



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15.07.2022

Αριθμός απόφασης: 2527

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17.03.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, που κατοικεί στην οδό και αρ.....,, κατά της από 04.02.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

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

Επί της από **17.03.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ειδοποίησης/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. /2021 αρχικής δήλωσης του προσφεύγοντος, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό 3.333,02 ευρώ.

Στην ανωτέρω δήλωση, η οποία υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα την 12.09.2021, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» το ποσό των 21.800,00 ευρώ, προσκομίζοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων υπεύθυνη δήλωση αναφέροντας πως το δηλωθέν ποσό προέρχεται από υποτροφία και ότι στη φορολογική δήλωση του έτους 2019 είχε επισυναφθεί η σύμβαση της εν λόγω αμοιβής. Ενδεικτικά επισύναψε και δύο εμβάσματα της μηνιαίας αμοιβής του.

Η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων προέβη στην εκκαθάριση της με αριθ. καταχ. /2021 δήλωσης του προσφεύγοντος, συμπληρώνοντας το ποσό των 21.800,00 ευρώ στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», μη αποδεχόμενη τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά.

Ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της με αριθ. ειδοποίησης/2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και τη διαγραφή του προκύπτοντος φόρου, ισχυριζόμενος ότι το ποσό των 21.800,00 ευρώ αποτελεί ποσό υποτροφίας για το διδακτορικό του Αγγλικού Δημόσιου Οργανισμού και του Αγγλικού Πανεπιστημίου, συνεπώς πρόκειται για μη φορολογήσιμο εισόδημα. Η υποτροφία αυτή του είχε απονεμηθεί από 25.03.2019 και το ποσό που αντιστοιχούσε στους εννέα μήνες του έτους 2019, δηλώθηκε με τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και δεν φορολογήθηκε. Η τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους 2019 εξετάσθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς του είχε ζητηθεί να προσκομίσει βεβαίωση από τις Αγγλικές Φορολογικές Αρχές με Apostille και τη σχετική σύμβαση, αμφότερα επίσημα μεταφρασμένα, τα οποία ωστόσο δεν μπόρεσε να προσκομίσει λόγω δυσκολιών που αντιμετώπισε στην επικοινωνία με την Προξενική Αρχή εξαιτίας της πανδημίας covid-19. Προσκόμισε μόνο τη σύμβαση μη μεταφρασμένη. Όταν τον Ιούλιο του 2021 επισκέφθηκε τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, τον ενημέρωσαν ότι το θέμα έχει διευθετηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. 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, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

... β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, ...

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

... η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2015 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των υποτροφιών, των χρηματικών βραβείων και των βοηθημάτων - οικονομικών ενισχύσεων.»:

«1. Με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 7](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζονται οι κατηγορίες των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Ε.:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

2. Στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού διευκρινίστηκε ότι «σε φόρο υπόκειται μόνο τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μια από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα, δεν υπόκειται σε φόρο. Για παράδειγμα οι υποτροφίες ή τα χρηματικά βραβεία, που χορηγούνται από το δημόσιο ή άλλους φορείς, δεν υπάγονται σε καμία από τις αναγνωριζόμενες πηγές εισοδήματος και κατά τούτο δεν υπόκειται σε φόρο».

3. Υποτροφίες που κατά τα ανωτέρω δεν εμπίπτουν στο εννοιολογικό πεδίο κανενός εκ των παραπάνω κατηγοριών εισοδήματος, νοούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το Δημόσιο και από άλλους δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς (π.χ. Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., οργανισμούς, ιδρύματα, κοινωφελείς περιουσίες του ν.[4182/2013](#), ιδιωτικές επιχειρήσεις κ.λπ.) ως οικονομική ενίσχυση σε σπουδαστές οποιασδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή επαγγελματικής κατάρτισης με σκοπό την συνέχιση ή την ολοκλήρωση των σπουδών και την απόκτηση τίτλου σπουδών, για δίδακτρα, έξοδα διαμονής ή τροφεία κατά τη διάρκεια των σπουδών τους ή για τη βράβευσή τους, λόγω των εξαιρετικών επιδόσεών τους στις σπουδές τους.

Τα ποσά των υποτροφιών που καταβάλλονται από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς προς τους υπαλλήλους τους ή τα τέκνα και λοιπούς συγγενείς αυτών, θα κρίνεται κατά περίπτωση αν συγκεντρώνουν τις πιο πάνω προϋποθέσεις ή αποτελούν εισόδημα των [άρθρων 12](#) και [13](#) του ν.[4172/2013](#).

Τα ποσά που καταβάλλονται από τα ΑΕΙ, ΤΕΙ, ερευνητικές επιτροπές κ.λπ. σε ερευνητές ή προπτυχιακούς ή μεταπτυχιακούς φοιτητές ως αμοιβή για τη συμμετοχή τους σε ερευνητικά προγράμματα, καθώς και αυτά που καταβάλλονται από το ΕΚΕΦΕ Δημόκριτος κατά το διάστημα εκπόνησης διδακτορικής διατριβής χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά περίπτωση.

