



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, 08-04-2019

Αριθμός απόφασης: 1193

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 / τ. Β' / 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 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. Την από 14-12-2018 και με αριθμό/2018 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 17^ο Μονομελές) επί της από 05-05-2015 και με αριθμό κατάθεσης/2015 προσφυγής, ενώπιον του ανωτέρω Διοικητικού Δικαστηρίου, του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθμό/13-03-2015 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου επί των από 08-04-2014 και με αριθμούς πρωτοκόλλου,, και τροποποιητικών - ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, του

προσφεύγοντος, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα, όπως αυτά εμπεριέχονται στον πλήρη φάκελο της υπόθεσης που επεστράφη στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΕΔ ΕΙ 2019/08-02-2019).

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

Επί της από 29-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, μετά τη 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. Χαλανδρίου των από 08-04-2014 και με αριθμούς πρωτοκόλλου,, και τροποποιητικών - ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, του προσφεύγοντος απορρίφθηκαν σιωπηρά τα αιτήματά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου για καθένα από τα ανωτέρω οικονομικά έτη.

Οι ως άνω τροποποιητικές - ανακλητικές δηλώσεις του προσφεύγοντος αφορούσαν τη μείωση των δηλωθέντων (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέων εισοδημάτων του οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 κατά: α) τα ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους 3.168,00€, 3.168,00€, 2.657,70€, 2.564,76€ και 2.564,76€ (μεικτά), αντίστοιχα, και β) τα ποσά του ειδικού ερευνητικού επιδόματος, ύψους 4.632,00€, 4.632,00€, 3.885,90€, 3.375,09€ και 3.000,00€ (μεικτά), 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 Αναπληρωτή Καθηγητή της Σχολής Θετικών Επιστημών του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών (όπως προκύπτει από τις σχετικές βεβαιώσεις του Τμήματος Μισθοδοσίας της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών, στις οποίες εμφανίζονται τα μεικτά ποσά).

Κατά των ανωτέρω τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, ο προσφεύγων κατέθεσε, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, δια των Προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου και Χολαργού, τη με αριθμό πρωτοκόλλου (Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου)/2014 ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ζητώντας την ακύρωση των εν λόγω τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, την αποδοχή των από 08-04-2014 τροποποιητικών - ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας

εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου για καθένα από τα ως άνω οικονομικά έτη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εκ παραδρομής συμπεριέλαβε στις αρχικές του δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 ως φορολογητέα τα ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια και τα ποσά του ειδικού ερευνητικού επιδόματος, που έλαβε για τα χρονικά διαστήματα από 01-01-2008 έως 31-12-2008, από 01-01-2009 έως 31-12-2009, από 01-01-2010 έως 31-12-2010, από 01-01-2011 έως 31-12-2011 και από 01-01-2012 έως 31-12-2012, αντίστοιχα, καθώς τα εν λόγω ποσά δε συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και δεν υπάγονται σε φορολόγηση.
- Τα ανωτέρω επιδόματα χορηγούνται, με βάση το άρθρο 13 παρ. 2 περ. δ' και ε' του Ν. 2530/1997 (ή το άρθρο 36 παρ. 2 περ. γ' και δ' του Ν. 3205/2003), στα μέλη του Διδακτικού και Ερευνητικού Προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων για την κάλυψη των πρόσθετων δαπανών υπηρεσίας λόγω της ιδιαιτερότητας του λειτουργήματός τους και δεν υπόκεινται σε φορολόγηση. Πιο συγκεκριμένα, τα εν λόγω επιδόματα προορίζονται για την κάλυψη πραγματικών δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται τα μέλη Δ.Ε.Π. κατά την άσκηση των καθηκόντων τους για την ταχύτερη εκτέλεση και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της υπηρεσίας τους (ήτοι την προαγωγή της επιστήμης, της έρευνας και της διδασκαλίας στο χώρο των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, σύμφωνα και με τη ρητή συνταγματική επιταγή του άρθρου 16), έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελούν από τη φύση τους προσαύξηση μισθού, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα.
- Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών που αναφέρονται στα εδάφια α' έως ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 και οι οποίες, κατά τη ρητή αυτή διάταξη, δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η με αριθμό/2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της.

