



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 24/01/2019

Αριθμός απόφασης: 230



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313 333245
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@aade.gr

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. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού – Τ.Κ., κατά της με

αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με το σύζυγό της υπέβαλαν εμπρόθεσμα στις 21/06/2018 τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 **με επιφύλαξη**. Η ως άνω δήλωση εκκαθαρίστηκε και εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης 63221 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, χωρίς να γίνουν δεκτοί οι λόγοι της επιφύλαξης

Ειδικότερα, η επιφύλαξη της εν λόγω δήλωσης αφορούσε την μείωση του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 κατά τα ποσά καταβολής εξόδων κίνησης και παράστασης Προϊσταμένου Τμήματος, επίδομα τεχνικής εξειδίκευσης, κίνητρα πώλησης, επίδομα θέσης Προϊσταμένου Τμήματος, πριμ στοχοθεσίας, αποζημίωση εκτός έδρας, αναδρομικά εκτός έδρας, αναδρομικά έξοδα μετακίνησης, αναδρομικά έξοδα κίνησης και παράστασης Προϊσταμένου, αποζημίωση εκτός έδρας και έξοδα μετακίνησης ύψους 15.951,38 ευρώ, ως μη υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος. Η προσφεύγουσα ασκούσε καθήκοντα ως Προϊσταμένη του τμήματος Τεχνικών Λειτουργιών Πεδίου Ροδόπης του Τεχνικού Διαμερίσματος Ανατ. Μακεδονίας Θράκης & Νήσων Βορείου Αιγαίου της Τεχνικής Περιφέρειας Βορείου Ελλάδας του

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, την νέα εκκαθάριση της και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για το εν λόγω έτος, το οποίο αντιστοιχεί στο υπό κρίση ποσό, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η καταβολή του εν λόγω ποσού 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/σης του, αλλά και για την αποτελεσματικότερη και ταχύτερη άσκηση των

καθηκόντων αυτών και δεν επαυξάνουν τις μηνιαίες αποδοχές, ούτε δίδοντο εις αντάλλαγμα εργασίας και συνεπώς δεν αποτελούν εισόδημα και δεν υπόκεινται στις αντίστοιχες κρατήσεις φόρου εισοδήματος.

- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθμ. 3150/1999 απόφαση του ΣτΕ και το άρθρο 78 του Συντάγματος.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με το άρθρο 20 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα. 2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα...».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 3 του άρθρου 12 του 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.

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

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,
γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
"θ) [3] Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,
β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του, "και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά"
γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών,
δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο,
ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,
στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου,
ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,
η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,
ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και
ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη **ΠΟΛ 1167/2017** της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ με θέμα :”Κοινοποίηση της υπ’ αριθμ.180/2017 γνωμοδότησης του ΝΣΚ”:

«Σας κοινοποιούμε την υπ’αριθμ.180/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α' Τακτική Ολομέλεια) η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση αυτή, **η παροχή με την ονομασία «έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου», που χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της ΟΤΕ ΑΕ, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύ ΟΤΕ ΑΕ και ΟΜΕ-ΟΤΕ, αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, τόσο υπό το καθεστώς του ΚΦΕ (ν.2238/1994) όσο και του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013), υπό την εξυπακουόμενη βεβαίως προϋπόθεση ότι οι εν προκειμένω ενδιαφέροντες όροι της εν λόγω ΕΣΣΕ είναι διαχρονικώς ενεργοί.**

Παραπομπένως, η ΟΤΕ ΑΕ, υποχρεούται να προβαίνει σε παρακράτηση φ.μ.υ. επί των εξόδων κινήσεως και παραστάσεως και σε απόδοσή του στο Ελληνικό Δημόσιο.

Η Φορολογική Διοίκηση δεν υποχρεούται σε επιστροφή στην ΟΤΕ ΑΕ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών που παρακρατήθηκαν ως φ.μ.υ. και αποδόθηκαν στο Δημόσιο και τα οποία η ΟΤΕ ΑΕ κατέβαλε στους ενάγοντες με βάση τις δικαστικές αποφάσεις, δεδομένου μάλιστα ότι απορρίφθηκε η προσεπίκληση-παρεμπίτουσα αγωγή αποζημιώσεως που άσκησε κατά του Δημοσίου.»

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, το εν λόγω ποσό ορθά θεωρήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 και φορολογήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα δικαστική απόφαση, καθόσον η παραδοχή της ερείδεται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, αναφορικά με τις υπόλοιπες παροχές που έλαβε κατά το υπό κρίση έτος ήτοι, επίδομα τεχνικής εξειδίκευσης, κίνητρα πώλησης, επίδομα θέσης Προϊσταμένου Τμήματος, πριμ στοχοθεσίας, δεν εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4172/2013. Επιπλέον, σχετικά με τα έξοδα μετακίνησης η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα νόμιμα παραστατικά ώστε να αποδείξει ότι τα εν λόγω έξοδα αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας της για υπηρεσιακούς λόγους όπως προβλέπεται από την προαναφερθείσα διάταξη. Περαιτέρω αναφορικά με την αποζημίωση εκτός έδρας η εργοδότηρια εταιρεία διακριτά αναφέρει στα εκκαθαριστικά της μισθοδοσίας τα ποσά που καταβλήθηκαν ως

αποζημίωση εκτός έδρας που φορολογούνται και τα ποσά που είναι αφορολόγητα, επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με κάθε πρόσφορο μέσο ότι κατέβαλε τα εν λόγω ποσά για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27.09.2018 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017 :

Ποσό πληρωμής: 553,10€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.