



Αθήνα, 9-7-2026

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 3102

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-3-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της**ΑΦΜ**, κατοίκου Ν.Φαλήρου Αττικής, οδός, κατά της με αρ. ειδοπ./27-2-2026 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ .

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

Επί της από **27-3-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της**ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. ειδοπ./27-2-2026 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους **1.072,88€**.

Ειδικότερα, η ως άνω προσβαλλομένη πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της από 17-7-2025 και με αρ. καταχ. 1^η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2024, από δικαστικό εκκαθαριστή που ορίσθηκε δυνάμει της με αρ./2023 Απόφασης Εκούσιας Δικαιοδοσίας του Ειρηνοδικείου Πειραιά. Με την εν λόγω τροποποιητική δήλωση, συμπεριελήφθη, επιπλέον των ήδη δηλωθέντων με την αρχική δήλωση ακαθάριστων εισοδημάτων από εκμίσθωση κατοικιών ύψους 2.535,00€, στον οικείο κωδ. 103 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών», και το ποσό ύψους **500,00€**, ήτοι συνολικό δηλωθέν εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών ύψους 3.035,00€, με σχετική διαγράμμιση του οικείου κωδ. 329 «Υποβολή δήλωσης από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγυούχο, προσ. διαχειριστή, σύνδ. πτώχευσης ή δικ.εκκαθαριστή». Από την εκκαθάριση της ως άνω υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε βάσει της με αρ. ειδοπ./27-2-2026 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2024, τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους **1.072,88€**, έναντι αρχικού ποσού φόρου 367,70€, ήτοι διαφορά φόρου ύψους **705,18€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, κατά το μέρος που δεν εφαρμόστηκαν οι μειώσεις του φόρου του αρθ. 16 του ΚΦΕ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας κατ' αρθ. 25 παρ. 1 του Σ.
2. Ουσιώδης δια της φορολογίας παραβίαση των οριζόμενων στην με αρ./6-7-2023 Απόφαση Εκούσιας Δικαιοδοσίας του Ειρηνοδικείου Πειραιά.

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ. 67 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι:

α) στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος, [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 της απόφασης Α.1032/2025 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 εφεξής» ορίζεται:

«Γ. ΕΝΤΥΠΟ Ε1 ΠΙΝΑΚΑΣ 2 (ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

ε. Ο κωδικός 329 συμπληρώνεται στην περίπτωση που η δήλωση υποβάλλεται από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγυούχο, προσωρινό διαχειριστή, σύνδικο πτώχευσης, ή δικαστικό εκκαθαριστή. οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην αρμόδια για την παραλαβή τους υπηρεσία κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 του παρόντος. Σε περίπτωση διορισμού δικαστικού εκκαθαριστή κληρονομιάς, ο δικαστικός εκκαθαριστής έχει υποχρέωση να υποβάλει και τις σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα που

αποκτήθηκαν μέχρι την ημερομηνία θανάτου (στον ΑΦΜ του αποβιώσαντος). Για τα εισοδήματα της κληρονομιάς που αποκτώνται μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, ο δικαστικός εκκαθαριστής υποβάλλει στην αρμόδια υπηρεσία κατά τα αναφερόμενα στην παρ. Ιγ του άρθρου 1 του παρόντος, τη δήλωση στον ΑΦΜ του κληρονόμου, ενώ παραμένει η υποχρέωση του κληρονόμου να υποβάλλει δήλωση με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE για τα μη κληρονομιαία εισοδήματά του.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία ορίζεται το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοκατοίκηση ή την παραχώρηση χρήσης μιας ή περισσότερων οικοδομών. Το εισόδημα αυτό, βάσει του άρθρου 40 παρ. 4 του ν. 4172/2013, θεωρείται εισόδημα από κεφάλαιο και φορολογείται αυτοτελώς από το πρώτο ευρώ με την οριζόμενη κλίμακα (15% για εισόδημα έως 12.000€, 35% για το τμήμα από 12.001€ έως 35.000€ κ.ο.κ.).

Επειδή σύμφωνα με το αρθ. 15 του ν. 4172/2013 «Φορολογικός συντελεστής», όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2024 ορίζεται:

«1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα,:

Εισόδημα (Μισθοί, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός Συντελεστής (%)
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001 -	44%
0-10.000	9%

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιάμισι χιλιάδων (9.500) ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο και την παράγραφο 1 του άρθρου 16. Εάν το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.

...6. α) Ως δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα, θεωρούνται δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες καταβάλλονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 και χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού.

β) Το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για κάθε φορολογικό έτος ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται

από μισθωτή εργασία - συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και το ποσό της διατροφής που δίδεται στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και εξαρτώμενο τέκνο, εφόσον καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παραγράφου 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).[..]»

