



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18-12-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3459

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8, Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312366 - 347
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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςκατοίκου κατά της με ημερομηνία έκδοσης και με αρ. δήλωσηςΠράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2023, του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αρ. δήλωσηςΠράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2023, του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςη 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 τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αρ. δήλωσηςΠράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2023, του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, προέκυψε τελικό ποσό πληρωμής **3.369,62€**, έναντι αρχικού 3.510,73€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμόαρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 (έντυπο Ε1), συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων, τον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» με το ποσό των 1.492,77 €. Κατόπιν εκδόσεως της από Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού του φόρου με βάση την αρχική δήλωση, μεταξύ άλλων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα προσαύξηση φόρου αποδείξεων ύψους 867,87€.

Στη συνέχεια, υπέβαλε τη με αριθμό1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 (έντυπο Ε1), τροποποιώντας το ποσό στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» από 1.492,77€ σε 2.134,19 €. Κατόπιν εκδόσεως της απόΠράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, μεταξύ άλλων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα προσαύξηση φόρου αποδείξεων ύψους 726,76€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης κατά το μέρος που αφορά την επιβολή προσαύξησης φόρου αποδείξεων χρηματικού ποσού 726,76€, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

– Είχε χαμηλή και περιορισμένη φοροδοτική ικανότητα, όπως διατυπώνεται στην φορολογική της δήλωση του φορολογικού έτους 2023. Ειδικότερα, δεν είχε τη δυνατότητα κάλυψης των απαιτούμενων δαπανών, καθώς συγκατοικεί με τον ηλικιωμένο πατέρα της και έχει αναλάβει τη φροντίδα του. Οι απαραίτητες δε δαπάνες πραγματοποιούνται από τον πατέρα της και ως εκ τούτου ήταν αδύνατον να πραγματοποιηθούν από την ίδια οι δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, που προβλέπονται από τον Ν. 4172/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1α του άρθρου 22 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.
2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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%

...

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, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

...

γ) Η προηγούμενη περίπτωση β' δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (i) Φορολογούμενοι που έχουν συμπληρώσει το εβδομηκοστό (70ό) έτος της ηλικίας τους.**
- (ii) Άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.**
- (iii) Όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση.**
- (iv) Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα.**
- (v) Δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή.**
- (vi) Ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.**
- (vii) Οι υπηρετούντες την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία.**
- (viii) Φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, εκτός αν πρόκειται**

για τουριστικούς τόπους. Ως τουριστικοί τόποι ορίζονται όσοι περιλαμβάνονται στο π.δ. 899/1976, όπως τροποποιήθηκε με το π.δ. 664/1977.

(ix) Οι φορολογούμενοι που είναι δικαιούχοι Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης (ΚΕΑ).

(x) Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των έξι (6) μηνών).

(xi) Όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα.

(xii) Οι φυλακισμένοι.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Για τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία που φορολογούνται σύμφωνα με την ανωτέρω κλίμακα, εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 6 του άρθρου 15.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.44 του άρθρου 5 της Α.1061/24-04-2024 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 2121) 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» ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Άρθρο 5

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

...

ΠΙΝΑΚΑΣ 7 (ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Η'ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ)

43. α) Στους κωδικούς 049-050 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής», αναγράφεται το ποσό δαπανών που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και μέχρι το απαιτούμενο, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 15 και την παρ. 4 του άρθρου 40 ΚΦΕ.

ι) Ο φορολογούμενος απαιτείται να έχει πραγματοποιήσει τις δαπάνες αυτές στην ημεδαπή ή σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ. και να τις έχει εξοφλήσει με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, όπως ενδεικτικά κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες [χρεωτικές ή πιστωτικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες (prepaid cards)], πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παροχών Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 (μεταφορά πίστωσης, εντολές άμεσης χρέωσης, πάγιες εντολές, τραπεζικές ή ταχυδρομικές επιταγές), μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet), paypal κ.λπ. καθώς και η καταβολή μετρητών προς Παρόχους Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 (σε γκισέ ή σε μηχανήματα easy-pay).

