

ΕΝΩΠΙΟΝ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διά
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

Του του, δικηγόρου, με έδρα στην, οδός αριθ., Α.Φ.Μ. και διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου

ΚΑΤΑ

Της με ημ/νία έκδοσης /7/2024 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολ. έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Με την ως άνω πράξη, η οποία εκδόθηκε ύστερα από την εκκαθάριση της δήλωσής μου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολ. έτους 2023, προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος κατ' εφαρμογή του τεμαρτού ελάχιστου ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του άρθρου 28Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013). Την επανεξέταση της παραπάνω πράξης, η οποία μου κοινοποιήθηκε ψηφιακά στις/7/2024, ζητώ με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή για τους ακόλουθους νόμιμους, βάσιμους και αληθείς λόγους.

1^{ος} Λόγος Επανεξέτασης: 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.

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

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

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

γ) Να ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας, ήτοι σε διδάγματα, τα οποία είναι υποχρεωτικό να συνάγονται καταλλήλως και βασιμίως, 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 αποκρουπτόμενης 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 συνδεδεμένο 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 φορολογούμενου.

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 ουσιωδώς όμοιων καταστάσεων και άνιση μεταχείριση ουσιωδώς 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 ανειλικρινειάς 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 φορολογουμένου 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, πειστική και αυστηρή διαδικασία, που τον αποθαρρύνει και τον αποτρέπει ψυχολογικά, ενισχύοντας τον de facto αμάχητο χαρακτήρα του τεκμηρίου.

2ος Λόγος Επανεξέτασης: Το τεκμήριο του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος κατ' άρθρο 28Α του Ν. 4172/2013 δεν είναι συνταγματικά ανεκτό, καθόσον δεν αφορά εξωτερικές ενδείξεις ή στοιχεία άμεσα συναρτώμενα με το τεκμαιρόμενο συμπέρασμα, όπως απαιτεί η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά βασίζεται στη σύγκριση με τον κατώτατο μισθό των απασχολούμενων με σχέση εξαρτημένης εργασίας, οι οποίοι τελούν υπό διαφορετικές επαγγελματικές και εισοδηματικές συνθήκες σε σχέση με τους ασκούντες ατομική επιχείρηση.

Όπως προεκτέθηκε (ίδτε 1ο Λόγο Ακυρώσεως), τα φορολογικά τεκμήρια, 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, 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, συνδεόμενες με τα πρόσωπα που υπόκεινται στο φόρο, είτε σε στοιχεία άμεσα συναρτώμενα με το τεκμαιρόμενο συμπέρασμα. Από αυτές τις εξωτερικές ενδείξεις ή τα στοιχεία που συναρτώνται με το τεκμαιρόμενο συμπέρασμα πρέπει να τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και επομένως φοροδοτικής ικανότητας. Ως εκ τούτου τα κριτήρια πρέπει να είναι γενικά και αντικειμενικά, να τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της ρύθμισης και να μην αφίστανται των δεδομένων της κοινής πείρας.

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

Ωστόσο, το παραπάνω τεκμήριο δεν είναι συνταγματικά ανεκτό. Τούτο διότι οι εργαζόμενοι με σχέση εξαρτημένης εργασίας δεν μπορούν να εξομοιωθούν από επαγγελματικής και εισοδηματικής απόψεως με τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

Τα παραπάνω έχουν γίνει δεκτά και από το Συμβούλιο της Επικρατείας, το οποίο με τις αποφάσεις 1880-1891/2019 της Ολομέλειας έκρινε σε σχέση με τις ασφαλιστικές εισφορές ότι οι μισθωτοί και οι μη μισθωτοί έχουν *«ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες απασχολήσεως 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.

3^{ος} Λόγος Επανεξέτασης: Αμφισβήτηση του τεκμαρτού ετήσιου ελάχιστου εισοδήματος του άρθρου 28Α του Ν. 4174/2013

Με τις διατάξεις του άρθρου 28Α του Ν. 4172/2013, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 15 του Ν.5073/2023, θεσπίζεται φορολογικό τεκμήριο ετήσιου ελάχιστου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Επίσης με τις διατάξεις των άρθρων 28Α, 28Β και 28Γ του Ν. 4172/2013 ορίζονται οι περιπτώσεις απαλλαγής από την εφαρμογή του τεκμηρίου καθώς και οι περιπτώσεις μείωσης του ύψους του τεκμηρίου. Ωστόσο οι απαλλαγές και μειώσεις, που απαριθμούνται εξαντλητικά στο νόμο, δεν καλύπτουν όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η τεκμαρτή φορολόγηση δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, με συνέπεια να καθίσταται δυσανάλογη και άδικη η φορολογική επιβάρυνση.

