση (Ομοσπονδία) και ο σκοπός της, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 του Καταστατικού της, είναι η διαφύλαξη, μελέτη και προαγωγή των Κοινών Οικονομικών, Κοινωνικών και Επαγγελματικών συμφερόντων των μελών της, στα πλαίσια του κοινωνικού συνόλου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η αιτούσα Παναττική Ομοσπονδία Σωματείων Πωλητών Λαϊκών Αγορών έχει έννομο συμφέρον προς άσκηση της κρινόμενης αίτησης, δεδομένου ότι με την προσβαλλόμενη κανονιστική απόφαση ρυθμίζεται η διαδικασία και ειδικότερα θέματα της αμφισβήτησης του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος των πωλητών λαϊκών αγορών, οι οποίοι δραστηριοποιούνται υπό τη μορφή ατομικής επιχείρησης, οι ρυθμίσεις δε αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά και επαγγελματικά συμφέροντα του συνόλου των μελών του Σωματείου.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η παρούσα αίτηση ασκείται παραδεκτώς από όλους τους αιτούντες και πρέπει να κριθεί επί της ουσίας.

II. ΛΟΓΟΙ ΑΚΥΡΩΣΕΩΣ

1^{ος} Λόγος Ακυρώσεως: Αντίθεση του τεκμηρίου, που θεσπίζουν οι διατάξεις των άρθρων 15 επ. του Ν. 5073/2023, στις συνταγματικές αρχές της ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημόσιων βαρών, της αναλογικότητας και της παροχής πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.

1.1. Κρινόμενα υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος και τη δύναμη αυτών καθιερωμένη αρχή της ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημόσιων βαρών και τη φορολόγηση των πολιτών με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας και τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνουν το δικαίωμα αίτησης και παροχής πλήρους, έγκαιρης και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, και σύμφωνα με τα πάγια νομολογιακά πορίσματα (βλ. ΣτΕ 3024/1992, 2909/1993, 76/1994, 4567/1997, 424/1999 και 345/2000), τα φορολογικά τεκμήρια πρέπει να πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να θεσπίζονται γενικώς και αορίστως, δηλαδή με τρόπο απρόσωπο, προκειμένου να πραγματώνεται αποτελεσματικώς η αρχή της ίσης μεταχείρισης ουσιαδώς όμοιων καταστάσεων και της άνισης μεταχείρισης ουσιαδώς ανόμοιων καταστάσεων.

β) Να θεσπίζονται αποκλειστικώς και μόνον ως ειδική μέθοδος εξεύρεσης του πραγματικού εισοδήματος, αφού μόνον επί του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος είναι δυνατό να υπολογισθεί ο φόρος κατά τρόπο σύμφωνο με την επιταγή της κατανομής των φορολογικών βαρών βάσει της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του υπόχρεου. Κατά λογική νομική ακολουθία, αντίκειται προδήλως στις διατάξεις του Συντάγματος κάθε φορολογικό τεκμήριο, το οποίο επιτρέπει στα αρμόδια κρατικά όργανα να υπολογίζουν τα φορολογικά βάρη - και να καθορίζουν τις αντίστοιχες φορολογικές υποχρεώσεις - με βάση πλασματική φορολογητέα ύλη.

γ) Να ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας, ήτοι σε 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.

δ) Να είναι μαχητά, ήτοι οι φορολογούμενοι να έχουν τη δυνατότητα αποτελεσματικής αμφισβήτησης του τεκμαρτώς υπολογιζόμενου φορολογητέου εισοδήματος. Ως μη ανεκτά συνταγματικώς αμάχητα φορολογικά τεκμήρια νοούνται,



δε, όχι μόνον εκείνα, τα οποία θεσπίζονται ως τέτοια ευθέως, αλλά και εκείνα, τα οποία αποδεικνύονται στην πράξη εμμέσως πλην σαφώς αμάχητα, όπως όταν:

- είτε μπορούν μεν θεωρητικώς να αντιμετωπισθούν και να 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, μέσω περίπλοκων και δυσκόλως κατανοητών λογιστικών πρακτικών, στοχεύουν υποδορίως στη φορολόγηση ανύπαρκτου - δήθεν φορολογητέου - εισοδήματος, το οποίο, μάλιστα, ορισμένες φορές ουδόλως ανταποκρίνεται στα καθιερωμένα και αποδεκτά, στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, εισοδηματικά δεδομένα.

