



Αθήνα, 14/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2393

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 31/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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

Ο προσφεύγων υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, τη με αριθμ./28-03-2025 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2024. Εφαρμοζόμενων των διατάξεων των άρθρων 28Α-28Δ του ν. 4172/2013, συμπεριλήφθηκε στους κωδ. 405 και 406 «ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος άρθρων 28Α-28Δ ΚΦΕ» της δήλωσης το ποσό των 2.942,94 ευρώ και 15.466,22 ευρώ για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του αντίστοιχα. Δυνάμει της ως άνω δήλωσης εκδόθηκαν:

α) για τον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2024, με την οποία προέκυψε ποσό επιστροφής ύψους **1.016,49 ευρώ**.

β) για τη σύζυγο του προσφεύγοντος η υπ' αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2024, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους **933,03 ευρώ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξης, όσον αφορά τη σύζυγό του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} λόγος: Στην περίπτωση του το συνολικά δηλωθέν εισόδημα του ίδιου και της συζύγου του από επιχειρηματική δραστηριότητα υπερκαλύπτει το σύνολο του τεκμαρτά απαιτούμενο 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. Με βάση τα ανωτέρω, είναι άδικο και αυθαίρετο να υπολογισθεί το φορολογητέο εισόδημα της συζύγου του χωρίς να ληφθούν υπόψη τα δικά του δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα και επομένως το φορολογητέο εισόδημα της συζύγου του θα έπρεπε να είναι αυτό που δηλώθηκε στο Ε1 του φορολογικού έτους 2024.

2^{ος} λόγος: 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.

3ος λόγος: 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.

4ος λόγος: Αμφισβήτηση του τεκμαρτού ετήσιου ελάχιστου εισοδήματος του άρθρου 28Α του ν.4172/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28Α του ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2024 και μετά:

«Άρθρο 28Α Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας

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.

Ειδικά ως προς τους υπόχρεους με Κ.Α.Δ. «εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών γενικά (47.19.10.01)», «εκμετάλλευση περιπτέρου (47.19.10.02)» και «λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού σε εξειδικευμένα καταστήματα (47.26)», για τον προσδιορισμό του ετήσιου κύκλου εργασιών του υπόχρεου και τον προσδιορισμό του μέσου όρου του ετήσιου κύκλου εργασιών του Κ.Α.Δ., δεν λαμβάνονται υπόψη οι πωλήσεις της παρ. 4 του άρθρου 35 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 5144/2024, Α' 162). Για τους υπόχρεους με Κ.Α.Δ. «εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών γενικά (47.19.10.01)» και «εκμετάλλευση περιπτέρου (47.19.10.02)» ως μέσος όρος της περ. γ) λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος ετήσιου κύκλου εργασιών του συνόλου των επιτηδευματιών με τους δύο αυτούς Κ.Α.Δ., χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι επιτηδευματίες με μηδενικό κύκλο εργασιών. Για την εύρεση του μέσου όρου ετήσιου κύκλου εργασιών των επιτηδευματιών με τους λοιπούς τεταρτοβάθμιους κωδικούς υπό τον Κ.Α.Δ. 47.19, πλην των Κ.Α.Δ. 47.19.10.01 και 47.19.10.02, δεν λαμβάνονται υπόψη οι επιτηδευματίες με Κ.Α.Δ. 47.19.10.01 και 47.19.10.02.

Αν το άθροισμα του πρώτου εδαφίου είναι μικρότερο από τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ και ο υψηλότερα αμειβόμενος υπάλληλος που απασχολείται από τον υπόχρεο της παρ. 1 δικαιούται ετήσιες μικτές αποδοχές που υπερβαίνουν το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα αυτό, τότε το ποσό των μικτών αποδοχών λαμβάνεται ως τεκμαιρόμενο ετήσιο εισόδημα του υπόχρεου της παρ. 1 μέχρι του ποσού των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ

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.

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%), 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, σύμφωνα με το άρθρο 28B του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2024:

«Άρθρο 28B Εισοδήματα που μειώνουν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας

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, σύμφωνα με το άρθρο 28Γ του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2024 και μετά:

«Άρθρο 28Γ Λοιπές μειώσεις του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και ειδικές ρυθμίσεις

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 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 (ΤΑΕΙ) 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:

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, σύμφωνα με το άρθρο 28Δ του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2024:

«Άρθρο 28Δ Διακοπή της επαγγελματικής δραστηριότητας

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, στην 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)” ορίζεται:

«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά σε παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 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.

