



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Καλλιθέα, 29/12/2014

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 4425

**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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά της με αριθμ. πρωτ. .... αρνητικής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επί του με αριθμ. πρωτ. .... αιτήματος περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013 και 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμ. πρωτ. .... αρνητική του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επί του με αριθμ. πρωτ. .... αιτήματος περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013 και 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από ..... εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... 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:

Με τη με αριθμ. πρωτ. .... αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... επί της με αριθμ. πρωτ. .... αίτησης του προσφεύγοντος περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης των εν λόγω δηλώσεων.

Το με αριθμ. πρωτ. .... αίτημα περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 αφορά μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε σεμινάρια, καθόσον δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα. Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα, ως γιατρό του Ε.Σ.Υ., με τη μορφή πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε σεμινάρια κατά τα έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ..... απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, διότι 1) η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε σεμινάρια θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/9 και 2) με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.13 του ν.3052/2002 η εν λόγω πάγια μηνιαία αποζημίωση υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμ. πρωτ. .... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης για τα **οικ. έτη 2011, 2012, 2013 και 2014**, ισχυριζόμενος ότι :

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε στις αρχικές δηλώσεις οικ. ετών 2011, 2012, 2013 και 2014 στο ατομικό του εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το ποσό των 394,40 €, 1.797,36 €, 1.797,36 € και 1.342,10 €, αντίστοιχα, το οποίο αντιστοιχεί στο μικτό ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε σεμινάρια, καθόσον αυτό δεν υπάγεται σε φορολόγηση.
- Τα εν λόγω ποσά προορίζονται για κάλυψη πραγματικών δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται οι γιατροί του Ε.Σ.Υ. κατά την άσκηση της υπηρεσίας τους, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αρ. 2306/2014 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ.

Τα εν λόγω επικαλούμενα μικτά ποσά χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα, ως ιατρό του Ε.Σ.Υ., με τη μορφή πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για συμμετοχή σε σεμινάρια και ενημέρωση βιβλιοθήκης κατά τα έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα.

(όπως προκύπτει από τις σχετικές βεβαιώσεις του γραφείου μισθοδοσίας του Γενικού Νοσοκομείου ..... για τα έτη 2010, 2011, 2012 και 2013, στις οποίες βεβαιώσεις εμφανίζονται τα καθαρά ποσά, μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων, που αντιστοιχούν στα ανωτέρω μικτά ποσά και συγκεκριμένα : **313,35 €, 1.424,77 €, 1.405,41 € και 1.049,15 €** για τα οικ. έτη **2010, 2011, 2013 και 2014** αντίστοιχα).

**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, 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: «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**, στην υπό κρίση περίπτωση, το αίτημα περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013 και 2014 υποβλήθηκε την **28/07/2014**, βάσει των προαναφερόμενων 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 όποια 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,** στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Δ.Ο.Υ. .... απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο (ΔΕΔ.....) το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως : «Σε συνέχεια της αριθμ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής του ....., κατά της ..... αρνητικής απάντησης για νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2010-2011-2012, σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1234/27-10-2014, η υπηρεσία μας διενήργησε νέα εκκαθάριση στις Τροποποιητικές δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος που υπέβαλε ο παραπάνω φορολογούμενος για τα οικ. **Έτη 2012-2013-2014**. Για το οικ. έτος 2011 δεν υπέβαλε Τροποποιητική Δήλωση, γιατί έχει παραγραφεί...». Με το εν λόγω έγγραφο μας διαβίβασε ως συνημμένα τα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2012 και 2013, καθώς επίσης και την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικ. έτους 2014, που εκδόθηκαν με βάση τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. προέβη σε αποδοχή του αιτήματος του προσφεύγοντος **για τα οικ. έτη 2012, 2013 και 2014** και στην εκκαθάριση των εν λόγω δηλώσεων κατά το μέρος που αφορά το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια ύψους **1.424,77 €, 1.405,41 € και 1.049,15 €**. Επομένως, **αφού το αίτημα του προσφεύγοντος για τα ως άνω**

οικονομικά έτη έχει γίνει δεκτό από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., δεν υφίσταται πλέον αντικείμενο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 για τα εν λόγω οικον. έτη.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, με το από ..... και με αριθμ. ειδοποίησης ..... εκκαθαριστικό σημείωμα **οικονομικού έτους 2011**, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. .... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικον. έτους, προέκυψε ποσό επιστροφής ύψους 255,69 ευρώ. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων, δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 3.505,08 ευρώ, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για συμμετοχή σε σεμινάρια και ενημέρωση βιβλιοθήκης, ύψους 313,35 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.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... και συγκεκριμένα :

- 1) Την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά το αίτημα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος **οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014**, καθόσον το αίτημα του προσφεύγοντος για τα ως άνω οικονομικά έτη έχει γίνει δεκτό από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... και επομένως δεν υφίσταται πλέον αντικείμενο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, για τα εν λόγω οικον. έτη.
- 2) Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της με αριθμ. πρωτ. .... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., κατά το μέρος που αφορά το αίτημα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2011**, ως προς το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για συμμετοχή σε σεμινάρια και ενημέρωση βιβλιοθήκης ύψους 313,35 ευρώ, το οποίο δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. προβεί στην αποδοχή και εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης σύμφωνα με τα παραπάνω.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).