



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1125

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 332255

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- 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 αριθ. ΠΟΛ 1069/04-0503-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.02.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ. , ως κληρονόμου του αποβιώσαντος, κατά την 12.04.2024, του με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/06.02.2025 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ έτους 2023, του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης με βάση την αρχική δήλωση (υπ' αρ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14.02.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του , με Α.Φ.Μ. , η οποία κατατέθηκε 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 αριθμό ειδοποίησης/06.02.2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε Θεσσαλονίκης με βάση την αρχική υπ' αρ. δήλωση, προέκυψε σε βάρος του θανόντος κατά την 12.04.2024, του , με ΑΦΜ, κύριος φόρος, ύψους 613,13€, μέρος του οποίου (608,93€), αφορά προσαύξηση φόρου αποδείξεων της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε, με το υπ. αρ. /21.09.2024 αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης εμπρόθεσμα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του αποβιώσαντος κατά την 12.04.2024 συζύγου της του με ΑΦΜ, στην οποία μεταξύ άλλων, συμπεριέλαβε στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» ποσό 6.000,00€. Ακολουθώντας την 06.02.2025 η Φορολογική Αρχή προέβη σε εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης τροποποιώντας το ποσό του κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» σε 2.692,19€, σύμφωνα με την σχετική ηλεκτρονική πληροφόρηση που είχε διαθέσιμη περί των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από τον θανόντα με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Η προσφεύγουσα, με την ιδιότητα του κληρονόμου, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και την εκ νέου εκκαθάριση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ισχυριζόμενη ότι: Την 21.9.2024 υπέβαλε μέσω της εφαρμογής των αιτημάτων, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2023, του θανόντος συζύγου της και στις 06.02.2025 ειδοποιήθηκε ότι εκκαθαρίστηκε η δήλωση του, με χρεωστικό ποσό 613,13€, λόγω απόρριψης του ποσού στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής».

Το ποσό του κωδικού 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα

πληρωμής» αφορά και τα δύο έγγαμα μέρη και σε περίπτωση που ένας εκ των δύο συζύγων δεν καλύπτει το ποσό, αυτό δύναται να καλυφτεί από τον/την σύζυγο. Λόγω θανάτου του συζύγου της υποβλήθηκαν χωριστές δηλώσεις για το συγκεκριμένο έτος και το ποσό των δαπανών υπερκαλύπτεται από την προσφεύγουσα, διότι ο θανών δεν πραγματοποιούσε δαπάνες από δικά του ηλεκτρονικά μέσα και κάρτες, λόγω της αδυναμίας μετακίνησης για λόγους υγείας.

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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, στο άρθρο 36 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου..... 3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ»: «Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. (...).

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxinet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται

ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ...».

Επειδή, στο άρθρο 15 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«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.
- γ1) Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου δεν υπολογίζονται στο πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, τα παρακάτω εισοδήματα με έκτακτο χαρακτήρα:
- i) Τα εισοδήματα των παρ. 3 και 4.
 - ii) Το επίδομα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης ανέργων, καθώς και το επίδομα αναζήτησης εργασίας στο πλαίσιο δράσεων συμβουλευτικής (παρ. 5 του άρθρου 64 του ν. 4756/2020 [Α' 235]).
 - iii) Η αγροτική επιδότηση πρόωρης συνταξιοδότησης.
 - iv) Η είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή οικονομικής ενίσχυσης, λόγω διάλυσης αλιευτικού σκάφους.

ν) Έκτακτες αποζημιώσεις, αμοιβές, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και αποτελούν εισόδημα.

ε) Το ποσό των δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής δηλώνεται ατομικά από κάθε σύζυγο ή από κάθε μέρος συμφώνου συμβίωσης. Σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δύο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται κατά την εκκαθάριση να μεταφερθεί στον άλλον σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών. Στις περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) οι πραγματικοί δικαιούχοι, οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις, μπορούν να χρησιμοποιούν τους εν λόγω λογαριασμούς ανάλογα με τις πραγματοποιούμενες δαπάνες τους. Τα ίδια ισχύουν και για πιστωτικές κάρτες με δικαιούχους κύρια και πρόσθετα μέλη.