...

iii) Το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό των δαπανών προσδιορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος, που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, επιχειρηματική

δραστηριότητα και ακίνητη περιουσία και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Ως πραγματικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό δαπανών είναι κάθε εισόδημα που εμπίπτει στις ως άνω κατηγορίες εισοδημάτων ανεξάρτητα από το γεγονός ότι φορολογείται αυτοτελώς ή με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 ΚΦΕ ή με την κλίμακα της παρ. 4 του άρθρου 40 ΚΦΕ ή απαλλάσσεται του φόρου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 15 του ν. 5073/2023 (Α' 204), το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή της περ. β) της παρ. 6 του άρθρου 15 του ΚΦΕ δεν μπορεί να υπολείπεται του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος που προσδιορίζεται με τα άρθρα 28Α έως 28Δ.

Στην περίπτωση που οι δαπάνες, που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους 2023 και αφορούν σε καταβολές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ΕΝΦΙΑ (ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης αυτών), δανειακές υποχρεώσεις προσωπικές ή επαγγελματικές προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) και για ενοίκια, υπερβαίνουν το εξήντα τοις εκατό (60%) του πραγματικού εισοδήματος, τότε το απαιτούμενο ποσοστό δαπανών περιορίζεται στο είκοσι τοις εκατό (20%), υπό την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω δαπάνες έχουν καταβληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Στα ενοίκια περιλαμβάνεται το ποσό που καταβάλλεται για ενοίκιο κύριας ή/και δευτερεύουσας κατοικίας του φορολογούμενου, επαγγελματικής στέγης, καθώς και το ποσό που καταβάλλεται για ενοίκιο κατοικίας των εξαρτώμενων τέκνων του που φοιτούν σε άλλη πόλη.

Για τον φορολογούμενο του οποίου είναι κατασχεμένοι ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί, πλην του ακατάσχετου λογαριασμού του ν. 4254/2014 (Α' 85), μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους, το όριο δαπανών περιορίζεται στις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ δαπανών.

iv) Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της διατροφής που δίδεται από τον φορολογούμενο στον/στην διαζευγμένο/η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και σε εξαρτώμενο τέκνο του, εφόσον αυτό καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, καθώς και το εισόδημα που προκύπτει από την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων της παρ. 1 του άρθρου 34 ΚΦΕ.

Επίσης, δεν υπολογίζονται στο πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία-συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, η αποζημίωση της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, το ασφάλισμα της παρ. 4 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, το επίδομα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης ανέργων, καθώς και το επίδομα αναζήτησης εργασίας στο πλαίσιο δράσεων συμβουλευτικής (παρ. 5 άρθρου 64 του ν. 4756/2020), η αγροτική επιδότηση πρόωρης συνταξιοδότησης, η είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή οικονομικής ενίσχυσης λόγω διάλυσης αλιευτικού σκάφους, καθώς και οι έκτακτες αποζημιώσεις, αμοιβές, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 και αποτελούν εισόδημα.

ν) Οι κωδικοί 049-050 προσυμπληρώνονται προς διευκόλυνση των φορολογουμένων, από την ΑΑΔΕ με δυνατότητα μεταβολής από τους φορολογούμενους. Η ΑΑΔΕ αναρτά την ηλεκτρονική πληροφόρηση που έχει στη διάθεσή της και οι φορολογούμενοι έχοντας οι ίδιοι το βάρος της απόδειξης, αναγράφουν διαφορετικά ποσά εφόσον πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις.

Δαπάνες οι οποίες έχουν μεν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, αλλά δεν περιλαμβάνονται στην αναρτώμενη πληροφόρηση, συμπεριλαμβάνονται εφόσον πληρούν τις ίδιες προϋποθέσεις και αποδεικνύονται από τον φορολογούμενο με κάθε πρόσφορο μέσο.

