



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/07/2025

Αριθμός Απόφασης: 2428

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή τηςτου, ΑΦΜ, με έδρα της ατομικής επιχείρησης στην επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την έκθεση απόψεων της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 28/03/2025 από κοινού με τον σύζυγό της του με ΑΦΜ την υπ' αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2024, συμπληρώνοντας μεταξύ άλλων στους κωδικούς 401, 402 «Καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας», του Πίνακα Γ2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ του εντύπου Ε1 ποσά 17.008,62€ και 6.690,78€ αντίστοιχα.

Κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, εφαρμοζομένων των διατάξεων των άρθρων 28Α έως 28Δ του ν.4172/2013, προσυμπληρώθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, στους κωδικούς 405, 406 του εντύπου Ε1, ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, των άρθρων 28Α-28Δ του ΚΦΕ, από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας το ποσό των 2.942,94€ και 15.466,22€ αντίστοιχα και εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-03-2025 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 933,03€ και για τον σύζυγό της η υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Στην ως άνω δήλωση η προσφεύγουσα συμπλήρωσε και τον κωδικό 444 «Αμφισβητείτε σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος» του εντύπου Ε1, προκειμένου να ζητήσει τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής της για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τη Φορολογική Αρχή βάσει των άρθρων 28Α-28Δ του ΚΦΕ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Τόσο ο σύζυγός της, όσο και η ίδια είναι ελεύθεροι επαγγελματίες που συστεγάζονται στον ίδιο χώρο και στην ουσία λειτουργούν σαν άτυπη κοινοπραξία με κοινό ταμείο, κοινά έσοδα και έξοδα σε ότι αφορά αυτά της κατηγορίας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία και μόνο εμπίπτει στον τεκμαρτό υπολογισμό ελάχιστου φορολογητέου εισοδήματος. Η περίπτωση τους δηλαδή είναι περίπτωση δύο συζύγων ελεύθερων επαγγελματιών υπαγόμενων στο ελάχιστο τεκμαρτό φορολογητέο εισόδημα με κοινή δήλωση Ε1. Ο σύζυγός της δηλώνει εισοδήματα μεγαλύτερα από τα ελάχιστα και η ίδια χαμηλότερα. Όμως, το συνολικά δηλωθέν εισόδημα του συζύγου της και της ίδιας από επιχειρηματική δραστηριότητα υπερκαλύπτει το σύνολο του τεκμαρτά απαιτούμενου και για τους δύο συζύγους εισοδήματος. Όπως επομένως στην περίπτωση της κάλυψης του τεκμηρίου διαβίωσης λαμβάνεται υπόψη το συνολικό εισόδημα και των δύο συζύγων, κάτι που ο Νόμος το προβλέπει για λόγους κοινής λογικής και ουσίας, δηλαδή της συμβίωσης σε μία στέγη, μία οικογένεια, το ίδιο ακριβώς είναι δίκαιο και εφαρμογή πρέπει να έχει η αρχή της αναλογικότητας των περιπτώσεων όταν και οι δύο σύζυγοι έχουν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συστεγάζονται εκτός της κατοικίας και στο ίδιο χώρο γραφείου που έχουν από κοινού μισθώσει. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, είναι άδικος και αυθαίρετος ο τρόπος φορολόγησης και υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος χωρίς να ληφθούν υπόψη τα

δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα του συζύγου της και συνεπώς το φορολογητέο της εισόδημα θα έπρεπε να είναι αυτό που δηλώθηκε στο Ε1 του φορολογικού έτους 2024.

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

3. Το τεκμήριο του ελαχίστου 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.

4. Αμφισβήτηση του τεκμαρτού ετήσιου ελαχίστου εισοδήματος του άρθρου 28Α του ν.4172/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28Α «Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας» του ν. 4172/2013, 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 (50.000) ευρώ που προκύπτει από το άθροισμα:

α) Ποσού που αντιστοιχεί στο ετήσιο ποσό 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 τρίτης τριετίας και επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%), επί του ποσού της τέταρτης τριετίας για τα επόμενα έτη, πλέον

β) ποσού έως δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ 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 όρο του ετήσιου κύκλου 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.), μέχρι την 30ή Σεπτεμβρίου εκάστου έτους. Για τον προσδιορισμό

του μέσου όρου του προηγούμενου εδαφίου δεν λαμβάνονται υπόψη οι επιτηδευματίες με μηδενικό κύκλο εργασιών.[...]

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.

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων που θέτουν προϋποθέσεις για τη λήψη προνοιακών και κοινωνικών επιδομάτων, καθώς και της περ. β) της παρ. 6 του άρθρου 15, το εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη δεν μπορεί να υπολείπεται του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος που προσδιορίζεται με το παρόν και τα άρθρα 28B έως 28Δ.

