



**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, 29/12/2014

Αριθμός απόφασης: 4416

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά του με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε., οικονομικού έτους 2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε., οικονομικού έτους 2011, του οποίου ζητείται η τροποποίηση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε στις 11/11/2014 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το από και με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε, οικονομικού έτους 2011, το οποίο εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 70,88 ευρώ. Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσε ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ύψους 61.583,29 ευρώ, στο οποίο περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, ποσό ύψους 18.213,84 € (μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων), που έλαβε ως αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής), το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94.

Η ανωτέρω αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά το έτος 2010 στις με το βαθμό του, προσφέροντας τις υπηρεσίες του στην και ειδικότερα στη Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, αιτείται την τροποποίηση του ως άνω εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος και καταβληθέντος ποσού φόρου 6.906,01 €, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ως μισθωτός, υποχρεούμενος να δηλώνει άπαντα τα εισοδήματά του, περιέλαβε το ποσό των καθαρό ποσό μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων ύψους 18.213,84 € στη φορολογική του δήλωση οικ. έτους 2011, ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο. Η ανωτέρω αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά το έτος 2010 στις με το βαθμό του, προσφέροντας τις υπηρεσίες του στην και ειδικότερα στη
2. Το ανωτέρω ποσό καθαρού επιδόματος φορολογήθηκε αυτοτελώς σύμφωνα με τα άρθρα 14 παρ. 4 και 47 παρ. 3 του ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις των ν. 2459/1994 και 3867/2010 (άρθρο 24 παρ. 5).
3. Η εν λόγω αποζημίωση αποσκοπούσε να καλύψει τις δαπάνες παραμονής του στο εξωτερικό, για εκτέλεση υπηρεσίας κατ' εντολή του Δημοσίου και κατάβαλλόμενη σύμφωνα με το Ν.2685/1999, εμπίπτει στην περίπτωση β της παρ. 4 του άρθρου παρ. 45 του ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ.8 του Ν.2459/1997 και επομένως δεν είναι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο.
4. Στην εισηγητική έκθεση του Ν.2459/1997 εκφράζεται ρητώς η βούληση του νομοθέτη να μην θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα τα οποία μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου (έξοδα κίνησης εκτός έδρας, αποζημίωση για δαπάνες διατροφής κλπ).
5. Κατά το έτος 2011 (οικ. έτος 2012) παρακρατήθηκε και επιβλήθηκε για την αυτοτελή φορολογία της καθαρής μετά τις κρατήσεις αποζημίωσης εξωτερικού ύψους 18.213,84 Ευρώ, φόρος 6.906,01 €, ο οποίος αχρεωστήτως κατεβλήθη. Κατά συνέπεια φορολογηθείσης αυτοτελώς συνολικά της άνω αποζημιώσεως εξωτερικού, εσφαλμένως εφαρμόσθηκε η διάταξη του άρθρου 14 παρ.4 του Ν.2238/1994.
6. Η με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε ότι κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων το επίδομα αλλοδαπής υπάγεται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ.4 του Κ.Φ.Ε. και τούτο

ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια δαπανών.

7. Ο στρατιωτικός που τοποθετείται σε θέση του εξωτερικού είναι υποχρεωμένος να μεταβεί και να εγκατασταθεί στην αλλοδαπή, η δε παραμονή του εκεί αποτελεί εκτέλεση υποχρεωτικής υπηρεσίας. Το ένδικο επίδομα αντικρίζει πρόσθετες πραγματικές δαπάνες, στις οποίες υποβάλλονται οι στρατιωτικοί που αποστέλλονται στην αλλοδαπή, για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί και φέρει τον χαρακτήρα αποζημίωσης που προβλέπεται από ειδική διάταξη νόμου για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών. Το δε ύψος του δεν υπερβαίνει το, κατά κοινή πείρα, εύλογο μέτρο και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια των άρθρων 78 παρ. 1 του Συντάγματος και 4 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ούτε συγκεκαλυμμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ αυτών.
8. Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στα εδάφια α' έως στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του νόμου 2238/1994 και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 2α της υποπαραγράφου Α.5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και της παραγράφου 1 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1209/2013, η άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και η εξέτασή τους από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης προβλέπεται για πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδίδονται από 1/8/2013.

Επειδή το προσβαλλόμενο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων εκδόθηκε στις 28/06/2011, ήτοι πριν από την 1/8/2013, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).