



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/07/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2230**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21.3.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/1.8.2024 και αριθμό ειδοποίησης/10.3.2025, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

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

* * * * *

Επί της από 21.3.2025 και με αριθμό 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:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/1.8.2024 και αριθμό ειδοποίησης/10.3.2025 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 2.331,22 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων του, την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η εκκαθάριση της δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 πρέπει να γίνει για 189 ημέρες [που προκύπτουν μετά την αφαίρεση όλων των αργιών, όλων των Σαββάτων και όλων των Κυριακών], σύμφωνα και με το σχετικό μισθωτήριο συμβόλαιο της Σχολικής Επιτροπής όπου ρητά αναφέρεται ότι το σχολικό έτος έχει 189 ημέρες (εργασίας).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματά ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει.»

Επειδή, όπως προκύπτει από όσα αναφέρονται στην από 27.3.2025 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 7 αυτής), αλλά και από το φυσικό φάκελο της υπόθεσης και από τα ηλεκτρονικά δεδομένα που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (δεδομένων) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, μετά την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 74 παρ. 1 και 3 ν. 5104/2024, και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/27.3.2025.

Από το γεγονός αυτό συνάγεται ότι, μολονότι κατά την ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (21.3.2025) η μοναδική πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 της Φορολογικής Διοίκησης που υφίστατο για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος του έτους αυτού ήταν η με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβαλλόμενη (με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/1.8.2024 και αριθμό ειδοποίησης/10.3.2025) και συνεπώς μόνο κατ' αυτής μπορούσε να στραφεί ο προσφεύγων, **κατά την ημερομηνία έκδοσης** της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας δεν υφίσταται η πράξη αυτή, αφού μετά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους

2023 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ 41982 και αριθμό ειδοποίησης/27.3.2025 η μοναδική υφιστάμενη πράξη προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 της Φορολογικής Διοίκησης για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος του έτους αυτού είναι η τελευταία αυτή πράξη (αφού αφορούσε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος για το ίδιο φορολογικό έτος («ίδιο αντικείμενο»)) και εκδόθηκε **μετά** την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, **καταργώντας την έτσι**). Για το λόγο δε αυτό η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα έπρεπε να απορριφθεί ως απαράδεκτη και συγκεκριμένα ως ασκηθείσα κατά ανύπαρκτης πράξης.

Ωστόσο, επειδή:

α) με την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/27.3.2025 ικανοποιήθηκε μόνο εν μέρει το διατυπωθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αίτημα του προσφεύγοντος αναφορικά με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα μόνο κατά το ότι το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2023 υπολογίστηκε για 274 και όχι για 365 ημέρες, αλλά κατά τα λοιπά **παρέμεινε και παραμένει** απαράλλακτο το **τεθέν** με την ενδικοφανή προσφυγή του **ουσιαστικό νομικό ζήτημα** περί της βάσης (ήτοι των ημερών) υπολογισμού του εν λόγω εισοδήματος και **δεν επηρεάστηκε**, επί της ουσίας, **ούτε** το διατυπωθέν με αυτήν αίτημά του περί υπολογισμού του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2023 για 189 ημέρες **ούτε** και ο προβαλλόμενος με αυτήν ουσιαστικός λόγος, για τον οποίο στρέφεται κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και με τον οποίο υποστηρίζει το αίτημά του, **και επιπλέον**

β) από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι ο προσφεύγων μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας δεν έχει αιτηθεί έννομης προστασίας αναφορικά με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/27.3.2025, ασκώντας ενδικοφανή προσφυγή κατ' αυτής, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο (πιθανολόγηση) να μην άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατ' αυτής, θεωρώντας ότι αυτή συμπεροβάλλεται με την ως άνω προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του πράξη -ενδεχόμενο που, απορριπτομένης ως απαράδεκτης, κατά τα ανωτέρω, της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, θα σήμαινε ότι δε θα ικανοποιούνταν πλήρως, ενόψει της ως άνω πιθανολόγησης, το κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμά του για παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια (στο αμέσως επόμενο της ενδικοφανούς διαδικασίας στάδιο)-,

