



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 17-04-2014

Αριθμός απόφασης: 838

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 03.01.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Ν. Αγχιάλου Βόλου, οδός, Τ.Κ.37400, κατά της υπ' αριθ. /18.11.2013 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Η υπ' αριθ./18.11.2013 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς οικονομικού έτους 2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 09.04.2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 03.01.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθ./18.11.2013 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς απορρίφθηκε το με αρ. πρωτ./12.11.2013 αίτημα του προσφεύγοντος περί μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη ποσού 2.971,51 ευρώ το οποίο αποτελεί επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως αξιωματικού της Πολεμικής Αεροπορίας για εκτέλεση καθηκόντων στην Ιταλία. Η εν λόγω μερικώς ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 δεν έγινε δεκτή σύμφωνα με την υπ' αριθμ./18.11.2013 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ.4 ν.2238/1994 η ανακλητική δήλωση κατατέθηκε πέραν του οικείου οικονομικού έτους.

Κατά της υπ' αριθμ./18.11.2013 αρνητικής απάντησης επί της από 12.11.2013 μερικής ανακλητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. πρωτοκ./03.01.2014 ενδικοφανής προσφυγή, με την οποία αιτείται:

- να ακυρωθεί η με αριθμ. πρωτ./18.11.2013 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς,
- να αναγνωρισθεί ότι το επίδομα αλλοδαπής που του καταβλήθηκε κατά το έτος 2011 δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος,
- να επιστραφεί το ποσό του φόρου των τετρακοσίων ενενήντα τριών και είκοσι επτά λεπτών (493,27) που εισπράχθηκε αχρεωστήτως,

ισχυριζόμενος ότι:

- 1) Στο άρθρο 14§4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την §10 του άρθρου 10 του ν. 2459/97 ΦΕΚ Α'17), ορίζεται ότι το καθαρό ποσό των αποδοχών κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού αποδοχών που θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό(15%), όμως σύμφωνα με το άρθ.45 παρ.4 του ν. 2238/1994 στις παραπάνω αποδοχές δεν περιλαμβάνεται το επίδομα αλλοδαπής. Ως εκ τούτου το επίδομα αλλοδαπής που καταβάλλεται στους στρατιωτικούς που υπηρετούν στο εξωτερικό δεν

θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν θα έπρεπε να υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

- 2) Στο άρθρο 1 του Ν.Δ.1376/1973, διαχωρίζει για τους Ακόλουθους Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας τους στην αλλοδαπή, τις αποδοχές που λαμβάνουν στην αλλοδαπή από το ειδικό επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή. Κατά συνέπεια αυτό το επίδομα δεν θεωρείται ότι είναι εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών και δε θα έπρεπε να φορολογείται.
- 3) Κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος με βάση την αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας δεν επιτρέπεται να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή των στρατιωτικών, όταν σε άλλους εργαζόμενους που λαμβάνουν το επίδομα αλλοδαπής δεν φορολογείται.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση του ΣΤΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 61 Ν.2238/94 «η δήλωση φορολογίας εισοδήματος αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο. Μπορεί όμως για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει, εν όλο ή εν μέρει, φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14§4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την §10 του άρθρου 10 του ν. 2459/97 (ΦΕΚ Α'54) και ίσχυσε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 40 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.1997 έως και 31.12.2009) «το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην §3 του άρθρου 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15%».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 47§3 του ν.2238/1994 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24§5 περ. α' του ν. 3867/2010 (ΦΕΚ Α 128) και ίσχυσε σύμφωνα με την παρ. 15 του άρθρου 21 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α'66) από 01.01.2010 μέχρι 31.12.2011) «αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής».

Επειδή το άρθρο 1 του Ν.Δ. 1376/1973 διαχωρίζει τις αποδοχές που λαμβάνουν στην αλλοδαπή από το ειδικό επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, αλλά δεν ορίζει την φορολόγηση αυτών των ποσών. Ο προσφεύγων είναι υποκείμενος στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.2238/1994, και οι αποδοχές του φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994, άρα απορρίπτεται ο ισχυρισμός του ως αβάσιμος ότι βάση του άρθρου 1 του Ν.Δ. 1376/1973 το ειδικό επίδομα αλλοδαπής δεν θεωρείται εισόδημα και δε θα έπρεπε να φορολογείται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια

βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη» αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας». Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με βάση της ισότητας και της αξιοκρατίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ, έκρινε το άρθρ. 14§4 του ν. 2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων αιτείται την ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατά το οικον. έτος 2012, το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§3 και επομένως δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό 1840/2013 επικαλούμενη απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./03.01.2014 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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).