



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

FAX : 213 1604 567

Καλλιθέα, 15/12/2017

Αριθμός Απόφασης: 6337

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/20-07-2017 ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της από 01/06/2017 και με αριθ. ειδοποίησης/2017 και ΑΧΚ/..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αριθ.

...../2017 αρχική ηλεκτρονική δήλωση, φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 01/06/2017 και με αριθ. ειδοποίησης/2017 και ΑΧΚ /..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Εισοδήματος με βάση την υπ' αριθ. /2017 αρχική ηλεκτρονική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, 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 από 01/06/2017 με αρ. ειδοποίησης/2017 και ΑΧΚ /..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αριθ. /2017 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογικού έτους 2016, προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 7.835,93 €.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμ. /2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, από κοινού με τη σύζυγο του, δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το ποσό των € 102.792,77. Στο ως άνω ποσό συμπεριλαμβάνονταν, εκτός από τις τακτικές καταβληθείσες αποδοχές και το ποσό των 5.501,43 ευρώ, το οποίο, όπως προκύπτει από τη συνημμένη στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εκτυπωμένη μέσω διαδικτύου (TAXISnet) εικόνα αποδοχών 2016, με την οποία εμφανίζονται οι αποδοχές του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε η εργοδότηρια εταιρεία του, αφορούσε παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 99 του ν. 4446/2013.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων εργαζόταν κατά το έτος 2016 ως ιατρικός επισκέπτης δυνάμει σύμβασης εργασίας στην εταιρεία «.....». Λόγω της απασχόλησής του και σε εκτέλεση της παραπάνω σύμβασης, είχε παραχωρηθεί από την εργοδότηρια εταιρεία, η χρήση του αυτοκινήτου με αρ. κυκλοφορίας, το οποίο είχε μισθωθεί από αυτήν (εταιρεία) με σύμβαση leasing από την εταιρεία «.....», για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της εργοδότηριας εταιρείας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, κατά το μέρος που αφορά το φόρο που επιβλήθηκε στο ποσό των 5.501,43 ευρώ για την παραχώρηση του υπ' αριθ. αυτοκινήτου, ισχυριζόμενος ότι η χρήση παραχωρηθέντος αυτοκινήτου στον μισθωτό για την εξυπηρέτηση αναγκών της επιχείρησης δεν θεωρείται μισθός και κατ' επέκταση φορολογητέο εισόδημα και ειδικότερα:

- Το ως άνω επαγγελματικό όχημα δεν αποτελεί περιουσιακό μου στοιχείο, ούτε πρόκειται να αποκτηθεί από εμένα στο πλαίσιο της σύμβασης leasing, η δε χρήση του συγκεκριμένου οχήματος είναι επιβεβλημένη σε εμένα από την εργοδότηρια εταιρεία στα πλαίσια των αναγκών της.

- Η υπό κρίση ρύθμιση συνιστά παραβίαση της αρχής της ισότητας των διατάξεων των άρθρων 4 και 78 του Συντάγματος.

- Η παραχώρηση χρήσης οχήματος, η οποία φορολογείται ως παροχή σε είδος, χορηγείται για το συμφέρον του εργοδότη και ενώ επιβαρύνεται με τη φορολόγηση της χρήσης του ο εργαζόμενος ωφελείται ταυτόχρονα η εργοδότη εταιρεία καθώς το ποσό του μισθώματος, στο πλαίσιο της σύμβασης leasing, εκπίπτει ως έξοδο αυτής.

- Η φορολόγηση της χρήσης του επαγγελματικού οχήματος συνιστά περαιτέρω μείωση του διαθέσιμου εισοδήματός μου, με την εξίσωση της παραχώρησης χρήσης οχήματος με παροχή σε είδος, λόγω της αυξημένης παρακράτησης φόρου, η οποία δεν αφαιρείται από πραγματικώς σχηματισθέν εισόδημα αλλά από την ήδη υφιστάμενη μισθοδοσία μου.

Επειδή στο άρθρο 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., **εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:**

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες "και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. "Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

.....

η) **κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.**

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 99 του ν. 4446/2016, ορίζεται ότι: «2. Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος ως εξής:

α) για ΛΤΠΦ από 0 έως 12.000 ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

β) για ΛΤΠΦ από 12.001 έως 17.000 ευρώ ως ποσοστό επτά τοις εκατό (7%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

γ) για ΛΤΠΦ από 17.001 έως 20.000 ευρώ ως ποσοστό δεκατέσσερα τοις εκατό (14%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

δ) για ΛΤΠΦ από 20.001 έως 25.000 ευρώ ως ποσοστό δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

ε) για ΛΤΠΦ πλέον των 25.001 ευρώ ως ποσοστό είκοσι δύο τοις εκατό (22%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, ανεξάρτητα αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα. Το ανωτέρω ποσοστό καθενός οχήματος δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα. Η αξία της παραχώρησης του οχήματος μειώνεται βάσει παλαιότητας ως εξής:

i) 0-2 έτη καμία μείωση

ii) 3-5 έτη μείωση δέκα τοις εκατό (10%)

iii) 6-9 έτη μείωση είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

iv) Από 10 έτη και μετά μείωση πενήντα τοις εκατό (50%).

