



ΠΡΟΣ ΤΟ  
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΑΙΤΗΣΗ

1. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Κορίνθου» που εδρεύει στην Κόρινθο, στο Δικαστικό Μέγαρο Κορίνθου, έχει ΑΦΜ 090268885 και εκπροσωπείται νόμιμα από την Πρόεδρό του, Παναγιώτα Επιβατινού, η οποία κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
2. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Κυπαρισσίας» που εδρεύει στην Κυπαρισσία, στο Δικαστικό Μέγαρο Κυπαρισσίας, οδός 25ης Μαρτίου αριθ. 76, έχει ΑΦΜ 090416120 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Αθανάσιο Πετρόπουλο, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
3. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Κω» που εδρεύει στην Κω, οδός Πλατεία Πλατάνου, έχει ΑΦΜ 099270222 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Εμμανουήλ Χατζηάμαλλο, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
4. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Λαμίας» που εδρεύει στην Λαμία, στο Δικαστικό Μέγαρο Λαμίας, οδός Καποδιστρίου αριθ. 10, Λαμία, έχει ΑΦΜ 090200786 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Αθανάσιο Μακρυγιάννη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
5. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Λαρίσης» που εδρεύει στην Λάρισα, στο Μέγαρο Δικηγόρων Λάρισας, Δευκαλίωνος αριθ. 18 & Πατρόκλου, ΤΘ 1004, έχει ΑΦΜ 099316100 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Τρύφωνα Τσάτσαρο, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
6. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Λασιθίου» που εδρεύει στο Λασιθί, στο Δικαστικό Μέγαρο Νεάπολης Λασιθίου Κρήτης, Πλ. Δικαστηρίων, έχει ΑΦΜ 090371305 και εκπροσωπείται νόμιμα από την



- Πρόεδρό του, Σοφία Τσαγκαράκη, η οποία κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
7. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Λεβαδειάς» που εδρεύει στη Λιβαδειά, στο Δικαστικό Μέγαρο Λιβαδειάς, οδός Σπυροπούλου αριθ. 6, έχει ΑΦΜ 099265250 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Βασίλειο Δαλαμάγκα, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  8. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Λευκάδας» που εδρεύει στη Λευκάδα, στο Δικαστικό Μέγαρο Λευκάδας, οδός 8<sup>ης</sup> Μεραρχίας, έχει ΑΦΜ 090377229 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Γεράσιμο Γαντζία, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  9. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Ι.Π. Μεσολογγίου» που εδρεύει στο Μεσολόγγι, στο Δικαστικό Μέγαρο Ιεράς Πόλης Μεσολογγίου, οδός Χαριλάου Τρικούπη αριθ. 34, έχει ΑΦΜ 090384177 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Χρήστο Παϊσιο, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  10. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Μυτιλήνης» που εδρεύει στη Μυτιλήνη, στο Δικαστικό Μέγαρο Μυτιλήνης, οδός Μικράς Ασίας αριθ. 5, έχει ΑΦΜ 090039726 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Δημήτριο Βασιλούδη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  11. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Νάξου» που εδρεύει στη Νάξο, στο Δικαστικό Μέγαρο Νάξου, έχει ΑΦΜ 090379665 και εκπροσωπείται νόμιμα από την Πρόεδρό του, Μαρία Μάρκου, η οποία κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  12. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Ναυπλίου» που εδρεύει στο Ναύπλιο, στο Δικαστικό Μέγαρο Ναυπλίου, στην Πλατεία Δικαστικού Μεγάρου, έχει ΑΦΜ 099127325 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Δημήτριο Ορφανό, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  13. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Ξάνθης» που εδρεύει στην Ξάνθη, στο Δικαστικό Μέγαρο Ξάνθης, οδός Λοχαγού Βόγδου Μιχαήλ 1, έχει ΑΦΜ 099488388 και εκπροσωπείται νόμιμα από την Πρόεδρό του,