2. Περαιτέρω, με την παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι 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.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 ΚΦΕ ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. Με τις δε διατάξεις της περ. στ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το σύνολο του καθαρού εισοδήματος που αποκτάται από την παροχή υπηρεσιών υπό τις προϋποθέσεις της περ. στ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία του άρθρου 12 του ΚΦΕ και όχι ως καθαρό εισόδημα (κέρδος) από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ΚΦΕ, για το οποίο εφαρμόζεται το τεκμήριο του άρθρου 28Α ΚΦΕ. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 28Α ΚΦΕ, δεν εφαρμόζονται για τα φυσικά πρόσωπα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. στ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, ακόμα και στην περίπτωση που οι φορολογούμενοι αυτοί, συμβάλλονται με περισσότερα από τρία (3) φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Β. Σχετικά με την εφαρμογή της προσαύξησης της περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ.

5. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ ορίζεται ότι ως ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας τεκμαίρεται ποσό μέχρι πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000 €) που προκύπτει από το άθροισμα, μεταξύ άλλων, 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 (περ. γ'). Περαιτέρω, ορίζεται ότι 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 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ, 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, καθώς και ότι για τον προσδιορισμού του μέσου όρου δεν λαμβάνονται υπόψη οι επιτηδευματίες με μηδενικό κύκλο εργασιών. Τέλος, ορίζεται ότι

ειδικά ως προς τους υπόχρεους με Κ.Α.Δ. «εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών γενικά (47.19.10.01)», «εκμετάλλευση περιπτέρου (47.19.10.02)» και «λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού σε εξειδικευμένα καταστήματα (47.26)», για τον προσδιορισμό του ετήσιου κύκλου εργασιών του υπόχρεου και τον προσδιορισμό του μέσου όρου του ετήσιου κύκλου εργασιών του Κ.Α.Δ. δεν λαμβάνονται υπόψη οι πωλήσεις των καπνοβιομηχανικών προϊόντων της περ. α) της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν.2859/2000, Α' 248).

6. Εξάλλου, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 67 του ΚΦΕ, ορίζεται η γενική προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της ανωτέρω διάταξης ορίζεται ειδική προθεσμία για την περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, οπότε η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και με το τρίτο εδάφιο αυτής ορίζεται ότι εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

7. Περαιτέρω, με την παρ. 1 της υπό στοιχεία Α.1078/2023 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (Β'3472), παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 φυσικών προσώπων μέχρι και την 31η Ιουλίου 2023 και ώρα 15:00. Με τη διάταξη δε του πρώτου εδαφίου της παρ. 86 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.5045/2023 (Α'136), ορίστηκε ότι η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 παρατείνεται μέχρι και την 31η Αυγούστου 2023 και ώρα 15:00. Τέλος, με την υπό στοιχεία Α.1133/2023 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β'5280), μεταξύ άλλων, ορίστηκε ότι τα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 3 του ΚΦΕ που δεν υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 έως ώρα 15:00 της 31ης Αυγούστου 2023, είχαν τη δυνατότητα να υποβάλλουν την ανωτέρω δήλωση μέχρι την 4η Σεπτεμβρίου 2023.

8. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ανάρτηση στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ του μέσου όρου του ετήσιου κύκλου εργασιών του αντίστοιχου Κ.Α.Δ. δεύτερου βαθμού του προηγούμενου φορολογικού έτους, πραγματοποιείται εντός μηνός από την ημερομηνία λήξης της γενικής προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 67 εκάστου έτους, ή της ημερομηνίας που ορίζεται ως καταληκτική για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων εκάστου φορολογικού έτους, καθώς και ότι η ανάρτηση γίνεται με βάση τα στοιχεία των αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται εντός της ανωτέρω προθεσμίας. Ειδικά δε για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων για τις δηλώσεις του φορολογικού έτους 2023, δεδομένου ότι ήδη κατά τη δημοσίευση του ν. 5073/2023 την 11.12.2023, είχε παρέλθει η κατά τα ανωτέρω οριζόμενη προθεσμία για την ανάρτηση στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ του Μ.Ο. του ετήσιου κύκλου εργασιών του αντίστοιχου Κ.Α.Δ. δεύτερου βαθμού του φορολογικού έτους 2022, η ανάρτηση θα πραγματοποιηθεί πριν την έναρξη της ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, με βάση τα στοιχεία των αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 που έχουν υποβληθεί έως την 4η Σεπτεμβρίου 2023. [.....]

