



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

Καλλιθέα 21/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3877

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604520
ΦΑΞ : 2131604567

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. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/04/2015 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών επί των απότροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 - 2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 03/09/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/04/2015 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 την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών των απότροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, οικονομικών ετών 2010 - 2011, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του 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 2010-2011 κατά τα ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους €5.498,38 και €4.612,72 αντιστοίχως, ως μη υποκείμενα σε φορολογία.

Τα εν λόγω ποσά χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα ως Καθηγητή του Τμήματος του Δ.Π. Θράκης, (όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του τμήματος μισθοδοσίας του Δ.Π. Θράκης στην οποία εμφανίζονται τα καθαρά ποσά, μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων) .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών, την αποδοχή των απότροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 - 2011, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010-2011 τα ανωτέρω ποσά, διότι αφορούν επιδόματα τα οποία δεν έχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.
- 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. και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος
- Τα ως άνω επιδόματα χορηγούνται, με βάση το άρθρο 13 παρ.2 περ. γ΄, δ΄ και ε΄ του Ν.2530/1997 στα μέλη του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων για την κάλυψη των πρόσθετων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών ασκήσεως αυτής και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φορολόγηση βάσει συνταγματικών διατάξεων και σχετικής νομολογίας (ΟΛΣΤΕ 29/2014).

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική

Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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 με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 περ. δ' του Ν. 2530/1997 και στη συνέχεια με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν.3205/2003 χορηγείται πάγια αποζημίωση στα μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ανεξάρτητα από την ύπαρξη συγκεκριμένης μηνιαίας συμμετοχής σε συνέδρια και χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια των εν λόγω δαπανών.

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, με την απόφαση 29/2014 της Ολομέλειας του ΣτΕ η ως άνω διάταξη κρίθηκε αντισυνταγματική, καθώς, η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια που χορηγείται στα μέλη του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων για την κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτά υποβάλλονται για τη δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για τη συμμετοχή σε επιστημονικά συνέδρια, οι οποίες, κατά τα κοινώς γνωστά, είναι απαραίτητες για τη διαρκή επιστημονική τους ενημέρωση, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η προαγωγή της επιστήμης, της έρευνας και της διδασκαλίας στο χώρο των Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για τη κάλυψη των εν λόγω δαπανών, 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 διδακτικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων.

Επειδή, στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1234/27.10.2014 (ορθή επανάληψη) της Γ.Γ.Δ.Ε. αναφέρεται 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 διδακτικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων» και
β) ...

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, σε συνέχεια της παραπάνω εγκυκλίου, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. , με θέμα «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014», διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:

« 3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημόσιου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν 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. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού ([Ν. 2362/1995](#)), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

α) Με το από 27/08/2010 και με αριθμ. ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2010, το οποίο εκδόθηκε βάσει της με αριθμ.δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 6.320,13 ευρώ. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων δήλωσε ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 68.467,62 ευρώ, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους 5.498,38 ευρώ (μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων), που έλαβε κατά το διάστημα από 01/01/2009 έως 31/12/2009.

β) Με το από 29/07/2011 και με αριθμ. ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2011, το οποίο εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 4.215,70 ευρώ. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων δήλωσε ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 42.759,91 ευρώ, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους 4.612,72 ευρώ (μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων), που έλαβε κατά το διάστημα από 01/01/2010 έως 31/12/2010.

Επειδή, εν προκειμένω, για τα ως άνω φορολογηθέντα ποσά της εν λόγω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης, υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2010 και 2011 την ημερομηνία κατά την οποία η αξίωση για επιστροφή φόρου έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24-04-2015 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντοςως προς τις υποβληθείσες τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2010 και 2011.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

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).