Ακολουθώς, κατά της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από 05-05-2015 και με αριθμό κατάθεσης/2015 προσφυγή, ζητώντας:

- την αποδοχή της προσφυγής του,
- την ακύρωση της προσβαλλόμενης απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, άλλως την αναπομπή της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή του να εξεταστεί στην ουσία της αφού θεωρηθεί ότι ασκήθηκε εμπρόθεσμα,

- την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του, σε περίπτωση που το εν λόγω Διοικητικό Δικαστήριο κρατούσε την υπόθεσή του, κατά το μέρος που αφορά την ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 ως προς την πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 3205/2003, γενομένων δεκτών κατά το μέρος αυτό των από 08-04-2014 υποβληθεισών στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου τροποποιητικών - ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του των οικείων οικονομικών ετών,
- τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του οφειλομένου για τα ανωτέρω οικονομικά έτη φόρου εισοδήματος και
- την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου για καθένα από τα εν λόγω οικονομικά έτη,

ισχυριζόμενος, πρωτίστως, ότι κατά εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου απορρίφθηκε ως εκπρόθεσμη η με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2014 ενδικοφανής προσφυγή του, καθώς η φορολογική αρχή, κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, δεν προέβη σε ενημέρωσή του σχετικά με την υποχρεωτική τήρηση της ενδικοφανούς διαδικασίας, η οποία προβλέπεται από ειδική διάταξη του νόμου ως προϋπόθεση της παροχής δικαστικής προστασίας, και ο ίδιος τελούσε σε συγγνωστή πλάνη ως προς την υποχρέωσή του αυτή, δεδομένου ότι ο νόμος που επέβαλε την εν λόγω διαδικασία διοικητικής επίλυσης ήταν πρόσφατος και δε μπορούσε να έχει ακριβή γνώση της τηρητέας διαδικασίας και δευτερευόντως, ότι οι εν λόγω παροχές δεν αποτελούν εισόδημα, αλλά αποζημίωση για κάλυψη πραγματικών δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε στο πλαίσιο της άσκησης των καθηκόντων του.

Επί της ανωτέρω δικαστικής προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 17^ο Μονομελές) εξέδωσε την από 14-12-2018 και με αριθμό/2018 οριστική απόφασή του, με την οποία: α) έκρινε ότι η με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2014 ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπροθέσμως, β) ακύρωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό/13-03-2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η οποία, κατά εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, έκρινε τα αντίθετα, και γ) ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να **εξεταστεί κατ' ουσίαν, λογιζόμενη ως εμπρόθεσμη**, η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου επί των από 08-04-2014 τροποποιητικών - ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 του προσφεύγοντος, ενώ στο σκεπτικό της εν λόγω οριστικής απόφασης του ανωτέρω Διοικητικού Δικαστηρίου σημειώνεται ότι «το αίτημα της εν λόγω προσφυγής περιορίστηκε, με προφορική δήλωση του πληρεξουσίου δικηγόρου του προσφεύγοντος στο ακροατήριο του Δικαστηρίου, με την οποία ο τελευταίος παραιτείται των κονδυλίων που αφορούν το ειδικό ερευνητικό επίδομα για τα οικονομικά έτη 2009 έως 2013».

Επομένως, σε εκτέλεση της ως άνω οριστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 17^ο Μονομελές), επιλαμβανόμαστε και εξετάζουμε εκ νέου την από 29-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, επί της οποίας, λαμβάνοντας υπόψη και τον περιορισμό των αιτημάτων αυτής βάσει του περιεχομένου τόσο της δικαστικής του προσφυγής, όσο και της ανωτέρω οριστικής δικαστικής απόφασης, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, πριν από την αντικατάστασή τους με την παρ. 15 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010), ήτοι όπως ίσχυαν για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που είχαν υποβληθεί πριν από την 23-04-2010:

«7. 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 προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποιήσεως φύλλου ή πράξεως ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010) και ισχύει σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1204/29-12-2010 για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από την 23-04-2010 και μετά, ορίζεται ότι:

«7. 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.».