1.2. Εν προκειμένω, το θεσπιζόμενο με τις διατάξεις των άρθρων 15 επ. του Ν. 5073/2023 τεκμήριο πλήρως παραβιάζει τα προαναλυθέντα και τελεί σε ευθεία αντίθεση με τη συνταγματική αρχή της ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημόσιων βαρών για τους ακόλουθους λόγους:

α) Κατ' αρχάς, στηρίζεται στη φερομένη διαφοροποίηση των συνθηκών, υπό τις οποίες τελούν μισθωτοί και μη μισθωτοί, στοχεύει αμιγώς στην εφαρμογή του επί της κατηγορίας των μη μισθωτών και αποσκοπεί στη σύλληψη της δήθεν αποκρυπτόμενης φορολογητέας ύλης αυτών.

β) Όπως αφενός συνάγεται από το ίδιο το γράμμα των διατάξεων του άρθρου 15 του Ν. 5073/2023 και αφετέρου προκύπτει από τη συνοδεύουσα αυτές ανάλυση συνεπειών της ρύθμισης: *«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»*. Επομένως, τα διδάγματα της κοινής πείρας τυγχάνουν



επίκληση, για να νομιμοποιήσουν το θεσπιζόμενο τεκμήριο ως συνδεόμενο με το ύψος του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο αποκτά ο φορολογικώς υπόχρεος με βάση τον νομοθετημένο κατώτατο μισθό, ως και με τις αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου απασχολούμενου υπάλληλου. Εντούτοις, η επίκληση αυτή ουδόλως αντιστοιχεί στα διδάγματα της κοινής πείρας, καθ' όσον ούτε από τις ως άνω ρυθμίσεις αλλά ούτε και υπό την ανάλυση των συνεπειών της επίμαχης ρύθμισης 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.

γ) Η ίδια η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 1880 και 1889/2019) έχει κρίνει ότι μισθωτοί και μη μισθωτοί τελούν υπό «ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχολήσεως και παραγωγής εισοδήματος».

δ) 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.

ε) Αντιθέτως, οι μη μισθωτοί τελούν σε πλήρως διαφορετική κατάσταση σε σχέση με τους μισθωτούς, αφού τα έσοδα αυτών εξαρτώνται από τη 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. Το εισόδημα, εξ άλλου, των μη μισθωτών μπορεί, σε πλήρη αντίθεση προς το εισόδημα των μισθωτών, να είναι, κατ' εξοχήν λόγω ζημιών, και αρνητικό, γι' αυτό και οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (βλ. άρθρο 27 Κ.Φ.Ε.) επιτρέπουν τη μεταφορά της ζημίας σε βάθος



πενταετίας και τον συμψηφισμό της με μελλοντικά κέρδη κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των ασκούντων ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα.

στ) Πέραν του ότι τα εισοδήματα - επομένως και το φορολογητέο εισόδημα - των μη μισθωτών ουδέποτε μπορούν να είναι, ως εκ της φύσεώς τους, σταθερά, εξ ίσου μη σταθερές είναι οπωσδήποτε και οι δαπάνες, που τους βαρύνουν νομίμως.

ζ) Κατόπιν τούτων, παραβιάζεται και η αρχή της αναλογικής ισότητας, η οποία επιβάλλει ίση μεταχείριση ουσιαδώς όμοιων καταστάσεων και άνιση μεταχείριση ουσιαδώς ανόμοιων καταστάσεων.

