



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

Καλλιθέα, 27/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3805

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 02/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου Καλλιθέας, οδός, κατά της υπ' αρ./01-09-2014 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί των από 31/07/2014 ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

6. Την από 26/11/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 02/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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' αριθμ. /01-09-2014¹ αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί των από 31/07/2014 τροποποιητικών/ ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 απορρίφθηκε το με αριθμ. /31-07-2014 αίτημα της προσφεύγουσας, με το οποίο ζήτησε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012.

Οι ως άνω τροποποιητικές/ ανακλητικές δηλώσεις αφορούν μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος κατά το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για συμμετοχή σε σεμινάρια και ενημέρωση βιβλιοθήκης ύψους 1.577,78 € (καθαρό μετά την αφαίρεση των νομίμων κρατήσεων) για το οικονομικό έτος 2011 και ύψους 698,27 (καθαρό μετά την αφαίρεση των νομίμων κρατήσεων) για το οικονομικό έτος 2012 που έλαβε η προσφεύγουσα ως ειδικευόμενη στη γιατρός Ε.Σ.Υ..

Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας, καθόσον: α) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του ν. 2238/94 και του άρθρου 12 παρ. 1 & 2 περ. γ' του ν.4172/2013 τα ως άνω ποσά φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και β) το τι δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και άρα απαλλάσσεται από το φόρο αναφέρεται ρητά στο άρθρο 45 παρ. 4 του ν.2238/1994 καθώς και στο άρθρο 14 του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά : α) την επανεξέταση της ως άνω απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ με σκοπό την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμισή της και β) τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης οικονομικών ετών 2011 και 2012 σύμφωνα με τις τροποποιητικές / ανακλητικές της δηλώσεις, ισχυριζόμενη ότι:

1. Εκ παραδρομής συμπεριέλαβε τα ως άνω ποσά ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελούν εισόδημα.
2. Οι ανωτέρω παροχές δεν έχουν το χαρακτήρα του εισοδήματος αλλά αποζημιώσεως για την αντιστάθμιση δαπανών, και ως εκ τούτου δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την υπ' αριθμ. **2306/2014 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ.**

¹ Με την αριθμ. /01-09-2014 αρνητική απάντησή του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, απέρριψε το με αριθμ. /31-07-2014 αίτημα της προσφεύγουσας με το οποίο ζήτησε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου για τα **οικονομικά έτη 2010 έως 2014**. Στη συνέχεια όμως, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την επανεξέταση της ως άνω απορριπτικής απάντησης **μόνο για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012** καθώς μόνο τα έτη αυτά εργαζόταν ως ειδικευόμενη γιατρός του Ε.Σ.Υ..

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2014 ΕΜΠ/07-11-2014 έγγραφο ειδοποίησης για αποστολή στοιχείων καθώς διαπιστώθηκαν ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης.

Η προσφεύγουσα μας απέστειλε την αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2014 ΕΜΠ 13/11/2014 σχετική απάντηση μέσω email, στην οποία επισυνάπτει όλα τα σχετικά που ζητήθηκαν.

Στη συνέχεια, η Υπηρεσία μας απέστειλε το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2014 ΕΜΠ/10-11-2014 έγγραφο με το οποίο ζητούσε από το Νοσοκομείο Αθήνας «.....» βεβαίωση καθαρών ποσών προ φόρου που έλαβε η προσφεύγουσα ως πάγια μηνιαία αποζημίωση για τα έτη 2010 και 2011.

Το ως άνω Νοσοκομείο μας απέστειλε (μέσω fax) την από 12-11-2014 βεβαίωση από την οποία προκύπτουν τα εν λόγω ποσά. (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2014 ΕΜΠ 12/11/2014).

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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. » (Σχ. ΠΟΛ 1174/2014 Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/94: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 66 παρ.43 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 21 του ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85): «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα»

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ.7 του ν. 2238/94 προβλέπεται ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή

δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της».

