



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 09.03.2023

Αριθμός απόφασης: 502

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 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΤΟΥ με ΑΦΜ:, κατά α) της υπ' αριθ. ειδοποίησης/05.10.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (α/α δήλωσης) φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αρ./20.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/05.10.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (α/α δήλωσης) φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αρ./20.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ με ΑΦΜ:, 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 υπ' αριθ. ειδοποίησης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (α/α δήλωσης) φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 114,00€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού 1.188,19€.

Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ κατόπιν απόρριψης ιατρικών δαπανών ποσού 13.205,01€, που η προσφεύγουσα είχε συμπεριλάβει στην αρχική της δήλωση στον κωδικό 051 [Εξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης], λόγω μη προσκόμισης των αντίστοιχων δικαιολογητικών, που ζητήθηκαν με την υπ' αρ.πρωτ.2021 πρόσκλησης του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Ακολούθως, με την υπ' αρ./20.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, καθώς προσκομίζει απόδειξεις από την κλινική «Αγιος Λουκάς», τις οποίες καθυστέρησε να λάβει και οι οποίες δικαιολογούν τις δηλωθείσες δήλωση ιατρικές δαπάνες (κωδ 051 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016).

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο 30 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του

παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.....»

Επειδή, με το άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «...2. 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 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

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.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων....

6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή. Στις περιπτώσεις που ζητούνται δικαιολογητικά αφού έχει εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, αυτά υποβάλλονται από τους φορολογούμενους με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη

επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην αρχική ηλεκτρονική σελίδα της Α.Α.Δ.Ε. Ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αντίστοιχα. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογουμένου, ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των δικαιολογητικών και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

Επειδή, με το άρθρο 18 του ν.4172/2013, ως ίσχυσε για το φορολογικό έτος 2016, οριζόταν ότι: «1. Το ποσό του φόρου μειώνεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον αυτά υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου. Το ποσό της μείωσης ανεξαρτήτως του ποσού των εξόδων δεν μπορεί να υπερβεί τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ. 2. Ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται οι παρακάτω δαπάνες, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από ασφαλιστικά ταμεία ή/και ασφαλιστικές εταιρείες: α) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς και ιατρικά κέντρα, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις, εξετάσεις και θεραπείες, β) τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1052/2015 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, του άρθρου 18 ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης από το ποσό του φόρου που προκύπτει κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) των ετήσιων εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που καταβάλλει ο φορολογούμενος, στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, με την προϋπόθεση ότι τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το πέντε (5%) τοις εκατό του φορολογητέου εισοδήματός του. Σημειώνεται ότι το ποσό της έκπτωσης, ανεξάρτητα από

το συνολικό ποσό της δαπάνης για ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη, δε μπορεί να υπερβεί τις τρεις (3.000) ευρώ, για κάθε φορολογούμενο. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου περιγράφεται η έννοια των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται ότι ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από ασφαλιστικά ταμεία ή/και ασφαλιστικές εταιρείες, οι κατωτέρω δαπάνες: α) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς και ιατρικά κέντρα, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις, εξετάσεις και θεραπείες... β) τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών. Στην έννοια του όρου «έξοδα νοσηλείας» περιλαμβάνεται κάθε δαπάνη που αφορά στην ιατρική και νοσηλευτική φροντίδα που παρέχεται μέσα σε νοσηλευτικό ίδρυμα ή σε ιδιωτική κλινική, καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται για τον ασθενή κατά τη διάρκεια της νοσηλείας του μέσα σε αυτό, ενώ δεν περιλαμβάνεται η δαπάνη για τη μετακίνηση του ασθενούς και του συνοδού του, από την πόλη ή το χωριό που κατοικεί στην πόλη του εσωτερικού ή του εξωτερικού που βρίσκεται το νοσοκομείο ή η κλινική που νοσηλεύτηκε ο ασθενής και η δαπάνη για τη διαμονή του σε ξενοδοχείο, σε περίπτωση που η φύση της ασθένειάς του το επέτρεπε και δεν ήταν δυνατή η είσοδός του στο νοσοκομείο ή την κλινική από έλλειψη κλινών... Σημειώνεται ότι τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης μειώνουν το φόρο του έτους στο οποίο καταβλήθηκαν, έστω και αν οι ιατρικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν το προηγούμενο έτος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1034/2017 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 759/09-03-2017) ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή. Ειδικότερα, με την παρ. 11 του άρθρου 5 ορίζεται ότι: «11. Κατά τα λοιπά, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, 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, ΠΟΛ.1132/25.6.2015 και ΠΟΛ.1041/4.4.2016 αποφάσεις της Γ.Γ.Δ.Ε. όπως ισχύουν. Τα ως άνω δικαιολογητικά των δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, φυλάσσονται από το φορολογούμενο για μελλοντικό έλεγχο».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1088/2015 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 763/30.04.2015) ορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή. Ειδικότερα, με την παρ. 10 του άρθρου 5 ορίζεται ότι: «Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού των εξόδων νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης του άρθρου 18, απαιτούνται τα ακόλουθα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά: α)... β) Έξοδα νοσηλείας. Προκειμένου για νοσήλια σε ιδιωτικές