vi) Σε περίπτωση που κάποια από τα δικαιολογητικά που αφορούν δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, έχουν κατατεθεί στον εργοδότη του φορολογούμενου ή στο ασφαλιστικό ταμείο/ασφαλιστική εταιρεία που είναι ασφαλισμένος, προκειμένου να αποζημιωθεί για την πραγματοποίηση αυτών των δαπανών, λαμβάνεται υπόψη μόνο το τυχόν μέρος της δαπάνης που επιβαρύνθηκε ο ίδιος ο φορολογούμενος. Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων δαπανών αποτελούν οι φαρμακευτικές δαπάνες, οι δαπάνες για την αγορά ορθοπεδικών ειδών (νάρθηκες, κηδεμόνες, υποδήματα κ.λπ.), αναλυσίμων νοσηλευτικών υλικών, αναπηρικών βοηθητικών οργάνων (πατερίτσες, αναπηρικά αμαξίδια, στρώματα κατάκλισης κ.λπ.), ειδικών μηχανημάτων (νεφρολοποιητές, συσκευές αναρρόφησης, φιάλες οξυγόνου κ.λπ.), οι δαπάνες για έξοδα μετακίνησης και διαμονής των ασφαλισμένων, οι δαπάνες για νοσήλια, οι δαπάνες για βρεφονηπιακούς σταθμούς κ.λπ., όταν δεν καλύπτονται στο σύνολό τους από εργοδότες, ασφαλιστικά ταμεία και ασφαλιστικές εταιρείες, οι οποίες δύναται να χρησιμοποιηθούν από τους φορολογούμενους, υπό την προϋπόθεση ότι δεν αποτελούν δαπάνες που εκπίπτουν με βάση άλλη φορολογική διάταξη. Προκειμένου να ληφθούν αυτά τα ποσά υπόψη, απαιτείται βεβαίωση του εργοδότη ή του ασφαλιστικού ταμείου ή της ασφαλιστικής εταιρείας, η οποία εκδίδεται κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου και από την οποία να προκύπτουν τα ακόλουθα:

αα) Τα στοιχεία του προσώπου για το οποίο καταβλήθηκε η δαπάνη,

ββ) το συνολικό ποσό της δαπάνης, για το οποίο υποβλήθηκαν δικαιολογητικά,

γγ) το ποσό της δαπάνης που καλύφθηκε από τον εργοδότη ή το ασφαλιστικό ταμείο ή την ασφαλιστική επιχείρηση και

δδ) το υπόλοιπο ποσό της δαπάνης με το οποίο επιβαρύνεται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που η βεβαίωση εκδοθεί κατά το επόμενο έτος από το έτος που κατεβλήθησαν οι δαπάνες, είτε υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση βάσει του άρθρου 23 ΚΦΔ για το έτος που κατεβλήθησαν είτε δηλώνονται για να εκπέσουν στο έτος χορήγησης της βεβαίωσης. Μετά την κατάργηση του άρθρου 18 ΚΦΕ, οι ιατρικές δαπάνες δεν μειώνουν τον φόρο (υπό στοιχεία ΠΟΛ.1112/2017 εγκύκλιος), αλλά οι εν λόγω δαπάνες δηλώνονται μαζί με τις λοιπές δαπάνες του φορολογούμενου στους κωδικούς 049-050 (υπό στοιχεία Α.1163/2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών).

.....

viii) Εάν το δηλωθέν ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής υπολείπεται του απαιτούμενου ποσού δαπανών, ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παρ. 1 του άρθρου 15 ή της παρ. 4 του άρθρου 40 ΚΦΕ, κατά περίπτωση, 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, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει ελάχιστες δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών, αναλόγως του φορολογητέου εισοδήματός του, στο οποίο δεν περιλαμβάνεται το ποσό της της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να πραγματοποιήσει δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής σε ποσοστό 30% του πραγματικού εισοδήματος (18.125,52€) από επιχειρηματική δραστηριότητα, από ακίνητη περιουσία και αυτοτελώς φορολογούμενο ποσό (12.400,22€ + 3.591,00€ + 2.134,30€).

Επειδή, εάν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό αποδείξεων, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενο με συντελεστή 22%.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό των δαπανών που δήλωσε η προσφεύγουσα στην 1^η τροποποιητική δήλωση στον κωδικό 049 (2.134,19€) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2023, υπολείπεται του απαιτούμενου ποσού δαπανών ύψους 5.437,65€ (18.125,52€ X 30%), του καταλογίσθηκε επιπλέον φόρος ύψους 726,76€ (5.437,65€ - 2.134,19€ = 3.303,46€ X 22%).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, εμπίπτει σε κάποια από τις περιπτώσεις μη εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΕ περί του απαιτούμενου ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

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, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, νομίμως, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023 και ορθώς βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα το ποσό προσαύξησης φόρου αποδείξεων ύψους 726,76€, που προέκυψε από την εκκαθάριση της 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αρ. δήλωσηςΠράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2023, του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2023

Ποσό Πληρωμής:

3.369,62 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθ. δήλωσης(αριθ. ειδοποίησης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2023, ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.