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 12.000 ευρώ».

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1045/24-03-2017 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του ν.4446/2016 (Α' 240) για την παροχή σε είδος εταιρικού οχήματος.» προβλέπονται μεταξύ άλλων τα εξής: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του ν.4446/2016 (ΦΕΚΑ' 240/22-12-2016) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και

ορίσθηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας της παροχής σε είδος, ο οποίος υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος που παρέχεται.

Πιο συγκεκριμένα, η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της ΛΤΠΦ του οχήματος με βάση την κλίμακα που ορίζει η εν λόγω διάταξη. Η Λιανική Τιμή προ Φόρων οχήματος κατά τύπο, παραλλαγή και έκδοση αυτού, είναι η τιμή που προκύπτει από τους υποβαλλόμενους τιμοκαταλόγους στην Αρμόδια Τελωνειακή Αρχή από τους επίσημους αντιπροσώπους/διανομείς αυτοκινήτων, συμπεριλαμβανομένης και της αξίας του προαιρετικού (EXTRA) εξοπλισμού, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης και αναγράφεται στη «Βεβαίωση Ανώτατης προτεινόμενης Λιανικής Τιμής προ Φόρων» που χορηγείται σχετικά από τους τελευταίους. Σε περίπτωση που ο επίσημος αντιπρόσωπος/διανομέας δεν δύναται να χορηγήσει τη σχετική βεβαίωση, η ΛΤΠΦ λαμβάνεται εναλλακτικά από την αναγραφόμενη στα οικεία παραστατικά πώλησης αξία, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης, μη συνυπολογιζομένων τυχόν εκπτώσεων που έχουν χορηγηθεί.

Με βάση την οριζόμενη κλίμακα από την παρ. 1 του άρθρου 99 του ν.4446/2016, η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος υπολογίζεται ως ποσοστό στο σύνολο της ΛΤΠΦ και όχι κλιμακωτά, ξεκινώντας από το πρώτο κλιμάκιο με ΛΤΠΦ οχήματος έως 12.000 ευρώ και καταλήγοντας στην ανώτερη κλίμακα με ΛΤΠΦ άνω των 25.001 ευρώ. Επίσης, σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου κτλ.), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της. Η διάρκεια χρήσης εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών λογίζεται ως μήνας.

.....

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή προ Φόρων έως 12.000 ευρώ. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να συντρέχουν ταυτόχρονα και οι δύο προϋποθέσεις για να ισχύει η εξαίρεση.

Διευκρινίζεται ότι η χρήση ενός οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς αφορά τις κάτωθι περιπτώσεις:

α) Τα οχήματα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα οχήματα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους. Αντιθέτως, καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των οχημάτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη),

β) Τα οχήματα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων,

γ) Τα οχήματα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),

δ) Τα οχήματα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχειακές επιχειρήσεις) για μεταφορά καλεσμένων ή πελατών τους,

ε) Τα οχήματα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης (service) οχημάτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,

στ) Τα οχήματα ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται από τις αεροπορικές εταιρείες και τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων για την εξυπηρέτηση των αεροσκαφών και των επιβατών τους (αυτοκίνητα πίστας) καθώς και για την μεταφορά VIPS ή προσωπικού,

Συνεπώς, αν ένα όχημα εκ των ανωτέρω περιπτώσεων α' έως στ', έχει παραχωρηθεί για χρήση σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο επιχείρησης αλλά έχει ΑΤΠΦ άνω των 12.000 ευρώ, τότε δεν θα υφίσταται καμία απαλλαγή.

.....

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά.»

