



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2792

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312347-367

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 07/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /22-11-2019 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ Χαλανδρίου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
6. Τη με αριθμό/22-09-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή.
7. Τη με αριθ. καταχ. ΠΡ/15-02-2022 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας, κατά της με αριθμό/22-09-2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Τη με αριθμό/09-05-2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα Μονομελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει τη με αριθμό/22-09-2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει αυτή προκειμένου να εξετασθεί επί της ουσίας
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Βάσει της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2018 με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/06-11-2019, επιβλήθηκε φόρος ποσού 1.567,82€.

Η προσφεύγουσα απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Χαλανδρίου αίτηση, που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/21-11-2019, με την οποία ζητούσε επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω έτος καθώς δεν συμφωνούσε ως προς το φορολογητέο ποσό. Η Δ.Ο.Υ Χαλανδρίου με την υπ' αριθμ. πρωτ./22-11-2019 αρνητική απάντηση που απεστάλη την 25-11-2019 στην προσφεύγουσα, απέρριψε το αίτημα επανεκκαθάρισης της δήλωσής της για το φορολογικό έτος 2018.

Στην κρινόμενη δήλωση, η οποία είναι η μοναδική που υπέβαλε η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, έχει καταχωρήσει το ποσό των 4.448,00 ευρώ στον κωδικό 389 (μισθοί αλλοδαπής που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) και το ποσό των 410,00 στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή).

Η προσφεύγουσα με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή υποστηρίζει ότι εκ παραδρομής δήλωσε ποσό των 4.448 ευρώ στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 φορολογικού έτους 2018 καθώς αυτό συνιστά ποσό αφορολόγητης υποτροφίας από το Πανεπιστήμιο του στην Ολλανδία για την παροχή ακαδημαϊκού έργου και για την πρόοδο της έρευνάς της, σύμφωνα

με τα οριζόμενα των παρ. 2, 3 και 5 του άρθρου 58 του νόμου 3528/2007. Υποστηρίζει ότι το επίδικο ποσό θα πρέπει να θεωρηθεί:

-είτε ως αφορολόγητη υποτροφία σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 28 του νόμου 4310/2014,

-είτε ως μισθός φορολογητέος αποκλειστικά στην Ολλανδία σύμφωνα με το άρθρο 16 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ολλανδίας (Ν.1455/1984)

Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, η αντίθετη με τα παραπάνω ερμηνευτική προσέγγιση της φορολογικής αρχής βρίσκεται σε ευθεία σύγκρουση με την αρχή της αναλογικότητας και την αρχή της ισότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Αντικείμενο του φόρου» του προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994) ορίζεται ότι:

«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 του υπ' αριθ. 14551 νόμου (Φ.Ε.Κ. 89/16.6.1984) Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών που υπογράφηκε στην Αθήνα στις 16 Ιούλη 1981 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και του προσαρτημένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου ορίζεται ότι:

Άρθρον 16 - Εξαρτημένοι Προσωπικά Υπηρεσία

1. Τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 17, 19, 20 και 21, μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρόμοιας φύσεως αμοιβές κτώμεναι υπό κατοίκου ενός εκ των Κρατών έναντι απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η απασχόλησης ασκείται εν τω ετέρω Κράτει. Εάν η απασχόλησης ασκείται ούτως, η εξ αυτής κτωμένη αμοιβή δύναται να φορολογείται εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου 1, αμοιβή κτωμένη υπό κατοίκου ενός εκ των Κρατών έναντι απασχολήσεως ασκούμενης εν τω ετέρω Κράτει φορολογείται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος εάν: α) ο δικαιούχος της αμοιβής ευρίσκεται εις το έτερον Κράτος δια χρονική περίοδο ή περιόδους μη υπερβαίνουσας συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείο φορολογικό έτος, και β) η αποζημίωσης καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμο εγκατάστασιν ή καθορισμένην βάσιν την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω Κράτει.

3. Ανεξαρτήτως των προηγουμένων διατάξεων του παρόντος άρθρου, αμοιβή κτωμένη έναντι απασχολήσεως παρεχόμενης επί πλοίου ή αεροσκάφους εις διεθνείς μεταφοράς, δύναται να

φορολογείται εν τω Κράτει εν τω οποίω τα κέρδη εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου ή του αεροσκάφους φορολογούνται βάσει των διατάξεων της εν άρθρο 8 της παρούσης Συμβάσεως αναφερομένης Συμφωνίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν.3528/2007 - Υπηρεσιακή εκπαίδευση ορίζεται ότι: 1. Η υπηρεσιακή εκπαίδευση είναι δικαίωμα του υπαλλήλου. Η εκπαίδευση γίνεται με τη συμμετοχή του υπαλλήλου σε προγράμματα εισαγωγικής εκπαίδευσης, επιμόρφωσης, μετεκπαίδευσης και προγράμματα ή κύκλους μεταπτυχιακής εκπαίδευσης. Τα προγράμματα εκτελούνται στην Ελλάδα ιδίως στο πλαίσιο του Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Κ.Δ.Δ.Α.) ή στο εξωτερικό, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

2. Η εισαγωγική εκπαίδευση είναι υποχρεωτική, τόσο για την υπηρεσία όσο και για τον υπάλληλο....

3. Η υπηρεσία είναι υποχρεωμένη να μεριμνά για την επιμόρφωση των υπαλλήλων της σε όλη τη διάρκεια της σταδιοδρομίας τους ανεξάρτητα από την κατηγορία, τον κλάδο, την ειδικότητα και το βαθμό τους. Η επιμόρφωση μπορεί να είναι γενική ή να έχει τη μορφή εξειδίκευσης σε αντικείμενα της υπηρεσίας του υπαλλήλου. Η συμμετοχή του υπαλλήλου σε προγράμματα επιμόρφωσης μπορεί να ορίζεται και ως υποχρεωτική.

