ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2605

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α΄ 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/08/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου …. ενδικοφανή προσφυγή του **…. …. ΤΟΥ ….** με **ΑΦΜ ….**, κατοίκου ….., με διεύθυνση άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας,

επί της οδού …., Τ.Κ. …., κατά της υπ' αριθμ. ειδοποίησης …./29-07-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τη με αριθμό …./11-07-2024 με επιφύλαξη, αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29/08/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **….** ενδικοφανούς προσφυγής του **…. …. ΤΟΥ …** με **ΑΦΜ ….**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, στις 11-07-2024, υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης … Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, με επιφύλαξη, ως προς τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατ΄εφαρμογή του άρθρου 28^{Α} του ν. 4172/2013. Η ανωτέρω επιφύλαξη απορρίφθηκε και η δήλωση εκκαθαρίστηκε στις 29-07-2024 και εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης …./29-07-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, από την οποία προέκυψε συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 1.003,66 € και τέλος επιτηδεύματος ύψους 325,00€.

Ο προσφεύγων, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2023, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αντίθεση του τεκμηρίου που θεσπίζουν οι διατάξεις των άρθρων 28^{Α} επ. του Ν. 4172/2013, στις συνταγματικές αρχές της ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημοσίων βαρών, της αναλογικότητας και της παροχής πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.

2. Το τεκμήριο του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος κατ΄άρθρο 28^{Α} 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.

3. Αμφισβήτηση του τεκμαρτού ετήσιου ελάχιστου εισοδήματος του άρθρου 28^{Α} του ν. 4172/2013. Η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν είναι νόμιμη, διότι το τεκμαρτό φορολογητέο κέρδος δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, ενώ αντιθέτως το δηλωθέν καθαρό κέρδος, όπως αυτό το κέρδος προκύπτει από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, είναι αληθές, καθώς προκύπτει σαφώς από το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών, των οικείων επαγγελματικών

εξόδων και λοιπών δαπανών, που πιστοποιούνται από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, ενώ παράλληλα δεν υπάρχει η πραγματική υπόνοια ότι απέκτησε εισόδημα μεγαλύτερο από το πραγματικό δηλωθέν.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ - ν.4172/2013 ΦΕΚ Α΄ 167/23-07-20213), ορίζεται ότι : *«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους…»*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28^{Α} του ΚΦΕ, ορίζεται ότι *: «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.*

2. Ως ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας τεκμαίρεται ποσό μέχρι πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000 €) που προκύπτει από το άθροισμα των παρακάτω:

α) ποσού μέχρι τις τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000 €) που αντιστοιχεί στο μεγαλύτερο εκ των εξής:

αα) του ετήσιου ποσού του μικτού κατώτατου μισθού των άρθρων 134 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου (π.δ. 80/2022, Α' 222) και 103 του παρόντος, όπως ισχύει κατά την τελευταία ημέρα του αντίστοιχου φορολογικού έτους, προσαυξανόμενου κατά δέκα τοις εκατό (10 %) για τα τρία (3) έτη που έπονται της δεύτερης τριετίας από τη δήλωση έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας, επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%), επί του ποσού της τρίτης τριετίας για τα τρία (3) έτη που έπονται της δεύτερης τριετίας και επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%), επί του ποσού της τέταρτης τριετίας για τα επόμενα έτη ή

αβ) του ποσού που αντιστοιχεί στις μικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου υπαλλήλου που απασχολείται από τον υπόχρεο της παρ. 1, πλέον

β) ποσού, έως δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000 €), που ισούται με το δέκα τοις εκατό (10%) του ετήσιου κόστους που καταβάλλει ο υπόχρεος της παρ. 1 για τη μισθοδοσία του προσωπικού που απασχολεί, πλέον

γ) ποσού που ανέρχεται στο πέντε τοις εκατό (5%) επί του ποσού, κατά το οποίο ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τον μέσο ετήσιο κύκλο εργασιών του Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της περ. ιστ) της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 4919/2022 (Α' 71), όπως ορίζεται με την απόφαση που εκδίδεται με βάση την παρ. 4 του άρθρου 57 του ν. 4919/2022, στον οποίο ο υπόχρεος πραγματοποιεί τα υψηλότερα έσοδα.

