



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 20/04/2016

Αριθμός απόφασης: 367

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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 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. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του

χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Την από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....» του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου «.....», επί της οδού «.....», «.....», Τ.Κ. «.....», κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» επί της από «.....» τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους «.....», της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» του «.....», **ΑΦΜ** «.....», 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 τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» επί της από «.....» τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα οικονομικού έτους 2014, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.

Η ως άνω τροποποιητική/ανακλητική δήλωση αφορά τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο επίδομα εκπαιδευτικής άδειας στο εξωτερικό, ύψους «.....»€, ως μη υποκείμενο σε φορολογία. Το εν λόγω ποσό αντιστοιχεί στο επίδομα που έλαβε ο προσφεύγων ο οποίος είναι δημόσιος υπάλληλος και ειδικότερα καθηγητής στο Τμήμα «.....» του Πανεπιστημίου «.....», κατά τη διάρκεια του έτους «.....» όταν βρέθηκε για πέντε (5)

μήνες συνολικά στο εξωτερικό («.....») έχοντας εκπαιδευτική άδεια. Το ποσό αυτό φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του ν. 2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει: α) να γίνει δεκτή η από «.....» ενδικοφανής προσφυγή του, β) να γίνει δεκτή η κατατεθείσα τροποποιητική-ανακλητική δήλωσή του, γ) να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» επί της υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» τροποποιητικής –ανακλητικής δήλωσής του για το οικονομικό έτος «.....» δ) να ακυρωθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους «.....» και τέλος, να προβεί το ελληνικό δημόσιο σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του για το οικονομικό έτος «.....». Ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι:

1. Το επίδομα εκπαιδευτικής άδειας στο εξωτερικό καταβλήθηκε για να καλύψει τις εντεύθεν δημιουργούμενες πρόσθετες δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι Καθηγητές για την αντιμετώπιση των αυξημένων αναγκών εκπαίδευσης και διαβίωσης στην αλλοδαπή και δεν αποτελούν εισόδημα αλλά ποσό που καταβάλλεται για την κάλυψη των δαπανών και δεν θα έπρεπε να φορολογηθεί.

Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του επικαλείται τις με αριθμ. 2972/2011, 1840/13, 29/2014 αποφάσεις ΣΤΕ και την 997/01 απόφαση ΔΕΦΑΘ.

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 και ισχύει από 01/01/2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαρ. Δ2), 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 παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 27 του ν.4009/2011

« Επιστημονικές και λοιπές άδειες

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 προγραμματών 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 το άρθρο 45 παρ.1 ν.2238/94, «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, γίνεται παγίως δεκτό ότι στην έννοια του όρου αποδοχές του μισθωτού, περιλαμβάνονται τόσο ο μηνιαίος μισθός όσο και οι λοιπές πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται σ' αυτόν τακτικά

ή έκτακτα, ανεξάρτητα από το αν με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ορολογία οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως πρόσθετη αμοιβή ή ως αποζημίωση ή επίδομα.

Επειδή, στην παρ.4 του άρθρου 45 του ν.2238/94 αναφέρονται **περιοριστικά** οι περιπτώσεις που κάποιο εισόδημα δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή δεν φορολογείται. Επίσης, απαλλαγές προβλέπονται και αναγνωρίζονται για ορισμένα πρόσωπα και ορισμένα συγκεκριμένα εισοδήματα και αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 6 του ν.2238/94.

Περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 4 του συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται, κατά την εφαρμογή των νόμων, να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων, αποκλειόμενης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου (ΣΤΕ 2312/92, 2052/90, 103/90, κ.α.).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, το επίδομα εκπαιδευτικής άδειας στο εξωτερικό καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα, λόγω της πεντάμηνης διαμονής του στο εξωτερικό («.....»), σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 του ν. 4009/2011. Κατά συνέπεια, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη οι με αριθμό με αριθμ. 2972/2011, 1840/13, 29/2014 αποφάσεις ΣΤΕ και την 997/01 απόφαση ΔΕΦΑΘ καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης. Ειδικότερα, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 1840/13, απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, έκρινε το άρθρ. 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής, που θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998) και ελάμβαναν, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του Ν.2685/1999, μεταξύ άλλων, και οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

Επειδή, εν προκειμένω, έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα τροποποιητική/ ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, την «.....» και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τη δήλωση αυτή οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή, από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι το υπό κρίση ποσό των «.....» € αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ορθώς φορολογήθηκε κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους «.....»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και αριθμό πρωτοκόλλου «.....»

ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....» του «.....», **ΑΦΜ:** «.....»

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. Έτος 2014:

Ποσό Χρεωστικό : «.....» €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. «.....» και Αρ. Χρημ. Καταλόγου

«.....» Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους «.....».

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

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

Αραπίδου Ευαγγελία-Ντίνα

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).