- Δέσποινα Χατζηφωτιάδου, η οποία κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
14. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Ορεστιάδας» που εδρεύει στην Ορεστιάδα, στο Δικαστικό Μέγαρο Ορεστιάδας, οδός 30 Νεομαρτύρων & Θράκης αριθ. 3, έχει ΑΦΜ 099308580 και εκπροσωπείται νόμιμα από την Πρόεδρό του, Άννα Μεμετζή, η οποία κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  15. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Πατρών» που εδρεύει στην Πάτρα, στο Δικαστικό Μέγαρο Πάτρας, οδός Γούναρη αριθ. 30 (2<sup>ος</sup> όροφος, γρ. 68), έχει ΑΦΜ 099191218 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Αθανάσιο Ζούπα, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  16. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Δικηγορικός Σύλλογος Πειραιώς» που εδρεύει στον Πειραιά, οδός Ηρώων Πολυτεχνείου αριθ. 47, έχει ΑΦΜ 090316285 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Ηλία Κλάππα, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  17. Του δευτεροβάθμιου συλλογικού οργάνου των συμβολαιογράφων με την επωνυμία "Συντονιστική Επιτροπή Συμβολαιογραφικών Συλλόγων Ελλάδος", που εδρεύει στην Αθήνα, οδός Γ. Γενναδίου αριθ. 4, και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Γεώργιο Ρούσκα, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω Διεύθυνση.
  18. Του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Ομοσπονδία Δικαστικών Επιμελητών Ελλάδος», με έδρα στην Αθήνα, οδός Καρόλου αριθ. 28, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρο του, Νικόλαο Γιάννη, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω Διεύθυνση.
  19. Της πρωτοβάθμιας Επαγγελματικής Οργάνωσης με την επωνυμία «Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών (Λ.Σ.Α.)», που εδρεύει στην Αθήνα, έχει ΑΦΜ 099033100 και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Μιχάλη Πόλυγгер, ο οποίος κατοικοεδρεύει στην ίδια ως άνω διεύθυνση.
  20. Του Σωματείου με την επωνυμία «Ένωση Φοροτεχνικών Ελευθέρων Επαγγελματιών Αττικής (Ε.Φ.Ε.Ε.Α.)», που εδρεύει στην Αθήνα, οδός



Ιουλιανού, αριθ. 42-46, και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρό του, Πάυλο Αποστόλου, 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 εδρεύει 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 οποίες 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 ενεστώσ 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 Κορίνθου, Κυπαρισσίας, Κω, Λαμίας, Λαρίσης, Λασιθίου, Λεβαδείας, Λευκάδας, Μεσολογγίου, Μυτιλήνης, Νάξου, Ναυπλίου, Ξάνθης, Ορεστιάδας, Πατρών και Πειραιώς 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. Συντονιστική Επιτροπή Συμβολαιογραφικών Συλλόγων Ελλάδος (ΣΣΕΑΠΑΔ)**

Η Συντονιστική Επιτροπή Συμβολαιογραφικών Συλλόγων Ελλάδος (Σ.Ε.Σ.Σ.Ε.) αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 111 του Κώδικα Συμβολαιογράφων (Ν. 2830/2000),



το δευτεροβάθμιο συλλογικό όργανο των συμβολαιογράφων και συγκροτείται από τους εκάστοτε προέδρους των Συμβολαιογραφικών Συλλόγων του Κράτους. Μεταξύ των σκοπών της, όπως ορίζονται στο άρθρο 110 του Κώδικα Συμβολαιογράφων, περιλαμβάνεται η εκπροσώπηση του συμβολαιογραφικού σώματος στην ημεδαπή, η μελέτη των προβλημάτων της συμβολαιογραφίας και η εισήγηση μέτρων για την αναβάθμισή της.


Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η αιτούσα Συντονιστική Επιτροπή Συμβολαιογραφικών Συλλόγων Ελλάδος 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 συμβολαιογράφων που δραστηριοποιούνται υπό τη μορφή ατομικής επιχείρησης, οι ρυθμίσεις δε αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά και επαγγελματικά συμφέροντα ενός μεγάλου μέρους των μελών των Συμβολαιογραφικών Συλλόγων, χωρίς να θίγονται τα συμφέροντα των υπολοίπων μελών του από την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

#### ***γ. Ομοσπονδία Δικαστικών Επιμελητών Ελλάδος***

Η Ομοσπονδία Δικαστικών Επιμελητών Ελλάδος, όπως ορίζεται με το άρθρο 117 του Κώδικα Δικαστικών Επιμελητών (Ν. 2318/1995), είναι το ανώτατο σε εθνικό επίπεδο όργανο των δικαστικών επιμελητών της χώρας, αρμόδια να διατυπώνει γνώμη επί θεμάτων αμοιβών, εισφορών, ασφάλισης, παιδεία και επιμόρφωση των δικαστικών επιμελητών και κάθε άλλου που οφορά την άσκηση του λειτουργήματός του.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι με την προσβαλλόμενη κανονιστική απόφαση ρυθμίζεται η διαδικασία και ειδικότερα θέματα της αμφισβήτησης του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος των δικαστικών επιμελητών που δραστηριοποιούνται υπό τη μορφή ατομικής επιχείρησης, οι ρυθμίσεις δε αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά και επαγγελματικά συμφέροντα ενός μεγάλου μέρους των μελών της Ομοσπονδίας, χωρίς να θίγονται τα συμφέροντα των υπολοίπων μελών της από την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Κατά συνέπεια, η αιτούσα Ομοσπονδία Δικαστικών





Επιμελητών Ελλάδος έχει έννομο συμφέρον προς άσκηση της κρινόμενης αίτησης (πρβλ. ΣτΕ 1758/2017, 1439/2005).

