



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/02/2026
Αριθμός απόφασης: 658

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και 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 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., με έδρα την, οδός, αριθ., κατά α) της από 25.09.2025 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία του γνωστοποιήθηκε η απόρριψη της υπ' αριθ. /11.07.2025 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, και την από 25.09.2025 απάντηση στο με κωδικό /11.07.2025 αίτημά του προς το ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της από 02.10.2025 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Την από 03.11.2025 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27.10.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. η οποία υποβλήθηκε 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχώρησης/10.07.2025 αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2024. Εφαρμοζόμενων των διατάξεων των άρθρων 28Α-28Δ του ν.4172/2013, συμπεριλήφθηκε στον κωδ. 405 της δήλωσης το ποσό των 48.151,24 € ως ελάχιστο καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/02.10.2025 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από την οποία προσδιορίστηκε **ποσό πληρωμής 15.172,16 €**.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε το αριθ. αίτημά του με δικαιολογητικά για έλεγχο της φορολογικής δήλωσης έτους 2024 και της με αριθ. καταχώρησης/10.07.2025 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2023. Κατόπιν εξέτασης της ως άνω τροποποιητικής αφενός απορρίφθηκε το αίτημά του για συμπλήρωση του κωδικού 045 «εμπίπτετε στις διατάξεις των περ. β ή δ της παρ. 6 του άρθρου 28^Α ΚΦΕ και εξαιρείστε από την εφαρμογή του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εμπίπτετε στην παρ. 7 του άρθρου 28Α ΚΦΕ;» του πίνακα 2 του εντύπου Ε1 και αφετέρου εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/25.09.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για το φορολογικό έτος 2023, από την οποία προσδιορίστηκε **τελικό χρεωστικό 16.631,55 €** (με αρχικό χρεωστικό 16.631,55 ευρώ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ως προς την εποχική λειτουργία της επιχείρησής του και εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α παρ. 7 του ν.4172/2013, καθόσον αγνοήθηκε η συμπλήρωση του κωδ. 045 στις δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών ετών 2023 και 2024. Η διακίνηση πετρελαίου θέρμανσης αφορά σε εποχική λειτουργία.
- Εσφαλμένος υπολογισμός του προσθετικού κριτηρίου της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 28Α. Κακώς εντάσσεται κατά τον προσδιορισμό της προσαύξησης ο κωδικός του 47.78.85.16 «Λιανικό Εμπόριο πετρελαίου θέρμανσης από μεταπωλητή» στον δευτεροβάθμιο ΚΑΔ 47.78 δευτέρου βαθμού «Λιανικό εμπόριο καινούργιων ειδών σε εξειδικευμένα καταστήματα» των σχετικών Αποφάσεων ΔΥΠΗΔΕΔ ΕΞ2024 και ΔΥΠΗΔΕΔ.....ΕΞ2024 και λήφθηκε υπόψη ο μέσος όρος αυτού ενώ αντιθέτως θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος του ΚΑΔ 47.30 «Λιανικό εμπόριο καυσίμων» ως πιο σχετικός με την αξία των συναλλαγών της δραστηριότητάς του.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28Α του ν.4172/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 του ν.5073/2023 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα:

«1. Για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ) της παρ. 2 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 ευρώ (50.000 €) που προκύπτει από το άθροισμα των παρακάτω:

α) ποσού μέχρι τις τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000 €) που αντιστοιχεί στο μεγαλύτερο εκ των εξής:

αα) του ετήσιου ποσού 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 δεύτερης τριετίας και επιπλέον δέκα τοις εκατό (10%), επί του ποσού της τέταρτης τριετίας για τα επόμενα έτη ή

αβ) του ποσού που αντιστοιχεί στις μικτές αποδοχές του υψηλότερα αμειβόμενου υπαλλήλου που απασχολείται από τον υπόχρεο της παρ. 1, πλέον

β) ποσού, έως δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000 €), 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 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.

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.), εντός ενός μηνός από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 67 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 των καπνοβιομηχανικών προϊόντων της περ. α) της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248). 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.

