



**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, 02/06/2014

Αριθμός απόφασης:1493

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, του ... με ΑΦΜ ... και της του ... με ΑΦΜ ..., αμφότεροι κάτοικοι ..., οδός ..., κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης κατά των με αριθ.πρωτ...../..... αιτήσεων ανάκλησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος που υπέβαλε η δεύτερη προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, καθώς και κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικ.ετών.2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

5. α) Τις τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης κατά των με αριθ.πρωτ...../.....αιτήσεων ανάκλησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος που υπέβαλε η δεύτερη προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και β) τα εκκαθαριστικά σημειώματα οικ. ετών 2008 (αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), 2009 ((αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), 2010 ((αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ....., 2011 ((αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), 2012 ((αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ...

,αρ.ειδ.....χρημ.καταλ. ... αρ. ειδ. ...), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του ...τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ..., του ... με ΑΦΜ και της ... του ... με ΑΦΜ ..., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες **ζητούν την ακύρωση α) των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης κατά των με αριθ.πρωτ.. αιτήσεων ανάκλησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος που υπέβαλε η δεύτερη προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, β) **των εκκαθαριστικών σημειωμάτων** οικ. ετών 2008 (αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), 2009 (αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), 2010 (αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), 2011 (αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), 2012 (αρ.δηλ.....,αρ.πιστ.κατ/σης ... ,αρ.ειδ.....), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, καθώς και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου των ως άνω οικονομικών ετών και την καταβολή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

Η ανάκληση **αφορά φορολογητέα ύλη** συνολικού ποσού 5.850,00 ευρώ για το οικ.έτος 2008, 18.000,00 ευρώ για το οικ. έτος 2009 , 18.000,00 ευρώ για το οικ. έτος 2010, 15.098,000 ευρώ για το οικ. έτος 2011 και 14.130,96 ευρώ για το οικ. έτος 2012 η οποία χορηγήθηκε, στην δεύτερη εκ των προσφευγόντων, ως **επίδομα ειδικού επιμισθίου εξωτερικού** για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής της ,ως καθηγήτρια Μ.Ε κατά την διάρκεια του ετών 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 σε ελληνικά σχολεία στην

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης και τη διενέργεια νέων εκκαθαρίσεων, ισχυριζόμενοι ότι:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβαν το ποσό του επιδόματος ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες,
- Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2413/96 στους εκπαιδευτικούς που αποσπώνται στο εξωτερικό μπορεί να καταβάλλεται ειδικό επιμίσθιο, επιπλέον των τακτικών αποδοχών τους, προς κάλυψη των δαπανών τους στην αλλοδαπή, το οποίο έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα,
- Υφίσταται παράβαση των άρθρων 4 παρ.5 και 78 παρ. 1,4 του Συντάγματος.
- Στο άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2238/1994 εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, και η ανωτέρω παροχή (ειδικό επιμίσθιο), χορηγείται προς κάλυψη πρόσθετων δαπανών υπηρεσίας.
- Οι περιπτώσεις οι οποίες στο άρθρο 45 § 4 Ν. 2238/94 αναφέρονται ότι δεν αποτελούν

εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, είναι ενδεικτικές.

- Με την υπ' αριθμ. **1840/2013 ΣΤΕ** κρίθηκε οριστικά ότι «το επίδομα αλλοδαπής ... που ελάμβαναν... οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου.... προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ.5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.

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 όλω η 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 (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 ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβάλλεται στους εκπαιδευτικούς που αποσπώνται στο εξωτερικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2413/1996, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο

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, που θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών και ελάμβαναν σύμφωνα με το αρθ.17 βπαρ.2 του Ν.2685/1999 οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου ,όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας η με ειδική αποστολή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβλήθηκε στη δεύτερη εκ των προσφευγόντων αποσπασμένη εκπαιδευτικό σε ελληνικά σχολεία στην

Της..., σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 2413/1996, ενώ το επίδομα αλλοδαπής χορηγείται, βάσει των διατάξεων του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών και του Ν. 2685/1999, σε διαφορετικές κατηγορίες υπαλλήλων. Σημειωτέον, επίσης, ότι, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι αποσπασμένοι στο εξωτερικό εκπαιδευτικοί διαφοροποιούνται από τους λοιπούς δημόσιους υπαλλήλους, ακριβώς διότι οι εν λόγω αμοιβές αποτελούν συνάρτηση του ιδιαίτερου, για κάθε κατηγορία, υπηρεσιακού και μισθολογικού καθεστώτος (σχετ. ΣτΕ 4114/2012, 454/2012, 2670/2009 κ.α).

Ως εκ τούτου, 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, ... του .. και ... του

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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