Ως προς την αφαίρεση του ποσού της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια (του άρθρου 13 παρ. 2 περ. δ' του Ν. 2530/1997 ή του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 3205/2003) από το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

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 ορίζεται ότι:

«13. 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, υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος. Η ισχύς της παραγράφου αυτής αρχίζει 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, εν προκειμένω, η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, που έλαβε ο προσφεύγων, ως Μέλος Διδακτικού και Ερευνητικού Προσωπικού (Δ.Ε.Π.) Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος (Α.Ε.Ι.) και, πιο συγκεκριμένα, ως Αναπληρωτής Καθηγητής της Σχολής Θετικών Επιστημών του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών, κατά τα έτη 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, βάσει των ανωτέρω, **έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/27-10-2014 (ορθή επανάληψη) εγκύκλιο - διαταγή της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Φορολογική μεταχείριση πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια κατόπιν των Αποφάσεων του Σ.τ.Ε.»:

«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» διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«1. Τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1234/27.10.2014 έχουν εφαρμογή σε όλες κατηγορίες δημοσίων υπαλλήλων - λειτουργών λάμβαναν ως 31/12/2013 την οικονομική παροχή για δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για τη συμμετοχή σε επιστημονικά συνέδρια.

2. Σύμφωνα με το Σ.τ.Ε. (Απόφαση Ολομέλειας 29/2014), η συγκεκριμένη οικονομική παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δίνεται για την κάλυψη δαπανών. Επίσης, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 78, παρ. 1 του Συντάγματος και το άρθρο 4, παρ. 1 του Ν.

2238/1994. Ως εκ τούτου, δεν χρησιμοποιείται για την κάλυψη αντικειμενικών δαπανών και δεν αναγράφεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

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 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.

4. Για την επιβολή προστίμου στις περιπτώσεις τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ισχύει το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1255/11.12.2014.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 εγκύκλιο - διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης» διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., Ν. 4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1). Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ. 2). 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 (παρ. 3).

2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

3. Στις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 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.

4. Στο άρθρο 61 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 (Α' 151), ο οποίος ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει [...] Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη». Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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» και στην παρ. 7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 (Α' 58), ότι «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» και όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 (Α' 58), ότι «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 [...]. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 του Ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]» (Α' 247), «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής [...]».

5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, ΣτΕ 425/2017 επταμ., ΣτΕ 845/2017 -7/2017, ΣτΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1174/14.7.2014 εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του άρθρου 72 παρ. 25 του Ν. 4172/2013 (Α' 167), οι διατάξεις του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ..

7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ. 1114/22.7.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ. 1 και 61 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ. 1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης αρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 Ν. 2238/1994).

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ. 1147/29.9.2016, ΠΟΛ. 1161/1.11.2016, ΠΟΛ. 1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.».

Οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

α) Με το με ημερομηνία έκδοσης 30-06-2009 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 της Γ.Γ.Π.Σ., βάσει της με αριθμό/2009 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 375,14€. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσε ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 41.781,60€, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το καθαρό ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, όπως αυτό προκύπτει μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων από το αντίστοιχο μεικτό ποσό (όπως αυτό αναφέρεται στη σχετική βεβαίωση) της πάγιας

μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους 3.168,00€, που έλαβε κατά το διάστημα από 01-01-2008 έως 31-12-2008.

β) Με το με ημερομηνία έκδοσης 21-09-2010 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 της Γ.Γ.Π.Σ., βάσει της με αριθμό/2010 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 593,84€. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσε ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 41.072,67€, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το καθαρό ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, όπως αυτό προκύπτει μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων από το αντίστοιχο μεικτό ποσό (όπως αυτό αναφέρεται στη σχετική βεβαίωση) της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους 3.168,00€, που έλαβε κατά το διάστημα από 01-01-2009 έως 31-12-2009.