4. Χρηματικά βραβεία που δεν εμπίπτουν στο εννοιολογικό πεδίο καμίας κατηγορίας εισοδήματος του ν. [4172/2013](#) νοούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα ως χρηματικοί έπαινοι ή χρηματικά έπαθλα από το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς (π.χ. Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., οργανισμούς, ιδρύματα, κοινωφελείς περιουσίες του ν. [4182/2013](#), ιδιωτικές επιχειρήσεις κ.λπ.), για την ηθική και υλική αμοιβή τους καθώς και την αναγνώριση και επιδοκιμασία των ατομικών ικανοτήτων ή επιδόσεων ή αρετών τους.

Τα χρηματικά βραβεία για να εξαιρεθούν από το φόρο εισοδήματος δεν πρέπει να αποτελούν κέρδος ή ωφέλεια για τους δικαιούχους από προσφερόμενη εργασία, αλλά απλώς να συμβολίζουν την αναγνώριση της προσπάθειας των βραβευόμενων προσώπων και να συμπληρώνουν την τιμητική διάκριση που τους απονέμεται.

...

6. Σε κάθε περίπτωση καταβολής υποτροφιών, χρηματικών βραβείων και βοηθημάτων-οικονομικών ενισχύσεων θα εξετάζεται από την φορολογική Διοίκηση, εάν τυχόν συγκαλύπτεται φορολογητέο εισόδημα ή παροχή σε είδος υποκείμενη σε φόρο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1047/2015 με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013»:

«4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' **παρ.2 άρθρου 12** του ν. [4172/2013](#) ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών.

Μεταξύ των περιπτώσεων των δικαιούχων απόκτησης εισοδημάτων για τους οποίους θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσης των εργασιών τους, είναι και οι πιο κάτω:

α) τα εισοδήματα των ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση,

β) τα εισοδήματα φυσικών προσώπων που απασχολούνται σε προγράμματα απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας,

γ) οι αποζημιώσεις ανέργων ή εργαζομένων από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο για την παρακολούθηση επιδοτούμενων σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης,

δ) τα εισοδήματα που αποκτούν δικαιούχοι προγράμματος «επανεπιδίκευσης, κατάρτισης και απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας» (αφορά πρώην εργαζομένους εταιριών που έκλεισαν και οι οποίοι υπάχθηκαν στα προγράμματα αυτά),

ε) τα εισοδήματα που αποκτούν συμβασιούχοι έργου στα Κ.Ε.Π., Δημόσιο και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ.

στ) τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ. **εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα**, καθώς επίσης και οι περιπτώσεις απόκτησης εισοδημάτων από περιστασιακά απασχολούμενους όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κ.λπ. που συμμετέχουν σε εργασίες όπως, έρευνες αγοράς, συγκέντρωση

ερωτηματολογίων, συλλογή παλιών αντικειμένων ή σιδήρων και οι οποίοι αποκτούν ευκαιριακά εισόδημα. ...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων δήλωσε στη με αριθ. καταχ./2021 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, το ποσό των 21.800,00 ευρώ στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση», προσκομίζοντας υπεύθυνη δήλωση σύμφωνα με την οποία το εν λόγω ποσό προέρχεται από υποτροφία.

Επειδή, αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθ./2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνοντας στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 9.000,00 ευρώ και στη συνέχεια προσκομίζοντας αντίστοιχη υπεύθυνη δήλωση αιτήθηκε την τροποποίηση της δήλωσής του προκειμένου να μεταφερθεί το ανωτέρω ποσό στον κωδικό 659. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων απέρριψε το αίτημά του οριστικοποιώντας και εκκαθαρίζοντας την αρχική του δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό των 21.800,00 ευρώ στο φορολογικό έτος 2020 προέρχεται από υποτροφία για το Διδακτορικό του Αγγλικού Δημόσιου Οργανισμού και του Αγγλικού Πανεπιστημίου και συνεπώς δεν πρέπει να φορολογηθεί γι' αυτό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει μετάφραση της επιστολής - συμφωνίας του με τον Οργανισμό

Επειδή, από την ανωτέρω προσκομισθείσα έγγραφη συμφωνία προκύπτει ότι η υποτροφία χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα για διδακτορική φοιτητική θέση που σχετίζεται με ερευνητικό πρόγραμμα, στο Εθνικό Κέντρο Ερευνών Δομικής (.....) στο και λαμβάνοντας υπόψη ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2015 «Τα ποσά που καταβάλλονται από τα ΑΕΙ, ΤΕΙ, ερευνητικές επιτροπές κ.λπ. σε ερευνητές ή προπτυχιακούς ή μεταπτυχιακούς φοιτητές ως αμοιβή για τη συμμετοχή τους σε ερευνητικά προγράμματα ... χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά περίπτωση», συνεπώς ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από **17.03.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ. ειδοποίησης/2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2020

Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 3.333,02 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων (Α.Χ.Κ./.....).

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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.