Η προσαύξηση της περ. γ) δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν ο μέσος όρος του ετήσιου κύκλου εργασιών του αντίστοιχου Κ.Α.Δ. δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ ή

β) όταν το πλήθος των επιτηδευματιών που υπάγονται στον συγκεκριμένο Κ.Α.Δ. δεν υπερβαίνει τους τριάντα (30).

Για την εφαρμογή της περ. γ) λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος του ετήσιου κύκλου εργασιών του αντίστοιχου Κ.Α.Δ. δεύτερου βαθμού του προηγούμενου φορολογικού έτους, που αφορά στους υπόχρεους της παρ. 1, όπως αυτός αναρτάται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), εντός ενός μηνός από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 67 εκάστου έτους. Για τον προσδιορισμό του μέσου όρου του προηγούμενου εδαφίου δεν λαμβάνονται υπόψη οι επιτηδευματίες με μηδενικό κύκλο εργασιών. […]

3. Το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση το τεκμήριο της παρ. 2, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο για αντικειμενικούς λόγους, εφόσον συντρέχει ιδίως κάποια από τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) στρατιωτική θητεία,

β) φυλάκιση,

γ) νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) αδυναμία άσκησης δραστηριότητας λόγω εγκυμοσύνης ή κατά τους δώδεκα (12) μήνες μετά τον τοκετό ή την υιοθεσία ή αναδοχή τέκνου,

ε) εκτεταμένες φυσικές καταστροφές που κατέστησαν αδύνατη, συνολικά ή μερικά, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής τους δραστηριότητας,

στ) ανάκληση της άδειας λειτουργίας της ατομικής τους επιχείρησης ή της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους,

ζ) απαγόρευση λειτουργίας του καταστήματος ή άλλου χώρου άσκησης της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής τους δραστηριότητας σε εφαρμογή απόφασης δημόσιας αρχής για λόγους προστασίας της δημόσιας υγείας ή άλλου λόγου που υπαγορεύει το δημόσιο συμφέρον,

η) άλλοι λόγοι ανωτέρας βίας που εμποδίζουν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Για την εφαρμογή της παρούσας, ο φορολογούμενος προσκομίζει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του στη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του υπόχρεου και υποχρεούται να μειώσει ανάλογα το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα.

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. […]

6. Το τεκμήριο του παρόντος δεν εφαρμόζεται:

α) στα κέρδη από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα,

β) σε όσους αμείβονται σύμφωνα με την περ. στ) της παρ. 2 του άρθρου 12, εφόσον συμβάλλονται με έως και τρία (3) φυσικά ή νομικά πρόσωπα, και σε ασφαλιστικούς διαμεσολαβητές που συμβάλλονται με έως και δύο (2) ασφαλιστικές επιχειρήσεις και δηλώνουν ως επαγγελματική έδρα την κατοικία τους,

γ) σε πρόσωπα που παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%), και δ) σε καφενεία που βρίσκονται σε οικισμούς της χώρας με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων.

7. Όταν οι επαγγελματικές δραστηριότητες του υπόχρεου περιορίζονται χρονικά από νομοθετικές και κανονιστικές ρυθμίσεις που περιορίζουν την άσκηση της δραστηριότητας εντός του φορολογικού έτους, το τεκμήριο ισχύει αναλογικά για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι δραστηριότητες αυτές επιτρέπονται.

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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28Β του ΚΦΕ, προβλέπεται ότι : «*Για τους υπόχρεους της παρ. 1 του άρθρου 28Α που αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία ή σύνταξη του άρθρου 12 ή από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21, το ποσό της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά ποσό που αντιστοιχεί στο εισόδημα που αποκτούν από τη μισθωτή εργασία, τη σύνταξη ή την αγροτική δραστηριότητα.»*

