



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 19/12/2014

Αριθμός απόφασης: 4356

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί των από 31.07.2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 – 2014 της προσφεύγουσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί των από 31.07.2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 – 2014 της προσφεύγουσας.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με τη με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επί των από 31.07.2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικών ετών 2011 – 2014, δεν έγινε δεκτό το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Οι ως άνω τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις αφορούν τη μείωση των δηλωθέντων (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέων εισοδημάτων οικονομικών ετών 2011 – 2014 κατά τα καθαρά ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους €2.030,17 για το οικ. έτος 2011, ύψους €1.935,23 για το οικ. έτος 2012, ύψους €2.029,70 για το οικ. έτος 2013 και ύψους €1.729,48 για το οικ. έτος 2014, ως μη υποκείμενα σε φορολογία.

Τα εν λόγω ποσά χορηγήθηκαν στην προσφεύγουσα ως γιατρό του Ε.Σ.Υ. (όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του Γραφείου Μισθοδοσίας του Τμήματος Οικονομικού του νοσοκομείου, στις οποίες εμφανίζονται τα καθαρά ποσά, μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, την αποδοχή των υποβληθεισών τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 – 2014, την τροποποίηση των αντίστοιχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για κάθε ένα από τα εν λόγω έτη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για την κάλυψη πρόσθετων δαπανών στις οποίες υποβάλλεται λόγω της υπηρεσίας της.
- Το εν λόγω επίδομα δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
- Η απαρίθμηση στην παρ.4 του άρθρου 45 του Ν.2238/1994 περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επικαλείται τις υπ' αριθμ. 2306/2014 και 29/2014 αποφάσεις του ΣτΕ (Ολομ) μεταξύ άλλων.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 ορίζεται: «*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.*» (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1174/14-07-2014).

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί*

φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 ορίζεται: «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 τις 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) ορίζεται ότι: «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 ορίζεται: «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/ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 – 2014 υποβλήθηκαν την 31.07.2014, βάσει των προεκτεθεισών διατάξεων.

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) ...

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 εν προκειμένω:

- α) Με το από και με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2011, προέκυψε συνολικό ποσό φόρου ύψους €2.586,67, βάσει της με αριθμ./2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε η προσφεύγουσα και στην οποία δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους €39.750,00. Στο εισόδημα αυτό περιλαμβανόταν μεταξύ άλλων, το ποσό της ως άνω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης ύψους €2.030,17 που έλαβε κατά το διάστημα από 01.01.2010 έως 31.12.2010.
- β) Με το από και με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2012, προέκυψε συνολικό ποσό φόρου ύψους €3.818,22, βάσει της με αριθμ./2012 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε η προσφεύγουσα και στην οποία δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους €38.710,52. Στο εισόδημα αυτό περιλαμβανόταν μεταξύ άλλων, το ποσό της ως άνω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης ύψους €1.935,23 που έλαβε κατά το διάστημα από 01.01.2011 έως 31.12.2011.
- γ) Με το από και με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2013, προέκυψε συνολικό ποσό φόρου ύψους €1.416,17, βάσει της με αριθμ./2013 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε η προσφεύγουσα και στην οποία δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους €33.304,37. Στο εισόδημα αυτό περιλαμβανόταν μεταξύ άλλων, το ποσό της ως άνω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης ύψους €2.029,70 που έλαβε κατά το διάστημα από 01.01.2012 έως 31.12.2012.
- δ) Με την από και με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014, προέκυψε συνολικό ποσό φόρου ύψους €1.879,84, βάσει της με αριθμ./2014 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε η προσφεύγουσα και στην οποία δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους €29.270,49. Στο εισόδημα αυτό περιλαμβανόταν μεταξύ άλλων, το ποσό της ως άνω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης ύψους €1.729,48 που έλαβε κατά το διάστημα από 01.01.2013 έως 31.12.2013.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί των από 31.07.2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 – 2014, κατά το μέρος που οι δηλώσεις αυτές αφορούν στα ποσά της εν λόγω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης, ύψους €2.030,17, €1.935,23, €2.029,70 και €1.729,48 για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014, αντιστοίχως, τα οποία δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, και ορίζουμε όπως ο παραπάνω Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβεί στην αποδοχή και εκκαθάριση των εν λόγω δηλώσεων σύμφωνα με τα παραπάνω.

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

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).