Γ. Σχετικά με τη μεταφορά ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα σε περίπτωση προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατ' εφαρμογή των άρθρων 28Α - 28Δ του ΚΦΕ (παρ. 6 άρθρου 27 ΚΦΕ).

10. Με την παρ. 6 του άρθρου 27 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.5073/2023, ορίζεται ότι ο προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατ' εφαρμογή των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ δεν επηρεάζει την εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ και η πραγματοποιηθείσα ζημία δύναται να μεταφέρεται προς συμψηφισμό με λογιστικό ποσό των δηλωθέντων επιχειρηματικών κερδών.

11. Με τις διατάξεις δε της παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη, καθώς και ότι η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

12. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η μεταφερόμενη ζημία συμψηφίζεται σε κάθε περίπτωση με τα δηλωθέντα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως εάν για τον προσδιορισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ ή το δηλωθέν εισόδημα του άρθρου 21 ΚΦΕ. Διευκρινίζεται ωστόσο ότι, για τη σύγκριση τεκμαρτού και δηλωθέντος εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, λαμβάνονται υπόψη τα δηλωθέντα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα εκάστου φορολογικού έτους, πριν τον συμψηφισμό τους με τυχόν μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών κατ' εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ, καθώς το ποσό που προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ, τεκμαίρεται ότι αποτελεί το ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

13. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση που υπάρχουν δηλωθέντα καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών: α) εάν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ υπερβαίνει τα δηλωθέντα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο φόρος προσδιορίζεται επί του εισοδήματος αυτού, η δε μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών συμψηφίζεται με τα δηλωθέντα κέρδη και εφόσον απομείνει υπόλοιπο ζημίας αυτό μεταφέρεται στα επόμενα έτη σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ,

β) εάν το ποσό των δηλωθέντων κερδών υπερβαίνει το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ, ο φόρος προσδιορίζεται επί των κερδών αυτών, μετά τον συμψηφισμό τους με τυχόν μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών, ακόμα και αν το τελικό ποσό που θα προκύψει υπολείπεται του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος, εφόσον δε απομείνει υπόλοιπο ζημίας, αυτό μεταφέρεται στα επόμενα έτη σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που υπάρχει δηλωθείσα ζημία τρέχοντος έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών, ο φόρος προσδιορίζεται επί του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ, η δε μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών αθροίζεται με τη δηλωθείσα ζημία τρέχοντος έτους και μεταφέρεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη για συμψηφισμό, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ.»

Επειδή σύμφωνα με την Α.1055/2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«[...]

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 ίδιου, 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 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, σύμφωνα με το άρθρου 72 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. 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....»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και τον καθορισμό λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1 Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν.4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.

Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ, δ, ε Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του

στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

3. Η αρμόδια Αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή τους, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί (άρθρο 63 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.).

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για 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, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 1 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την επανεξέταση της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2024, η οποία εκδόθηκε για την εκκαθάριση του φόρου που αφορά τα εισοδήματα του ιδίου και με την οποία προέκυψε ποσό επιστροφής ύψους 1.016,49 ευρώ. Ωστόσο επί της ουσίας στρέφεται κατά του τρόπου προσδιορισμού του φόρου που αφορά τα εισοδήματα της συζύγου του, ήτοι στρέφεται κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξης που εκδόθηκε με υπόχρεο τη σύζυγό του, για την οποία δε νομιμοποιείται κατ' άρθρο 64 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ./μίας να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν έχει ίδια φορολογική υποχρέωση για καταβολή του οφειλόμενου φόρου. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατά της ως άνω πράξης που την αφορά η σύζυγος του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, έχει ήδη ασκήσει τη με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/31-03-2025 ενδικοφανή προσφυγή αιτούμενη την ακύρωση, άλλως τροποποίησή της.

Επειδή, ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να διαγραφεί η προσυμπληρωμένη εγγραφή στον κωδικό 405 «ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος άρθρων 28Α-28Δ ΚΦΕ» που αφορά τον ίδιο, αυτό αβασίμως προβάλλεται, καθώς δεν ακολούθησε καμία από τις προβλεπόμενες διαδικασίες για την αμφισβήτηση του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματός που προβλέπονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ.

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 του προσφεύγοντος 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 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2024.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 31/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό Επιστροφής: 1.1016,49 ευρώ

Το ως άνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2024 (ΑΠΚ)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.