γ) Με το με ημερομηνία έκδοσης 09-08-2011 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 της Γ.Γ.Π.Σ., βάσει της με αριθμό/2011 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 1.035,53€. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσε ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 35.442,76€, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, το καθαρό ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, όπως αυτό προκύπτει μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων από το αντίστοιχο μεικτό ποσό (όπως αυτό αναφέρεται στη σχετική βεβαίωση) της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους 2.657,70€, 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 οι με αριθμούς πρωτοκόλλου, και τροποποιητικές - ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, την 08-04-2014 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Οικονομικά έτη 2012 και 2013

Επειδή, στο πλαίσιο της εκ νέου εξέτασης της υπόθεσης, από το πληροφοριακό σύστημα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων προέκυψε ότι, για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, έχει διενεργηθεί για τον προσφεύγοντα νέα εκκαθάριση φόρου εισοδήματος, καθώς υποβλήθηκαν από τον τελευταίο οι με αριθμούς καταχώρισης/2015 και/2015 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα, οι οποίες εκκαθαρίστηκαν σύμφωνα με τις

ΠΟΛ. 1234/27-10-2014 (Ορθή επανάληψη) και Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30-12-2014 εγκυκλίου - διαταγές της Γ.Γ.Δ.Ε..

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2012 διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου νέα εκκαθάριση, κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθμό καταχώρισης/2015 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους, με την οποία δηλώθηκε στον κωδικό 301 («Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λπ.») του Εντύπου Ε1 ποσό ύψους 30.626,54€, ήτοι από το δηλωθέν (με την αρχική δήλωση) ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του προσφεύγοντος ύψους 32.724,00€ αφαιρέθηκε ποσό ύψους 2.097,46€, το οποίο αντιστοιχεί στο καθαρό ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, όπως αυτό προέκυψε μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων από το αντίστοιχο μεικτό ποσό (όπως αυτό αναφέρεται στη σχετική βεβαίωση) της εν λόγω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης, ύψους 2.564,76€, που έλαβε κατά το διάστημα από 01-01-2011 έως 31-12-2011.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2013 διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου νέα εκκαθάριση, κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθμό καταχώρισης/2015 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους, με την οποία δηλώθηκε στον κωδικό 301 («Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λπ.») του Εντύπου Ε1 ποσό ύψους 29.829,31€, ήτοι από το δηλωθέν (με την αρχική δήλωση) ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του προσφεύγοντος ύψους 31.926,77€ αφαιρέθηκε ποσό ύψους 2.097,46€, το οποίο αντιστοιχεί στο καθαρό ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, όπως αυτό προέκυψε μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων από το αντίστοιχο μεικτό ποσό (όπως αυτό αναφέρεται στη σχετική βεβαίωση) της εν λόγω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης, ύψους 2.564,76€, που έλαβε κατά το διάστημα από 01-01-2012 έως 31-12-2012.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το αίτημα του προσφεύγοντος, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του οφειλόμενου για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 φόρου εισοδήματος, μετά τη μείωση των δηλωθέντων (με τις αρχικές δηλώσεις των εν λόγω οικονομικών ετών) ατομικών εισοδημάτων του από μισθωτές υπηρεσίες κατά τα ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, που έλαβε για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, αντίστοιχα, έχει ήδη ικανοποιηθεί και, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέτασή του.

Επειδή, βάσει της ως άνω υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του προσφεύγοντος, εκδόθηκε το από 18-05-2015 και με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων του οικείου οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, με το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 1.155,79€.

Επειδή, βάσει της ως άνω υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του προσφεύγοντος, εκδόθηκε το από 18-05-2015 και με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων του οικείου οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, με το οποίο προέκυψε τελικό πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 772,92€.