η) Περαιτέρω, ενώ οι μισθωτοί φορολογούνται επί του καθαρού μισθού τους, ύστερα από έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών τους (βλ. άρθρο 14 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Ε.) και όχι επί του μικτού μισθού τους, η εφαρμογή του τεκμηρίου στους μη μισθωτούς έχει ως αποτέλεσμα να φορολογούνται αυτοί χωρίς να εκπίπτει ακριβώς η ίδια ανελαστική και εκ του νόμου υποχρεωτική δαπάνη, ήτοι οι ασφαλιστικές εισφορές τους.

θ) Δεδομένου ότι το τεκμαρτό εισόδημα κατά το άρθρο 28Α παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Ε. 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 του Κ.Φ.Ε., ήτοι αναγνωρίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα θα πρέπει να απομειώνεται καθ' ο μέρος ο φορολογούμενος αποκτά και λοιπά εισοδήματα από έτερες πηγές, αντίστοιχη πρόβλεψη δεν υφίσταται και για τα κέρδη από τη συμμετοχή του σε νομικά πρόσωπα, στα οποία μετέχει.

1.3. Περαιτέρω, τα προεκτεθέντα υπό 1.1. παραβιάζονται και υπό την ψευδεπίγραφη εμφάνιση του επίμαχου τεκμηρίου ως δήθεν μαχητού και την κατ' ουσίαν θεσμοθέτησή του ως αμάχητου, όπως προκύπτει από τα ακόλουθα:



α) Η αμφισβήτηση του τεκμηρίου μέσω της διαδικασίας υποβολής σε φορολογικό έλεγχο ουδόλως αρκεί, προκειμένου να καταστήσει αυτό από αμάχητο σε γνησίως μαχητό, διότι, κατ' αρχάς, αλλοιώνει την ίδια την έννοια, τη λογική και τη φύση του φορολογικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, κατά την επιβολή των φορολογικών βαρών ισχύει, τουλάχιστον σε γενικές γραμμές, ένα «τεκμήριο ειλικρίνειας» του φορολογούμενου, υπό την έννοια ότι, όσον αφορά στις 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 να αντιμετωπίζεται, κατ' αρχήν, ως ειλικρινής. Όταν, δε, 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 τη μια πλευρά να κάνει όσο το δυνατό πιο αυστηρούς και αποτελεσματικούς τους ελέγχους για τη 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, εκτός από το αμιγώς διοικητικό πεδίο, και σε εκείνο του ποινικού δικαίου, δια της θεσμοθέτησης ανάλογων εγκλημάτων και αναλόγως αυστηρών ποινών. Τα ανωτέρω επιβάλλουν οι φορολογικοί έλεγχοι να γίνονται πρωτίστως αυτεπαγγέλτως και στο πλαίσιο άσκησης δημόσιας εξουσίας, ήτοι 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. Συνακόλουθα, εξ αντιδιαστολής, φορολογικός έλεγχος μόνο με πρωτοβουλία του ίδιου του υπόχρεου φορολογούμενου, που αφορά στη φορολογική του δήλωση, συνιστά έμμεση πλην σαφή αναίρεση της εφαρμογής στην πράξη του κατά τα ανωτέρω τεκμηρίου ειλικρίνειάς του, αφού επιπλέον ουσιαστικώς μεταθέτει το βάρος απόδειξής της από τη φορολογούσα αρχή, κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας, αποκλειστικώς στον ίδιο τον φορολογούμενο.

β) Η μη πρόβλεψη συγκεκριμένης συνέπειας και δη αυτόματης ανατροπής του τεκμηρίου σε περίπτωση, που η Φορολογική Διοίκηση δεν διεξαγάγει τον έλεγχο, καθιστά προφανές ότι η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει διακριτική ευχέρεια να αποδεχθεί το εκ μέρους του υπόχρεου φορολογούμενου αίτημα αμφισβήτησης του



τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος. Εντούτοις, είναι νομικώς αυτονόητο ότι, προκειμένου ένα φορολογικό τεκμήριο να είναι μαχητό εκ μέρους του υπόχρεου φορολογούμενου, η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να εξετάζει κατά δέσμια αρμοδιότητα το αίτημά του προς αμφισβήτηση του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος. Ούτε, δε, ο τυχόν δικαστικός έλεγχος των ακραίων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Φορολογικής Διοίκησης αναιρεί τη βασιμότητα του ως άνω επιχειρήματος, διότι το αρμόδιο διοικητικό όργανο πρέπει να υποχρεούται κατά νόμο να διερευνήσει τη 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.