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 28Γ του ιδίου ως άνω Κώδικα, προβλέπεται ότι : «1*. Τα άρθρα 28Α και 28Β δεν εφαρμόζονται για τα τρία (3) πρώτα έτη από την πρώτη έναρξη της άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας των υπόχρεων της παρ. 1 του άρθρου 28Α. Για το τέταρτο έτος από την πρώτη έναρξη της άσκησης της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά δύο τρίτα (2/3). Για το πέμπτο έτος από την πρώτη έναρξη της άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας το τεκμαιρόμενο ποσό της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά ένα τρίτο (1/3). 2. Το ποσό του άρθρου 28Α μειώνεται κατά το ήμισυ (1/2) για υποχρέους που είναι πολύτεκνοι, για υπόχρεους που παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του εξήντα επτά τοις εκατό (67%), για γονείς μονογονεϊκής οικογένειας με ανήλικα τέκνα και για γονείς με τέκνα με ποσοστό νοητικής ή σωματικής αναπηρίας τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%), εφόσον είναι άγαμα, διαζευγμένα ή σε χηρεία που θεωρούνται εξαρτώμενα, κατά την περ. γ) της παρ. 1 του άρθρου 11 και οι εκμεταλλευτές Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης οχημάτων (ΤΑΞΙ) με ποσοστό ιδιοκτησίας επί του οχήματος που δεν υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).3. Το ποσό της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά το ήμισυ (1/2) για υπόχρεους της παρ. 1 που ασκούν τη δραστηριότητά τους και έχουν την κύρια κατοικία τους σε*

οικισμούς με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των τριών χιλιάδων εκατό (3.100) κατοίκων.

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της διατάξεως του άρθρου 28Α του Ν. 4172/2013, εκδόθηκε η Α 1055/2024 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), Συγκεκριμένα στο άρθρο 4 του Β΄ κεφαλαίου της εν λόγω απόφασης, με τίτλο «ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΤΗΣΙΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΑΙΤΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤ' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28Α ΚΦΕ» ορίζονται τα εξής :

«*1. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί το ελάχιστο ποσό εισοδήματος από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28Α του ΚΦΕ για ιδιαίτερους λόγους πέραν των αντικειμενικών λόγων που ορίζονται στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου, αιτείται τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 23 του ΚΦΔ προκειμένου να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού, με την υποβολή εμπροθέσμως της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορά, συμπληρώνοντας τους κωδικούς 443-444 του εντύπου Ε1 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων. 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. Είναι δυνατή η ανάκληση του αιτήματος ελέγχου της παρ. 4 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ με την υποβολή εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το ζήτημα αυτό. Δεν είναι δυνατή η υποβολή αιτήματος ελέγχου της παρ. 4 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ στην περίπτωση που έχει υποβληθεί αίτημα της παρ. 3 του ίδιου άρθρου.*

2. Ο φορολογούμενος υποχρεούται το αργότερο εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να συμπληρώσει ερωτηματολόγιο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, σύμφωνα με το Παράρτημα Β της παρούσας αναφορικά με την περιουσιακή του κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, της/του συζύγου/ΜΣΣ και των προστατευόμενων μελών, τα οποία θα αξιολογηθούν κατά τον φορολογικό έλεγχο. Η συμπλήρωση και υποβολή του ως άνω ερωτηματολογίου λαμβάνει χώρα μέσω ειδικής εφαρμογής στην ψηφιακή πύλη της Α.Α.Δ.Ε. που θα αναπτυχθεί για το σκοπό αυτό.

3. Σε περίπτωση μη συμπλήρωσης και υποβολής του ερωτηματολογίου εντός της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου από τον φορολογούμενο, το δικαίωμα της παρ. 4 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ περί αμφισβήτησης του ελάχιστου ποσού εισοδήματος από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28Α του ΚΦΕ απόλλυται. Στην περίπτωση αυτή είναι δυνατή η υποβολή αιτήματος της παρ. 3 του ίδιου άρθρου.

4. Κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει οποιοδήποτε διαθέσιμο αποδεικτικό στοιχείο για τη διακρίβωση της ορθότητας και της ακρίβειας των αναφερόμενων στο ερωτηματολόγιο.

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

α) Να προσδιορίσει το εισόδημά του με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του ΚΦΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ, και

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

Άρθρο 5 - Διαδικασία, χρόνος διενέργειας και αποτελέσματα ελέγχου

1. Μετά την υποβολή της δήλωσης με αίτημα ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 4 η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος στο οποίο αφορά η δήλωση. Ο έλεγχος διενεργείται εντός δώδεκα (12) μηνών από την κοινοποίηση της εντολής εφαρμοζομένων των σχετικών διατάξεων του ΚΦΔ. 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.

2. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύει και τα λοιπά δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου από κάθε πηγή ή αιτία προβαίνοντας σε οποιαδήποτε ενέργεια προβλέπεται στον ΚΦΔ.»

Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου…5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η

πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (βλ. Σ.τ.Ε. 1087/2017 Ολ, 532/2015 Ολομ., 4447/2014 επτ., 2527-2531, 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2469- 2471/2008 Ολομ., 2113/1963 Ολομ.). Ειδικότερα δε ως προς την φορολογία του εισοδήματος, ο νομοθέτης, στο πλαίσιο της ανωτέρω ευρείας ευχέρειας που του παρέχει το Σύνταγμα, μπορεί να θεσπίζει, να περιορίζει ή και να καταργεί φορολογικές απαλλαγές, όπως τυχόν αφορολόγητο ποσό στην κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, λαμβάνοντας υπ` όψη τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες, τηρώντας, βεβαίως τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της ισότητας στα δημόσια βάρη. (βλ. ΣτΕ 1087/2017 Ολομ.).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογητέα ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015). Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους (βλ. ΣτΕ Ολομ. 2527/2013, 1742/2013) και είναι μαχητά (βλ. ΣτΕ 1742/2013, 1841/2015 επταμ., 1973/2015), ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωσή του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας. (ΣτΕ 884/2016, ΣτΕ Ολομ. 2565/2015).

Επειδή, με το άρθρο $28^{Α}$ του ν. 4172/2013, το οποίο τέθηκε, με το άρθρο 15 του ν. 5073/2023 (ΦΕΚ Α΄204/11-12-2023), προσδιορίζεται ελάχιστο τεκμαρτό καθαρό εισόδημα από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου (5073/2023), καθιερώνεται ελάχιστο τεκμαρτό καθαρό εισόδημα έως του ποσού των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων. 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. Το ποσό αυτό αυξάνεται κατά δέκα τοις εκατό (10%) μετά την πρώτη εξαετία της επαγγελματικής δραστηριότητας, επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%) μετά την πάροδο μιας τριετίας και επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%) μετά την πάροδο και δεύτερης τριετίας μετά

την πρώτη εξαετία. Επιπλέον, τεκμαίρεται ότι το κέρδος του περιλαμβάνει και ένα ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί του εργατικού κόστους, μέχρι του ποσού των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ. Το τεκμήριο προσαυξάνεται και με βάση τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιεί ο ελεύθερος επαγγελματίας σε σχέση με τον μέσο όρο του κύκλου εργασιών του ίδιου (δευτεροβάθμιου) Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας: κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του ποσού κατά το οποίο ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τον μέσο ετήσιο κύκλο εργασιών του αντίστοιχου δευτεροβάθμιου Κ.Α.Δ.. Το σύνολο του τεκμηρίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων ευρώ (50.000 €) ετησίως. Ο προσδιορισμός αυτός είναι μαχητός και ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει περιστατικά που οδηγούν αντικειμενικά σε μείωση της επαγγελματικής δραστηριότητας. Στην αξιολογούμενη ρύθμιση προβλέπεται η εξομοίωση του ελάχιστου τεκμαρτού καθαρού εισοδήματος με το πραγματικό δηλούμενο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε σχέση με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β) της παρ. 6 του άρθρου 15 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167, Κ.Φ.Ε.), η οποία παρέχει στον υπόχρεο δυνατότητα μείωσης της φορολογικής του βάσης λόγω διενέργειας συναλλαγών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, ανεξαρτήτως αν το εισόδημά του από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται λογιστικά (όπως ισχύει ήδη) ή τεκμαρτά. Η εν λόγω εξομοίωση συνδέεται επίσης με τις διατάξεις λοιπών νομοθετημάτων που διέπουν τη χορήγηση προνοιακών και κοινωνικών επιδομάτων και τις προϋποθέσεις τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων δικηγόρος, με την …../11-07-2024, με επιφύλαξη, δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2023 που υπέβαλε, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ύψους 9.840,00€ και καθαρά κέρδη ύψους 3.074,09 €. Η φορολογική αρχή, απέρριψε την ως άνω επιφύλαξη και προέβη στην εκκαθάρισή της ως άνω δήλωσης, κατά εφαρμογή των άρθρων $28^{Α}$-28Δ του ν. 4172/2013, προσδιορίζοντας το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση της ατομικής του επιχειρηματικής δραστηριότητας στο ύψος των 12.334,52€.

