



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη 30/07/2015

Αριθμός απόφασης 30

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333256

ΦΑΞ : 2313-333258

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 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».

γ. 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».

δ. 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 Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ε. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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».

στ. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης τ... Προϊσταμέν... της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ζ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του- ΑΦΜ, κατοίκου και επί της οδού, κατά της με αριθμ. πρωτ. 2015 αρνητικής απάντησης τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ.επί της με αριθμ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου 2014 αίτησης–ερωτήματος, που υποβλήθηκε στη Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών και στη συνέχεια διαβιβάστηκε με το αριθμ. πρωτ. 2015 έγγραφο της στη Δ.Ο.Υ.**επισημαίνοντας ταυτόχρονα** το Υπουργείο τη θέση της υπηρεσίας ότι τα ποσά που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα είναι ποσά που έλαβε ως υποψήφιος διδάκτορας στα πλαίσια των δράσεων του ερευνητικού προγράμματος και **δεν αποτελούν υποτροφία, αλλά αμοιβή που δεν απαλλάσσεται του φόρου**. Τα ποσά που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα αφορούν το οικ. έτος 2013. Η ανωτέρω αρνητική απάντηση κοινοποιήθηκε νόμιμα και κατά αυτής ασκήθηκε η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή.

4. Την με αριθμ. πρωτ. 2015 αρνητική απάντηση τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ.επί της με αριθμ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου 2014 αίτησης –ερωτήματος του προσφεύγοντα για παροχή πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης των αμοιβών που εισέπραξε από την συμμετοχή του στο ερευνητικό πρόγραμμα κατά το οικ. έτος 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 2015. εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 το με αριθμό ειδοποίησης αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2013, που εκδόθηκε κατόπιν ηλεκτρονικής υποβολής της με αριθμ. καταχ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, προέκυψε ποσό επιστροφής φόρου εισοδήματος ύψους 480,63€ και με το με αριθμό ειδοποίησης 1601 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της

Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2013, που εκδόθηκε κατόπιν χειρόγραφης υποβολής της με αριθμ. καταχ. 2013 τροπ/κής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, προέκυψε τελικό ποσό επιστροφής φόρου εισοδήματος ύψους 390,36€.

Η διαφορά επιστρεφόμενου φόρου προέκυψε με την υποβολή της τροπ/κής δήλωσης και συγκεκριμένα από την μείωση του καθαρού ποσού από μισθούς που δηλώθηκε στον κωδικό 301 (από 2.058,38€ σε 502,17€), του αναλογούντα φόρου στον κωδικό 313 (από 351,20€ σε 40,61€) και του παρακρατηθέντος φόρου στον κωδικό 315 (από 346,58€ σε 40,00€), εφόσον η διαφορά των 1.556,21€ αφορούσε αναδρομικά του προηγούμενου οικ. έτους 2012. Επισημαίνεται ότι το ποσό των αναδρομικών δηλώθηκε και φορολογήθηκε στο έτος που αφορούσε, δηλαδή στο οικ. 2012.

Το ποσό όμως για το οποίο ασκείται η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή αφορά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 659-Εισοδήματα που αποκτήσατε στο 2012 που απαλλάσσονται από το φόρο ύψους 15.665,00€, που αφορά αμοιβή για την εκτέλεση ερευνητικού έργου ως υποψήφιου διδάκτορα στο πλαίσιο των δράσεων του ερευνητικού προγράμματος Το ποσό αυτό όφειλε ο προσφεύγων να το συμπεριλάβει στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά περίπτωση και **αρνούμενος να το συμπεριλάβει**, όπως του υπέδειξε προφορικά η Δ.Ο.Υ. μετά την από 27-5-2014 πρόσκληση της, με την οποία τον καλεί να υποβάλει τροπ/κή δήλωση προκειμένου να φορολογηθεί για το υπό κρίση ποσό, υπέβαλλε την με αριθμ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου 2014 αίτηση-ερώτημα στην Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών. Η Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών διαβίβασε την αίτηση του προσφεύγοντος με το αριθμ. πρωτ. 2015 έγγραφο της στη Δ.Ο.Υ.**επισημαίνοντας ταυτόχρονα** τη θέση της υπηρεσίας ότι τα ποσά που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα είναι ποσά που έλαβε ως υποψήφιος διδάκτορας στα πλαίσια των δράσεων του ερευνητικού προγράμματος και **δεν αποτελούν υποτροφία αλλά αμοιβή που δεν απαλλάσσεται του φόρου**.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ.κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθμ. πρωτ. 2015 αρνητική απάντηση επί της υποβληθείσης αίτησης του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ασκήθηκε κατά της ανωτέρω αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. ζητά την μη φορολόγηση του ποσού των 15.665,00€ στη χρήση 2012 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το ποσό αφορά υποτροφία με την ιδιότητα του ως μεταπτυχιακού φοιτητή και σύμφωνα με το άρθρο 6 §6 περ. γ' Ν. 2238/94 απαλλάσσεται της φορολογίας, επικαλούμενος τα παρακάτω έγγραφα:
 - α) Το αριθμ. πρωτ. 2100/17-2-2011 έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας.
 - β) Το αριθμ. πρωτ. 9566/10-6-2011 έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας.
 - γ) Την από 31-1-2013 βεβαίωση του Ειδικού Λογ/σμού Κονδυλίων Έρευνας Υ.Α. ΚΑ/679/96 του

Επειδή ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. **Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης** συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, **είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της** (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), :«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας». Ο Κ.Φ.Δ. εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 67, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1002/14 “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013”: 1. Ο υπόχρεος, **εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του** από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του [Ν. 4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή Ο Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 αυτού, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή το άρθρο 28 στην παράγραφο 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «...η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η με αριθμ. πρωτ.2015 προσβαλλόμενη απάντηση της Δ.Ο.Υ. για τον τρόπο φορολόγησης των αμοιβών ερευνητών είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν συγκεντρώνει δηλαδή τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).