για τους λόγους αυτούς γίνεται δεκτό με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **παραδεκτώς ασκείται** κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/1.8.2024 και αριθμό ειδοποίησης/10.3.2025), έστω κι αν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας η πράξη αυτή δεν υφίσταται και η μοναδική υφιστάμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 της Φορολογικής Διοίκησης για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος του έτους αυτού είναι η προαναφερθείσα με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/27.3.2025.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2023: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2023), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28Α παρ. 1, 3, 4, 7 και 8 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023): «**1. Για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 [...]** το ετήσιο ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας τεκμαίρεται ότι δεν υπολείπεται του ποσού που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν. **2. [...]** **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 [...]) για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού. 5. [...]. 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 το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η εκκαθάριση της δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 έγινε για 365 ημέρες, ενώ έπρεπε να γίνει για 189 ημέρες [που προκύπτουν μετά την αφαίρεση όλων των αργιών, όλων των Σαββάτων και όλων των Κυριακών], σύμφωνα και με το σχετικό μισθωτήριο συμβόλαιο της Σχολικής Επιτροπής, όπου ρητά αναφέρεται ότι το σχολικό έτος έχει 189 ημέρες (εργασίας).

Επειδή, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει επί της ουσίας του εν μέρει δεκτός ως νόμω βάσιμος επί τη βάση των αναφερομένων στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2024/27.9.2024 έγγραφο του Προϊσταμένου της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το οποίο (παρ. 5 του εγγράφου):

«...για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 28Α-28Δ του ΚΦΕ δεν λαμβάνονται υπόψη, λόγω μη διεξαγωγής μαθημάτων ή εξετάσεων, τα κατωτέρω διαστήματα: α) για κυλικεία που

λειτουργούν σε χώρο νηπιαγωγείων και σχολείων πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης τα διαστήματα: [...]. β) για **κυλικεία** που λειτουργούν σε χώρο σχολείων **δευτεροβάθμιας** εκπαίδευσης τα κάτωθι διαστήματα: i) από την 24^η Δεκεμβρίου μέχρι και την 7^η Ιανουαρίου (διακοπές Χριστουγέννων), ii) από τη Μεγάλη Δευτέρα μέχρι την Κυριακή του Θωμά (διακοπές Πάσχα) και iii) από την 1^η Ιουλίου μέχρι και την 31^η Αυγούστου (θερινές διακοπές). Επομένως, η άσκηση της δραστηριότητας εκμετάλλευσης κυλικείου στα εν λόγω σχολεία περιορίζεται σε **274** ημέρες κατ' έτος και το τεκμήριο ισχύει αναλογικά για το χρονικό διάστημα αυτό.»

Υπό αυτή την παραδοχή, οι ημέρες λειτουργίας μιας σχολικής μονάδας β' /βάθμιας εκπαίδευσης στην περιοχή του, όπως αυτή, εντός της οποίας φέρεται να λειτουργούσε κατά το 2023 την επιχείρησή του (κυλικείο) ο προσφεύγων, και κατ' επέκταση και του εντός αυτής λειτουργούντος κυλικείου ήταν συνολικά **274** (και όχι 189, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων). Κατόπιν αυτών, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να τροποποιηθεί και να επανεκκαθαριστεί η υπ' αριθμ. καταχώρησης/1.8.2024 δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28Α παρ. 7 ν. 4172/2013, αφού ληφθεί υπόψη το δεδομένο ότι το σύνολο των ημερών λειτουργίας του υπό κρίση κυλικείου για το 2023 ήταν, σύμφωνα με το προπαρατεθέν έγγραφο, Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 21.3.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά το ως άνω σκεπτικό.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 συνολικού ποσού 1.288,39 €

(ως η ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/27.3.2025)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ 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.