



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 17/02/2020

Αριθμός απόφασης: 360

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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 από 21/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ κατοίκου οδός κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στη με αριθμ. πρωτ. /2019 αίτηση για μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

Επί της από 21/10/2019 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών της με αριθμ. πρωτ./2019 ένστασης του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί μερικής ανάκλησης της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων με το ως άνω υποβληθέν αίτημα, ζήτησε τη μείωση του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του ως άνω φορολογικού έτους κατά το ποσό των εξόδων κίνησης και παράστασης ποσού 23.489,64 ευρώ, το οποίο του χορηγήθηκε ως Προϊσταμένου Υπηρεσιακών Λειτουργιών

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ανακληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, να γίνει νέα εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015 και να υποχρεωθεί το Δημόσιο να του επιστρέψει εντόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό των 9.865,64 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η καταβολή του εν λόγω ποσού αφορά στην 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, 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 Διοίκηση έχει την υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται τις υπ' αριθμ. 11/2007, 12/2007, 1140/2013 και 566/2016 αποφάσεις του Αρείου Πάγου, καθώς και τις υπ' αριθμ. 3150/1999 και 29/2014 αποφάσεις του ΣτΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 παρ. 1 του ν.4172/2013**, με τίτλο «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις»:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 14 παρ. 1 περ. β' του ν. 4172/2013**, με τίτλο «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις»:

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

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.»

Επειδή για το εν λόγω ζήτημα εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 129/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«10. Εκ των προαναφερθεισών διατάξεων συνάγεται ότι οι επιχειρησιακές συλλογικές συμβάσεις (εφεξής και “ΕΣΣΕ”) θεσπίσθηκαν με το ν. 1876/1990 για τις ελεύθερες συλλογικές διαπραγματεύσεις. Αντικείμενο των ΕΣΣΕ είναι η ρύθμιση των όρων αμοιβής και συνθηκών παροχής της εργασίας, οι όροι συνάψεως και λήξεως των ατομικών συμβάσεων, δικαιώματα και υποχρεώσεις των συμβαλλομένων μερών, συστήματα κινήτρων και πρόσθετων παροχών και θέματα ασκήσεως επιχειρησιακής πολιτικής, στο μέτρο που επηρεάζουν άμεσα τις εργασιακές σχέσεις και πάντα ταύτα αναλόγως των αναγκών των εργαζομένων κάθε επιχειρήσεως και ως συμπληρωματικό θεσμικό πλαίσιο των άλλων κατηγοριών συλλογικών συμβάσεων, γι' αυτό και δεν είναι τυχαίο ότι η σύναψη των επιχειρησιακών ΣΣΕ έπεται των άλλων κατηγοριών. Αντικείμενο των ΕΣΣΕ δεν μπορεί να αποτελέσει το αντικείμενο της φορολογίας και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία, διότι, ως ήδη ελέγχθη, κατά το Σύνταγμα, απαιτείται προς τούτο τυπικός νόμος, τον οποίο δεν αποτελεί ο κανονιστικός χαρακτήρας των ΕΣΣΕ, οι όροι των οποίων επέχουν απλώς ισχύ ουσιαστικού νόμου. Και ναι μεν η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στο άρθρο 45 παρ. 4 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και 14 παρ. 1 του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), οι οποίες, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών δεν αποκλείει το νομοθέτη να θεσπίσει και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά τούτο προϋποθέτει τυπικό νόμο και, πάντως, με ΕΣΣΕ δεν μπορεί να θεσπισθεί εξαίρεση από τη συνδρομή των προϋποθέσεων υπό τις οποίες εξαιρούνται, για τον υπολογισμό του φόρου, εισοδήματα από παροχή μισθωτής εργασίας, όπως είναι η προϋπόθεση της αποδείξεως με τα προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά, για την εξαίρεση από τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 45 παρ. 4 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και 14 παρ. 1 του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013).

11. Ενόψει των ανωτέρω γενομένων δεκτών η παροχή με την ονομασία “έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου”, η οποία χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της, με βάση την από 16/05/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύκαι, **δεν στερείται των εννοιολογικών χαρακτηριστικών του εισοδήματος από μισθωτή εργασία εκ μόνης της φύσεως και του σκοπού της που προεκτέθηκαν, αλλά μόνο υπό τη συνδρομή της προϋποθέσεως αποδείξεως της αναλώσεώς της με τα προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά, όπως προβλέπουν οι γενικώς ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και οι ταυτοσήμου προς αυτές περιεχομένου διατάξεις του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013),** υπό την

εξυπακουόμενη βεβαίως προϋπόθεση ότι οι εν προκειμένω ενδιαφέροντες όροι της εν λόγω ΕΣΣΕ είναι διαχρονικώς ενεργείς. Τα ανωτέρω δεν αναιρούνται εκ του γεγονότος ότι η εν λόγω παροχή χορηγείται ανεξαρτήτως της πραγματοποιήσεως ή μη της δαπάνης και άνευ υποχρεώσεως του εργαζομένου για την υποβολή παραστατικών δαπανών και αποδόσεως λογαριασμού, διότι οι ρυθμίσεις αυτές της ΕΣΣΕ αφορούν τις σχέσεις των συμβαλλομένων μερών και δεν παρίστανται ικανές να καταστήσουν ανεφάρμοστες τις φορολογικές διατάξεις.