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 28Β 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 28Β του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 16 του ν.5073/2023 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα:

«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 προστέθηκε με το άρθρο 17 του ν.5073/2023 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα:

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

1. Τα άρθρα 28Α και 28Β 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 (ΤΑΞΙ) με ποσοστό ιδιοκτησίας επί του οχήματος που δεν υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

3. Το ποσό της παρ. 2 του άρθρου 28Α μειώνεται κατά το ήμισυ (1/2) για υπόχρεους της παρ. 1 που ασκούν τη δραστηριότητά τους και έχουν την κύρια κατοικία τους σε οικισμούς με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των τριών χιλιάδων εκατό (3.100) κατοίκων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28Δ του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 18 του ν.5073/2023 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα:

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2027/2024 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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 ότι:

«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), ορίσθηκε 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 Α**

ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΤΗΣΙΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΚΑΤ' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28Α ΚΦΕ

Άρθρο 1 Αίτηση για την αμφισβήτηση του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος Χρόνος και προθεσμία υποβολής

1. Ο φορολογούμενος, δύναται να αμφισβητήσει για αντικειμενικούς λόγους το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας του άρθρου 28Α ΚΦΕ επί του οποίου προσδιορίσθηκε φόρος εισοδήματος, με την υποβολή αίτησης μέσω ειδικής εφαρμογής στην ψηφιακή πύλη της Α.Α.Δ.Ε. που θα αναπτυχθεί για το σκοπό αυτό.

2. Η αίτηση υποβάλλεται μετά την έκδοση της πράξης διοικητικού ή διορθωτικού (κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης) προσδιορισμού φόρου εκάστου φορολογικού έτους, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση από τη Φορολογική Διοίκηση εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. Η τροποποίηση υποβληθείσας αίτησης είναι δυνατή εντός των προθεσμιών του προηγούμενου εδαφίου.

Άρθρο 2 Λόγοι αμφισβήτησης και απαιτούμενα δικαιολογητικά

1. Η αίτηση του άρθρου 1 περιέχει τους αντικειμενικούς λόγους για τους οποίους αμφισβητείται το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα, ήτοι τα πραγματικά περιστατικά που άγουν αντικειμενικά σε μείωση της επαγγελματικής δραστηριότητας είτε για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα είτε για ολόκληρο το φορολογικό έτος. Με την αίτηση συνυποβάλλονται σε ηλεκτρονική μορφή τα απαραίτητα για την απόδειξη των ισχυρισμών του φορολογούμενου δικαιολογητικά, όπως ορίζονται στην παρ. 2.

2. Οι αντικειμενικοί λόγοι που δύναται να επικαλεσθεί ο φορολογούμενος και τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται για την απόδειξη αυτών, κατά περίπτωση είναι τα εξής:

α) Στρατιωτική θητεία, για την απόδειξη της οποίας εάν έχει λήξει η θητεία του φορολογούμενου προσκομίζεται πιστοποιητικό στρατολογικής κατάστασης και εάν ο φορολογούμενος εξακολουθεί να υπηρετεί τη θητεία του συνυποβάλλεται βεβαίωση της Μονάδας που υπηρετεί.

β) Φυλάκιση, για την απόδειξη της οποίας συνυποβάλλεται αποφυλακιστήριο από το κατάστημα κράτησης ή πιστοποιητικό κράτησης.

γ) Νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική, για την απόδειξη της οποίας συνυποβάλλεται βεβαίωση νοσηλείας σε δημόσιο νοσοκομείο ή ιδιωτική κλινική.

δ) Αδυναμία άσκησης δραστηριότητας λόγω εγκυμοσύνης, για την απόδειξη της οποίας συνυποβάλλεται βεβαίωση κυοφορίας είτε από την ΗΔΙΚΑ είτε από δημόσιο νοσοκομείο ή ιδιωτική κλινική.

ε) Αδυναμία άσκησης δραστηριότητας κατά τους δώδεκα (12) μήνες μετά τον τοκετό ή την υιοθεσία ή την αναδοχή τέκνου, για την απόδειξη της οποίας συνυποβάλλονται: αα) σε περίπτωση τοκετού, πιστοποιητικό ή ληξιαρχική πράξη γέννησης, ββ) σε περίπτωση υιοθεσίας, η δικαστική απόφαση με την οποία τελείται η υιοθεσία, συνοδευόμενη είτε από πιστοποιητικό τελεσιδικίας είτε από αποδεικτικό/έκθεση επίδοσης της απόφασης στον αρμόδιο Εισαγγελέα και πιστοποιητικό περί μη άσκησης ενδίκων μέσων και γγ) σε περίπτωση αναδοχής τέκνου η πράξη τοποθέτησης σε ανάδοχη οικογένεια (δικαστική απόφαση, σύμβαση, πράξη/απόφαση του αρμόδιου φορέα) και βεβαίωση καταχώρισης του ανηλίκου στο Εθνικό Μητρώο Ανηλίκων ή στο Εθνικό Μητρώο Εγκκεκριμένων Αναδοχών ή στο Μητρώο Ασουνόδευτων Ανηλίκων.

