



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

28-03-2016

Αριθμός απόφασης:

1209

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. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμό πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς τη με αριθμό πρωτ. αίτηση του προσφεύγοντος περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Επί της με αριθμό πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς τη με αριθμό πρωτ. αίτηση του προσφεύγοντος περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 και νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Η ως άνω αίτηση αφορά τη μείωση του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, οικ. ετών 2012 και 2013 του προσφεύγοντος κατά το ποσό καταβολής εξόδων κίνησης και παράστασης, ύψους 6.843,69 € και 5.760,09 € αντίστοιχα, ως μη υποκείμενα σε φορολογία.

Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως Προϊστάμενο Υπηρεσιακών Λειτουργιών του

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να:

- Γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή του.
- Ανακληθούν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και να γίνει νέα εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων των οικονομικών ετών 2012 και 2013.
- Γίνει δεκτή η δήλωση ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων των οικονομικών ετών 2012 & 2013.
- Υποχρεωθεί το Δημόσιο να επιστρέψει εντόκως τα ποσά του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για τα εν λόγω έτη.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η καταβολή των εν λόγω ποσών αφορά την αντιμετώπιση πρόσθετων δαπανών στις οποίες υποβάλλονται οι δικαιούχοι εξαιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών άσκησης των καθηκόντων τους σε ανώτατη διευθυντική θέση Προϊσταμένου Υπηρεσιακής Λειτουργίας Τμήματος, Υποδιεύθυνσης και Δ/νσης του, αλλά και για την αποτελεσματικότερη και ταχύτερη άσκηση των καθηκόντων αυτών και δεν επαυξάνουν τις μηνιαίες αποδοχές, ούτε δίδονται εις αντάλλαγμα εργασίας και συνεπώς δεν αποτελούν εισόδημα και δεν υπόκεινται στις αντίστοιχες κρατήσεις φόρου εισοδήματος.
- Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται τις υπ' αρ. 11/2007, 12/2007 και 1140/2013 αποφάσεις του Αρείου Πάγου, καθώς και τις υπ' αριθμ. 3150/1999, 29/2014 και 2306/2014 αποφάσεις του ΣτΕ.

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 72 του Ν. 4174/2013 (όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015)), 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, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο:

α) Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. ...

β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π.Δ.200/1993 (ΦΕΚ 75 Α'), καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του άρθρου 2 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'), όπως ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 2470/1997 (ΦΕΚ 40 Α').

γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται σύμφωνα με τους Ν. 4153/1961 (ΦΕΚ 45 Α'), Α.Ν. 513/1968 (ΦΕΚ 186 Α) Ν. 103/1975 (ΦΕΚ 167 Α) και Ν. 303/1976 (ΦΕΚ 94 Α')

δ) Ποσοστό 20% (είκοσι τοις εκατό) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε συνταξιούχους ή μισθωτούς με βάση νόμο δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης

ε)

στ)

ζ)»

Επειδή με την απόφαση ΠΟΛ 1005/14-01-2005 με την οποία καθορίστηκαν οι εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αναφέρεται ότι, η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε υπάλληλο της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της, κατά το μέρος που καλύπτεται με δικαιολογητικά του ΚΒΣ ως γενικό έξοδο διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περίπτωση α' του Ν. 2238/1994 και κατά το μέρος που δεν καλύπτεται με δικαιολογητικά του ΚΒΣ ως δαπάνη μισθοδοσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περίπτωση α' υποπερίπτωση αα' του Ν. 2238/1994. Στη δεύτερη περίπτωση, η αποζημίωση φορολογείται στο όνομα του μισθωτού ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1008845/158/Α0012/31.03.2008 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα «Φορολογική μεταχείριση εξόδων κίνησης και παράστασης που χορηγούνται στο υπαλληλικό προσωπικό του που προΐσταται υπηρεσιακών λειτουργιών του» αναφέρεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με

οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

2. Όπως πάγια γίνεται δεκτό, στην έννοια του όρου «αποδοχές» του μισθωτού, περιλαμβάνονται τόσο ο μηνιαίος μισθός όσο και οι λοιπές πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται σ' αυτόν τακτικά ή έκτακτα, ανεξάρτητα από το αν με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ορολογία οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως «πρόσθετη αμοιβή» ή ως αποζημίωση ή επίδομα.

3. Στο ανωτέρω έγγραφό σας μας αναφέρετε ότι με την από Ε.Σ.Σ.Ε. που υπογράφηκε μεταξύ και, χορηγήθηκε στο προσωπικό που προΐσταται Υπηρεσιακών Λειτουργιών του, παροχή με την ονομασία «έξοδα κίνησης και παράστασης Προϊσταμένου». Τα εν λόγω «έξοδα κίνησης και παράστασης Προϊσταμένου» χορηγούνται αποκλειστικά και συνδέονται υποχρεωτικά με την πραγματική άσκηση καθηκόντων Προϊσταμένου, προς αντιμετώπιση των εξόδων φιλοξενίας των επισκεπτών, συμμετοχής ως εκπροσώπων του σε διάφορες κοινωνικές εκδηλώσεις, των εξόδων κίνησής τους κ.λπ.. Τα εν λόγω έξοδα περικλύονται για κάθε ημέρα απουσίας των Προϊσταμένων, ενώ, σύμφωνα με την από Ε.Σ.Σ.Ε., δεν περικλύονται κατά το χρόνο της κανονικής άδειας. Τέλος, τα παραπάνω έξοδα χορηγούνται ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση ή μη των σχετικών δαπανών και δεν απαιτείται η υποβολή παραστατικών δαπανών, αποδόσεως λογαριασμού.

4. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι τα εν λόγω «έξοδα κίνησης και παράστασης» που χορηγούνται στους Προϊσταμένους του, αποτελούν προσαύξηση των αποδοχών τους και φορολογούνται σαν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Συνεπώς, εφόσον η παροχή αυτή συνεντέλλεται με τις τακτικές αποδοχές (δηλ. συνεκκαθαρίζεται σε μία μισθοδοτική κατάσταση), τότε ο φόρος θα παρακρατηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Ε. (κλίμακα α' του άρθρου 9 του ΚΦΕ).»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, στην υπό κρίση περίπτωση, τα ποσά που καταβλήθηκαν ως έξοδα κίνησης και παράστασης στους Προϊσταμένους των Υπηρεσιακών Λειτουργιών του δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις εισοδημάτων που απαλλάσσονται από το φόρο ή δεν υπόκεινται σε αυτό, αλλά αποτελούν προσαύξηση των αποδοχών τους. Ως εκ τούτου, τα εν λόγω ποσά ορθά θεωρήθηκαν ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 και φορολογήθηκαν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα αποφάσεις του Αρείου Πάγου και του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθόσον οι παραδοχές τους 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 αρ. πρωτ ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Οικονομικό Έτος 2012

Ποσό Πληρωμής: 1.656,64 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αρ. ειδ/σηςΕνιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. έτους 2012 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Π.Σ. με βάση την αρχική δήλωση φορολογούμενου.

2) Οικονομικό Έτος 2013

Ποσό Πληρωμής: 653, 62 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αρ. ειδ/σης Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. έτους 2013 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Π.Σ. με βάση την αρχική δήλωση φορολογούμενου, ενώ με την 1^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου, το ποσό του οφειλόμενου φόρου δεν διαφοροποιήθηκε.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**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 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).