



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 29/08/2014

Αριθμός απόφασης: 2544

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 28-07-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/08.08.2014 ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της/11.07.2014 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./11.07.2014 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της από 11-07-2014 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 28 /08/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 28-07-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/08.08.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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 **υπ' αρ./11.07.2014** απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας δεν γίνεται δεκτό το υπ' αριθμ./11.07.2014 αίτημα της προσφεύγουσας περί μερικής τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης αντί της αρχικής που διενεργήθηκε με το **υπ' αριθμ./2011** εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε. Η τροποποίηση αφορά ανάκληση φορολογητέας ύλης ποσού **6.346,09 ευρώ** για το οικ. έτος 2011, το οποίο χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα ως ειδικό επιμίσθιο για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής της κατά την διάρκεια του έτους 2010 στο Γραφείο Συντονιστή Εκπαίδευσης της Ελληνικής Πρεσβείας στις

Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο 61§4 του ν. 2238/1994 η ανάκληση φορολογητέας ύλης γίνεται δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., εφόσον υποβληθεί εντός του οικείου οικονομικού έτους.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς και του αντίστοιχου εκκαθαριστικού σημειώματος. Επίσης ζητά να γίνουν δεκτό το αίτημα της τροποποιητικής της δήλωσης, να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση και να προβεί το Ελληνικό Δημόσιο στην έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του ειδικού επιμισθίου ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Με βάση το άρθρο 28 του ν.2413/1996 στους εκπαιδευτικούς καταβάλλεται ειδικό επιμίσθιο κατά τρόπο ανάλογο με το Επίδομα Υπηρεσίας αλλοδαπής του άρθρου 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (Ν.2594/1998) και βάσει του άρθρου 1 και 17 του Ν.2685/1999 και την υπ' αριθμ.1840/2013 απόφαση που λήφθηκε από την Ολομέλεια του Συμβουλίου Επικρατείας, οι παροχές αυτές έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγούνται για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φορολόγηση βάσει συνταγματικών διατάξεων και του άρθρου 45 του Ν.2238/94.

- 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.
- Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να εξετασθεί στην ουσία της, παρότι το αίτημά της περί μερικής τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 υπεβλήθηκε πέραν του οικείου οικονομικού έτους.

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. ΠΟΛ 1174/2014 Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε.).

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 την κρινόμενη περίοδο.

Επειδή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα 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 αρθ.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, η προσφεύγουσα, αποσπασμένη εκπαιδευτικός στο γραφείο του Συντονιστή Εκπαίδευσης της Ελληνικής Πρεσβείας στις, αιτείται την ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος οικον. έτους 2011, το οποίο αντιστοιχεί στο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 28 του ν. 2413/1996 και φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατά ποσοστό 50%, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 3 του ν. 2238/94. Εξάλλου δε το επίδομα αλλοδαπής καταβάλλεται, βάσει των διατάξεων του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών και του Ν. 2685/1999, σε διαφορετικές κατηγορίες υπαλλήλων. 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, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αριθμό/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ, η οποία εξέτασε το ζήτημα αντιθέσεως προς τα άρθρα 4 παρ.5 και 78 παρ 1 και 4 του Συντάγματος του άρθρου 22 παρ.1 του Ν.2954/2001, με το οποίο υπάγεται σε φόρο εισοδήματος το επιμίσθιο εξωτερικού των εκπαιδευτικών που αποσπώνται σε ελληνικά σχολεία του εξωτερικού, απέχει να αποφανθεί οριστικά και παραπέμπει την υπόθεση ενώπιον της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 28-07-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/08.08.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ

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

Ποσό πληρωμής για το οικονομικό έτος 2011 : 15.557,49 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α/α 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).