4. Η μετεκπαίδευση έχει ως σκοπό την απόκτηση από τον υπάλληλο των ειδικών γνώσεων που είναι απαραίτητες για την άσκηση των καθηκόντων του. Γίνεται σε φορείς δημόσιους ή ιδιωτικούς, στην Ελλάδα ή το εξωτερικό, ιδίως σε Πανεπιστήμια, Τ.Ε.Ι. και στο Ε.Κ.Δ.Δ.Α.. Η μετεκπαίδευση μπορεί να ορίζεται και ως υποχρεωτική....

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν.3528/2007 - Άδειες υπηρεσιακής εκπαίδευσης ορίζεται ότι:

1. Για τη συμμετοχή του υπαλλήλου σε προγράμματα μετεκπαίδευσης και προγράμματα ή κύκλους μεταπτυχιακής εκπαίδευσης, ο υπάλληλος δικαιούται να ζητήσει άδεια υπηρεσιακής εκπαίδευσης....

2. Η άδεια υπηρεσιακής εκπαίδευσης χορηγείται από τον αρμόδιο Υπουργό ή από τη διοίκηση του οικείου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ύστερα από αίτηση του υπαλλήλου και μετά από σύμφωνη γνώμη του υπηρεσιακού συμβουλίου, το οποίο ελέγχει τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ.1 και συνεκτιμά τη συνάφεια της μετεκπαίδευσης ή της μεταπτυχιακής εκπαίδευσης με το αντικείμενο της υπηρεσίας του, την υπηρεσιακή επίδοση και τις γνώσεις του υπαλλήλου. Ειδικά, προκειμένου περί εκπαιδευτικής άδειας στο εξωτερικό, απαιτείται πολύ καλή γνώση της γλώσσας της χώρας στην οποία πρόκειται να μεταβεί ο υπάλληλος....

5. Ο υπάλληλος στον οποίο χορηγείται άδεια υπηρεσιακής εκπαίδευσης λαμβάνει τις αποδοχές του. Στους υπαλλήλους που χορηγείται άδεια για μετεκπαίδευση ή μεταπτυχιακή εκπαίδευση στο εσωτερικό παρέχονται αποδοχές αυξημένες κατά 20%. Αν η μετεκπαίδευση ή μεταπτυχιακή εκπαίδευση γίνεται εκτός της περιοχής του δήμου που εδρεύει η υπηρεσία του υπαλλήλου, μπορεί να ορίζεται προσαύξηση έως και 40% με απόφαση του υπηρεσιακού συμβουλίου....

7. Μετά το τέλος της άδειας εκπαίδευσης ο υπάλληλος υποχρεούται να υπηρετήσει στο Δημόσιο ή σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου για χρονικό διάστημα ίσο με το τριπλάσιο του χρόνου της άδειας. Σε περίπτωση αθέτησης της υποχρέωσης του αυτής ο υπάλληλος υποχρεούται να επιστρέψει τις αποδοχές που έλαβε κατά το χρόνο της άδειας, ο οποίος δεν υπολογίζεται στην περίπτωση αυτή ως χρόνος πραγματικής υπηρεσίας....».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ήταν το κρινόμενο φορολογικό έτος και παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και μισθωτή - υπάλληλος του Ελληνικού Κτηματολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ολλανδίας (Ν. 14551/1984), δικαίωμα φορολόγησης του κρινόμενου εισοδήματος για φορολογικούς κατοίκους ημεδαπής έχει η Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα σύμβαση με το πανεπιστήμιο του στην είχε προσληφθεί ως υποψήφια διδάκτωρ για ορισμένη περίοδο από 1/09/2018 έως 1/09/2021 (3έτη). Ο σκοπός της έρευνας του διδακτορικού διπλώματος ήταν να μελετήσει τις εγχώριες οργανικά ανεπτυγμένες δομές που έχουν συνεισφέρει στην επιτυχία του Ελληνικού Κτηματολογίου και να προτείνει καινοτομίες για την αναβάθμισή τους. Επιπλέον, στη σύμβαση εργασίας της με το πανεπιστήμιο, η οποία είχε καταρτιστεί στα πλαίσια των ολλανδικών συλλογικών συμβάσεων εργασίας, προβλέπεται το ωράριο, οι εργάσιμες ημέρες, οι ημέρες κανονικής άδειας, οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, το δικαίωμα συμμετοχής στο συνταξιοδοτικό σύστημα της Ολλανδίας κ.τ.λ. Στην παραπάνω σύμβαση -αντίθετα με όσα επικαλείται η προσφεύγουσα- δεν γίνεται αναφορά σε 'ανταποδοτική' ή άλλη υποτροφία.

Επειδή, από την παραπάνω σύμβαση καθώς και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν στοιχειοθετείτε η παροχή υποτροφίας αλλά μισθού σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδας.

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το κρινόμενο ποσό αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το οποίο φορολογείται στην Ελλάδα και ως εκ τούτου ορθώς δηλώθηκε από την προσφεύγουσα στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 κατά την υποβολή της με αριθμό/6.11.2019 δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, βάσει της οποίας προέκυψε ποσό φόρου 1.567,82€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αρ. αριθμό/22-11-2019 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ Χαλανδρίου.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΑΙΜΙΛΙΑ ΤΣΙΡΩΝΗ

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.