γ) Η ρητή διατύπωση του νόμου ότι «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» δεν επιτρέπει την ερμηνεία ότι η έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος συντελείται και ολοκληρώνεται μόνο μετά την εξέταση των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών, ήτοι την ολοκλήρωση της διαδικασίας αμφισβήτησης του τεκμηρίου από πλευράς του φορολογούμενου. Τούτο, άλλωστε, πλήρως επιβεβαιώνεται και από την προσβαλλόμενη κανονιστική απόφαση, η οποία στο μεν άρθρο 4 αναφέρει ρητώς ότι «Μετά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 ΚΦΔ και την απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 7 του άρθρου 67 ΚΦΕ», στο δε άρθρο 5 ότι «Με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και τυχόν επιπλέον ποσό φόρου βεβαιώνεται ή ο φόρος που έχει βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται, διαγράφεται ή επιστρέφεται κατά περίπτωση». Επομένως, δεν μπορεί να θεωρείται γνησίως μαχητό ένα τέτοιο φορολογικό τεκμήριο, όταν ο προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της διαδικασίας αμφισβήτησής του από τον φορολογούμενο.

δ) 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 ήδη προβληματική διακριτική ευχέρεια της αρμόδιας Φορολογικής Διοίκησης ακόμη πιο ευρεία. Και τούτο, διότι η διατύπωση αυτή καταλείπει στη Φορολογική Διοίκηση ευρύτατο πεδίο κρίσης ως προς το τί συνιστά, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, «αντικειμενικό λόγο» αμφισβήτησης ενός τέτοιου τεκμηρίου, χωρίς να μνημονεύει στοιχειωδώς κάποια από τα κριτήρια διαπίστωσης της αντικειμενικότητας, ήτοι 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 τα ακραία όρια της διακριτικής της ευχέρειας.

ε) Στο ίδιο πλαίσιο της παρ. 3 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Ε., η χρήση του όρου «ιδίως» αναφορικά με τη συνδρομή των προϋποθέσεων αμφισβήτησης από τον υπόχρεο φορολογούμενο του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος να μην επιτρέπει το συμπέρασμα ότι η αρμόδια Φορολογική Διοίκηση θα μπορούσε να συναγάγει και άλλες, πλην των ρητώς εκεί αναφερόμενων, προϋποθέσεις αμφισβήτησης του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος, πλην όμως η διοικητική πείρα αποδεικνύει ότι είναι από δυσχερές έως αδύνατο η Διοίκηση να αναλάβει την πρωτοβουλία και να επωμιστεί το βάρος αναγνώρισης της στοιχειοθέτησης και λοιπών, πλην των ρητώς αναφερόμενων, συναφών περιπτώσεων αμφισβήτησης του τεκμηρίου.

στ) Η πρόβλεψη υποχρέωσης του φορολογούμενου να ζητήσει τη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί ότι το εισόδημά του είναι μικρότερο από το τεκμαρτό καθιστά εξόχως πιθανό να εκληφθεί από τους ενδιαφερόμενους περισσότερο ως υπολανθάνουσα απειλή παρά ως πραγματική δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου, δεδομένης της εξ ορισμού και εκ φύσεως υποβολής του σε μια μακροχρόνια, πιεστική και αυστηρή διαδικασία, που τον αποθαρρύνει και τον αποτρέπει ψυχολογικά, ενισχύοντας τον de facto αμάχητο χαρακτήρα του τεκμηρίου.