Στην περίπτωση της υιοθεσίας λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος έναρξης των αποτελεσμάτων της κατά τα οριζόμενα στον Αστικό Κώδικα, ήτοι ο χρόνος κατά τον οποίο η δικαστική απόφαση κατέστη τελεσίδικη είτε σύμφωνα με το πιστοποιητικό τελεσιδικίας, όταν προσκομίζεται, είτε με την πάροδο τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης στον αρμόδιο εισαγγελέα και τη μη άσκηση ενδίκων μέσων. Εάν η υιοθεσία του τέκνου λάβει χώρα μετά την αναδοχή αυτού, λαμβάνεται υπόψη η πρώτη ένταξη του τέκνου στην οικογένεια του φορολογούμενου με τη διαδικασία της αναδοχής.

στ) Εκτεταμένες φυσικές καταστροφές που κατέστησαν αδύνατη, συνολικά ή μερικά, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Για την απόδειξη της αδυναμίας συνυποβάλλεται απόφαση/βεβαίωση του αρμόδιου φορέα για τον χαρακτηρισμό της επιχείρησης ως πληγείσας ή απόφαση/πράξη του αρμοδίου οργάνου με την οποία παρέχεται κρατική αρωγή για την αντιμετώπιση των ζημιών που προκλήθηκαν από θεομηνία ως πρώτη αρωγή ή επιχορήγηση, ή προκαταβολή επιχορήγησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4797/2021 (Α' 66). Η συνολική ή μερική αδυναμία άσκησης της δραστηριότητας διαρκεί για όσο χρονικό διάστημα (ημέρες) ισχύει η κήρυξη με την απόφαση που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 25 και 30 του Ν. 4662/2020 (Α' 27), της περιοχής που, κατά περίπτωση, εδρεύει ή έχει εγκατάσταση η επιχείρηση, σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης πολιτικής προστασίας.

ζ) Ανάκληση της άδειας λειτουργίας της ατομικής της επιχείρησης ή της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους, για την απόδειξη της οποίας συνυποβάλλεται απόφαση της δημόσιας αρχής με την οποία ανακλήθηκε η άδεια λειτουργίας ή η άδεια άσκησης επαγγέλματος ή σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα.

η) Απαγόρευση λειτουργίας του καταστήματος ή άλλου χώρου άσκησης της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής της δραστηριότητας σε εφαρμογή απόφασης δημόσιας αρχής για λόγους προστασίας

της δημόσιας υγείας ή άλλου λόγου που υπαγορεύει το δημόσιο συμφέρον, για την απόδειξη της οποίας συνυποβάλλεται η απόφαση της δημόσιας αρχής.

θ) Άλλοι λόγοι ανωτέρας βίας πέραν των ανωτέρω αναφερόμενων, ήτοι ανυπαίτια γεγονότα εντελώς εξαιρετικής φύσης, τα οποία δεν αναμένονταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθούν ή να αποτραπούν από τον φορολογούμενο, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης και τα οποία εμπόδισαν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Τέτοιο γεγονός δύναται ιδίως να συνιστά σοβαρό πρόβλημα υγείας του φορολογούμενου ή τέκνου του, λόγω ασθένειας ή ατυχήματος, για το οποίο δεν απαιτείται νοσηλεία, αλλά αποδεικνύεται με βάση ιατρική γνωμάτευση από νοσοκομείο ή κλινική ότι εμποδίζει για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί, την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου.

Άρθρο 3 Αρμόδιο όργανο και διαδικασία για την εξέταση και την αποδοχή ή απόρριψη της αίτησης

1. Η αίτηση του άρθρου 1 εξετάζεται από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου για το οικείο φορολογικό έτος.

2. Ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας της παρ. 1, ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του υπόχρεου και σε περίπτωση αποδοχής τους, υποχρεούται να μειώσει ανάλογα το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα, λαμβάνοντας υπόψη το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (ημέρες) για το οποίο αποδεικνύεται ότι περιορίσθηκε η άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας της παρ. 1 εκδίδει νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ΚΦΔ, με την οποία ο φόρος προσδιορίζεται ως εξής:

α) Με βάση το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο εάν αυτό υπερβαίνει το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα, όπως μειώθηκε κατά τα ανωτέρω ή

β) με βάση το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα, όπως μειώθηκε κατά τα ανωτέρω εάν αυτό υπερβαίνει το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώθηκε από το φορολογούμενο.

