



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 28/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4830

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (ΑΦΜ), κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. πρωτ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας αιτείται την ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS, η οποία όμως, όπως ισχυρίζεται, δεν εμφανιζόταν ως καταχωρημένη. Συνεπώς, στις 18.07.2013 υπέβαλε και χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 η οποία απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. στις 22.07.2013.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS, η ηλεκτρονικώς υποβληθείσα δήλωση καταχωρήθηκε στο σύστημα στις 25.07.2013, βάσει της οποίας εκδόθηκε το από 30.07.2013 και με αριθμ. ειδοπ. (ΑΧΚ) εκκαθαριστικό σημείωμα με το οποίο προέκυψε συνολικό ποσό πληρωμής €2.581,86, το οποίο και εξοφλήθηκε από τον προσφεύγοντα. Η εν λόγω ηλεκτρονική δήλωση, θεωρήθηκε ως αρχική από τη Δ.Ο.Υ. και περιείχε, μεταξύ άλλων, τα παρακάτω ποσά:

Περιγραφή (Κωδ.) – Ποσά σε €	Υπόχρεος
Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (Κωδ: 303)	31.785,64
Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πίν.4 (Κωδ: 507)	2.505,92
Φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις (Κωδ: 313)	4.655,08
Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις (Κωδ: 315)	4.585,25
Ποσό που παρακρατήθηκε για εισφ. αλλ/γύης του άρ.29 ν. 3986/2011 (Κωδ: 333)	118,19
Φόροι 1%, 4%, 8%, 15%, 20% που παρακρατήθηκαν (άρθρ.55 Κ.Φ.Ε.) (Κωδ: 603)	656,00
Δαπάνη αγοράς αγαθών & παροχής υπηρεσιών (παρ.1 άρθρ. 9 Κ.Φ.Ε.) (049)	8.750,00
Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία (Κωδ: 811)	5.861,23
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος προηγ. οικ. έτους (Κωδ: 901)	46,75

Έπειτα, στις 18.05.2015 καταχωρήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η από 18.07.2013 ως άνω χειρόγραφη δήλωση του προσφεύγοντος, η οποία θεωρήθηκε ως συμπληρωματική και περιείχε, μεταξύ άλλων, τα παρακάτω ποσά:

Περιγραφή (Κωδ.) – Ποσά σε €	Υπόχρεος
Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (Κωδ: 303)	31.785,64
Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα (Κωδ: 501)	3.280,00
Φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις (Κωδ: 313)	4.655,08
Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις (Κωδ: 315)	4.585,25
Φόροι 1%, 4%, 8%, 15%, 20% που παρακρατήθηκαν (άρθρ.55 Κ.Φ.Ε.) (Κωδ: 603)	656,00
Δαπάνη αγοράς αγαθών & παροχής υπηρεσιών (παρ.1 άρθρ. 9 Κ.Φ.Ε.) (049)	8.750,00
Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία (Κωδ: 811)	5.861,23

Βάσει της ως άνω συμπληρωματικής δήλωσης, εκδόθηκε το από 22.05.2015 και με αριθμ. ειδοπ. (ΑΧΚ) εκκαθαριστικό σημείωμα «βάσει της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης

υπαιτιότητας φορ/νου» με το οποίο προέκυψε συνολικό ποσό πληρωμής €3.859,75, ήτοι επιπλέον €1.277,89.

Σύμφωνα με την προσκομισθείσα στη Δ.Ο.Υ. βεβαίωση της εταιρείας «.....», ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2012 ως αμοιβή για υπηρεσίες που παρείχε στην εν λόγω εταιρεία το ποσό των €3.280,00 από το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 20% ποσού €656,00 και χαρτόσημο 3,6% ποσού €118,08.