....

7. α) Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2022 έως και 2025, από το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου από μισθωτή εργασία και συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα και ακίνητη περιουσία, αποκλειστικά και μόνο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, αφαιρείται αναλογικά ποσό ίσο με το τριάντα τοις εκατό (30%) των δαπανών λήψης υπηρεσιών, για ορισμένες δαπάνες των Ομάδων 4 (Στέγαση), 5 (Υπηρεσίες), 7 (Μεταφορές), 9 (Αναψυχή, πολιτιστικές δραστηριότητες), 10 (Εκπαίδευση), 12 (Υπηρεσίες) της περ. δ) της παρ. 6 που πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής σύμφωνα με την περ. α) της ως άνω παραγράφου. Το αφαιρούμενο ποσό εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ ετησίως ούτε το πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα και ακίνητη περιουσία.

β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δύνανται να καθορίζονται συγκεκριμένες δαπάνες λήψης υπηρεσιών ως προς τις οποίες δεν είναι ευρέως διαδεδομένη η χρήση ηλεκτρονικών συναλλαγών, για τις οποίες εφαρμόζεται η περ. α), καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1061/2024 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»:

«Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

7. Οι δηλώσεις των αποβιωσάντων, για τα εισοδήματα που απέκτησαν το έτος 2023 μέχρι την ημερομηνία του θανάτου τους, υποβάλλονται από τους νόμιμους κληρονόμους τους (περ. γ της παρ.

5 του άρθρου 67 του ΚΦΕ), στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης του αποβιώσαντος υπηρεσία κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος, εμπρόθεσμα έως 31.12.2024. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση της αρμόδιας για την παραλαβή της δήλωσης μεταβολής των στοιχείων του Φορολογικού Μητρώου του αποβιώσαντος υπηρεσίας, με βάση τη διαδικασία που ορίζεται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ 1006/2013 (Β' 19), πριν από την υποβολή της δήλωσης, με την ημερομηνία θανάτου και τα στοιχεία των νόμιμων κληρονόμων/εγγυτέρων συγγενών, με την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών. Οι νόμιμοι κληρονόμοι έχουν δικαίωμα προβολής και εκτύπωσης των στοιχείων της βεβαίωσης αποδοχών των κληρονομούμενων....

2.5.1 Κωδικοί 301-302: Συμπληρώνεται το καθαρό εισόδημα, αθροίζοντας όλα τα καθαρά ποσά που πήρατε ως μισθωτός από μισθούς, ημερομίσθια, επιδόματα, κ.λπ. καθώς και το ποσό που προκύπτει από την αποτίμηση τυχόν χορηγούμενης παροχής σε είδος που σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΕ προσauξάνει το φορολογητέο εισόδημα σας. Στους κωδικούς αυτούς θα συμπληρωθούν και οι καθαρές αποδοχές συντακτών ή δημοσιογράφων που αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Τα ποσά αυτά αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που σας χορήγησε ο εργοδότης σας (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Επιχειρήσεις, Οργανισμοί κ.λπ.). Τα ποσά που αναγράφονται στους κωδικούς αυτούς θα πρέπει να συμφωνούν με τη βεβαίωση του εργοδότη, από την οποία προκύπτουν το είδος των αποδοχών ή συντάξεων, το ακαθάριστο και καθαρό ποσό, οι κρατήσεις και ο φόρος που παρακρατήθηκε

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 κράτημέλη 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 [χρεωστικές 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 μηχανήμα easy-pay).

ii) Οι δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που συμπληρώνονται στους εν λόγω κωδικούς είναι αυτές που ορίζονται με την περίπτωση δ' της παρ. 6 του άρθρου 15 ΚΦΕ και την υπό στοιχεία Α.1163/2020 (Β' 3119) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών.