Επειδή στο κείμενο της αιτιολογικής έκθεσης του ν. 4446/2016 και ειδικότερα ως προς το άρθρο 99 το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 άρθρου 44 Ν. 4389/2016, (Α 94) και ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αξίας της παραχώρησης οχήματος από φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, με εξαίρεση τους φορείς της γενικής κυβέρνησης, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο, η οποία υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων αυξανόμενης όσο αυξάνεται η παλαιότητα του οχήματος. Η εξαίρεση των οχημάτων που παραχωρούνται με ΑΤΠΦ έως 12.000 ευρώ, ωφελεί κυρίως τα χαμηλόβαθμα στελέχη επιχειρήσεων που τους έχουν παραχωρηθεί μικρής αξίας οχήματα. Με αυτόν τον τρόπο υπολογισμού της αξίας της παραχώρησης η επιβάρυνση του εργαζόμενου θα ανταποκρίνεται περισσότερο στο πραγματικό όφελος που λαμβάνει από τη χρήση του οχήματος σε ετήσια βάση....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1219/6.10.2014 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013» ορίζεται μεταξύ άλλων: «Στην έννοια των παροχών σε είδος που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία εντάσσεται κάθε παροχή σε είδος που χορηγείται στο μισθωτό, με εξαίρεση τις παροχές που αποβλέπουν αποκλειστικά στην κάλυψη δαπανών ή αποκατάσταση ζημιών του φυσικού προσώπου στα πλαίσια της εργασιακής του σχέσης και κατά την εκτέλεση της εργασίας του, όπως ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 2 ν. 4172/2013, οι οποίες ως εκ του είδους τους, βαρύνουν τον εργοδότη, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Ως τέτοιες παροχές, τις οποίες δεν καταλαμβάνει η παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και οι οποίες δεν θεωρούνται παροχές σε είδος και κατά συνέπεια εισόδημα από μισθωτή εργασία, αναφέρονται: οι παροχές σε είδος, οι οποίες χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα και οι οποίες εξυπηρετούν λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων. Ενδεικτικά, τέτοιες παροχές σε είδος, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία, είναι η χορήγηση ειδικών στολών εργασίας, η χορήγηση γάλακτος, η παροχή τροφής στο χώρο εργασίας, η χορήγηση θέσης στάθμευσης στο χώρο εργασίας κλπ....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων εργαζόμενος δυνάμει σύμβασης ως ιατρικός επισκέπτης στην φαρμακευτική εταιρεία «.....», χρησιμοποίησε το υπ' αριθμόν αυτοκίνητο, του οποίου η χρήση είχε παραχωρηθεί από την εργοδότη εταιρεία δυνάμει της μεταξύ τους σύμβασης εργασίας.

Επειδή το ιδιοκτησιακό καθεστώς του παραχωρούμενου οχήματος (ιδιόκτητο, μισθωμένο, με leasing κλπ) καθώς και το εάν η εργοδότη εταιρεία εκπίπτει ως έξοδό της το ποσό το οποίο, δυνάμει σύμβασης leasing, καταβάλει ως μίσθωμα, δεν αποτελούν κριτήρια για το χαρακτηρισμό μιας παροχής σε είδος ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή για λόγους ασφάλειας του δικαίου, οι διατάξεις νόμων που εισάγουν φορολογικές αλλαγές ή εξαιρέσεις είναι στενώς ερμηνευτέες και δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή. Άλλωστε, οι κατονομαζόμενες στο άρθρο 13 του ΚΦΕ παροχές σε είδος εμπίπτουν στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και δεν εξαιρούνται της φορολογίας, καθόσον ο νομοθέτης ορίζει ρητά και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 του ν. 4172/2013 κάθε περίπτωση καταβαλλόμενου χρηματικού ποσού που δε θεωρεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο.

Επειδή, προκειμένου να εξαιρεθεί από τη φορολόγηση η παραχώρηση ενός οχήματος σε εργαζόμενο, πρέπει να πληρούνται, και μάλιστα αθροιστικά, οι ρητώς κατονομαζόμενες προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ. 1045/2017, ήτοι να έχει παραχωρηθεί η χρήση του οχήματος σε εργαζόμενο της επιχείρησης για επαγγελματικούς σκοπούς και η λιανική τιμή του προ φόρων να μην υπερβαίνει τις 12.000 €.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι δεν συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/13 ούτε εμπίπτει στις απαλλαγές του άρθρου 14 του Ν. 4172/13, καθόσον η εργοδότη εταιρεία, αποτίμησε την χορηγηθείσα κατ' άρθρο 13 του Κ.Φ.Ε. παροχή σε είδος και συγκεκριμένα την παραχώρηση και χρήση του υπ' αριθ. αυτοκινήτου σε 5.501,43 €. Ως εκ τούτου, ορθώς το ποσό αυτό προσαύξησε το εισόδημα από μισθωτή εργασία και αθροιζόμενο με τις τακτικές αποδοχές του προσφεύγοντος, φορολογήθηκε βάσει της κλίμακας του άρθρου 15 του ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1025/2017 «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2016» προβλέπεται: «1. Τα στοιχεία που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2016, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (TAXISnet) και ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων

και από τον τρόπο ενημέρωσης τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 6 της ίδιας ως άνω ΠΟΛ ως προς τη Διαδικασία υποβολής των στοιχείων ορίζεται ότι: «1. Η υποβολή των στοιχείων που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 της παρούσας πραγματοποιείται με την αποστολή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet).»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την ως άνω φορολόγηση παραβιάζεται η αρχή της ισότητας των διατάξεων των άρθρων 4 και 78 του Συντάγματος.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, προβάλλεται απαραδέκτως και δεν εξετάζεται στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 20/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Ποσό πληρωμής: 7.835,93 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αριθ. ειδοπ./2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2016 (ΑΧΚ .../.....) της Α.Α.Δ.Ε.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΦΗΡΑΣ

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.