Επειδή, μετά την έκδοση των ανωτέρω ενιαίων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φυσικών προσώπων, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά την ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 του προσφεύγοντος ως προς την πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 3205/2003, καθίσταται άνευ αντικειμένου και, ως εκ τούτου, **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.**

Ως προς την αφαίρεση του ποσού του ειδικού ερευνητικού επιδόματος για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας και την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη προώθηση των ερευνητικών προγραμμάτων (του άρθρου 13 παρ. 2 περ. ε' Ν. 2530/1997 ή του άρθρου 36 παρ. 2 περ. δ' Ν. 3205/2003) από το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013

Επειδή, με την από 05-05-2015 και με αριθμό κατάθεσης/2015 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, ζητάει την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά το μέρος που αφορά την ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 ως προς την πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 3205/2003, γενομένων δεκτών κατά το μέρος αυτό των από 08-04-2014 υποβληθεισών στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου τροποποιητικών - ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του των οικείων οικονομικών ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της από 14-12-2018 και με αριθμό/2018 οριστικής απόφασής του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 17^ο Μονομελές), «το αίτημα της εν λόγω προσφυγής περιορίστηκε, με προφορική δήλωση του πληρεξούσιου δικηγόρου του προσφεύγοντος στο ακροατήριο του Δικαστηρίου, με την οποία ο τελευταίος παραιτείται των κονδυλίων που αφορούν το ειδικό ερευνητικό επίδομα για τα οικονομικά έτη 2009 έως 2013».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το υποβληθέν, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αίτημα **περιορίζεται μόνο ως προς την πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια** που έλαβε ο προσφεύγων για τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 και, ως εκ τούτου, **παρέλκει η εξέταση** των από 08-04-2014 και με αριθμούς πρωτοκόλλου,, και τροποποιητικών - ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας

εισοδήματός του οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 κατά το μέρος που αυτές αφορούν το ειδικό ερευνητικό επίδομα που έλαβε ο προσφεύγων για τα εν λόγω οικονομικά έτη. Συνεπώς, κατά το μέρος που αφορά την ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 του προσφεύγοντος ως προς το ειδικό ερευνητικό επίδομα του άρθρου 36 παρ. 2 περ. δ' του Ν. 3205/2003, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν εξετάζεται.

Ως προς το αίτημα έντοκης επιστροφής τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου για τα υπό εξέταση οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του Ν. 4174/2013:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013:

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογουμένου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

3. [...].

4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013:

«16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-01-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που αφορά σε φόρο εισοδήματος: «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο

Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. [...] Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. [...]».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01-01-2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, **οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους**. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, **το αίτημα του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό**.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. (μετά τον περιορισμό των αιτημάτων αυτής βάσει του περιεχομένου τόσο της από 05-05-2015 και με αριθμό κατάθεσης/2015 προσφυγής του ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, όσο και της από 14-12-2018 και με αριθμό/2018 οριστικής απόφασης του ανωτέρω Διοικητικού Δικαστηρίου) και συγκεκριμένα:

α. Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τη μη φορολόγηση των ποσών της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων που έλαβε για τα **οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011**, τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου νέας εκκαθάρισης (αφού ληφθεί υπόψη ότι οι προσκομισθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή σχετικές βεβαιώσεις των οικείων οικονομικών ετών αναγράφουν ετήσια ακαθάριστα ποσά ή βάσει των σχετικών βεβαιώσεων των οικείων οικονομικών ετών που θα προσκομίσει ο προσφεύγων, οι οποίες θα αναγράφουν τα αντίστοιχα ποσά της εν λόγω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων) και την έντοκη επιστροφή της διαφοράς σύμφωνα με τα ανωτέρω.

β. Την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τη μη φορολόγηση των ποσών της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων που έλαβε για τα **οικονομικά έτη 2012 και 2013** ως απαράδεκτης, δεδομένου ότι καθίσταται κατά το μέρος αυτό άνευ αντικειμένου, καθώς το συγκεκριμένο αίτημά της έχει ήδη ικανοποιηθεί.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.