Η πράξη που εκδίδεται κατά τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

3. Σε περίπτωση μη απόδειξης των ισχυρισμών του φορολογούμενου, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας της παρ. 1, απορρίπτει αιτιολογημένα την αίτηση και κοινοποιεί στον φορολογούμενο την απορριπτική απόφαση (Παράρτημα Α), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Σε περίπτωση που πριν την εξέταση της υποβληθείσας αίτησης κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η αίτηση εξετάζεται από την αρμόδια υπηρεσία κατά προτεραιότητα.

4. Κατά της απόφασης της παρ. 3 με την οποία απορρίπτεται η αίτηση ή κατά της σιωπηρής απόρριψης αυτής, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 ΚΦΔ.

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 την αριθ. Α.1061/22.04.2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής»:

«ΠΙΝΑΚΑΣ 2 (ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

.....

κ. Οι νέοι κωδικοί 045-046 «Εμπίπτετε στις διατάξεις των περ. β ή δ της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ και εξαιρείστε από την εφαρμογή του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εμπίπτετε στην παρ. 7 του άρθρου 28Α ΚΦΕ;» συμπληρώνονται από το φορολογούμενο προκειμένου για την εξαίρεση του από τον προσδιορισμό του ελάχιστου καθαρού ποσού εισοδήματος των άρθρων

28Α - 28Δ του ΚΦΕ ή την αναλογική μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος στην περίπτωση άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας για περιορισμένο χρονικό διάστημα βάσει νομοθετικής ή κανονιστικής ρύθμισης. Στον υποπίνακα του κωδικού αυτού ο φορολογούμενος μπορεί να επιλέξει:

Α) «Εμπίπτετε στις διατάξεις της περ. β της παρ. 6 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ; (εξαιρέση για ασφ. διαμεσολαβητές)»

Β) «Εμπίπτετε στις διατάξεις της περ. δ της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ; (εξαιρέση για καφενεία σε οικισμούς <500 κατοίκους)»

Γ) «Ασκέιτε επιχειρηματική δραστηριότητα για περιορισμένο χρονικό διάστημα βάσει νομοθετικής ή κανονιστικής ρύθμισης; (παρ. 7 αρθρ.28Α)»

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)

.....

22. Υποπίνακας 4Γ2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ)

.....

ε. Στην περίπτωση αμφισβήτησης του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος, για λόγους πέραν αυτών που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος έχει, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου, τη δυνατότητα να ζητήσει τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού, με την υποβολή εμπρόθεσμα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και επιλέγοντας τους νέους κωδικούς 443-444. Μετά την υποβολή της δήλωσης εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της παρούσας. 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 27 του ΚΦΔ (άρθρο 4 παρ. 1 και 2 της υπό στοιχεία Α.1055/2024 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, Β 2284).

Ως προς τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Η προσαύξηση κατά δέκα τοις εκατό (10%) της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 28Α υπολογίζεται επί του ποσού της προηγούμενης τριετίας όπως αυτό έχει διαμορφωθεί κατά περίπτωση μετά την εφαρμογή των προβλεπόμενων προσαυξήσεων. Για τον υπολογισμό της προσαύξησης δεν προσμετρώνται τα διαστήματα διακοπής της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ για την ένταξη σε συγκεκριμένη τριετία απαιτείται συμπληρωμένο έτος.

Το ποσό του άρθρου 28Α του ΚΦΕ μειώνεται κατά το ήμισυ (1/2) για υπόχρεους 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 ΚΦΕ, για εκμεταλλευτές Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης οχημάτων (ΤΑΞΙ) με ποσοστό ιδιοκτησίας επί του οχήματος που δεν υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και για υπόχρεους που ασκούν τη δραστηριότητά τους και έχουν την κύρια κατοικία τους σε οικισμούς με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων ή σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των τριών χιλιάδων εκατό (3.100) κατοίκων (άρθρο 28Γ ΚΦΕ). Η μείωση του εισοδήματος κατά το ήμισυ λαμβάνεται μόνο μία φορά ακόμα και εάν ισχύουν ταυτόχρονα περισσότερες από τις ανωτέρω αναφερόμενες συνθήκες.

