



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

Καλλιθέα 20-06-2014

Αριθμός απόφασης: 1874

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
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 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 26-02-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, ΑΦΜ, διεύθυνση της, κατά των με αρ. πρωτ.: α)/20-01-2014, β)/20-01-2014 και γ)/20-01-2014 απορριπτικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις με αρ. πρωτ.: α)/20-01-2014, β)/20-01-2014 και γ)/20-01-2014 απορριπτικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 20/06/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 26-2-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, διεύθυνση 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την με αρ. πρωτ./20-01-2014 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος περί ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, διενέργειας νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

β) Με την με αρ. πρωτ./20-01-2014 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος περί ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διενέργειας νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

γ) Με την με αρ. πρωτ./20-01-2014 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος περί ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, διενέργειας νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Ο προσφεύγων, Εκπαιδευτικός υπάλληλος αποσπασμένος από το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων στην της, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης τις με αρ. πρωτ.: α)/12-12-2013, για το οικ. έτος 2010, β)/12-12-2013, για το οικ. έτος 2011 και γ)/12-12-2013, για το οικ. έτος 2012 αιτήσεις ανάκλησης του αρχικώς δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματός του κατά τα ανωτέρω οικ. έτη και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

Με τις ανωτέρω αιτήσεις του ζητούσε τη μη υπαγωγή σε φορολόγηση συνολικού ποσού : α) 7.587,67€ για το οικ. έτος 2010, β) 10.370,50€ για το οικ. έτος 2011 και γ) 9.707,76€ για το οικ. έτος 2012, τα οποία προέρχονται από το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, όπως προκύπτει από τις χορηγηθείσες βεβαιώσεις από το γραφείο συντονιστή εκπαίδευσης του της

Στις 26-2-2014 ο ανωτέρω κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ Ξάνθης την με αρ. πρωτ., ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητά: **1)** την ακύρωση των απορριπτικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης, **2)** την ακύρωση ή μεταρρύθμιση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος και **3)** την διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή νομιμοτόκως των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων, ισχυριζόμενος τα εξής:

α) Ανάκληση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος λόγω συγγνωστής πλάνης.

β) Οι παροχές που του χορηγήθηκαν για την κάλυψη δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του, δεν αποτελούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 & 4 και η φορολόγησή τους αντιβαίνει τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

γ) Οι παροχές έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα και δίνονται για κάλυψη δαπανών στις οποίες υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην αλλοδαπή

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, δεν παραβιάζονται οι διατάξεις των παρ. 1 & 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος καθώς ο φόρος επιβλήθηκε και εισπράχθηκε βάσει τυπικού νόμου που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. Στο άρθρο 4 του Ν 2238/1994 ΚΦΕ ορίζεται ότι:... «1. Εισόδημα, στο οποίο επιβάλλεται φόρος, είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51 ...».

Όσον αφορά τη συνταγματική διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5: «...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», αυτή αποτελεί μία τυπικά υπερκείμενη διάταξη με γενική διατύπωση που εξειδικεύεται από τους κανόνες του κοινού δικαίου οι οποίοι ρυθμίζουν περιπτώσιολογικά τις προϋποθέσεις ώστε να επέλθει μία έννομη συνέπεια.

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 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 η με ειδική αποστολή.

ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα, αποσπασμένο εκπαιδευτικό στην, 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.

ΓΙΑ ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ 2011 ΚΑΙ 2012

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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, αποσπασμένος εκπαιδευτικός στην αιτείται την ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος οικ. έτους 2011 και οικ. 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 με αρ. πρωτ./26-2-2014 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των υπ' αριθμ.: α)/20-01-2014, β)/20-01-2014 και γ)/20-01-2014 αρνητικών απαντήσεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης, για τα οικ. έτη 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα.

Κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος βάσει των αρχικών δηλώσεων των οικ. ετών 2010 και 2011 προέκυψε ποσό για επιστροφή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ./2010 και/2011 πιστωτικές καταστάσεις της Γ.Γ.Δ.Ε., αντίστοιχα.

Κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος βάσει της αρχικής δήλωσης του οικ. έτους 2012 προέκυψε ποσό φόρου το οποίο βεβαιώθηκε με το υπ' αριθμ.:/17-7-2012 τριπλότυπο βεβαίωσης, στην Δ.Ο.Υ Ξάνθης και έχει εξοφληθεί.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).