



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**Ταχ. Δ/ση:** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο:** 2131604526

**ΦΑΞ:** 2131604567

Καλλιθέα, 08-02-2017

Αριθμός απόφασης: 1296

### **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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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.

στ. 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά των τεκμαιρόμενων

αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ Αθηνών επί των από 17-06-2016 τροποποιητικών – ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2011 και 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ Αθηνών των από 17-06-2016 τροποποιητικών – ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2011 και 2012 απορρίφθηκαν σιωπηρά τα αιτήματά 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 2011 και 2012 κατά τα ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους €5.020,50 και €4.845,00, αντίστοιχα, ως μη υποκείμενα σε φορολογία.

Τα εν λόγω ποσά χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα ως Μέλος Διδακτικού και Ερευνητικού Προσωπικού (Δ.Ε.Π.) Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος (Α.Ε.Ι.), και πιο συγκεκριμένα, ως Καθηγητή του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης (όπως προκύπτει από τις σχετικές βεβαιώσεις του Τμήματος Μισθοδοσίας της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης, στις οποίες εμφανίζονται τα καθαρά ποσά, μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ Αθηνών, την αποδοχή των από 17-06-2016 τροποποιητικών – ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του οικονομικών ετών 2011 και 2012, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή εντόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου για τα ανωτέρω οικονομικά έτη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε στις αρχικές του δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 ως φορολογητέα τα προαναφερθέντα ποσά, τα οποία αντιστοιχούν στην πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια που έλαβε για τα χρονικά διαστήματα από 01-01-2010 έως 31-12-2010 και από 01-

01-2011 έως 31-12-2011, αντίστοιχα, καθώς τα εν λόγω ποσά δε συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και δεν υπάγονται σε φορολόγηση.

- Όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα, κ.λπ.), που κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω κι αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.
- Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών που αναφέρονται στα εδάφια α' έως ε' της παρ. 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρούμενων ως εισόδημα παροχών, δεν αποκλείει στο νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, ούτε την κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της.
- Η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια χορηγείται στα μέλη του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων για την κάλυψη των προσθέτων δαπανών στις οποίες αυτά υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών ασκήσεως αυτής. Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω παροχή προορίζεται για την κάλυψη πραγματικών δαπανών, στις οποίες αυτά υποβάλλονται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και οι οποίες, είναι από τη φύση τους, κρίνονται δε και από το νομοθέτη, αναγκαίες και απαραίτητες για την καλύτερη και αποτελεσματικότερη εκτέλεση των καθηκόντων τους, καθώς και για τη μελέτη και τη διαρκή επιστημονική ενημέρωσή τους, ούτως ώστε να επιτυγχάνεται η προαγωγή της επιστήμης, της έρευνας και της διδασκαλίας στον χώρο των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, σύμφωνα και με την επιταγή του άρθρου 16 παρ. 1 του Συντάγματος.
- Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για την κάλυψη δαπανών (για τη 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 Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Απόφαση 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 προϋσχύσαντος 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 το φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 01-01-2014 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 του άρθρου 72 του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 [στο οποίο αναριθμήθηκε το αρχικό άρθρο 66 (του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Μέρους Α΄ του ίδιου Νόμου) με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α΄ 129/17-10-2015)], και συγκεκριμένα στην παρ. 43, όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 του 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 το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα*».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται 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*».

**Επειδή**, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014, προβλέπεται, 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 Δημοσίου 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 το 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**, εν προκειμένω, για τα ως άνω φορολογηθέντα ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές – ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 την 17-06-2016 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

### **Οικονομικό Έτος 2011**

**Ποσό Επιστροφής: €1.500,60**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησης ...../2011 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 (ΑΠΚ ..... ) της Γ.Γ.Π.Σ..

## **Οικονομικό Έτος 2012**

**Ποσό Πληρωμής: €2.265,21**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό ειδοποίησης ...../2012 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ ..... ) της Γ.Γ.Π.Σ..

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΦΗΡΑΣ**

**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.