Επειδή, ο προσφεύγων, προβάλλει ότι μη νομίμως υπολογίσθηκε το φορολογητέο εισόδημά του από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος με βάση το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προβλέπεται στο άρθρο 28Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθόσον η διάταξη αυτή στηρίζεται στη φερόμενη 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, ενώ επίσης επιβάλλεται φόρος επί πλασματικού και όχι πραγματικού εισοδήματος, και επομένως, ο φόρος δεν συναρτάται προς τη φοροδοτική ικανότητα κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

Επειδή, με βάση την πάγια νομολογία, ο κοινός νομοθέτης έχει ευρεία διακριτική ευχέρεια να καθορίζει το σύστημα φορολογίας του εισοδήματος με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε πηγής εισοδήματος, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να θεσπίζει ενιαίες ή ομοιόμορφες ρυθμίσεις για όλες τις πηγές, δεδομένου ότι οι ως άνω κατηγορίες φορολογουμένων δεν τελούν υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες, που επιβάλλουν την ομοιόμορφη μεταχείρισή τους. Εξάλλου, το είδος της απασχόλησης και της πηγής του εισοδήματος συνιστά, αντικειμενικό και θεμιτό κατά το Σύνταγμα κριτήριο φοροδοτικής ικανότητας, που δικαιολογεί την επίμαχη διαφοροποίηση, ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, μεταξύ μισθωτών και μη μισθωτών και δεν υπερακοντίζει τον ως άνω επιδιωκόμενο, με τις επίμαχες διατάξεις, σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Άλλωστε η ελάφρυνση των εισοδημάτων μισθωτών και συνταξιούχων, δικαιολογείται από το γεγονός ότι η κατηγορία αυτή έχει επωμιστεί στο παρελθόν το μεγαλύτερο μέρος της φορολογικής επιβάρυνσης, λόγω αδυναμίας απόκρυψής τους, σε αντίθεση με τις λοιπές κατηγορίες εισοδήματος, όπου είναι δυσχερής η δυνατότητα φορολογικού ελέγχου. Τέλος, η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος 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 δεν μπορεί να εκληφθεί ότι υποδεικνύει ορισμένο σύστημα φορολογίας (ΣτΕ 1827/1993 σκ. 8). Εξάλλου, ο προσδιορισμός αυτός είναι μαχητός και ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει περιστατικά που οδηγούν αντικειμενικά σε μείωση της επαγγελματικής δραστηριότητας, όπως στρατιωτική θητεία, φυλακή, νοσηλεία, εγκυμοσύνη και λοχεία, υιοθεσία και αναδοχή τέκνων, φυσικές καταστροφές, ανάκληση άδειας λειτουργίας της ατομικής του επιχείρησης ή της άδειας άσκησης του επαγγέλματός του, εκ του νόμου εποχικότητα της δραστηριότητας (π.χ. κυλικεία), απαγόρευση λειτουργίας και άλλους λόγους ανωτέρας βίας. Σημειώνεται ότι ο υπόχρεος έχει σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα να ζητήσει έλεγχο της επιχείρησης του, προκειμένου να αποδείξει ότι το εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία του είναι πραγματικό. Συνεπώς το τεκμήριο που εισάγεται με τον παρόντα νόμο είναι μαχητό: 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, τον προσδιορισμό της αξίας της εισφερόμενης εργασίας από τον επιχειρηματία και τον κύκλο εργασιών, ως ένδειξη για το παραγόμενο εισόδημα. Η ανταπόδειξη του τεκμηρίου αυτού μπορεί να γίνει είτε με τις προφανείς αντικειμενικές περιπτώσεις της παρ. 3, είτε με τη διαδικασία του ελέγχου. Περαιτέρω, θεσπίζεται δυνατότητα του υπόχρεου, όσον αφορά την ανατροπή του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος ώστε, εκτός της επίκλησης των προαναφερόμενων λόγων μαχητότητας που ανάγονται στην προσωπική και επαγγελματική του σφαίρα, να υποβάλει αίτηση, εάν συντρέχουν ιδιαίτεροι λόγοι, στην αρμόδια φορολογική αρχή για τη διενέργεια ελέγχου κατά τα επίμαχα έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων παρότι οφείλει να αποδείξει τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν

το λόγο εξαίρεσης του από την εφαρμογή σε αυτόν του ελάχιστου ποσού του εισοδήματός του από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, δεν προσκόμισε κανένα σχετικό στοιχείο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή υποχρεούται να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **29/08/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **…..** ενδικοφανούς προσφυγής του **….. ΤΟΥ …** με **ΑΦΜ …..**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθμ. ειδοπ. ...../29-07-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, ποσό πληρωμής :1.328,66€.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.