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.....

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.....

vii) Επίσης, σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εγγάμων, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δυο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται, κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του ελάχιστου απαιτούμενου ποσού δαπανών. Ακόμη στην ίδια ως άνω περίπτωση, όταν ένας εκ των δυο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης ανήκει στα πρόσωπα των περιπτώσεων για τα οποία δεν απαιτείται η πραγματοποίηση δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και εφόσον πραγματοποιεί δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, τότε το δηλωθέν ποσό των δαπανών του δύναται κατά τον προσδιορισμό του φόρου να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του ελάχιστου απαιτούμενου ποσού δαπανών.

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

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση από την εικόνα αποδοχών - επιδοτήσεων φορολογικού έτους 2023 του υποσυστήματος φορολογίας εισοδήματος του πληροφοριακού συστήματος taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι ο αποβιώσας εισέπραξε για το φορολογικό έτος 2023 τις κάτωθι αποδοχές:

ΑΦΜ ΕΡΓΟΔΟΤΗ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΕΡΓΟΔΟΤΗ	ΕΙΔΟΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ
.....	 (..... -..... -.....)	Επικουρική σύνταξη από ασφαλιστικές εισφορές.	2.626,44€
.....	 (..... -.....)	Κύρια σύνταξη.	15.373,78€
.....	 (..... -.....)	Οικονομικές ενισχύσεις συνταξιούχων άρθρου 3 ν.5045/2023 και άρθρου 123 ν.5078/2023	200,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	18.200,22€

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπ' αριθμ./21.09.2024 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2023, για τον θανόντα δήλωσε α) φορολογητέο εισόδημα 18.000,22€ και αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά 200,00€ β) στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» ποσό δαπανών 6.000,0€, διαφορετικό από το ποσό (2.692,19€) της ηλεκτρονικής πληροφόρησης δαπανών πραγματοποιούμενων με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, που ήταν διαθέσιμη στο υποσύστημα φορολογίας εισοδήματος του πληροφοριακού συστήματος taxis της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, τροποποιώντας το ποσό του κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» σε 2.692,19€. Ακολούθως εξέδωσε την με αρ. ειδοποίησης/06.02.2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με την σημείωση επ' αυτής ότι εκδίδεται σύμφωνα με την Ε2162/2020, με το ποσό 2.692,19€ στον κωδικό 049, αντί του ποσού 6.000,00€, σύμφωνα με τη διαθέσιμη ηλεκτρονική πληροφόρηση.

Επειδή, το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για τον θανόντα (ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) επί του πραγματικού εισοδήματος) ανέρχεται σε 5.460,07€ (18.200,22*30%). Κατά συνέπεια η διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου (5.460,07€) και του δηλωθέντος κατόπιν οίκοθεν τροποποίησης από την φορολογική αρχή (2.692,19€) ποσού δαπανών στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» κατά 2.767,876€ (5.460,066€ - 2.692,19€) ορθώς επιβαρύνθηκε με προσαύξηση φόρου αποδείξεων 608,93€ (2.767,876€*22%).

Επειδή, η προκειμένη περίπτωση, δεν εμπίπτει σε κάποια από τις περιπτώσεις μη εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΕ περί του απαιτούμενου ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας και του θανόντος συζύγου της υποβλήθηκαν χωριστά (ατομικά), λόγω θανάτου αυτού στις 12-04-2024.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την -συνταγματικού επιπέδου- αρχή της νομιμότητας, 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.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14.02.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του , με Α.Φ.Μ. ως κληρονόμου του αποβιώσαντος, κατά την 12.04.2024, του , με ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. ειδοποίησης/06.02.2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2023

Ποσό πληρωμής: 613,13€ (ΑΧΚ /.....)

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ**

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.