Επειδή, εν προκειμένω, οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 - 2012 υποβλήθηκαν την 31/07/2014, συνεπώς, βάσει των προεκτεθεισών διατάξεων, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου νομίμως προβάλλεται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 4 του ν. 2606/1998 και στη συνέχεια με τις διατάξεις της παραγράφου Α.4. του άρθρου 44 του εφαρμοστέου εν προκειμένω ν. 3205/2003 χορηγείται πάγια μηνιαία αποζημίωση για συμμετοχή σε σεμινάρια και ενημέρωση βιβλιοθήκης στους ιατρούς του Εθνικού Συστήματος Υγείας (Ε.Σ.Υ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002 η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για συμμετοχή σε συνέδρια, που καταβάλλεται σε λειτουργούς και υπαλλήλους του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., κατ' εφαρμογή των εκάστοτε ισχυουσών μισθολογικών διατάξεων, υπήχθη σε φορολογία εισοδήματος από τις 8.7.2002.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση 2306/2014 της Ολομέλειας του ΣτΕ, η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε σεμινάρια χορηγείται στους ιατρούς του Ε.Σ.Υ για την κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται για την δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για την συμμετοχή σε σεμινάρια και επιστημονικά συνέδρια, οι οποίες, κατά τα κοινώς γνωστά, είναι απαραίτητες για την μελέτη και την διαρκή επιστημονική ενημέρωση αυτών, ούτως ώστε με την αρτιότερη επιστημονικά άσκηση των καθηκόντων τους, να επιτυγχάνεται η προαγωγή της επιστήμης, της έρευνας και της ασφαλούς περίθαλψης στον χώρο της υγείας, προς όφελος του κοινωνικού συνόλου, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών, το δε ύψος της δεν υπερβαίνει το κατά κοινή πείρα εύλογο μέτρο και, συνεπώς, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Εξ άλλου, τον χαρακτήρα αυτό της πάγιας αποζημίωσης δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη συγκεκριμένης μηνιαίας συμμετοχής σε σεμινάρια και αγοράς βιβλίων και χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για την διενέργεια των εν λόγω δαπανών, διότι αποτελεί προφανή επιμερισμό τους σε ετήσια βάση, θεωρουμένης από το νομοθέτη ως ελαχίστης αναγκαίας δαπάνης που καταβάλλεται για τον ως άνω σκοπό (πρβλ. ΣτΕ 29/2014 Ολ.).

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1234/27.10.2014 ορίζεται ότι:

«1. Σε εκδίκαση υποθέσεων, αναφορικά με την υπαγωγή του επιδόματος βιβλιοθήκης σε φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.):
α) με την υπ' αριθμ. [29/2014](#) ομόφωνη Απόφαση της Ολομέλειας έκρινε ότι «η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών (δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για τη συμμετοχή σε επιστημονικά συνέδρια), το δε ύψος της δεν υπερβαίνει το κατά κοινή πείρα εύλογο μέτρο, και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του [άρθρου 4 παρ. 1](#) του

Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ούτε συγκεκριμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των μελών του διδακτικό προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων» και

β) με την υπ' αριθμ. [2306/2014](#) Απόφαση της Ολομέλειας κάνει δεκτή την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου η οποία έκρινε ότι «η διάταξη του [άρθρου 12 παρ. 13](#) του ν. [3052/2002](#), που προβλέπει την φορολόγηση της εν λόγω αποζημίωσης (επίδομα βιβλιοθήκης), δηλαδή παροχής μη έχουσας τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα ως αντισυνταγματική και, συνακόλουθα, ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα ερμήνευσε και εφάρμοσε το νόμο».

2. Μετά την έκδοση των παραπάνω αποφάσεων του Σ.τ.Ε. υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη οι οποίες εκκρεμούν για εκκαθάριση. Παρακαλούμε για άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων αυτών λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό των παραπάνω αποφάσεων του Σ.τ.Ε., καθώς και των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Οι υποθέσεις που εκκρεμούν στην Δ.Ε.Δ. επιλύονται σύμφωνα με τα παραπάνω.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με το με αριθμ. ειδοποίησης/2011 εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2011, το οποίο εκδόθηκε βάσει της με αριθμ./2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 1.807,03 ευρώ. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε η προσφεύγουσα, από κοινού με το σύζυγό της, δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 24.292,35 ευρώ, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για συμμετοχή σε σεμινάρια και ενημέρωση βιβλιοθήκης, ύψους 1.577,78 ευρώ (μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων), που έλαβε κατά το διάστημα από 01/01/2010 έως 31/12/2010 ενώ, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το ποσό αυτό δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και δεν έπρεπε να φορολογηθεί ως τέτοιο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με το από 27/06/2012 με αριθμ. ειδοποίησης/2012 εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2012, το οποίο εκδόθηκε βάσει της με αριθμ./2012 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 5.026,41 ευρώ. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε η προσφεύγουσα, από κοινού με το σύζυγό της, δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 14.291,32 ευρώ, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για συμμετοχή σε σεμινάρια και ενημέρωση βιβλιοθήκης, ύψους 698,27 ευρώ (μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων), που έλαβε κατά το διάστημα από 01/01/2011 έως 31/12/2011 ενώ, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το ποσό αυτό δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και δεν έπρεπε να φορολογηθεί ως τέτοιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αρ.πρωτ./02-10-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 02/10/2014 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της με αριθμ. πρωτ./01-09-2014 αρνητικής απάντησης του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί των από 31/07/2014 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 – 2012, κατά το μέρος που οι δηλώσεις αυτές αφορούν στα ποσά της εν λόγω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης, ύψους 1.577,78 ευρώ και 698,27 ευρώ για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012, αντιστοίχως, τα οποία δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ προβεί στην αποδοχή και εκκαθάρισή τους σύμφωνα με τα παραπάνω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).