



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604 534  
**ΦΑΞ** : 213 1604 567

Καλλιθέα 13/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4269

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
  - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
  - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
  - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15.07.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... (ΑΦΜ .....), κατοίκου ....., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επί του με αριθμ. πρωτ. .... /24.06.2016 αιτήματος περί τροποποίησης – ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2008 – 2013 της προσφεύγουσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. .... των από 24.03.2016 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικών ετών 2008 – 2013, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Οι ως άνω τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις αφορούν τα ποσά που αντιστοιχούν στο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού:

- ύψους €6.887,27 για το οικονομικό έτος 2008, €25.619,78 για το οικονομικό έτος 2009 και €38.130,50 για το οικονομικό έτος 2010, τα οποία δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα (με τις αρχικές δηλώσεις) ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο, το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος συνολικού ποσού €1.215,40, €4.235,40 και €5.719,58 αντιστοίχως, και

- ύψους €38.772,14 για το οικονομικό έτος 2011, €38.842,96 για το οικονομικό έτος 2012 και €27.082,17 για το οικονομικό έτος 2013, τα οποία δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα στις εν λόγω τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις ως μη υποκείμενα σε φορολογία, τα οποία αντιστοιχούν σε ποσοστό 50% του ειδικού επιμίσθιου εξωτερικού που έλαβε και φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94.

Το ανωτέρω επιμίσθιο εξωτερικού χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής της, κατά τα έτη 2007 – 2012, ως εκπαιδευτικός σε σχολείο της Γερμανίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., την μεταρρύθμιση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των οικονομικών ετών 2008 – 2013, την αποδοχή των από 24.03.2016 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ως άνω οικονομικών ετών, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού χορηγείται για την κάλυψη του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης. Συνεπώς έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., ούτε συγκεκριμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των εκπαιδευτικών που υπηρετούν στην αλλοδαπή.
- Στο άρθρο 45 παρ.4 του ν. 2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.

**Επειδή**, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

**Επειδή**, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική

Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

**Επειδή**, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 οριζόταν ότι: «η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της [...]».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 14 του ν. 2238/1994 (όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 45 του ν. 2873/2000 (ΦΕΚ Α' 285/28.12.2000) και ίσχυσε για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.2001 έως και 31.12.2009), «8. Τα 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 δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της οικείας ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με την καταβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών».

**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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ.5 του ν. 4038/2012 (ΦΕΚ Α 14/2.2.2012) οριζόταν ότι: «5. Η φράση που προστέθηκε στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 2238/1994, με την παρ. 5 του άρθρου 24 περίπτωση α' του ν. 3867/2010, καταργείται. Η ισχύς του προηγούμενου εδαφίου αρχίζει από την 1.1.2012 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά».

**Επειδή**, εν προκειμένω, έχουν υποβληθεί από την προσφεύγουσα τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2008 – 2012 στις 24.03.2016 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες περί παραγραφής.

**Επειδή**, για την υποβληθείσα στις 24.03.2016 τροποποιητική/ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, όπως αναγράφεται και στην από 15/02/2013 προσκομισθείσα βεβαίωση αποδοχών της προσφεύγουσας από το Γραφείο Συντονιστή

Εκπαίδευσης του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στο Μόναχο του Υπουργείου Παιδείας, το σύνολο του ειδικού επιμισθίου εξωτερικού καθαρού ποσού € 26.269,70 απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος βάσει του ν. 4038/2012, συνεπώς ο αχρεωστήτως παρακρατηθέν φόρος ποσού €877,59 για το α' τρίμηνο του 2012 συμφηφίσθηκε κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ. ....δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με την επιβληθείσα εισφορά αλληλεγγύης ποσού €736,76, συνεπώς η εν λόγω αξίωση της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15.07.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Οικονομικό Έτος 2008**

**Τελικό πιστωτικό: € 688,38**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθμ. ειδοπ. ....εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008 της Γ.Γ.Π.Σ..

#### **Οικονομικό Έτος 2009**

**Τελικό χρεωστικό: € 786,99**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθμ. ειδοπ. ....εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 της Γ.Γ.Π.Σ..

#### **Οικονομικό Έτος 2010**

**Τελικό χρεωστικό: € 4.968,49**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθμ. ειδοπ. ....εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 της Γ.Γ.Π.Σ..

#### **Οικονομικό Έτος 2011**

**Τελικό πιστωτικό: € 1.156,79**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθμ. ειδοπ. ....εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 της Γ.Γ.Π.Σ..

#### **Οικονομικό Έτος 2012**

**Τελικό χρεωστικό: € 2.745,07**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθμ. ειδοπ. ....εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 του ΚΕ.Π.Υ.Ο.

#### **Οικονομικό Έτος 2013**

**Τελικό πιστωτικό: € 151,82**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθμ. ειδοπ. ....εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 της Γ.Γ.Δ.Ε..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).