



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578340

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14.05.2014

Αριθμός απόφασης: 1190

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «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<sup>α</sup> της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α118225 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975 ).

Έχοντας υπ' όψη:

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... και ..... κατοίκων .....

κατά της τεκμαιρώμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σχετικά με την με αρ. πρωτ ..... αίτησής της περί νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, για τον ίδιο και την σύζυγό του, βάσει της ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από ..... τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επί της από ..... ανακλητικής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, με την οποία ανακάλεσε την υποβληθείσα φορολογική δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από ..... εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

1 )της τεκμαιρώμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επί του από ..... αιτήματος περί μερικής ανάκλησης, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 ,για τον ίδιο και την σύζυγό του , 2) του κοινού εκκαθαριστικού σημειώματος οικον. έτους 2009 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού **10.839,84 ευρώ** για το οικ. έτος 2009 (5.419,92 ευρώ έκαστος), το οποίο χορηγήθηκε ως επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής τους κατά την διάρκεια του έτους 2008 σε ελληνικό σχολείο στο .....

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω τεκμαιρόμενης σιωπηρά αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, ισχυριζόμενη ότι:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες,
- Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2413/96 στους εκπαιδευτικούς που αποσπώνται στο εξωτερικό μπορεί να καταβάλλεται ειδικό επιμίσθιο, επιπλέον των τακτικών αποδοχών τους, προς κάλυψη των δαπανών τους στην αλλοδαπή, το οποίο έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα,
- Υφίσταται παράβαση των άρθρων 4 παρ.5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος.
- Στο άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2238/1994 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, είναι ενδεικτικές.
- Με την υπ' αριθμ.1840/2013 κρίθηκε οριστικά ότι «το επίδομα αλλοδαπής ... που ελάμβαναν... οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου... προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ.5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.

**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** 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 εισοδήματος 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 σε ελληνικό σχολείο στο ....., 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 άλλες κατηγορίες υπαλλήλων. Σημειωτέον, επίσης, ότι κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι αποσπασμένοι στο εξωτερικό εκπαιδευτικοί διαφοροποιούνται μισθολογικά 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 αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων ..... και .....

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

**Χρεωστικό υπόλοιπο : 7.462,93 ευρώ.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστηρίξης**

**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).