



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 03/06/2014

Αριθμός απόφασης: 1503

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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Σερρών , οδόςκατά των υπ' αριθ.....και αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και των υπ'αριθμ.....,..... εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικών ετών αντίστοιχα 2011 και 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.....καιαρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα υπ' αριθ.....καιεκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικών ετών αντίστοιχα 2011 και 2012 των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 28/05/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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:

α) Με την **υπ' αρ.....** απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.δεν γίνεται δεκτό το υπ' αριθ.....αίτημα του προσφεύγοντα περί μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης αντί της αρχικής που διενεργήθηκε με το **υπ' αριθ.....** εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη ποσού **13.887,00 ευρώ** για το οικ. έτος 2011, το οποίο χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως ειδικό επιμίσθιο για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά την διάρκεια του έτους 2010της Ελλάδος στην Ν. Υόρκη των Η.Π.Α.

β) Με την **υπ' αρ.....** απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.δεν γίνεται δεκτό το υπ' αριθ..... αίτημα του προσφεύγοντα περί μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης αντί της αρχικής που διενεργήθηκε με το **υπ' αριθ.....** εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη ποσού **13.140,89 ευρώ** για το οικ. έτος 2012, το οποίο χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως ειδικό επιμίσθιο για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά την διάρκεια του έτους 2011της Ελλάδος στην Ν. Υόρκη των Η.Π.Α.

Ο προσφεύγων με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καθώς και των αντίστοιχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων, να γίνουν δεκτά τα αιτήματα των ανακλητικών του δηλώσεων, να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση και να προβεί το Ελληνικό Δημόσιο στην έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του ειδικού επιμισθίου ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες,
- Με βάση το άρθρο 28 του ν.2413/1996 στους εκπαιδευτικούς καταβάλλεται ειδικό επιμίσθιο κατά τρόπο ανάλογο με το Επίδομα Υπηρεσίας αλλοδαπής του άρθρου 135 του

Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (Ν.2594/1998) και βάσει του άρθρου 1 και 17 του Ν.2685/1999 και την υπ' αριθμ.1840/2013 απόφαση που λήφθηκε από την Ολομέλεια του Συμβουλίου Επικρατείας, οι παροχές αυτές έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγούνται για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φορολόγηση βάσει συνταγματικών διατάξεων και του άρθρου 45 του Ν.2238/94,

- 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.
- Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να εξετασθεί στην ουσία της παρότι τα αιτήματά του περί μερικής ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2011 και 2012 υπεβλήθησαν πέραν του οικείου οικονομικού έτους.

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 ή εν μέρει, φέροντας και το βάρος της απόδειξης των *πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την παρ. 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 παρ. 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 παρ. 3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 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 παρ. 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 άρθρο 17 παρ. 2 του Ν.2685/1999 οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, αποσπασμένοςτης Ελλάδος στην Ν. Υόρκη των Η.Π.Α. αιτείται την μερική ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος οικον. έτους 2011 και οικον. έτους 2012, το οποίο αντιστοιχεί στο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 28 του ν. 2413/1996 και φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατά ποσοστό 50%, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 3 του ν. 2238/94. Εξάλλου δε το επίδομα αλλοδαπής καταβάλλεται, 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος Α.Φ.Μ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Ποσό επιστροφής για το οικονομικό έτος 2011 : 1.005,21 ευρώ.

Ποσό πληρωμής για το οικονομικό έτος 2012 : 2.039,95 ευρώ.

Τα παραπάνω ποσά προσδιορίστηκαν αντίστοιχα με το από Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2011 (Αριθ. πιστ. κατ/σης.....) και με το απόΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2012(Αριθ. χρημ.καταλ.....) της Γ.Γ.Δ.Ε .

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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 εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).