ζ) Τέλος, σε κάθε περίπτωση, σε μια κλασική – τυπική μορφή φορολογικού ελέγχου, η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως τυχόν τελέσεως



φορολογικών παραβάσεων – αποκρύψεως φορολογητέας ύλης από πλευράς του φορολογουμένου. Αντιθέτως, εν προκειμένω, όπως καθιερώνεται η πρόβλεψη διεξαγωγής φορολογικού ελέγχου, ο φορολογούμενος εκκινεί από τη δυσμενή θέση να θεωρείται «παραβάτης», γι' αυτό και φορολογείται με το τεκμήριο, και συνακόλουθα, αναλαμβάνει ο ίδιος το βάρος αποδείξεως της φορολογικής του «συνεπείας», ώστε να ανατρέψει το τεκμήριο. Επομένως, κατά τον τρόπο αυτό, στρεβλώνεται όλη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και περιέρχεται, όλως αδικαιολογήτως και ανεπιτρέπτως, ο φορολογούμενος σε δυσχερέστερη θέση έναντι αυτής, στην οποία θα τελούσε κατά την έναρξη οποιουδήποτε κανονικού φορολογικού ελέγχου.

2ος Λόγος Ακυρώσεως: Υπέρβαση των ορίων της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 28Α παρ. 5 του Ν. 4172/2013 από την Απόφ. Α.1055/2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία ουσιαστικά επεκτείνει τον έλεγχο και σε προηγούμενα φορολογικά έτη και σε άλλα φορολογικά αντικείμενα πέραν της φορολογίας εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. και 4 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνει την αρχή της νομιμότητας του φόρου, επιτρέπεται η ρύθμιση των μη ουσιαστικών στοιχείων του φόρου με κανονιστική πράξη, η οποία εκδίδεται με βάση νομοθετική εξουσιοδότηση. Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος, η νομοθετική εξουσιοδότηση πρέπει να είναι ειδική και ορισμένη (ΣτΕ 1466/1995, 1394/1997, 3111/1999, 2574/2009, 1463/2015, 656/2016 κ.ά.). Ενόψει των ανωτέρω και, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η οποία διέπει και την άσκηση από τη Διοίκηση της κατά νομοθετική εξουσιοδότηση κανονιστικής αρμοδιότητας, οι βάσεις της αρμοδιότητας αυτής θεσπιζόμενοι κανόνες πρέπει να βρίσκονται μέσα στα όρια της εξουσιοδότησης.

Στην προκειμένη περίπτωση, η διάταξη του άρθρου 28Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), που προστέθηκε με το άρθρο 15 Ν.5073/2023 (ΦΕΚ Α 204/11.12.2023), ορίζει τα εξής:

«1. Για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) το ετήσιο ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής



τους δραστηριότητας τεκμαίρεται ότι δεν υπολείπεται του ποσού που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν. [...]

4. Αν ο υπόχρεος αμφισβητεί το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος για λόγους πέρα από τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 3, ζητεί τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022 Α' 206) για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού. [...]

8. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των παρ. 3 και 4.»

Βάσει της παραπάνω νομοθετικής εξουσιοδότησης της παρ. 8 του άρθρου 28Α του Ν. 4174/2013 εκδόθηκε η Απόφαση Α.1055/2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 2284/17.04.2024), η οποία μεταξύ άλλων ορίζει τα εξής:

«5. Εφόσον κατά την υποβολή της δήλωσης ο φορολογούμενος επιλέξει τη διενέργεια ελέγχου, ενημερώνεται με σχετικό μήνυμα για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης:

α) ... και β) να επεκτείνει τον έλεγχο σε προγενέστερα φορολογικά έτη ή/και λοιπές φορολογίες ή άλλα φορολογικά αντικείμενα ιδίως σε περίπτωση που οι παρεχόμενες πληροφορίες δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική οικονομική του κατάσταση.»