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων στην αρχική – ηλεκτρονική δήλωση, συμπλήρωσε στον κωδικό 507 («Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πίν.4») το ποσό της ως άνω αμοιβής αφαιρώντας τον παρακρατηθέντα φόρο και το χαρτόσημο (€3.280,00 – €656,00 - €118,08 = €2.505,92), ενώ στη συμπληρωματική – χειρόγραφη δήλωσή του, συμπλήρωσε στον κωδικό 501 («Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα») το μικτό ποσό της ως άνω αμοιβής, ήτοι €3.280,00, με αποτέλεσμα κατά τη δεύτερη εκκαθάριση να προκύψει ότι το συνολικό του φορολογητέο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα είναι €5.785,92 (€2.505,92 + €3.280,00).

Έπειτα, ο προσφεύγων, υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. αίτηση στη Δ.Ο.Υ. με την οποία ζητούσε να διαγραφεί το ποσό των €3.280,00, το οποίο εκ παραδρομής δηλώθηκε στη χειρόγραφη δήλωσή του αφού είχε δηλωθεί ήδη στον κωδικό 507 της ηλεκτρονικής του δήλωσης. Βάσει αυτής της αίτησης, εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος επειδή βάσει του άρθρου 61§4 του ν. 2238/1994 η ανάκληση της δήλωσης δύναται να γίνει από τον φορολογούμενο εντός του οικείου οικονομικού έτους, συνεπώς η από ανακλητική δήλωση οικονομικού έτους 2013 δεν μπορούσε να γίνει δεκτή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., περιγράφοντας τα ως άνω περιστατικά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61§4 του ν. 2238/1994 οριζόταν ότι: «*Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη η αντικειμενική δαπάνη και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. [...]*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4174/2013 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 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. 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».*

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1174/14.07.2014 διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α΄ 151), συμπεριλαμβανομένων

και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι διατάξεις του άρθρου 62 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν έχουν πλέον εφαρμογή από 1.1.2014.

2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι 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. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) . Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ.(Ν.4174/2013). [...]

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, συνεπώς αφού δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου ούτε έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου, και δεδομένου ότι πλέον δεν ισχύει το άρθρο 61§4 του ν. 2238/1994, η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση πρέπει να ακυρωθεί ως μη νόμιμη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4174/2013 περί διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ορίζεται ότι «[...] Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 οριζόταν ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 4».

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.01.2013 βεβαίωση της εταιρείας «.....» ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2012 ως αμοιβή για υπηρεσίες που παρείχε στην εν λόγω εταιρεία το ποσό των €3.280,00 από το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 20% ποσού €656,00 και χαρτόσημο 3,6% ποσού €118,08.

Επειδή, ο προσφεύγων εσφαλμένως δήλωσε, αφενός στην ηλεκτρονικώς υποβληθείσα δήλωσή του, ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή, το ποσό των €2.505,92 δηλαδή αφαιρώντας από τη συνολική αμοιβή τον παρακρατηθέντα φόρο και το χαρτόσημο (€3.280,00 – €656,00 - €118,08), και αφετέρου στη χειρόγραφη δήλωσή του ως καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα το ποσό των €3.280,00.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. εσφαλμένως θεώρησε την από 18.07.2013 χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 ως συμπληρωματική της από 25.07.2013 υποβληθείσας ηλεκτρονικής δήλωσης, καθώς είναι προγενέστερη και αποδέχθηκε τελικώς τα εσφαλμένα ποσά των €2.505,92 στον κωδικό 507 και των €3.280,00 στον κωδικό 501, ενώ από τη βεβαίωση προκύπτει η ακριβής πληροφόρηση για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος.

Επειδή, η ως άνω χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν έπρεπε να ληφθεί υπόψιν και άρα, δεν έπρεπε να εκδοθεί το δεύτερο εκκαθαριστικό σημείωμα (ημ/νία έκδοσης 22.05.2015, αρ. ειδοπ., ΑΧΚ), ενώ το πρώτο εκκαθαριστικό σημείωμα (ημ/νία έκδοσης 30.07.2013, αρ. ειδοπ., ΑΧΚ) πρέπει να διορθωθεί ως προς την ως άνω αμοιβή από την εταιρεία «.....» βάσει της από 29.01.2013 βεβαίωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

- την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ), και την **ακύρωση** της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και

- την **έκδοση νέου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013** του προσφεύγοντος από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει των προαναφερόμενων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).