Ειδικότερα, οι δικηγόροι είναι υποχρεωμένοι, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κώδικα Δικηγόρων (Ν. 4194/2013), να εκδίδουν γραμμάτια προκαταβολής στον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο για κάθε διαδικαστική πράξη ή παράστασή του στα δικαστήρια. Οι ελάχιστες αμοιβές των δικηγόρων για σκοπούς έκδοσης των εν λόγω γραμματίων έχουν προσδιοριστεί με την Απόφ. Υπ. Οικ. 1085081/1473/Α0012/ΠΟΛ.1108/24.9.2003 (ΦΕΚ 1960 Β'/31.12.2003). Επομένως, τα γραμμάτια προκαταβολής στον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο, τα οποία δημιουργούν για τους δικηγόρους υποχρέωση έκδοσης των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων είσπραξης, αποτελούν μια ασφαλή ένδειξη του ελάχιστου εισοδήματος των δικηγόρων από την παροχή νομικών υπηρεσιών. Παρ' όλα αυτά, οι διατάξεις των άρθρων 28Α του Ν. 4172/2013 δεν λαμβάνουν υπόψη εν λόγω γραμμάτια κατά τον προσδιορισμό του τεκμαρτού ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος των δικηγόρων.

Εξάλλου, με τη διάταξη του άρθρου 28Α παρ. 8 του Ν. 4172/2013 εξουσιοδοτήθηκε ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. να καθορίσει τη διαδικασία, το χρόνο διενέργειας του ελέγχου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την αμφισβήτηση του άνω τεκμηρίου. Βάσει της παραπάνω νομοθετικής εξουσιοδότησης εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. Α.1055/09.04.2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 2284/17.04.2024), με την οποία 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. Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, οι διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρώνουν το δικαίωμα αίτησης και παροχής πλήρους, έγκαιρης και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, ενώ σύμφωνα με τα πάγια νομολογιακά πορίσματα τα φορολογικά τεκμήρια πρέπει να είναι μαχητά. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να αποκλειστεί η δυνατότητα του φορολογουμένου να αμφισβητήσει με κάθε νόμιμο μέσο την εφαρμογή του επίμαχου τεκμηρίου, ακόμη και αν δεν τηρήσει τη διαδικασία που ορίστηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά το φορολογικό έτος 2023 άσκησα επιχειρηματική δραστηριότητα παροχής νομικών υπηρεσιών ως δικηγόρος (ΚΑΔ 69101000) με τη μορφή της ατομικής επιχείρησης. Για την παρακολούθηση των εργασιών μου τήρησα λογιστικά αρχεία με το απλογραφικό σύστημα.

Στις .../.../2024 υπέβαλα την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολ. έτος 2023, με την οποία δήλωσα στον Κωδ. 425 («Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας») το ποσό των ... ευρώ και στον Κωδ. 401 «Καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας») το ποσό των ... ευρώ. Δεν συμπλήρωσα τον Κωδ. 443 («Αμφισβητείτε σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος»), διότι θεωρώ ότι δεν πρέπει να τύχουν εφαρμογής στην περίπτωσή μου οι διατάξεις των άρθρων 28Α επ. του Ν. 4172/2013.

Παρ' όλα αυτά, η Φορολογική Διοίκηση προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω δήλωσής μου κατ' εφαρμογή της τεκμαρτής φορολόγησης των άρθρων 28Α επ. του Ν. 4172/2013 και εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολ. έτους 2023, με την οποία προσέθεσε στο φορολογητέο εισόδημά μου από επιχειρηματική δραστηριότητα διαφορά τεκμηρίου ύψους ... ευρώ.

Ωστόσο, η έκδοση της παραπάνω πράξεως δεν είναι νόμιμη, διότι το τεκμαρτό φορολογητέο κέρδος δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, ενώ αντίθετως το δηλωθέν καθαρό κέρδος, όπως αυτό το κέρδος προκύπτει από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, είναι αληθές. Συγκεκριμένα ... (να αναπτυχθούν τα πραγματικά περιστατικά που αποδεικνύουν ότι το δηλωθέν ποσό καθαρού κέρδους είναι αληθές).

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, το δηλωθέν καθαρό κέρδος από την άσκηση του λειτουργήματος του δικηγόρου είναι αληθές, ενώ αντίθετα το τεκμαρτό καθαρό κέρδος που προκύπτει από την εφαρμογή των άρθρων 28Α επ. του Ν. 4172/2021 δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Γι' αυτό τον λόγο, ο οποίος προβάλλεται παραδεκτώς με την παρούσα, πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του φόρου ως προς αυτό το σημείο.

**ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ
ΖΗΤΩ**

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή
- Να ακυρωθεί ή, άλλως, τροποποιηθεί η με ημ/νία έκδοσης /7/2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολ. έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

....., 2024

Ο/Η ενδικοφανώς προσφεύγων/ουσα