Ωστόσο, η προσβαλλόμενη Απόφαση δεν είναι νόμιμη ως προς συγκεκριμένο σημείο. Συγκεκριμένα, με τη διαταξη του άρθρου 28Α του Ν. 4172/2013 εισήχθη τεκμαρτός τρόπος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, το οποίο προκύπτει στο εκάστοτε φορολογικό έτος. Αυτό συνάγεται και από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (αρχή του ενιαυσίου της φορολογίας), η οποία πέραν του χαρακτήρα της ως γενικής αρχής του δημοσιονομικού και του φορολογικού δικαίου, κατοχυρώνεται ρητώς στο άρθρο 8 του Ν. 4172/2013. Κατά συνέπεια, ο φορολογικός έλεγχος που προβλέπεται από την παρ. 5 του άρθρου 28Α του Ν. 4172/2013 για την αμφισβήτηση του τεκμηρίου μπορεί να αφορά μόνο το συγκεκριμένο φορολογικό έτος εφαρμογής του τεκμηρίου και δεν μπορεί να καταλαμβάνει άλλα φορολογικά αντικείμενα πέραν της φορολογίας



εισοδήματος, άλλα φορολογικά έτη ή την εν γένει εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου. Δηλαδή, δεν πρόκειται για γενικό ή πλήρη αλλά για ειδικό ή μερικό έλεγχο, κατά τις διακρίσεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024).

Ως εκ τούτου, η νομοθετική εξουσιοδότηση που χορηγείται με το άρθρο 28Α παρ. 8 ΚΦΕ στον Διοικητή της ΑΑΔΕ να καθορίσει τη διαδικασία, τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια περιορίζεται στο φορολογικό έτος για το οποίο εφαρμόζεται ο τεκμαρτός προσδιορισμός και δεν μπορεί να περιλαμβάνει άλλα φορολογικά έτη. Ενόψει αυτού, η επέκταση του ελέγχου για την αντίκρουση του τεκμηρίου του άρθρου 28Α ΚΦΕ και σε φορολογικά έτη προγενέστερα του συγκεκριμένου έτους εφαρμογής του τεκμηρίου καθώς και σε φορολογικά αντικείμενα πέρα της φορολογίας εισοδήματος, ακόμη και αν προβλέπεται από τις γενικές διατάξεις, δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο της προσβαλλόμενης Απόφασης Α.1055/2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη απόφαση, η οποία προβλέπει ρητώς την ειδοποίηση του ελεγχόμενου για το «δικαίωμα» της Φορολογικής Διοίκησης να επεκτείνει τον έλεγχο σε προγενέστερα φορολογικά έτη ή/και λοιπές φορολογίες ή άλλα φορολογικά αντικείμενα, πέραν της αντίθεσής της στην αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον χρησιμοποιείται εκφοβιστικά, παραβιάζει και τις διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος, καθόσον υπερβαίνει τα όρια της νομοθετικής εξουσιοδότησης της παρ. 8 του άρθρου 28Α του Ν. 4172/2013.

3^{ος} Λόγος Ακυρώσεως: Το τεκμήριο του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος κατ' άρθρο 28Α του Ν. 4172/2013 δεν είναι συνταγματικά ανεκτό, καθόσον δεν αφορά εξωτερικές ενδείξεις ή στοιχεία άμεσα συναρτώμενα με το τεκμαιρόμενο συμπέρασμα, όπως απαιτεί η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά βασίζεται στη σύγκριση με τον κατώτατο μισθό των απασχολουμένων με σχέση εξαρτημένης εργασίας, οι οποίοι τελούν υπό διαφορετικές επαγγελματικές και εισοδηματικές συνθήκες σε σχέση με τους ασκούντες ατομική επιχείρηση.



Όπως προεκτέθηκε (ίδετε 1ο Λόγο Ακυρώσεως), τα φορολογικά τεκμήρια, κρινόμενα υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος και τη δυνάμει αυτών καθιερωμένη αρχή της ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημόσιων βαρών και τη φορολόγηση των πολιτών με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα, πρέπει μεταξύ άλλων: α) να θεσπίζονται αποκλειστικώς και μόνον ως ειδική μέθοδος εξεύρεσης του πραγματικού εισοδήματος και όχι να καθορίζουν τις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις με βάση πλασματική φορολογητέα ύλη και β) να ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας

Ειδικότερα, όπως έχει κριθεί από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2527/2013, 148/2024), τα φορολογικά τεκμήρια μπορούν να συνίστανται είτε σε εξωτερικές ενδείξεις, συνδεδεμένες με τα πρόσωπα που υπόκεινται στο φόρο, είτε σε στοιχεία άμεσα συναρτώμενα με το τεκμαιρόμενο συμπέρασμα. Από αυτές τις εξωτερικές ενδείξεις ή τα στοιχεία που συναρτώνται με το τεκμαιρόμενο συμπέρασμα πρέπει να τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και επομένως φοροδοτικής ικανότητας. Ως εκ τούτου τα κριτήρια πρέπει να είναι γενικά και αντικειμενικά, να τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της ρύθμισης και να μην αφίστανται των δεδομένων της κοινής πείρας.

Εν προκειμένω, με τα άρθρα 28Α επ. του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), που προστέθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 15 επ. του Ν. 5073/2023, εισήχθη τεκμαρτός τρόπος προσδιορισμού του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων. Το τεκμήριο αυτό βασίζεται στον νομοθετικά οριζόμενο κατώτατο μισθό των υπαλλήλων του ιδιωτικού τομέα, συγκεκριμένα στο ετήσιο ποσό του μικτού κατώτατου μισθού των άρθρων 134 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου (π.δ. 80/2022, Α' 222). Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 5073/2023, «Ελεύθερος επαγγελματίας ή επιτηδευματίας ή αυτοαπασχολούμενος τεκμαίρεται ότι προσφέρει εργασία τουλάχιστον ίσης αξίας και αμοιβής με αυτή του εργαζομένου που αμείβεται με τον κατώτατο μισθό η εργαζομένου που ο ίδιος απασχολεί».

Ωστόσο, το παραπάνω τεκμήριο δεν είναι συνταγματικά ανεκτό. Τούτο διότι οι εργαζόμενοι με σχέση εξαρτημένης εργασίας δεν μπορούν να εξομοιωθούν από

επαγγελματικής και εισοδηματικής απόψεως με τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα.



Συγκεκριμένα, οι μισθωτοί έχουν νόμιμο δικαίωμα για την καταβολή του συμφωνηθέντος μισθού μαζί με τις εργοδοτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, δεν έχουν υποχρέωση διενέργειας επαγγελματικών δαπανών, ενώ δεν διατρέχουν κανέναν επιχειρηματικό κίνδυνο. Από την άλλη πλευρά, η απόκτηση εισοδήματος από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι επισφαλής, είτε λόγω έλλειψης απασχόλησης είτε λόγω μη εξόφλησης των αμοιβών τους από τους πελάτες τους. Επιπλέον, οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλονται σε επαγγελματικές δαπάνες, προκειμένου να είναι σε θέση να ασκήσουν την επιχειρηματική δραστηριότητά τους, και επιπλέον είναι εκτεθειμένοι σε επιχειρηματικούς κινδύνους, οι οποίοι υπό τις σημερινές συνθήκες οικονομικής κρίσης είναι ιδιαίτερα υψηλοί. Κατά συνέπεια, οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα βρίσκονται σε εντελώς διαφορετική, και επομένως μη συγκρίσιμη, επαγγελματική και οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους μισθωτούς.

Τα παραπάνω έχουν γίνει δεκτά και από το Συμβούλιο της Επικρατείας, το οποίο με τις αποφάσεις 1880-1891/2019 της Ολομέλειας έκρινε σε σχέση με τις ασφαλιστικές εισφορές ότι οι μισθωτοί και οι μη μισθωτοί έχουν *«ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχόλησεως και παραγωγής εισοδήματος»*, άρα επιβάλλεται *«ο έλεγχος της τηρήσεως από τον νομοθέτη της συνταγματικής αρχής της ισότητας, από της απόψεως της ενιαίας μεταχειρίσεως προσώπων που τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες.»*

Το κρινόμενο φορολογικό τεκμήριο του άρθρου 28Α του Ν. 4172/2013 συναρτά το ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα προς τον κατώτατο μισθό των εργαζομένων με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Ωστόσο, ο κατώτατος μισθός δεν μπορεί να αποτελέσει ένδειξη για τις αμοιβές των αυτοαπασχολούμενων, ελεύθερων επαγγελματιών και ατομικών επιχειρήσεων, διότι, όπως προεκτέθηκε, αυτές οι επαγγελματικές κατηγορίες τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες απασχόλησης και παραγωγής εισοδήματος.



