



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/07/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **837**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Δ.Ο.Υ. Πύργου, κατοίκου, ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επί του υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήματός της, που συνοδευόταν από τρεις (3) τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦπ) φορολογικών ετών 2015,

2016 και 2017 αντίστοιχα για τα εισοδήματα των ετών αυτών του εν λόγω κληρονομούμενου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. πρωτ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επί του υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήματος της προσφεύγουσας, που συνοδευόταν από τρεις (3) τροποποιητικές δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα για τα εισοδήματα των ετών αυτών του ως άνω κληρονομούμενου, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επί του υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήματος της προσφεύγουσας, που συνοδευόταν από (δεύτερες) τροποποιητικές δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα για τα εισοδήματα των ετών αυτών του ως άνω κληρονομούμενου ενημερώθηκε η προσφεύγουσα ότι για τις δύο (2) πρώτες εξ αυτών (ήτοι για τις τροποποιητικές δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικών ετών 2015 και 2016) είχε παρέλθει κατά την ημερομηνία υποβολής τους (.....) η κατά το άρθρο 19 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) σε συνδυασμό με το άρθρο 36 ΚΦΔ 5ετής προθεσμία υποβολής τους.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την ακύρωση της ως άνω απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας και την εκκαθάριση των υποβληθεισών με το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημά της τροποποιητικών δηλώσεων ΦΕφπ φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα για τα εισοδήματα των ετών αυτών του ως άνω κληρονομούμενου προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι κατά την εκκαθάριση των υπ' αριθμ. καταχώρησης (πρώτων) τροποποιητικών δηλώσεων ΦΕφπ φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα του ως άνω κληρονομούμενου δεν είχε ληφθεί υπόψη η βαριά αναπηρία ποσοστού 80% που είχε αυτός, δεδομένου ότι στις βεβαιώσεις συντάξεων που είχαν εκδοθεί από το ασφαλιστικό ταμείο και κατ' επέκταση στον υπολογισμό της σύνταξης, ενώ είχε αναγραφεί η αναπηρία αυτή, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. αποφάσεις α' /βάθμιας και β' /βάθμιας υγειονομικής επιτροπής ΙΚΑ, οι αντίστοιχες αποδοχές δεν είχαν καταχωρηθεί από το σύστημα σε κωδικούς με αφορολόγητα ποσά και δεν υπήρχε η δυνατότητα συμπλήρωσης του κωδικού 905 του Ε1 προφανώς λόγω έλλειψης ηλεκτρονικής πληροφόρησης από τον εκκαθαριστή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και 8 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την

ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....): «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε **πράξη** που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση **σιωπηρής άρνησης**, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. 2. [...]. 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε **πράξης** που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1-3 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (29.3.2023): «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. [...]. 3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε [...] **μέχρι την παραγραφή** του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....): «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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2015 και 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2015 και 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1 και 3 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2015): «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση [...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1044/7.4.2016 (ΦΕΚ Β' 1083/18.4.2016) απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....): «Η προθεσμία

υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30^η Ιουνίου 2016.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1090/28.6.2016 (ΦΕΚ Β' 1950/30.6.2016) απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....): «*Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 15^η Ιουλίου 2016.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1105/15.7.2016 (ΦΕΚ Β' 2205/15.7.2016) απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....): «*Ηφυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 18^η Ιουλίου 2016.*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1, 3 εδ. α' και 7 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕπ φορολογικού έτους 2016): «*1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. [...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30^ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...]. 4. [...]. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1094/28.6.2017 (ΦΕΚ Β' 2239/29.6.2017) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....): «*Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 17 Ιουλίου 2017.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1106/14.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2437/17.7.2017) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....): «*Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17/07/2017, παρατείνεται μέχρι την 21 Ιουλίου 2017.*»

Επειδή, όπως συνάγεται από όλες τις προπαρατεθείσες διατάξεις (όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας (.....)), οι ως άνω

υπό κρίση (δεύτερες) τροποποιητικές δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα για τα εισοδήματα των ετών αυτών του ως άνω κληρονομούμενου, μπορούσαν εμπροθέσμως -και επομένως παραδεκτώς- να υποβληθούν μέχρι τις 31.12.2021 και 31.12.2022 αντίστοιχα, άλλως δεν επιτρεπόταν κατά νόμον να ληφθούν υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση. Ως εκ τούτου, από τη στιγμή που οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν μόλις στις ορθά δε λήφθηκαν υπόψη και εν συνεχεία δεν εκκαθαρίστηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πύργου ως απαραδέκτως υποβληθείσες -όπως συνάγεται από την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πρωτ.απάντησή του-, ήτοι ως υποβληθείσες πέραν της προθεσμίας που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 19 παρ. 3 περ. α' ΚΦΔ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της εν λόγω προσβαλλόμενης απάντησης (.....)).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.