Ειδικά, ως προς την προβλεπόμενη μείωση κατά το ήμισυ στους Εκμεταλλευτές Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης οχημάτων (ΤΑΞΙ), στις περιπτώσεις ύπαρξης περισσότερων του ενός οχημάτων, η μείωση χορηγείται εφόσον αθροιστικά τα ποσοστά κατοχής επί των οχημάτων δεν υπερβαίνουν το 25%. Η μείωση εφαρμόζεται αναλογικά για το χρονικό διάστημα του έτους που πληρούται η πιο πάνω προϋπόθεση.

Για την εφαρμογή του άρθρου 28Β του ΚΦΕ (Εισοδήματα που μειώνουν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα), από το ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ.

2 του άρθρου 28Α, αφαιρούνται όλα τα εισοδήματα, φορολογητέα και απαλλασσόμενα, από μισθωτή εργασία και συντάξεις και από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα άρθρα 28Α και 28Β του ΚΦΕ 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) (παρ. 1 αρθ. 28Γ ΚΦΕ).

Για την εξεύρεση των χρονικών διαστημάτων της παρ. 1 του άρθρου 28Γ λαμβάνεται υπόψη η πρώτη έναρξη, ανεξαρτήτως δραστηριότητας και δεν προσμετρώνται τα διαστήματα διακοπής.

Η αναλογική μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος στην περίπτωση άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας για περιορισμένο χρονικό διάστημα βάσει νομοθετικής ή κανονιστικής ρύθμισης (παρ. 7 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ) εφαρμόζεται όταν δεν ασκείται παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία δεν υφίσταται χρονικός περιορισμός στην άσκησή της.

Περαιτέρω, αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 28Δ του ΚΦΕ, περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων με δηλωθείσα αδράνεια στο μητρώο αντιμετωπίζονται όπως οι επιχειρήσεις που έχουν προβεί σε διακοπή εργασιών, ενώ για τις περιπτώσεις πτώχευσης ισχύουν αναλογικά τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία Ε.2131/2019 εγκύκλιο για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος.

Προκειμένου να διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν υπολείπονται του ελάχιστου καθαρού ποσού εισοδήματος των άρθρων 28Α - 28Δ, όπως έχει διαμορφωθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, γίνεται σύγκριση μεταξύ των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα είτε αυτά φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ είτε απαλλάσσονται του φόρου και του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος. Εφόσον το τεκμαρτό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ο φόρος, κατά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου, υπολογίζεται με βάση το ποσό αυτό μειωμένο κατά το ποσό τυχόν απαλλασσόμενου εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας (κωδ 659-660, 619-620).

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Α.1032/24.02.2025 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2024, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2024 και επεξήγης»:

«ΠΙΝΑΚΑΣ 2 (ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

.....

κ. Οι κωδικοί 045-046 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο προκειμένου για την εξαίρεση του από τον προσδιορισμό του ελάχιστου καθαρού ποσού εισοδήματος των άρθρων 28Α - 28Δ του ΚΦΕ ή την αναλογική μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος στην περίπτωση άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας για περιορισμένο χρονικό διάστημα βάσει νομοθετικής ή κανονιστικής ρύθμισης. Στον υποπίνακα του κωδικού αυτού ο φορολογούμενος μπορεί να επιλέξει:

Α) «Εμπίπτετε στις διατάξεις της περ. β της παρ. 6 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ; (εξαίρεση για ασφ. διαμεσολαβητές)»

Β) «Εμπίπτετε στις διατάξεις της περ. δ της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ; (εξαίρεση για καφενεία σε οικισμούς <500 κατοίκους)»

Γ) «Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα για περιορισμένο χρονικό διάστημα βάσει νομοθετικής ή κανονιστικής ρύθμισης; (παρ. 7 αρθρ.28Α)»

Ειδικά για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 28Α του Ν.4172/2013 (Α' 167) στους επαγγελματίες πωλητές λαϊκών αγορών διευκρινίσεις έχουν παρασχεθεί με την εγκύκλιο Ε.2051/2024).

...

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)

.....

22. Υποπίνακας 4Γ2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ)

.....

ε. Στην περίπτωση αμφισβήτησης του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος, για λόγους πέραν αυτών που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος έχει, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου, τη δυνατότητα να ζητήσει τη διενέργεια ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ για να αποδειχθεί η ακρίβεια της δήλωσής του για εισόδημα μικρότερο του τεκμαρτού, με την υποβολή εμπρόθεσμα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και επιλέγοντας τους νέους κωδικούς 443-444. Μετά την υποβολή της δήλωσης εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της παρούσας. 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 27 του ΚΦΔ (άρθρο 4 παρ. 1 και 2 της υπό στοιχεία Α.1055/2024 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, Β' 2284).