Εξάλλου, όπως προκύπτει από τα διδάγματα της κοινής πείρας, ο κατώτατος μισθός δεν μπορεί να αποτελέσει στοιχείο που συναρτάται με το ζητούμενο συμπέρασμα για το εισόδημα των ατομικών επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη λογική, τα διδάγματα της κοινής πείρας αλλά και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από τον κατώτατο μισθό δεν είναι δυνατόν να τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και επομένως φοροδοτικής ικανότητας για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση.

Συμπερασματικά, το κρινόμενο τεκμήριο, το οποίο συνδέει τις αποδοχές των μισθωτών με τις αμοιβές των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, οδηγεί στη φορολόγηση πλασματικής και όχι πραγματικής φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, οι διατάξεις του άρθρου 28Α του Ν. 4172/2013 και κατ' επέκταση η προσβαλλόμενη Απόφαση Α.1055/2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ παραβιάζουν τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος καθώς και την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή η αίτησή μας είναι παραδεκτή και βάσιμη

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

ΖΗΤΟΥΜΕ

Να γίνει δεκτή η αίτησή μας.

Να ακυρωθεί η υπ' αριθ. πρωτ. Α.1055/09.04.2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας αμφισβήτησης του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, του χρόνου διενέργειας του ελέγχου, καθώς και ειδικότερων θεμάτων για την εφαρμογή των παρ. 3 και 4 του άρθρου 28Α του ν. 4172/2013 (Α' 167)» (ΦΕΚ Β' 2284/17.04.2024).

Να μας επιστραφεί το παράβολο.

Να καταδικασθεί το αντίδικο Ελλ. Δημόσιο στη δικαστική δαπάνη μας.

Αθήνα, 17 Ιουνίου 2024

Οι πληρεξούσιοι δικηγόροι

ΕΥΣΤΑΘΙΟΣ Κ. ΕΒΑΚΑΛΗΣ
Δικηγόρος Αθηνών (Α.Μ. Δ.Σ.Α.: 27173)
Δ.Ε. "ΦΟΙΤΗΤΩΝ-ΜΑΚΑΛΩΝ-ΕΣΠΕΡΕ-ΛΕΩΝΤΕ
& ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ" (Α.Μ. Δ.Σ.Α.: 80553)
ΦΡΑΓΚΟΚΛΗΣΙΑΣ 3Α & ΓΡΑΝΙΚΟΥ
ΜΑΡΟΥΣΙ 15125 - ΤΗΛ: 213 088 1900
ΑΦΜ: 997030630 / ΔΟΥ: ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ
Email: ebakalis@kbvl.gr

ΘΕΟΔΩΡΟΣ Π. ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ
ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ Α.Π.
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ
ΜΗΤΡΟΠΟΛΕΩΣ 38 - ΑΘΗΝΑ Τ.Κ: 106 63
ΤΗΛ: 210 3218900 - FAX: 210 3218933
e-mail : thFortsakis@Fdmalaw.com

ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ, ΔΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ & ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ
(ΑΜ/ΔΣΑ: 80025)
ΜΗΤΡΟΠΟΛΕΩΣ 38, 10563 - ΑΘΗΝΑ
ΑΦΜ: 999821804 - ΔΟΥ: Α' ΑΘΗΝΩΝ
ΤΗΛ: 210 3218900



Κατατέθηκε το πρωτότυπο με αριθμό καταθέσεως

1495 στις 17-6-24

Από γραφείο Αθήνα
Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Καταθέσεων & Πρωτοκόλλου

[Handwritten signature]



ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
τη νόμιμη σύμπτωση
Αθήνα, 17-6-24
Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Καταθέσεων & Πρωτοκόλλου

[Handwritten signature]