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%),

δ) σε καφενεία που βρίσκονται σε οικισμούς της χώρας με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων,

ε) στους υποδιανομείς και υποπράκτορες τύπου, εφόσον συμβάλλονται με έως τρία (3) κεντρικά ή περιφερειακά πρακτορεία διανομής ημερήσιου τύπου, περιοδικού τύπου και εν γένει εντύπων, για τις προμήθειες που εισπράττουν από την παροχή υπηρεσίας προς τα πρακτορεία.

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 28B «Εισοδήματα που μειώνουν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας» του ν. 4172/2013, ορίζεται 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, με τις διατάξεις του άρθρου 28Γ «Λοιπές μειώσεις του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και ειδικές ρυθμίσεις» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Τα άρθρα 28Α και 28B 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 υποχρέους 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 υποχρέους της παρ. 1 που ασκούν τη δραστηριότητά τους και έχουν την κύρια κατοικία τους:

α) σε οικισμούς με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων, ή

β) σε δημοτικές κοινότητες με πληθυσμό μικρότερο των χιλίων πεντακοσίων (1.500) κατοίκων, εξαιρουμένων των δημοτικών κοινοτήτων που βρίσκονται στην Περιφέρεια Αττικής (πλην της Περιφερειακής Ενότητας Νήσων), ή

γ) σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των τριών χιλιάδων εκατό (3.100) κατοίκων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28Δ «Διακοπή της επαγγελματικής δραστηριότητας» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι υπόχρεοι της παρ. 1 του άρθρου 28Α προέβησαν σε διακοπή της επαγγελματικής τους δραστηριότητας δεν προσμετράται για τον υπολογισμό της προσαύξησης της υποπερ. αα) της περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 28Α και για τα χρονικά διαστήματα της παρ. 1 του άρθρου 28Γ.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2027/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α και της παρ. 6 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 (Α' 167)»:

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά σε παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α και της παρ. 6 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, εφεξής ΚΦΕ).

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων σε ζητήματα που αφορούν:

α) στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α ΚΦΕ στα φυσικά πρόσωπα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. στ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ και στην εξαίρεση της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ,

β) στην εφαρμογή της προσαύξησης της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ και

γ) στη μεταφορά ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 27 του ΚΦΕ, σε περίπτωση προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατ' εφαρμογή των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στους ασκούντες ατομική επιχείρηση κατά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α και της παρ. 6 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013:

Α. Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α ΚΦΕ στα φυσικά πρόσωπα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ και την εξαίρεση της περ. β της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ.

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ, όπως το άρθρο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 15 του ν. 5073/2023 (Α' 204) και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ίδιου νόμου ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα, ορίζεται ότι για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας τεκμαίρεται ότι δεν υπολείπεται του ποσού που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο αυτό. Με τη διάταξη δε της περ. β' της παρ. 6 του ίδιου άρθρου, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι το τεκμήριο αυτό δεν εφαρμόζεται 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.[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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):

«[...]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΤΗΣΙΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΑΙΤΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤ' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28Α ΚΦΕ

Άρθρο 4 Διαδικασία και προϋποθέσεις υποβολής αιτήματος της παρ. 4 άρθρου 28Α ΚΦΕ

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 απόλλεται. 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 προσδιορίζει 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ./28-03-2025 (αριθ. ειδοποίησης/2025) αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, έτους 2024, συμπλήρωσε θετικά τον κωδικό 444 «Αμφισβητείτε σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος», του εντύπου Ε1, ήτοι αιτήθηκε τη διενέργεια ελέγχου λόγω αμφισβήτησης του ελάχιστου ποσού εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.1055/2024 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, μετά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με αίτημα ελέγχου, εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 ΚΦΔ κι εν συνεχεία 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.

Επειδή, η προαναφερθείσα διαδικασία εφαρμόζεται με την προϋπόθεση η προσφεύγουσα 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, αναφορικά με την περιουσιακή της κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης της ιδίας, του συζύγου/ΜΣΣ και των προστατευόμενων μελών της.

Επειδή, στις προαναφερθείσες διατάξεις δεν προβλέπεται ο συμψηφισμός των δηλωθέντων εισοδημάτων των δύο συζύγων για την κάλυψη του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας των άρθρων 28Α-28Δ ΚΦΕ και συνεπώς ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87, παρ. 2 και 93, παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, νομίμως, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης/28-03-2025 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2024 και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 31/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2024

Ποσό Πληρωμής: 933,03€

Το ως άνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθ. δήλωσης και με αριθ. ειδοποίησης/28.03.2025 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.