



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

Καλλιθέα, 27/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3835

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9563608
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 4/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης στην από 11/7/2014 και με αριθμό αίτηση για τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό/ 11-7-2014 τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2011.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

6. Την από 27/11/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 4/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης της από 11/7/2014 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας οικονομικού έτους 2011, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.

Η τροποποίηση της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αφορά:

α) τη μείωση του δηλωθέντος (με την 1^η τροποποιητική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 κατά το ποσό του επιδόματος διδακτικής προετοιμασίας, ύψους 4.011,43€ καθαρά, το ποσό της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, ύψους 1.502,16€ καθαρά, και το ποσό του ειδικού ερευνητικού επιδόματος, ύψους 3.337,48€ καθαρά, ως μη υποκείμενα σε φορολογία.

Τα εν λόγω ποσά χορηγήθηκαν στην προσφεύγουσα ως Πανεπιστημίου (όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του πανεπιστημίου, στην οποία εμφανίζονται τα ποσά, μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, την αποδοχή της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 τα ανωτέρω ποσά, διότι αφορούν επιδόματα τα οποία δεν έχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.
- Τα ως άνω επιδόματα χορηγούνται, με βάση το άρθρο 13 παρ.2 περ. γ', δ' και ε' του Ν.2530/1997, στα μέλη του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων για την κάλυψη των πρόσθετων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών ασκήσεως αυτής και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φορολόγηση βάσει συνταγματικών διατάξεων και σχετικής νομολογίας (ΟΛΣΤΕ 29/2014).
- Η απαρίθμηση στην παρ.4 του άρθρου 45 του Ν.2238/1994 περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»* (Σχετ. ΠΟΛ 1174/2014 Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του Ν.4174/2013: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/1994: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.43 του Ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 21 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) ορίζεται ότι: «*Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.*»

Επειδή στο άρθρο 84 παρ.7 του Ν.2238/1994 προβλέπεται ότι: «*Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.*»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 υποβλήθηκε την 11/7/2014, συνεπώς, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου νομίμως προβάλλεται.

Ως προς το επίδομα διδακτικής προετοιμασίας και εξωδιδακτικής πανεπιστημιακής απασχόλησης (άρθρου 13 παρ.2 περ. γ' του Ν.2530/1997 ή κατά περίπτωση του άρθρου 36 παρ. 2 περ. β' του Ν.3205/2003) καθαρού ποσού 4.011,43€ και το ειδικό ερευνητικό επίδομα για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας και την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη προώθηση των ερευνητικών προγραμμάτων (άρθρου 13 παρ. 2 περ. ε' του Ν.2530/1997 ή κατά περίπτωση του άρθρου 36 παρ. 2 περ. δ' του Ν.3205/2003) καθαρού ποσού 3.337,48€ για το οικονομικό έτος 2011.

Επειδή, με το άρθρο 45 § 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.*».

Επειδή το προβλεπόμενο από τις ανωτέρω διατάξεις επίδομα θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν απαλλάσσεται της φορολογίας, καθόσον δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που θεσπίζονται με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 45 του Ν.2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 6 του ιδίου νόμου, ούτε προβλέπεται η απαλλαγή του στη νομοθετική διάταξη που το χορηγεί.

Επειδή, περαιτέρω, με την απόφαση 1026/2013 του ΣτΕ κρίθηκε ότι το ειδικό ερευνητικό επίδομα για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας και την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη προώθηση των ερευνητικών προγραμμάτων, που κατά το άρθρο 13 παρ. 2 περ. ε' του Ν.2530/1997 καταβάλλεται στα μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι., ούτε κατά νόμο ούτε από την φύση του καταβάλλεται για την κάλυψη δαπανών στις οποίες τα μέλη αυτά υποβάλλονται για την εκπλήρωση του λειτουργήματός τους, παρά τους χορηγείται ως ενίσχυση και ως κίνητρο για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη προώθηση της ακαδημαϊκής έρευνας, που αποτελεί ένα εκ των βασικών τους καθηκόντων. Συνεπώς, η εν λόγω μηνιαία οικονομική παροχή αποτελεί πρόσθετη αμοιβή των μελών Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι., η οποία, προσαυξάνουσα το μισθό τους, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το εν λόγω επίδομα δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς την πάγια αποζημίωση που χορηγείται στα μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και προς αντιμετώπιση δαπανών συμμετοχής σε συνέδρια (άρθρου 13 παρ. 2 περ. δ' του Ν.2530/1997 ή κατά περίπτωση του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν.3205/2003) καθαρού ποσού 1.502,16€ για το οικονομικό έτος 2011.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 περ. δ' του Ν.2530/1997 και στη συνέχεια με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του Ν.3205/2003 χορηγείται πάγια αποζημίωση στα μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και προς αντιμετώπιση δαπανών συμμετοχής σε συνέδρια, ανεξάρτητα από την ύπαρξη συγκεκριμένης μηνιαίας συμμετοχής σε συνέδρια και χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια των εν λόγω δαπανών.

Επειδή με το άρθρο 12 παρ. 13 του Ν.3052/2002 η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια που καταβάλλεται σε μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. υπήχθη σε φορολογία εισοδήματος.

Επειδή με την απόφαση 29/2014 της Ολομέλειας του ΣτΕ η ως άνω διάταξη κρίθηκε αντισυνταγματική, καθώς, η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια που χορηγείται στα μέλη του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων για την κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτά υποβάλλονται για τη δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για τη συμμετοχή σε επιστημονικά συνέδρια, οι οποίες, κατά τα κοινώς γνωστά, είναι απαραίτητες για τη διαρκή επιστημονική τους ενημέρωση, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η προαγωγή της επιστήμης, της έρευνας και της διδασκαλίας στο χώρο των Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για τη κάλυψη των εν λόγω δαπανών, το δε ύψος της δεν υπερβαίνει το κατά κοινή πείρα εύλογο μέτρο, και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ούτε συγκεκριμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των μελών του διδακτικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων.

Επειδή κατά συνέπεια, η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια που καταβάλλεται σε μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

Επειδή εν προκειμένω:

α) Με το από 18/7/2012 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2011, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου 718,95€, βάσει της με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε η προσφεύγουσα και στην οποία δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 29.307,27€. Στο εισόδημα αυτό περιλαμβανόταν μεταξύ άλλων, το ποσό της ως άνω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης ύψους 1.502,16€, που έλαβε κατά το οικονομικό έτος 2011.

Επειδή όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η πάγια μηνιαία αποζημίωση για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και δεν έπρεπε να φορολογηθεί ως τέτοιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 4-11-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1. Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επί της από 11/7/2014 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικού έτους 2011, κατά το μέρος που η δήλωση αυτή αφορά το καθαρό ποσό της εν λόγω πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης, ύψους 1.502,16€ για το οικονομικό έτος 2011, το οποίο δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. προβεί στην αποδοχή και εκκαθάρισή του σύμφωνα με τα παραπάνω.
2. Την απόρριψη αυτής ως προς το καθαρό ποσό ύψους 4.011,43€ οικονομικού έτους 2011 που αντιστοιχεί στο επίδομα διδακτικής προετοιμασίας και το καθαρό ποσό ύψους 3.127,16€ οικονομικού έτους 2011 που αντιστοιχεί στο ειδικό ερευνητικό επίδομα, τα οποία αποτελούν φορολογητέο εισόδημα για το οικείο οικονομικό έτος.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.2717/1999).