



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1942/23-06-2014

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

ΦΑΞ : .

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, ΑΦΜ και της συζύγου του ΑΦΜ κατοίκων, οδός κατά των από τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί των με αρ. αιτήσεων ανάκλησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011 & 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις από τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί των με αρ. αιτήσεων ανάκλησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011 & 2012 των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από.....-06-2014 εισήγηση του Α..... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της συζύγου 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:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση :

- 1) της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί του από αιτήματος περί μερικής ανάκλησης, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του και της συζύγου του, **και** την ακύρωση του με αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος οικον. έτους 2010 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού **41.965,63 ευρώ** για το οικ. έτος 2010 το οποίο χορηγήθηκε στον ως ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά την διάρκεια του έτους 2009 σε ελληνικό σχολείο
- 2) της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί του από αιτήματος περί μερικής ανάκλησης, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του και της συζύγου , **και** την ακύρωση του με αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος οικον. έτους 2011 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού **20.902,30 ευρώ** για το οικ. έτος 2011 (10.370,50 ευρώ για τον άπρoσφεύγοντα και 10.531,80 ευρώ για την β'πρoσφεύγουσα), το οποίο χορηγήθηκε ως ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής τους κατά την διάρκεια του έτους 2010 σε ελληνικό σχολείο

.....

3) της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί του από αιτήματος περί μερικής ανάκλησης, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του και της συζύγου, και την ακύρωση του με αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος οικον. έτους 2012 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού **28.485,30 ευρώ** για το οικ. έτος 2012 (12.048,23 ευρώ για τον ά'προσφεύγοντα και 16.437,07 ευρώ για την β'προσφεύγουσα), το οποίο χορηγήθηκε ως ως ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής τους κατά την διάρκεια του έτους 2011 σε ελληνικό σχολείο στο

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω τεκμαιρόμενων σιωπηρά αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί των αιτημάτων περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012 και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, ισχυριζόμενοι ότι:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβαν το ποσό του ειδικού επιμισθίου του εξωτερικού τα υπό κρίση έτη ως φορολογητέο εισόδημα, διότι δεν αποτελεί εισόδημα υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος αλλά έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα καθόσον έχει κριθεί από αποφάσεις των Διοικ. Δικαστηρίων και με την απόφαση 1940/2013 απόφαση του ΣτΕ.
- Σύμφωνα με το άρθρο 2 §3δ του Ν.Δ 695/1970 και το αρθ. 28 §1 του ν. 2413/96 στους εκπαιδευτικούς που αποσπώνται στο εξωτερικό μπορεί να καταβάλλεται ειδικό επιμίσθιο, επιπλέον των τακτικών αποδοχών τους, προς κάλυψη των αυξημένων δαπανών διαβίωσής τους που καλούνται να αντιμετωπίσουν στην αλλοδαπή.
- Η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης σύμφωνα με την §4 του αρθ. 61 του ν. 2238/94 μπορεί να γίνει είτε εντός του οικ. έτους που υποβλήθηκε είτε μεταγενέστερα εντός όμως του χρόνου παραγραφής.
- Από το συνδυασμό των αρθ. 78 §1,4 και 4§5 του Συντάγματος και των αρθ. 4§1 και 45 του ν. 2238/94 προκύπτει ότι 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, δεν είναι αποκλειστικές. Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών

τους, επικαλούνται την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομ. του ΣτΕ καθώς και τις υπ αριθμ. 1324/2012, επτ., 670/2012 επτ. 3150/1999 επτ. 2972/2011, 1488, 3544/2008, 1749/2007 επτ. 1423/2003 αποφάσεις του ΣτΕ. με τις οποίες έχουν κριθεί ότι ορισμένες παροχές που καταβάλλονται στους μισθωτούς δεν αποτελούν κατά το νόμο ή από τη φύση τους προσαύξηση μισθού αλλά καταβάλλονται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της.

- Η φορολόγηση των υπό κρίση ποσών (ειδικό επιμίσθιο) έχει γίνει κατ'εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθ. 14 §4 ν. 2238/94 όπως αυτή προστέθηκε με την §10 άρθ. 10 ν. 2459/1997 καθόσον με βάση αυτές τις διατάξεις υποκείμενες στο φόρο είναι μόνο οι καθαρές αποδοχές δηλαδή το εισόδημα και όχι τα ποσά που δίνονται προς κάλυψη δαπανών.
- Μνημονεύουν την με αρ. 459/2001 απόφαση του ΣτΕ όσον αφορά την ανάκληση των φορολογικών τους δηλώσεων οικ. ετών 2010, 2011 και 2012.
- Συνυποβάλλουν τις με αρ. 5385/2011 & 388/2012 αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων σύμφωνα με τις οποίες κρίθηκε ότι η ειδική αποζημίωση που έλαβαν εκπαιδευτικοί αποσπασμένοι στο εξωτερικό δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

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 τις κρινόμενες περιόδους.

Επειδή η επικαλούμενη από τους προσφεύγοντες 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 η με ειδική αποστολή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβλήθηκε στους προσφεύγοντες, αποσπασμένους εκπαιδευτικούς στο Μόναχο της Γερμανίας, 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.

Επειδή οι προσφεύγοντες αιτούνται την ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2010 ,2011 & 2012 κατά το μέρος που με αυτές φορολογήθηκε το ειδικό επιμίσθιο του εξωτερικού που έλαβαν τα κρινόμενα έτη και συγκεκριμένα τα οικ. έτη 2011 & 2012 φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατά ποσοστό 50% σύμφωνα με το άρθ. 47 §3 του ν.2238/94 ενώ για το οικ. έτος 2010 φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθ. 14 §4 του ν.2238/94.

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 όπως επίσης και με αρ. 1940/2013 , 1324/2012, επτ., 670/2012 επτ. 3150/1999 επτ. 2972/2011 , 1488, 3544/2008, 1749/2007 επτ. 1423/2003 αποφάσεις του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή οι με αρ. 5385/2011 & 388/2012 αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων που επικαλούνται οι προσφεύγοντες, αφορούν διαφορετικές υποθέσεις που κρίνονται κατά περίπτωση από τα αρμόδια δικαστήρια και ως εκ τούτου δεσμεύουν τη Διοίκηση μόνο για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις και δεν έχουν εφαρμογή εν προκειμένω.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της συζύγου του κατά των από τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί των υπ' αριθμ. αιτημάτων ανάκλησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012.

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

Οικ. έτος 2010: Πιστωτικό υπόλοιπο 933,84€

Οικ. έτος 2011: Πιστωτικό υπόλοιπο 3.860,73€

Οικ. έτος 2012: Χρεωστικό υπόλοιπο: 5.676,34€

Τα παραπάνω ποσά βεβαιώθηκαν με τα με αρ. (αριθ. πιστ. κατ/σης), (αριθ. πιστ. κατ/σης) και (Α.Χ.Κ.) Εκκαθαριστικά Σημειώματα Φυσικών Προσώπων οικον. Ετών 2010, 2011 και 2012 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).