κλινικές: • Απόδειξη λιανικών συναλλαγών της κλινικής, από την οποία να προκύπτει το ποσό της δαπάνης για τη νοσηλεία του ασθενή. Για την έκδοση αυτής της απόδειξης εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κώδικα Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών, όπως ισχύουν κάθε φορά. • Βεβαίωση του διευθυντή της κλινικής για το χρόνο νοσηλείας του ασθενή και το ποσό των εξόδων αυτής, αναλυτικά κατά είδος εξόδου. Στις πιο πάνω υποπεριπτώσεις, όταν στα οικεία εκδοθέντα παραστατικά βάσει του Κώδικα Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών, αναγράφεται ο χρόνος της νοσηλείας και αναλυτικά τα έξοδα αυτής (κατά είδος εξόδου), δεν απαιτείται η πιο πάνω αναφερθείσα ιδιαίτερη βεβαίωση του διευθυντή του νοσηλευτικού ιδρύματος ή της ιδιωτικής κλινικής...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 051 [Εξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης] ποσό 13.205,01€. Κατόπιν, η Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ με την υπ' αριθ. πρωτ.2021 πρόσκληση του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ζήτησε από την προσφεύγουσα την προσκόμιση των δικαιολογητικών που αφορούσαν τα προαναφερθέντα έξοδα, στην οποία ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε.

Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. ειδοποίησης/05.10.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, μη κάνοντας δεκτό το ανωτέρω ποσό ιατρικών δαπανών ύψους 13.205,01€, που θα μείωνε τον φόρο, λόγω μη προσκόμισης των δικαιολογητικών. Ταυτόχρονα εξέδωσε την υπ' αρ./20.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλει αντίγραφα των κάτωθι αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από την κλινική «.....», οι οποίες αφορούν ιατρικές υπηρεσίες της παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα και εξοφλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2016 συνολικής αξίας 7.120,00 ευρώ.

Από την εξέταση αυτών, προκύπτει η πλήρωση των προϋποθέσεων αναγνώρισης της δαπάνης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1034/2017 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1088/2015.

Ειδικότερα, στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) αναγράφεται τόσο ο χρόνος νοσηλείας της προσφεύγουσας (ημερομηνία εισόδου και εξόδου), όσο και το ποσό των εξόδων κατά είδος.

A/A	Αρ. απόδειξης	Ημερομηνία	Περίοδος νοσηλείας	Συνολικό ποσό
1	26.02.2016	23.02.2016-26.02.2016	4.300,00
2	11.03.2016	11.03.2016	120,00
3	07.04.2016	06.04.2016-06.04.2016	110,00
4	20.04.2016	20.04.2016-20.04.2016	110,00
5	04.05.2016	04.05.2016-04.05.2016	80,00
6	17.05.2016	17.05.2016-17.05.2016	100,00
7	31.05.2016	31.05.2016-31.05.2016	100,00
8	14.06.2016	14.06.2016-14.06.2016	100,00
9	29.06.2016	28.06.2016-28.06.2016	100,00
10	12.07.2016	12.07.2016-12.07.2016	100,00
11	30.11.2016	29.11.2016-30.11.2016	2.100,00
12	28.12.2016	29.11.2016-30.11.2016	-200,00
			ΣΥΝΟΛΟ	7.120, 00

Επειδή, η προσκομισθείσα Α.Π.Υ.2017 αξίας 200,00€ αφορά ιατρικές υπηρεσίες που εξοφλήθηκαν από την προσφεύγουσα στο επόμενο έτος 2017 και όχι στο κρινόμενο (2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης των ιατρικών δαπανών λόγω μη προσκόμισης των δικαιολογητικών, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός για δαπάνες ύψους 7.120,00 ευρώ.

Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α), β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α), β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «*Ι. ΓΕΝΙΚΑ 1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, εφεξής "ΚΦΔ", άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του..... Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής:*

α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).....β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ') Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.....».

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης εισοδήματος, Φ.Π.Α. ή άλλου φορολογικού αντικειμένου, δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της

οριζόμενης από την περ. β' της παρ. 1 και την περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Κατά συνέπεια, η υπ' αρ./20.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης θα πρέπει να ακυρωθεί, λόγω έλλειψης νομικής βάσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ χήρας με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

α) την τροποποίηση της υπ' αριθ. ειδοποίησης/05.10.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, ως προς το αναγνωριζόμενο ποσό εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης φορολογικού έτους 2016, ήτοι για το ποσό ύψους 7.120,00€. Καλείται δε ο Προϊστάμενος όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την ακύρωση της υπ' αρ./20.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.