Ως προς τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Η προσαύξηση κατά δέκα τοις εκατό (10%) της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 28Α υπολογίζεται επί του ποσού της προηγούμενης τριετίας όπως αυτό έχει διαμορφωθεί κατά περίπτωση μετά την εφαρμογή των προβλεπόμενων προσαυξήσεων. Για τον υπολογισμό της προσαύξησης δεν προσμετρώνται τα διαστήματα διακοπής της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ για την ένταξη σε συγκεκριμένη τριετία απαιτείται συμπληρωμένο έτος.

Το ποσό του άρθρου 28Α του ΚΦΕ μειώνεται κατά το ήμισυ (1/2) για υπόχρεους 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 ΚΦΕ, για εκμεταλλευτές Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης οχημάτων (ΤΑΞΙ) με ποσοστό ιδιοκτησίας επί του οχήματος που δεν υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και για υπόχρεους που ασκούν τη δραστηριότητά τους και έχουν την κύρια κατοικία τους σε οικισμούς με πληθυσμό μικρότερο των πεντακοσίων (500) κατοίκων ή 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 σε νησιά με πληθυσμό μικρότερο των τριών χιλιάδων εκατό (3.100) κατοίκων (άρθρο 28Γ ΚΦΕ μετά την τροποποίηση με το άρθρο 7 του Ν. 5162/2024, Α' 198). Η μείωση του εισοδήματος κατά το ήμισυ λαμβάνεται μόνο μία φορά ακόμα και εάν ισχύουν ταυτόχρονα περισσότερες από τις ανωτέρω αναφερόμενες συνθήκες.

Ειδικά, ως προς την προβλεπόμενη μείωση κατά το ήμισυ στους Εκμεταλλευτές Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης οχημάτων (ΤΑΞΙ), στις περιπτώσεις ύπαρξης περισσότερων του ενός οχημάτων, η μείωση χορηγείται εφόσον αθροιστικά τα ποσοστά κατοχής επί των οχημάτων δεν υπερβαίνουν το 25%. Η μείωση εφαρμόζεται αναλογικά για το χρονικό διάστημα του έτους που πληρούται η πιο πάνω προϋπόθεση.

Για την εφαρμογή του άρθρου 28Β του ΚΦΕ (Εισοδήματα που μειώνουν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα), από το ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28Α, αφαιρούνται όλα τα εισοδήματα, φορολογητέα και απαλλασσόμενα, από μισθωτή εργασία και συντάξεις και από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα άρθρα 28Α και 28Β του ΚΦΕ 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) (παρ. 1 αρθ.28Γ ΚΦΕ).

Για την εξεύρεση των χρονικών διαστημάτων της παρ. 1 του άρθρου 28Γ λαμβάνεται υπόψη η πρώτη έναρξη, ανεξαρτήτως δραστηριότητας και δεν προσμετρώνται τα διαστήματα διακοπής.

Η αναλογική μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος στην περίπτωση άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας για περιορισμένο χρονικό διάστημα βάσει νομοθετικής ή κανονιστικής ρύθμισης (παρ. 7 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ) εφαρμόζεται όταν δεν ασκείται παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία δεν υφίσταται χρονικός περιορισμός στην άσκησή της.

Περαιτέρω, αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 28Δ του ΚΦΕ, περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων με δηλωθείσα αδράνεια στο μητρώο αντιμετωπίζονται όπως οι επιχειρήσεις που έχουν προβεί σε διακοπή εργασιών, ενώ για τις περιπτώσεις πτώχευσης ισχύουν αναλογικά τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία Ε.2131/2019 εγκύκλιο για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος.

Προκειμένου να διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν υπολείπονται του ελάχιστου καθαρού ποσού εισοδήματος των άρθρων 28Α - 28Δ, όπως έχει διαμορφωθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, γίνεται σύγκριση μεταξύ των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα είτε αυτά φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ είτε απαλλάσσονται του φόρου και του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος. Εφόσον το τεκμαρτό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ο φόρος, κατά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου, υπολογίζεται με βάση το ποσό αυτό μειωμένο κατά το ποσό τυχόν απαλλασσόμενου εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας (κωδ. 659-660, 619-620).

