



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1182

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης**

**Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου**

**Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη**

**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 24/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή :

α) της ....., **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., επί της οδού ..... και

β) του ..... , ΑΦΜ ..... , κατοίκου ..... , επί της οδού ..... , κατά της με αριθμό δεύτερης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 (από το κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι στρέφονται κατά της με αρ. ειδ. .... /23-01-2025 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 που αφορά στην πρώτη προσφεύγουσα) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της της ..... , ΑΦΜ ..... και του ..... , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι προσφεύγοντες, ως σύζυγοι, υπέβαλαν από κοινού την υπ' αριθμόν ..... /02-08-2024 αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2023 με το υπ' αριθμ. .... / ..... /4215 ηλεκτρονικό αίτημα επιφύλαξης, με το οποίο επιφυλάχθηκε η πρώτη εκ των προσφευγόντων για το ποσό του τεκμαρτού εισοδήματος που προέκυψε με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια φορολόγησης του Ν.5073/2013 από την επαγγελματική της δραστηριότητα ως δικηγόρου και ζήτησε τη φορολόγησή της με βάση τα πραγματικά εισοδήματά της, επιλέγοντας παράλληλα το κωδικό 444 της δήλωσης Ε1. Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 30/09/2024, μέσω της ειδικής εφαρμογής στην ψηφιακή πύλη της Α.Α.Δ.Ε., το με αριθμό πρωτ. .... /2024 αίτημα αμφισβήτησης του ελάχιστου τεκμαρτού εισοδήματος συμπληρώνοντας σχετικό ερωτηματολόγιο αναφορικά με την περιουσιακή της κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης της ίδιας και του συζύγου της. Ακολούθως, εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η με αριθμό ειδοποίησης ..... /02-12-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία προέκυψε για την ίδια φόρος για καταβολή ποσού 395,74€, βάσει των εισοδημάτων που δήλωσε.

Στη συνέχεια, υποβλήθηκε από τη φορολογική αρχή η με αριθμό ..... /02-08-2024 οίκοθεν τροποποιητική δήλωσης φόρου εισοδήματος του ίδιου έτους, στην οποία συμπεριλήφθηκε στον κωδ. 406 της δήλωσης το ποσό των 13.259,52 € ως ελάχιστο καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφαρμοζόμενων των διατάξεων των άρθρων 28Α-28Δ του ν.4172/2013, καθώς, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, κατά την πρώτη εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε τεχνικό πρόβλημα. Βάσει της νέας εκκαθάρισης του φόρου εκδόθηκε η υπ' αριθμόν ..... /23-01-2025 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, από την οποία προέκυψε τελικό ποσό προς καταβολή ύψους **1.894,08 €**.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου και της αρχής της βεβαιότητας του φόρου ως γενική αρχή του φορολογικού δικαίου.

2. Η πράξη εκδόθηκε παρά το νόμο και κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
3. Η πράξη εκδόθηκε παρά το νόμο και κωλύει τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου και την εξέταση του αιτήματος αμφισβήτησης του τεκμηρίου.
4. Η πράξη εκδόθηκε παράνομα και κατά κακή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας της Φορολογικής Διοίκησης, κατά παράβαση της χρηστής διοίκησης και είναι αναιτιολόγητη.
5. Αντίθεση του τεκμηρίου, που θεσπίζουν οι διατάξεις των άρθρων 28Α 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.
6. 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 Επικρατείας, αλλά βασίζεται στη σύγκριση με το κατώτατο μισθό των απασχολούμενων με σχέση εξαρτημένης εργασίας, οι οποίοι τελούν υπό διαφορετικές επαγγελματικές και εισοδηματικές συνθήκες σε σχέση με τους ασκούντες ατομική επιχείρηση.
7. Αμφισβήτηση του τεκμαρτού ετήσιου ελάχιστου εισοδήματος του άρθρου 28Α του Ν.4172/2013.

#### **Ως προς το παραδεκτό**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§1 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)».

Επειδή στο άρθρο 84 του ν.5104/2024 ορίζεται : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Σύμφωνα δε με το άρθρο 1 της ΠΟΛ 1064/2017 της Α.Α.Δ.Ε. « Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκείμενων στην ενδικοφανή πράξεων των φορολογικών αρχών είναι απαράδεκτη».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 ΚΔΔ (ν.2717/1999), το οποίο εφαρμόζεται αναλόγως και επί ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι, κατά τα ανωτέρω οριζόμενα, αποτελεί υποχρεωτικά την πρώτη δυνατότητα προσβολής πράξεων που εμπίπτουν στο άρθρο 2 του Ν.5104/2024

(Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), «Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος : α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον.»

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι :

«Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για ....., για ....., για ....., για ..... και ..... εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για τις όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε και από τον δεύτερο εκ των προσφευγόντων, ....., ΑΦΜ ....., για πράξη που εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ....., ΑΦΜ ..... Κατά συνέπεια και σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται απαράδεκτως από τον ....., ΑΦΜ ....., λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, ενώ ασκείται παραδεκτά από την πρώτη προσφεύγουσα και θα εξετασθεί στην ουσία.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της

διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ, 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν μπορεί να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου (ΣτΕ 1542/2016), εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας (ΔΠΘεσ 3853/2016), καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

**Επειδή** στο άρθρο 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

*«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου. [...]*

*3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός*

προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή με την Ε.2162/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται :

«Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

.....9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της [παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ](#) . Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή εν προκειμένω, η έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού στηρίζεται σε ειδική διάταξη, αυτής της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ που ορίζει υποχρέωση της αιτιολογίας, καθιερώνοντας ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η μη τήρηση του οποίου έχει ως συνέπεια την ακυρότητα της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας. Με αυτό τον τρόπο άλλωστε διασφαλίζεται η απόκτηση εκ μέρους του φορολογούμενου άμεσης και καθαρής εικόνας για τον τρόπο αντιμετώπισης της υπόθεσής του, χωρίς να απαιτείται πρόσβαση στα λοιπά στοιχεία του φακέλου, πραγματώνοντας τις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της διαφάνειας.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, εκδόθηκε, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός. Παρέλκει δε, ως αλυσιτελής, η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της.

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι « Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς..... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2γ του άρθρου 37 του Ν.5104/2024 «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ... β).... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της .....  
**ΑΦΜ** ..... και του .....**ΑΦΜ** ....., ως ακολούθως :

- Την **απόρριψη** της ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ως απαράδεκτης, λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης του προσφεύγοντα και
- Την **αποδοχή** της ενδικοφανούς προσφυγής της .....  
**ΑΦΜ** ..... και την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης ...../23-01-2025 και αριθμό δήλωσης ...../2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2023, λόγω έκδοσης αυτής κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Καλείται δε ο προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους προσφεύγοντες.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ Α7 ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΙΑΣΙΟΥ ΧΡΙΣΤΙΝΑ

**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.

