



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/02/2023

Αριθμός απόφασης: 417

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*, καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΗΦΙΣΙΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός
....., ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της
....., ΑΦΜ, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί του από 18/06/2022 και με αριθμ. /20220618/1153 ηλεκτρονικώς υποβληθέντος αιτήματος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Επί της από 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο, ΑΦΜ, υπέβαλε τη με αριθμ. /2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, βάσει της οποίας εκδόθηκε στις 22/06/2016 η με αριθμ. ειδοποίησης /22-06-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προέκυψε ποσό επιστροφής ύψους **1.165,51 ευρώ**.

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με το από 11/11/2021 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 παρ. 1 Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά με ημερομηνία ανάρτησης 12/11/2021 και αριθμ. καταχώρισης, αιτήθηκε την προσκόμιση των δικαιολογητικών της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η οποία είχε υποβληθεί μέσω taxisnet, προκειμένου αυτά να ελεγχθούν, σε αντίθετη δε περίπτωση ενημέρωσε ότι θα προβεί σε οίκοθεν τροποποίηση των δηλωθέντων ποσών δαπανών του πίνακα 7 του εντύπου Ε1. Η προσφεύγουσα, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του θανόντος πατρός της,, ΑΦΜ, δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα αιτηθέντα δικαιολογητικά (δαπάνες και δικαιολογητικά από νοσήλεια και αμοιβές ιατρών), και ως εκ τούτου διαγράφηκε το ποσό των 19.118,09 ευρώ από τον κωδικό 051 «έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης (άρθρο 18 Κ.Φ.Ε.)» της δήλωσης και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη στην έκδοση της με αριθμ. ειδοποίησης /08-12-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με την οποία προέκυψε τελικό χρωστικό ποσό 735,66 ευρώ.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά το από 18/06/2022 και με αριθμ. /20220618/1153 αίτημά της, με το οποίο ζήτησε την τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του θανόντος πατρός της. Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή του αιτήματος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς απέρριψε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης του πατρός της, ΑΦΜ, με βάση τις σχετικές αποδείξεις δαπανών νοσηλείας και ιατροφαρμακευτικής αγωγής και περίθαλψης που τον αφορούν, τις οποίες προσκομίζει.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1041/2016** με θέμα “Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή”:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ(ν.4172/2013 ΦΕΚ Α` 167 23-07-2013), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις.

.....

Άρθρο 5

Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται ή φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο

.....

Κατά τα λοιπά, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από τα δικαιολογητικά, ήτοι βεβαιώσεις, αποδείξεις καταβολής εξόδων νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, όπως αυτά προβλέπονται στις ΠΟΛ.1088/17.4.2015 και ΠΟΛ.1132/25.6.2015 αποφάσεις της Γ.Γ.Δ.Ε..

Τα ως άνω δικαιολογητικά των δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, φυλάσσονται από το φορολογούμενο για μελλοντικό έλεγχο.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 εντός της προθεσμίας 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.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1114/2016 με θέμα “Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)” αναφέρονται τα εξής:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας 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 (παρ. 2). **Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ. 3).»**

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ. 1172/14.11.2017 αναφέρεται ότι:

«.....5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (3458/2001 εππαμ., 4075/2012, 425/2017 εππαμ., 845-7/2017, 1751/2017 εππαμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. **Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή.....**

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

.....

7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/2016 , με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ...../2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του Ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο πατέρας της προσφεύγουσας,, ΑΦΜ, υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθμ./2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/22-06-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Στην ως άνω δήλωση, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μέσω taxisnet, ο φορολογούμενος είχε δηλώσει στον κωδικό 051 «έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης (άρθρο 18 Κ.Φ.Ε.)» το ποσό των 19.118,09 ευρώ. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις 08/12/2021, ήτοι κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, εξέδωσε τη με αριθμ. ειδοποίησης

...../2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, κατόπιν οίκοθεν τροποποίησης της δήλωσης, καθώς η προσφεύγουσα, και εξ αδιαθέτου κληρονόμος του δεν ανταποκρίθηκε στην από 11/11/2021 πρόσκληση για την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 18/06/2022 ηλεκτρονικά το με αριθμ./20220618/1153 αίτημά της περί τροποποίησης και επανεκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με τη δήλωση εκ νέου του ποσού των 19.118,09 ευρώ στον κωδικό 051 «έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης (άρθρο 18 Κ.Φ.Ε.)» που είχε διαγραφεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και την προσκόμιση των σχετικών δικαιολογητικών - αποδείξεων δαπανών νοσηλείας και ιατροφαρμακευτικής αγωγής και περίθαλψης. Ωστόσο, το ως άνω αίτημα τροποποίησης και εκ νέου εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 υποβλήθηκε εκτός της προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. στις 18/06/2022, ήτοι μετά την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου είχε παραγραφεί. Συνεπώς το εν λόγω αίτημα της προσφεύγουσας για νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του θανόντος πατρός της και αποδοχή των σχετικών αποδείξεων νοσηλείας και ιατροφαρμακευτικής αγωγής και περίθαλψης που προσκομίζει δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.