



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 30/10/2014

Αριθμός απόφασης:3500

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9578520  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

**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 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 06/08/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../06.08.2014 ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ....., κατοίκου ....., οδός ....., ΑΦΜ ....., με την ιδιότητα της κληρονόμου του έχοντος αποβιώσει ..... του ....., κατοίκου εν ζωή ....., οδός ..... και με Α.Φ.Μ. ...., κατά του με αριθμό ...../30-12-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών,

**4.** Το με αριθμό ...../30-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και της από 30/12/2013 οικείας έκθεσης προσωρινού ελέγχου Εισοδήματος.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Την από 30.10.2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της 06/08/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../06.08.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., κατοίκου ....., οδός ....., ΑΦΜ ....., με την ιδιότητα της κληρονόμου του έχοντος αποβιώσει ..... του ....., κατοίκου εν ζωή ....., οδός ..... και με Α.Φ.Μ. ...., 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 το υπ' αριθ. .... /30.12.2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2004, επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος ελεγχόμενου (κύριος) φόρος ποσού 10.983,02 € πλέον 13.179,62 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο αποβιώσας ως τακτικό εν ενεργεία μέλος της Ακαδημίας Αθηνών το έτος 2003 έλαβε έξοδα κίνησης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 παρ. 3 περ. α' του ν. 2327/95, τα οποία στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικ. έτους 2004 περιέλαβε στα απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος ποσά, τα οποία ως τέτοια λήφθηκαν υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου.

Με αφορμή ερώτημα που απεύθυνε το έτος 2012 η Ακαδημία Αθηνών προς το Υπουργείο Οικονομικών, για την επιβολή ή όχι Ειδικής Εισφορά Αλληλεγγύης του ν.3986/2011, επί των ως άνω εξόδων κίνησης, η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο ..... αποφάνθηκε ότι οφείλεται όχι μόνο Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αλλά και φόρος εισοδήματος.

Ύστερα από προσωρινό έλεγχο εισοδήματος του άρθρου 67<sup>α</sup> του Ν.2238/1994 που διενεργήθηκε στον αποβιώσαντα από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών τα παραπάνω έξοδα κίνησης θεωρήθηκαν φορολογητέα και όχι απαλλασσόμενα ως είχαν δηλωθεί.

Η προσφεύγουσα κληρονόμος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή ασκείται νόμιμα και εμπρόθεσμα εντός της οριζόμενης από το νόμο προθεσμίας των 30 ημερών καθώς τόσο η έκθεση ελέγχου όσο και τα φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκαν στην ίδια το πρώτον την 08-07-2014.
- 2) Δεν είναι δυνατόν να φορολογούνται δώδεκα και πλέον έτη μετά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος και μετά από δύο κληρονομικές διαδοχές- ποσά που ορθώς και ειλικρινώς είχαν δηλωθεί από το φορολογούμενο ως απαλλασσόμενα.
- 3) Τα καταβαλλόμενα έξοδα κίνησης στα τακτικά μέλη της Ακαδημίας Αθηνών δεν συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, και εκ της φύσης και του σκοπού για τον οποίο δίδονται αλλά και του ιδιαίτερου νομικού πλαισίου που διέπει τη σχέση της Ακαδημίας Αθηνών με τα μέλη της, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994).

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επικαλείται με την υπ' αριθμ. 54/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και την με αριθμό 29/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Σ.Τ.Ε.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εμπρόθεσμα καθώς η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και τα προσβαλλόμενα φύλλα προσωρινού ελέγχου της κοινοποιήθηκαν αρχικά την 08/07/2014 μετά την με αριθμό πρωτ. ....../30-6-2014 αίτησή της προς την Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και ότι ουδέποτε μέχρι τότε της είχαν κοινοποιηθεί τα ανωτέρω, προκειμένου να λάβει γνώση ώστε να ασκήσει τα νόμιμα δικαιώματά της.

Προκειμένου να εξεταστεί ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, στάλθηκε μέσω φαξ από την Υπηρεσία μας, σε συνέχεια της τηλεφωνικής επικοινωνίας, προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών το με αριθμό πρωτ. ....../20-10-2014 έγγραφο μας, με αίτημα την αποστολή στοιχείων αναφορικά με τα ακριβή δεδομένα, δηλαδή τον συγκεκριμένο αριθμό RE της συστημένης επιστολής καθώς και την ημερομηνία της κοινοποίησης των υπ' αριθμ. ...., ...., ...., ...., ...., ...., ....../30-12-2013 φύλλων προσωρινού ελέγχου, στην προσφεύγουσα.

Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου, στάλθηκε μέσω φαξ από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών το με αριθμό πρωτ. ....../27-10-2014 έγγραφο, στο οποίο αναφέρεται ότι :

« Με το υπ' αριθμ. ....../31-12-2013 πρωτόκολλο της Υπηρεσίας μας στάλθηκαν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου στους οκτώ κληρονόμους του ..... με συστημένες επιστολές στις διευθύνσεις κατοικίας ενός εκάστου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 5 του ν. 4174/2013 και τα οποία έλαβαν τους κάτωθι αριθμούς συστημένων:

- 1) .....
- 2) .....
- 3) .....
- 4) .....
- 5) .....
- 6) .....
- 7) .....
- 8) .....

Με δεδομένο ότι από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία δεν επιστράφηκε καμία από τις ανωτέρω επιστολές ως ανεπίδοτη η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι έχουν γίνει οι κοινοποιήσεις των συγκεκριμένων πράξεων.»

Μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος αναζήτησης εγγράφων των ΕΛΤΑ διαπιστώθηκε από την Υπηρεσία μας ότι από τους οκτώ αναφερόμενους στο ανωτέρω έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών αριθμούς συστημένων επιστολών, μόνο η με αριθμό ..... επιστολή διακινήθηκε προς το κέντρο της ..... όπου βρίσκεται η κατοικία της προσφεύγουσας.

Με το με αριθμό πρωτ. ....../30.10.2014 έγγραφο, κατατέθηκε από την αντίκλητο της προσφεύγουσας στην υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτ. ....../30-10-2014 έγγραφο των ΕΛΤΑ – Υποκατάστημα ..... σε απάντηση στην προσφεύγουσα, στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση στην από 29-10-2014 αίτησή σας για το ..... συστημένο αντικείμενο με φερόμενο παραλήπτη ..... ( .....), σύμφωνα με το ηλεκτρονικό σύστημα ιχνηλάτησης συστημένων ταχ. αντικειμένων, το συγκεκριμένο αντικείμενο φαίνεται να επιδόθηκε από το κατάστημά μας (.....) την 7-1-2014 ( δεν τηρούνται περαιτέρω στοιχεία πέραν του εξαμήνου από την ημερομηνία κατάθεσης του αντικειμένου). Σε κάθε περίπτωση η αρμοδιότητα επίδοσης του καταστήματος μας δεν αφορά την παραπάνω διεύθυνση , η οποία είναι άλλου υποκαταστήματος ΕΛΤΑ και δεν θα μπορούσε να έχει επιδοθεί στην άνω διεύθυνση ( ..... ) από εμάς.»

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εμπρόθεσμης υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί των εξόδων κίνησης, το μηνιαίως καταβαλλόμενο, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 11 παρ. 3 περ. α' του ν. 2327/95, ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών κρίθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών πως έχει χαρακτήρα εισοδήματος, υποκείμενου κατά συνέπεια σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τον Ν. 2238/1994 και γι' αυτό φορολογήθηκε ως τέτοιο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ (αποφάσεις 2372/2013, 29/2014) καθώς και με την υπ' αριθμ. 54/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία πρόσφατα έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, το μηνιαίως καταβαλλόμενο ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών δεν φέρει τον χαρακτήρα εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας των τακτικών μελών της Ακαδημίας , αλλά αντιστοιχεί σε πραγματικές δαπάνες για τις μετακινήσεις τους προς άσκηση των έργων τους και τις συμμετοχές τους σε διεθνή συνέδρια.

**Επειδή** εξάλλου, τα μέλη της Ακαδημίας δεν τελούν σε σχέση υπηρεσιακής εξάρτησης με το νομικό πρόσωπο της Ακαδημίας, τα δε έξοδα κίνησης δεν παρέχονται ως αντάλλαγμα υπηρεσιών εργασίας και δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές εργασίες αλλά ούτε και εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος «εκ πάσης άλλης πηγής».

**Επειδή**, σύμφωνα με ανωτέρω, έχει ήδη κριθεί ότι το μηνιαίως καταβαλλόμενο, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 11 παρ. 3 περ. α' του ν. 2327/95, ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών, καλύπτει δαπάνες στις οποίες τα ως άνω πρόσωπα υποβάλλονται για την εκτέλεση των καθηκόντων τους ως τακτικών μελών της Ακαδημίας Αθηνών και, επομένως, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση έγινε εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και τα καταβληθέντα από την Ακαδημία Αθηνών στον αποβιώσαντα και κληρονομούμενο από την προσφεύγουσα έξοδα κίνησης για το οικονομικό έτος 2004 θεωρήθηκαν φορολογητέο εισόδημα

και επιβλήθηκε φόρος επ' αυτών, ενώ σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν έπρεπε να θεωρηθούν ως τέτοια και επομένως δεν έπρεπε να υπαχθούν σε φορολογία.

**Επειδή**, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ..../**06-08-2014** ενδικοφανούς προσφυγής κατά του υπ' αριθ. .... /30-12-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση :**  
**Οικ. έτος 2004: ΜΗΔΕΝ (0,00)**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**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).