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ.: ΔΥΠΗΔΕΔ 1048703 ΕΞ 2024/24.04.2024 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Γνωστοποίηση Μ.Ο. ετήσιου κύκλου εργασιών Φορολογικού Έτους 2022 ανά ΚΑΔ για την εφαρμογή της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ για το Φορολογικό Έτος 2023»:

«Με βάση τα στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ΑΑΔΕ, ανακοινώνεται ο μέσος όρος του ετήσιου κύκλου εργασιών ανά ΚΑΔ δευτέρου βαθμού για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, σύμφωνα με τα στοιχεία των δηλώσεων του Φ.Ε 2022 που υποβλήθηκαν μέχρι και 4/9/2023. Επισημαίνεται ότι, δεν συμπεριλαμβάνονται οι ΜΟ των ΚΑΔ όπου το πλήθος των επιτηδευματιών που υπάγονται σε αυτόν δεν υπερβαίνει τους 30, όπως και στοιχεία των ΚΑΔ που αφορούν αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

ΚΑΔ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΛΗΘΟΣ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ
.....			
47.78	ΑΛΛΟ ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΩΝ ΕΙΔΩΝ	12.845	49.608,94
....			

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ.: ΔΥΠΗΔΕΔ 1109311 ΕΞ 2024/27.09.2024 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Γνωστοποίηση Μ.Ο. ετήσιου κύκλου εργασιών Φορολογικού Έτους 2023 ανά ΚΑΔ για την εφαρμογή της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ για το Φορολογικό Έτος 2024»:

«Με βάση τα στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ΑΑΔΕ, ανακοινώνεται ο μέσος όρος του ετήσιου κύκλου εργασιών ανά ΚΑΔ δευτέρου βαθμού για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, σύμφωνα με τα στοιχεία των δηλώσεων του Φ.Ε 2023 που υποβλήθηκαν μέχρι και 2/8/2024. Επισημαίνεται ότι, δεν συμπεριλαμβάνονται οι ΜΟ των ΚΑΔ όπου το πλήθος των

επιτηδευματιών που υπάγονται σε αυτόν δεν υπερβαίνει τους 30, όπως και στοιχεία των ΚΑΔ που αφορούν αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

ΚΑΔ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΛΗΘΟΣ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ
.....			
47.78	ΑΛΛΟ ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΩΝ ΕΙΔΩΝ	12.945	46.866,00
....			

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες

- 1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.**
- 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.**
- 3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.**
- 4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση.**
- 5. Αν ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.».**

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, εν προκειμένω η αρμόδια Υπηρεσία προέβη στην έκδοση των κάτωθι πράξεων:

- α)της με αριθ. ειδοπ./25.09.2025 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, από την οποία προσδιορίστηκε **τελικό χρεωστικό ύψους 16.631,55 €** και
β)της με αριθ. Ειδοπ..... /02.10.2025 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2024, από την οποία προσδιορίστηκε **τελικό ποσό πληρωμής ύψους 15.172,16 €.**

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ως προς την εποχική λειτουργία της επιχείρησής του και εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α παρ. 7 του ν.4172/2013, καθόσον αγνοήθηκε η συμπλήρωση του κωδ. 045 στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών ετών 2023 και 2024. Ισχυρίζεται ότι η διακίνηση πετρελαίου θέρμανσης αφορά σε εποχική λειτουργία.

-Εσφαλμένος υπολογισμός του προσθετικού κριτηρίου της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 28Α. Κακώς εντάσσεται κατά τον προσδιορισμό της προσαύξησης ο κωδικός της δραστηριότητάς του 47.78.85.16 «Λιανικό Εμπόριο πετρελαίου θέρμανσης από μεταπωλητή» στον δευτεροβάθμιο ΚΑΔ 47.78 «Λιανικό εμπόριο καινούργιων ειδών σε εξειδικευμένα καταστήματα» των σχετικών Αποφάσεων ΔΥΠΗΔΕΔ

.....ΕΞ2024 και ΔΥΠΗΔΕΔ.....ΕΞ2024 και λήφθηκε υπόψη ο μέσος όρος αυτού του δευτεροβάθμιου ΚΑΔ, ενώ αντιθέτως θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος του ΚΑΔ 47.30 «Λιανικό εμπόριο καυσίμων» ως πιο σχετικός και αντιπροσωπευτικός με την αξία των συναλλαγών της δραστηριότητάς του.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφέρονται τα εξής:

-Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις και Αποφάσεις της Διοίκησης, προβλέπεται ότι η αναλογική μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος στην περίπτωση άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας για περιορισμένο χρονικό διάστημα βάσει νομοθετικής ή κανονιστικής ρύθμισης (παρ. 7 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ) εφαρμόζεται όταν δεν ασκείται παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία δεν υφίσταται χρονικός περιορισμός στην άσκησή της. Συνεπώς ο ισχυρισμός του περί περιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματός του, λόγω εποχικής λειτουργίας της επιχείρησής του απορρίπτεται -χωρίς να εξεταστεί στη βάση του- καθώς από τα στοιχεία του Μητρώου του συστήματος ΝΕΟΤΑΧΙΣ, προκύπτει ότι ο προσφύγων ασκεί παράλληλα και άλλη δραστηριότητα με ΚΑΔ 81221202 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ (ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΩΝ, ΠΛΟΙΩΝ ΚΛΠ)», για την οποία δεν προκύπτει να υφίσταται χρονικός περιορισμός άσκησής της.

-Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού του προσθετικού κριτηρίου της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 28Α σημειώνεται ότι σύμφωνα με την εικόνα του ΝΕΟΤΑΧΙΣ ο προσφεύγων έκανε έναρξη επιτηδεύματος την 21.07.2015 με δύο δραστηριότητες, δηλώνει κύρια δραστηριότητα «λιανικό εμπόριο πετρελαίου θέρμανσης από μεταπωλητή» με ΚΑΔ 4778516 της ομάδας 47.78, χωρίς να προκύπτει καμία τροποποίηση αυτού. Βάσει των δηλωθέντων από την πλευρά του στοιχείων ως προς τις δραστηριότητές του και τα οικονομικά δεδομένα αυτών, προσδιορίσθηκε το τεκμαρτό εισόδημα όπως ορίζεται στις προαναφερθείσες αποφάσεις της Διοίκησης καθώς και στα σχετικά υπ' αριθ. ΔΥΠΗΔΕΔ ΕΞ 2024/24.04.2024 και ΔΥΠΗΔΕΔ ΕΞ 2024/27.09.2024 έγγραφα με τα οποία γνωστοποιήθηκαν οι Μ.Ο. (μέσοι όροι) ετήσιου κύκλου εργασιών των φορολογικών ετών 2022 & 2023, αντίστοιχα, ανά ΚΑΔ, για την εφαρμογή της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη. Ο ισχυρισμός του περί τροποποίησης του προσδιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματός στην βάση επίκλησης αλλαγής των όσων προβλέπονται στις ανωτέρω αποφάσεις της ΑΑΔΕ σχετικά με την εφαρμογή των Μ.Ο. των ΚΑΔ που αντιστοιχούν στην δηλωθείσα δραστηριότητά του, και στην εφαρμογή άλλου δευτεροβάθμιου ΚΑΔ από αυτόν που του προβλέπεται να του αντιστοιχεί, απορρίπτεται καθώς η Διοίκηση οφείλει να τηρεί το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο και τις σχετικές κανονιστικές αποφάσεις και οδηγίες που έχουν εκδοθεί στο πλαίσιο εφαρμογής αυτού.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι για την περίπτωση που θεωρείται από τον φορολογούμενο ότι το πραγματικό εισόδημά του είναι χαμηλότερο του τεκμαρτού βάσει πραγματικών δεδομένων που αποδεικνύουν αυτό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 28 Α του ν.4172/2013 και της Εγκυκλίου Α.1055/2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προβλέπεται η συμπλήρωση του σχετικού κωδικού (443, 444) περί αμφισβήτησης του τεκμαρτού εισοδήματος με την εμπρόθεσμη υποβληθείσα δήλωση, εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν προέβη σε σχετική συμπλήρωση του εν λόγω κωδικού.

Κατόπιν των ανωτέρω νομίμως και σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 27.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων: α) της από 25.09.2025 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του

Διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία του γνωστοποιήθηκε η απόρριψη της υπ' αριθ./11.07.2025 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, και την από 25.09.2025 απάντηση στο με κωδικό/11.07.2025 αίτημά του προς το ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της από 02.10.2025 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό Έτος 2023

Τελικό χρεωστικό **16.631,55 €**

(ως η με αριθ. δήλωσης/2025 (1^η τροποποιητική) και με αριθ. ειδοποίησης/25.09.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., φορολογικού έτους 2023, του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Φορολογικό Έτος 2024

Ποσό πληρωμής **15.172,16 €**

(ως η με αριθ. δήλωσης/2025 και με αριθ. ειδοποίησης/02.10.2025 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., φορολογικού έτους 2024, του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

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.