Επειδή σύμφωνα με το αρθ. 16 του ν. 4172/2013 «Μειώσεις φόρου εισοδήματος» ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των επτακοσίων εβδομήντα επτά (777) ευρώ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε εννιακόσια (900) ευρώ για τον φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε χίλια εκατόν είκοσι (1.120) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα, σε χίλια τριακόσια σαράντα (1.340) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα, σε χίλια πεντακόσια ογδόντα (1.580) ευρώ για τέσσερα (4) εξαρτώμενα τέκνα και σε χίλια επτακόσια ογδόντα (1.780) ευρώ για πέντε (5) εξαρτώμενα τέκνα. Για κάθε επιπλέον εξαρτώμενο τέκνο μετά το πέμπτο, η μείωση του φόρου αυξάνεται κατά διακόσια είκοσι (220) ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

2. Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά είκοσι (20) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις μέχρι του ποσού της μείωσης του φόρου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Οι προβλέψεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για φορολογούμενους με πέντε (5) εξαρτώμενα τέκνα και άνω.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 21-5-2025 την με αρ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2024 στην οποία συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων, ποσό ύψους 2.535,00€ ως ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών (Κ.Α. 103), ποσό ύψους 19.599,36€ ως άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ. (Κ.Α. 301) καθώς και ποσό δαπανών αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ύψους 9.463,24€ (Κ.Α. 049). Κατά την εκκαθάριση της ως άνω αρχικής δήλωσης προσδιορίστηκε μείωση φόρου ύψους 625,01€ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 16 του ΚΦΕ, οπότε και εκδόθηκε η με αρ. ειδοπ./21-5-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους από την οποία προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 367,70€.

Ακολούθως υπεβλήθη η από 17-7-2025 και με αρ. καταχ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2024, από τον υπό την ιδιότητα του δικαστικού εκκαθαριστή, με ειδικότερο αντικείμενο την εκμετάλλευση μέσω μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας δύναμει της με αρ./2023 Απόφασης Εκούσιας Δικαιοδοσίας του Ειρηνοδικείου Πειραιά, εκδοθείσα στο πλαίσιο των διατάξεων του ν. 3869/2010 «Ρύθμιση των οφειλών υπερχρεωμένων φυσικών προσώπων και άλλες διατάξεις.».

Με την εν λόγω τροποποιητική δήλωση, συμπεριελήφθη, επιπλέον των ήδη δηλωθέντων με την αρχική δήλωση ακαθάριστων εισοδημάτων από εκμίσθωση κατοικιών ύψους 2.535,00€, στον οικείο κωδ. 103 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών», και το εισπραχθέν ποσό από την εκκαθάριση του έτους 2024, ύψους 500,00€, ήτοι συνολικό δηλωθέν εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών ύψους 3.035,00€, με σχετική διαγράμμιση του οικείου κωδ. 329 «Υποβολή δήλωσης από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγυούχο, προσ. διαχειριστή, σύνδ. πτώχευσης ή δικ.εκκαθαριστή». Κατά την εκκαθάριση της ως άνω υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του αρθ. 16 του ΚΦΕ περί μειώσεως του φόρου, ήτοι δεν ελήφθη υπόψη ποσό μείωσης φόρου του αρθ. 16 του ΚΦΕ για το δηλωθέν ποσό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, οπότε και εκδόθηκε η με αρ. ειδοπ./27-2-2026 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2024 από την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 1.072,88€, έναντι αρχικού ποσού φόρου 367,70€, ήτοι διαφορά φόρου ύψους 705,18€.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό εξέταση προσφυγή επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας κατά το μέρος που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη ποσό φόρου 705,18€ για επιπλέον εισπραχθέν και δηλωθέν από τον εκκαθαριστή ποσό μισθωμάτων δύο μηνών ύψους 500,00€. Συνεπώς αιτείται όπως γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου με την εφαρμογή του αρθ. 16 του ΚΦΔ περί μειώσεως του φόρου για τα δηλωθέντα από την ίδια εισοδήματα.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι η μείωση του φόρου του αρθ. 16 του ΚΦΕ εφαρμόζεται αποκλειστικά στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα ενώ για τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας του αρθ. 39 του ΚΦΕ προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση αυτών σύμφωνα με την οριζόμενη κλίμακα του άρθρου 40 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Επειδή με την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση ελήφθησαν υπόψη τόσο τα ποσά εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες του αρθ. 15 του ΚΦΕ που είχε συμπεριλάβει η προσφεύγουσα στην αρχική της δήλωση όσο και το συνολικό δηλωθέν (αρχική και τροποποιητικής) εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας του αρθ. 39 του ΚΦΕ καθώς και τα ποσά δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής της παρ. 6 του αρθ. 15 του ΚΦΕ, χωρίς ωστόσο κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης να ληφθεί υπόψη η μείωση του φόρου η οποία προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΦΕ και εφαρμόζεται στα δηλωθέντα ποσά εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει βάσιμος και η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει αποδεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία υποβολής 27-3-2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αρ. ειδοπ./27-2-2026 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης επί της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2024 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η Προϊσταμένη του Τμήματος Α3
Επανεξέτασης**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.