



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

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

Καλλιθέα, 10/06/2014

Αριθμός απόφασης:1603

**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 των προσφευγόντων 1) ....., ΑΦΜ ..... και 2) ....., ΑΦΜ ....., κατοίκων ....., ΤΘ ....., κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων επί των με αριθ. πρωτ. .... /31-10-2013, .... /31-10-2013 και .... /31-10-2013 αιτημάτων του προσφεύγοντος περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2007, 2008 και 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων 1) ....., ΑΦΜ ..... και 2) ....., 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 τις από ..... σιωπηρά τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., απορρίφθηκαν τα με αριθ. πρωτ. ..../31-10-2013, ..../31-10-2013 και ..../31-10-2013 αιτήματα του προσφεύγοντος περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη ποσού :

- Για τον προσφεύγοντα .....: 2.000,00 € για το οικ. έτος 2007, 22.823,04 € για το οικ. έτος 2008 και 24.763,18 € για το οικ. έτος 2009,
- Για την προσφεύγουσα .....: 34.191,57 € για το οικ. έτος 2007, 34.446,12 € για το οικ. έτος 2008 και 24.763,18 € για το οικ. έτος 2009,

τα οποία φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 15% και αποτελούν ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, το οποίο χορηγήθηκε στους προσφεύγοντες ως εκπαιδευτικοί (δάσκαλος-δασκάλα) αποσπασμένοι στα Ελληνικά Σχολεία της Γερμανίας (Νυρεμβέργης Βαυαρίας). Η Υπηρεσία δεν απάντησε, στις παραπάνω ανακλήσεις, στην προθεσμία των τριών (3) μηνών, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 5 & 6 του Ν. 2238/94, με αποτέλεσμα να τεκμαίρεται η απόρριψη αυτών.

Για τα ανωτέρω ποσά υπεβλήθησαν από τους προσφεύγοντες συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κατόπιν της από ..... πρόσκλησης που εστάλη από τη Δ.Ο.Υ. ....

Κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων επί των με αριθμ. πρωτ. ..../31-10-2013, ..../31-10-2013 και ..../31-10-2013 ανακλητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007, 2008 και 2009, υποβλήθηκε από τους προσφεύγοντες η με αρ. πρωτ. πρωτοκ. .... ενδικοφανής προσφυγή, με την οποία αιτούνται:

- να ακυρωθούν οι τεκμαιρόμενες απορριπτικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,
- να γίνουν δεκτές οι με αριθμ. πρωτ. ..../31-10-2013, ..../31-10-2013 και ..../31-10-2013 ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, και
- να γίνει νέα εκκαθάριση και να επιστραφούν εντόκως οι αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι (φόρος εισοδήματος και προσαυξήσεις φόρου λόγω εκπροθέσμου),

ισχυριζόμενοι ότι:

1) Φορολογήθηκε το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού κατά παράβαση Συνταγματικών διατάξεων :

- Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση των αυξημένων δαπανών διαβίωσης στο εξωτερικό.
- Δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1, 4 και 5 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
- Η απαρίθμηση στο άρθρ.45 παρ.4 του ν. 2238/1994 των περιπτώσεων οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.
- Επίκληση της υπ'αριθμ. 1840/2013 απόφασης της ολομέλειας του ΣτΕ προς επίρρωση των ισχυρισμών τους.
- Εκ πλάνης δηλώθηκαν τα εν λόγω ποσά στις οικείες τροποποιητικές-συμπληρωματικές δηλώσεις.

2) Το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβαλλόμενο από τοπική πηγή (Γερμανικό Δημόσιο),

λαμβάνεται από τους εκπαιδευτικούς χωρίς κανένα περιορισμό από το Ελληνικό Κράτος.

- 3) Σύμφωνα με τον Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ 134/4-8-1967 Τεύχος Α') δεν φορολογείται από το Ελληνικό Δημόσιο.
- 4) Το ποσό αυτό δεν αναγράφεται στον προϋπολογισμό του ΥΠΕΠΘ ή του ΥΠΕΞ και δεν αποτελεί έξοδο αυτών και δεν εντάσσεται σε φορέα, ειδικό φορέα και ΚΑΕ.

**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. 8 του ν.2238/94, όπως ίσχυε για τα επίδικα οικ. έτη 2007, 2008 και 2009 «το καθαρό ποσό της ειδικής αποζημίωσης που παίρνουν εκτός από τις αποδοχές της οργανικής τους θέσης οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης σχολικών μονάδων της Βαυαρίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (Ο.Δ.Γ.) με φορέα το Προξενείο της Ελλάδας, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της οικείας ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών».

**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 αρθ.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, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβλήθηκε στους προσφεύγοντες, αποσπασμένους εκπαιδευτικούς στη Γερμανία (Νυρεμβέργη Βαυαρίας), 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.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 και 2 του ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά τα οικ. έτη 2007, 2008 και 2009 ορίζεται ότι :

«1.Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένειά και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

**2.Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα».**

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι σύμφωνα με τον Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ 134/4-8-1967 Τεύχος Α') δεν φορολογείται από το Ελληνικό Δημόσιο κρίνεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** η φορολόγηση των επίδικων ποσά πηγάζει απευθείας εκ του νόμου (άρθρο 14 παρ. 8 του ν.2238/94), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναγραφής ή μη στον προϋπολογισμό απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης της Υπηρεσίας μας, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων 1) ..... , ΑΦΜ ..... και 2) ..... , ΑΦΜ .....

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

**Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007 :** Τελικό χρεωστικό 7.271,74 €

**Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008 :** Τελικό χρεωστικό 11.507,47 €

**Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009 :** Τελικό χρεωστικό 8.219,44 €

Τα παραπάνω ποσά βεβαιώθηκαν με τα από .....Εκκαθαριστικά Σημειώματα Φυσικών Προσώπων οικον. Ετών 2007, 2008 και 2009 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**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
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).