#### **δ. Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών (Λ.Σ.Α.)**

Ο Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών αποτελεί πρωτοβάθμια Επαγγελματική Οργάνωση (Ένωση) και, όπως ορίζεται με το άρθρο 2 του Καταστατικού του, στους σκοπούς του περιλαμβάνεται η διαφύλαξη, η μελέτη και η προαγωγή κοινών, οικονομικών, κοινωνικών και επαγγελματικών συμφερόντων των μελών του, στα πλαίσια της εξυπηρέτησης του κοινωνικού συνόλου, καθώς και η συντονισμένη και οργανωμένη προσπάθεια για αποφασιστική συμμετοχή στις διαδικασίες και τη θεσμοθέτηση των φορολογικών νόμων και κανόνων από την Πολιτεία. Εξάλλου, το άρθρο 3 του Καταστατικού του ορίζει ότι για την εκπλήρωση των σκοπών του ο Σύλλογος, μεταξύ άλλων, απευθύνεται στις Δημόσιες Διοικητικές και Δικαστικές Αρχές, την Τοπική Αυτοδιοίκηση, τις συνεταιριστικές οργανώσεις εσωτερικού και εξωτερικού και τους εκπροσώπους διαφόρων κοινωνικών ομάδων για τη διαμόρφωση, τη λήψη και την εφαρμογή των αποφάσεων που αφορούν τα κοινά επαγγελματικά, οικονομικά και κοινωνικά συμφέροντα των μελών του και γενικότερα τα συμφέροντα του κοινωνικού συνόλου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο αιτών Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών 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 λογιστών που δραστηριοποιούνται υπό τη μορφή ατομικής επιχείρησης, οι ρυθμίσεις δε αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά και επαγγελματικά συμφέροντα ενός μεγάλου μέρους των μελών του Συλλόγου, χωρίς να θίγονται τα συμφέροντα των υπολοίπων μελών του από την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

#### **ε. Ένωση Φοροτεχνικών Ελευθέρων Επαγγελματιών Αττικής (Ε.Φ.Ε.Ε.Α.)**



Η Ένωση Φοροτεχνικών Ελεύθερων Επαγγελματιών Αττικής (Ε.Φ.Ε.Ε.Α.) ιδρύθηκε το 1990 και είναι η παλαιότερη πρωτοβάθμια συνδικαλιστική οργάνωση των ελεύθερων επαγγελματιών Λογιστών-Φοροτεχνικών. Είναι η μοναδική συνδικαλιστική οργάνωση που εκπροσωπεί τους αμιγώς ελεύθερους επαγγελματίες Λογιστές - Φοροτεχνικούς που δραστηριοποιούνται στο Νομό Αττικής. Μεταξύ των σκοπών της Ε.Φ.Ε.Ε.Α., όπως ορίζονται στο άρθρο 2 του Καταστατικού της, περιλαμβάνεται η ανάπτυξη κάθε είδους συνδικαλιστικής δραστηριότητας, η συνεργασία με άλλους συνδικαλιστικούς φορείς με κοινούς στόχους ανάπτυξης και προαγωγής των συλλογικών συμφερόντων και επιδιώξεων καθώς και η ανάπτυξη στα μέλη της της συντονισμένης και οργανωμένης προσπάθειας για την αποφασιστική τους συμμετοχή στο έργο της Πολιτείας και στις διαδικασίες αυτής για την θεσμοθέτηση φορολογικών νόμων και κανόνων - αρχές Φορολογικού Δικαίου για την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης στον φορολογούμενο.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η αιτούσα Ένωση Φοροτεχνικών Ελεύθερων Επαγγελματιών Αττικής (Ε.Φ.Ε.Ε.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 φοροτεχνικών ελεύθερων επαγγελματιών, οι ρυθμίσεις δε αυτές επηρεάζουν τα οικονομικά και επαγγελματικά συμφέροντα του συνόλου των μελών της.

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<sup>ος</sup> 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 άνιση 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 δυσκόλων 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 απόδειξης 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 ναι μεν 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 ουσιωδών 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 βάσει 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<sup>ος</sup> 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 διενεργείας 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

**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

**ΑΝΔΡΕΑΣ ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗΣ**  
ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ (Α.Μ. Δ.Σ.Α. 18061)  
ΣΟΛΩΝΟΣ 130, 10681 ΑΘΗΝΑ  
ΤΗΛ. 210-3304636, ΦΑΞ 210-3304637  
E-mail: a.tsourouflis@tsourouflis.gr



Καταβίβηκε το πρωτότυπο με αριθμό καταθέσεων  
1493 στις 17-6-24

στην Υπηρεσία  
Υπηρεσία-Αθήνα, 17-6-24  
Ο Προϊστάμενος του Τμήματος  
Καταθέσεων & Πρωτοκόλλου

*Σμαώνης*



ΕΩΡΗΘΗΚΕ  
στην Υπηρεσία  
Υπηρεσία-Αθήνα, 17-6-24  
Ο Προϊστάμενος του Τμήματος  
Καταθέσεων & Πρωτοκόλλου

*Σμαώνης*