



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 08/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2511

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.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της από τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της προσφεύγουσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. της από τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικού έτους 2014, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Η ως άνω 2^η τροποποιητική δήλωση αφορά τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική και 1^η τροποποιητική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 κατά το ποσό των πρόσθετων (διπλών) αποδοχών που της καταβλήθηκαν κατά το έτος 2013 λόγω εκπαιδευτικής άδειας στο εξωτερικό ως καθηγήτρια, ύψους €9.696,99, ως μη υποκείμενο σε φορολογία.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την αποδοχή της από τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, την ακύρωση του εκκαθαριστικού σημειώματος του οικείου οικονομικού έτους, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Από συγγνωστή πλάνη δήλωσε το ως άνω ποσό των πρόσθετων (διπλών) αποδοχών ύψους €9.696,99 ως φορολογητέο εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 78§1&4 και 4§5 του Συντάγματος και των άρθρων 4§1 και 45§1&4 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα, δηλ. αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του. Συνεπώς, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στον μισθωτό που προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες 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 και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.
- Στο άρθ.45 παρ.4 του Ν.2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.
- Οι εν λόγω αποδοχές αντικρίζουν πραγματικές δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται τα μέλη ΔΕΠ που αποστέλλονται στην αλλοδαπή με εκπαιδευτική άδεια για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, φέρουν το χαρακτήρα αποζημίωσης που προβλέπεται από ειδική διάταξη νόμου για την κάλυψη των δαπανών αυτών και δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 οριζόταν ότι: «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 17 του ν. 1268/1982, όπως ίσχυε πριν καταργηθεί με το ν. 4009/2011 (ΦΕΚ Α 195/06.09.2011), οριζόταν ότι: «α) Κάθε μέλος του Δ.Ε.Π δικαιούται εκπαιδευτική άδεια με πλήρεις αποδοχές μέχρι 12 μήνες μετά τη συμπλήρωση έξι χρόνων υπηρεσίας στο ίδιο Α.Ε.Ι. ή μέχρι έξι μήνες μετά τη συμπλήρωση τριών χρόνων υπηρεσίας. [...] β) Σκοπός της εκπαιδευτικής άδειας είναι ο εμπλουτισμός των γνώσεων του αδειούχου με τη συμμετοχή του σε ερευνητικό ή εκπαιδευτικό έργο άλλου Α.Ε.Ι. ή επιστημονικού φορέα της χώρας ή του εξωτερικού. Για το διάστημα παραμονής και εργασίας του σε Α.Ε.Ι. ή επιστημονικό φορέα του εξωτερικού και το πολύ για οκτώ μήνες καταβάλλονται διπλές αποδοχές και εφόσον δεν μισθοδοτείται από το Α.Ε.Ι. ή το ίδρυμα του εξωτερικού. γ) Την εκπαιδευτική άδεια χορηγεί η Γ.Σ. Τμήματος μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου που συνοδεύεται με το προτεινόμενο πρόγραμμα επιστημονικής δραστηριότητας. Τροποποίηση του προγράμματος αυτού από τον αδειούχο μπορεί να γίνει μόνο μετά από άδεια της Γ.Σ. Τμήματος. δ) Ο αδειούχος μετά τη λήξη της άδειας του υποβάλλει στον αρμόδιο Αντιπρύτανη έκθεση σχετική με την υλοποίηση του προγράμματος που είχε εγκρίνει η Γ.Σ. Τμήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4009/2011 ορίζεται ότι: «1. Οι Καθηγητές του ιδρύματος έχουν δικαίωμα επιστημονικής άδειας με πλήρεις αποδοχές ενός έτους για κάθε έξι έτη υπηρεσίας ή έξι μηνών για κάθε τρία έτη υπηρεσίας. Η επιστημονική άδεια χορηγείται με πράξη του πρύτανη, ύστερα από εισήγηση του κοσμήτορα και απόφαση της κοσμητείας, στην οποία αναφέρεται ο τρόπος κάλυψης των εκπαιδευτικών αναγκών των προγραμμάτων σπουδών στα οποία συμμετέχει ο διδάσκων και αιτών την επιστημονική άδεια. Η αίτηση για εκπαιδευτική άδεια συνοδεύεται από το προτεινόμενο πρόγραμμα επιστημονικής δραστηριότητας. Ο καθηγητής μετά τη λήξη της άδειας του υποβάλλει στον πρύτανη ή τον αρμόδιο αναπληρωτή πρύτανη έκθεση σχετική με την υλοποίηση του προγράμματος που είχε προτείνει.

2. Το δικαίωμα για λήψη της επιστημονικής άδειας μπορεί να ασκηθεί μόνο μέσα σε τρία έτη από τη συμπλήρωση τριετούς υπηρεσίας στο ίδρυμα. Δεν παραγράφεται το δικαίωμα επιστημονικής άδειας αλλά αθροίζεται με εκείνο της επόμενης εξαετίας ή τριετίας, αν η άδεια δεν χορηγηθεί μέσα στο προβλεπόμενο χρονικό διάστημα για λόγους που δεν αφορούν το πρόσωπο του αιτούντος. Η επιστημονική άδεια δεν χορηγείται σε Καθηγητές που απέχουν λιγότερα από τρία έτη από τη συνταξιοδότηση τους. 3. Οι Καθηγητές που κατά τη διάρκεια της επιστημονικής τους άδειας στην αλλοδαπή συνεργάζονται χωρίς αμοιβή με ανώτατα εκπαιδευτικά ή άλλα ιδρύματα του εξωτερικού, λαμβάνουν τις πλήρεις αποδοχές τους προσαυξανόμενες κατά 80%. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. 1067635/1359/A0012/23.07.2007, 1056076/1094 /A0012 /05.07.2007, 1003489/67/A0012/18.02.2008 και 1083405/ 1494 /A0012 /26.08.2008 έγγραφα του ΥπΟικ διευκρινίσθηκε ότι: «[...] 2. Σύμφωνα με την 256/27.11.1990 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την 1017662/208/A0012/ΠΟΛ. 1051/20.2.1992 διαταγή μας, οι διπλές αποδοχές που χορηγούνται λόγω εκπαιδευτικής άδειας στην αλλοδαπή σε δημόσιο υπάλληλο ή υπάλληλο ΝΠΔΔ, αποτελούν εξ' ολοκλήρου φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 45 ν.2238/1994) (σχετ. το 1096386/2019/A0012/24.10.03 έγγραφο μας). 3. Συνεπώς, η χορήγηση εκπαιδευτικής άδειας με σκοπό τη μετεκπαίδευση (είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί ανάθεση διαταγμένης υπηρεσίας κατά την έννοια τουλάχιστον της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ και επομένως αφού δεν συντρέχει η θεμελιώδης αυτή προϋπόθεση εφαρμογής της περίπτωσης αυτής, το ποσό που καταβάλλεται επιπλέον των αποδοχών αποτελεί προσαύξηση αυτών και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (σχετ. το 3358πε/20.6.1989 έγγραφο). [...]».

Επειδή, δε δύναται να ληφθούν υπόψη οι υπ' αριθμ. 2972/2011 ΣτΕ και 1840/2013 ΟλΣτΕ επικαλούμενες αποφάσεις, καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2014: Χρεωστικό: € 4.883,08

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2014 της Γ.Γ.Π.Σ..

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).