



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.05.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1229

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **03/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βόλου της υπ'αρ.πρωτ.//**14-07-2020** αίτησης για τροποποίηση μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03.11.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Βόλου απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της η με αρ. πρωτ./**14-07-2020** αίτηση της προσφεύγουσας για τροποποίηση-μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός της, φορολογικών ετών 2017 και 2018 και επιστροφή νομιμοτόκως του παρακρατηθέντος φόρου.

Στην προσφεύγουσα, αναπληρώτρια καθηγήτρια του Τμήματος του Πανεπιστημίου, καταβλήθηκαν τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 τα χρηματικά ποσά των 22.220,92€ και 26.271,04€ αντίστοιχα, από το Δημόσιο Πανεπιστήμιο, της Ισπανίας, για τη συμμετοχή της σε ερευνητικό πρόγραμμα, δυνάμει της υπ'αριθμ...../2017 συναφθείσας μεταξύ τους συμβάσεως, διάρκειας από την 8.6.2017 μέχρι την 30.04.2019. Η προσφεύγουσα έλαβε τα ανωτέρω ποσά κατά τη διάρκεια επιστημονικής άδειας που της χορηγήθηκε από το Πανεπιστήμιο, με βάση το άρθρο 27 του Ν.4009/2011.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις με αριθμ./20-06-2018 &/30-05-2019 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δηλώνοντας μεταξύ άλλων, στον κωδικό 389 (καθαρό ποσό από μισθούς συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) το ποσό των 22.220,92€ και 26.271,04€ αντίστοιχα και στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα των περ. 14 και 17) το ποσό των 3.177,09€ και 2.121,55€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή της, την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επί της με αρ. πρωτ./14-07-2020 αίτησής της για τροποποίηση-μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός των φορολογικών ετών 2017 και 2018, την αποδοχή της τροποποίησης-μερικής ανάκλησης αυτών και την επιστροφή νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέντων των ποσών φόρου, ισχυριζόμενη ότι οι εν λόγω αμοιβές που αφορούσαν τη συμμετοχή της στο ερευνητικό πρόγραμμα του πανεπιστημίου της Ισπανίας, δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, καθόσον πρόκειται για αποζημίωση που προορίζεται να καλύψει πρόσθετες δαπάνες, στις οποίες προέβη, για την αντιμετώπιση των αυξημένων αναγκών

εκπαίδευσης και διαβίωσης στην αλλοδαπή. Ως εκ τούτου δεν δύνανται να υπαχθούν σε φορολόγηση, ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων δαπανών.

Η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της κατέθεσε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α) μεταφρασμένο και επικυρωμένο φωτοαντίγραφο της σύμβασης εργασίας με αντισυμβαλλόμενους την ίδια και το Πανεπιστήμιο, για το χρονικό διάστημα από 08/06/2017 έως 30/04/2019.

β) μεταφρασμένα και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των βεβαιώσεων αποδοχών για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 του Πανεπιστημίου

Επικαλείται δε αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων (ΣτΕ 1840/2013, 2972/2011 και ΔΕΦΑΘ 11/2016, 2160/2016, 3123/2015, 642/2015, 727/2015, 578/2014, 1024-1026-1030/2014, 1099/2014, 3544-3545/2013).

Επειδή, με το **άρθρο 3 παρ.1 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. [89/1967](#) (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα».

Επειδή, με το **άρθρο 9 παρ.1 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με το **άρθρο 12 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.....3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: **α)** ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα, **β)** επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της

αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού, **γ)** αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου, **δ)** παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης, **ε)** αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, **στ)** συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, **ζ)** το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, **η)** κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.....».

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

- α)** η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,
- β)** η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά,
- γ)** το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών.....

2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

- α)** Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.
- β)** Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.....».

Επειδή με το άρθρο 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 άδειάς του υποβάλλει στον πρύτανη ή τον αρμόδιο αναπληρωτή πρύτανη έκθεση σχετική με την υλοποίηση του προγράμματος που είχε προτείνει..... 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, στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. 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.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση...»

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 διορθώνονται ή να συμπληρώνονται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ. 1174/2014 της ΓΓΔΕ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα αναπληρώτρια καθηγήτρια του Τμήματος του Πανεπιστημίου στην οποία χορηγήθηκε επιστημονική άδεια (βάσει του άρθρου 27 του Ν.4009/2011), προέβη στη σύναψη της υπ'αριθμ. /2017 σύμβασης με το ισπανικό πανεπιστήμιο για το χρονικό διάστημα 08/06/2017 έως 30/04/2019. Η σύμβαση προέβλεπε την καταβολή από το πανεπιστήμιο αυτό ποσού ύψους 3.508,42€ μηνιαίως για την πλήρη απασχόλησή της σε ερευνητικό έργο του, στο πλαίσιο του χορηγούμενου από την Ευρωπαϊκή Ένωση Προγράμματος FELLOWSEA.

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4172/2013, ορίζονται περιοριστικά οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις από τη μισθωτή εργασία και συντάξεις και ως εκ τούτου κάθε εισόδημα από μισθωτή εργασία που δεν αναφέρεται στις απαλλαγές ή εξαιρέσεις του εν λόγω άρθρου, όπως και τα ποσά που εισέπραξε η προσφεύγουσα από το ισπανικό πανεπιστήμιο στο πλαίσιο της συνεργασίας τους, φορολογείται με βάση το άρθρο 15 του Ν.4172/2013.

Επειδή, δε δύναται να ληφθούν υπόψη οι επικαλούμενες αποφάσεις του ΣΤΕ και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων, καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών περιστατικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ορθώς φορολογήθηκαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.4172/2013, οι αμοιβές που καταβλήθηκαν στην προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ύψους 22.220,92€ και 26.271,04€ αντίστοιχα, από το Δημόσιο Πανεπιστήμιο, με έδρα στην Ισπανία, για τη συμμετοχή της σε ερευνητικό πρόγραμμα, δυνάμει της υπ'αριθμ. /2017 συναφθείσας μεταξύ τους συμβάσεως.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα εν λόγω ποσά που τις καταβλήθηκαν δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, αλλά έχουν τον χαρακτήρα αποζημίωσης για την κάλυψη των πρόσθετων δαπανών, στις οποίες υποβλήθηκε για την αντιμετώπιση των αυξημένων αναγκών εκπαίδευσης και διαβίωσης στην αλλοδαπή είναι αβάσιμος και δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. /03.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.