



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

Καλλιθέα, 9.9.2014

Αριθμός απόφασης: 2637

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
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 από 14/7/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28.7.2014 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. πρωτ./7.7.2014 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της με αριθμ. πρωτ./7.7.2014 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθμ. πρωτ./7.7.2014 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 26.8.2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 14.7.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28.7.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθ./7.7.2014 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας απορρίφθηκε το με αρ. πρωτ./7.7.2014 αίτημα της προσφεύγουσας περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011.

Η τροποποίηση αφορά σε ανάκληση φορολογητέας ύλης ποσού 27.398,46 ευρώ για το οικ. έτος 2011, το οποίο αποτελεί το 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα ως υπαλλήλου του Υπουργείου Εξωτερικών, κατόπιν σχετικής τοποθετήσεως σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα στο Γεν. Προξενείο της Ελλάδος στητης Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικούς έτους 2011 δεν έγινε δεκτή διότι, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./7.7.2014 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, δεν υπεβλήθη εντός του οικείου οικον. έτους.

Κατά της υπ' αριθμ./7.7.2014 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της από 7.7.2014 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ./28.7.2014 ενδικοφανής προσφυγή, με την οποία αιτείται:

- να ακυρωθεί η με αριθμ. πρωτ./7.7.2014 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,
- να γίνει δεκτή η με αριθμ./7.7.2014 τροποποιητική/ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, και
- να γίνει νέα εκκαθάριση και να επιστραφεί εντόκως ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος εισοδήματος για το οικ. έτος 2011, ισχυριζόμενη ότι:
 1. Από συγγνωστή πλάνη δήλωσε το ως άνω ποσό ως φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
 2. Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (ν.2594/1998), το άρθρο 1 και 17 του ν.2685/1999 και την ΟΛΣΤΕ υπ' αριθμ. 1840/2013 η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγήθηκε για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή.
 3. Δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων το εν λόγω επίδομα υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15 % με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.
 4. Στο άρθρ.45 παρ.4 του ν. 2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.
 5. Το χαρακτήρα δε αυτό του εν λόγω επιδόματος δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια δαπανών διότι οι σχετικές δαπάνες είναι αναμενόμενες και άρρηκτα συνδεδεμένες με την υπηρεσία και με το κόστος ζωής στη χώρα που υπηρετεί.
 6. Τα παραπάνω ισχύουν *mutatis mutandis* και για την (μεταγενέστερη) υποβολή του επιδόματος αλλοδαπής (άρθρο 47§3 του ΚΦΕ όπως προστέθηκε με το άρθρο 24§5 του ν. 3867/2010) σε φορολόγηση όχι αυτοτελώς, αλλά στη συνήθη κλίμακα φορολόγησης μισθωτών υπηρεσιών.
 7. Η ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται στην ουσία της αφού ο χαρακτήρας αυτής ως ενδικοφανούς συνεπάγεται την έρευνα όλων των θεμάτων που θα ερευνούσε το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4174/2013 ορίζεται: «Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος

της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (σχετ. η ΠΟΛ 1174/2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε.)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14§4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την §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 §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§3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24§5 περ. α' του ν. 2867/2010 (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, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αριθμό 1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 14§4 του ν. 2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα αιτείται την τροποποίηση του φορολογητέου εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατά το οικονομικό έτος 2012, το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατά ποσοστό 50% αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§3 του ν. 2238/94 και επομένως δεν δύναται να ληφθεί υπόψιν 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.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./28.7.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικ. έτος 2011 : ποσό πληρωμής 18.115,75 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ./27.6.2012 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2011 της Γ.Γ.Δ.Ε.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).