12. Επιπροσθέτως, αλλά και ανεξαρτήτως των ανωτέρω, η επίμαχη παροχή αποτελεί προσαύξηση μισθού και, επομένως, υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία, διότι, κατ' ουσίαν, αποτελεί μετονομασία, σε έξοδα "κίνησης και παράστασης" του καταργηθέντος, από της ισχύος της ΕΣΣΕ (= 1.6.1995), επιδόματος ευθύνης θέσεως και αποζημιώσεως παραστάσεως, που αποτελούσε οικειοθελή και πρόσθετη παροχή καταβαλλόταν στους προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών στάθμης Τομέα και άνω και χαρακτηρίσθηκε (η παροχή) ως οικειοθελής και ανακλητή, όπως ήταν και το καταργηθέν επίδομα. Τα "έξοδα κίνησης και παράστασης" ορίσθηκαν κλιμακούμενα, κατά βαθμό και θέση, [και ανερχόταν σε ποσά υπερβαίνοντα σε ορισμένες περιπτώσεις τις 20.000 ευρώ το έτος 2005 (βλ. την υπ' αριθ. /2010 απόφαση του Ειρηνοδικείου Αμαρουσίου)], χορηγούνται τακτικώς και περιοδικώς και συνδέονται υποχρεωτικά με την πραγματική άσκηση των υπηρεσιακών καθηκόντων των δικαιούχων και περικόπτονται για κάθε ημέρα απουσίας για οποιοδήποτε λόγο ή αποχή αυτών από τα υπηρεσιακά τους καθήκοντα, περικοπή που συνάδει προς μισθολογικές παροχές. Επομένως, στο πρώτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι η παροχή με την ονομασία "έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου", που χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύκαι, 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 ενεργείς.

13. Περαιτέρω, είναι προφανές ότι, το Ελληνικό Δημόσιο δεν δεσμεύεται από τις εκδοθείσες αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, ως οι εν προκειμένω ενδιαφέρουσες, ως δεσμεύουσες μόνον τους διαδίκους και μη ισχύουσες έναντι παντός. Η δέσμευση αυτή δεν υφίσταται ούτε ως προς το παρεμπιπτόντως κριθέν φορολογικής φύσεως ζήτημα, διότι τα πολιτικά δικαστήρια στερούνται δικαιοδοσίας να επιληφθούν τέτοιου ζητήματος (άρθρο 2 ΚΠολΔ). Παρεπομένως, οι εν λόγω αποφάσεις δεν αποτελούν ούτε νομολογιακό δεδομένο ως προς το παρεμπιπτόντως κριθέν φορολογικής φύσεως ζήτημα. Από τις εν λόγω αποφάσεις, εφόσον έχουν καταστεί τελεσίδικες ή έχουν κηρυχθεί προσωρινώς εκτελεστές, δεσμεύεται έναντι των αντιδίκων του, η, υποχρεούται να προβαίνει σε παρακράτηση φ.μ.υ. επί των εξόδων κινήσεως και παραστάσεως και σε απόδοσή του στο Ελληνικό Δημόσιο, το δε φορολογικής φύσεως ζήτημα μπορεί να επιλυθεί με προσφυγή τηςστα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια. Παρεπομένως, η φορολογική διοίκηση δεν υποχρεούται σε επιστροφή στην,

ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών που παρακρατήθηκαν ως φ.μ.υ. και αποδόθηκαν στο Δημόσιο και τα οποία ηκατέβαλε στους ενάγοντες με βάση τις δικαστικές αποφάσεις, δεδομένου μάλιστα ότι απορρίφθηκε η προσεπίκληση-παρεμπίπτουσα αγωγή αποζημιώσεως που άσκησε κατά του Δημοσίου...»

Επειδή η ως άνω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την **ΠΟΛ 1167/2017**, στην οποία αναφέρεται:

«Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση αυτή, η παροχή με την ονομασία «έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου», που χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύκαι, 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. Παρεπομένως, η, 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, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών που παρακρατήθηκαν ως φ.μ.υ. και αποδόθηκαν στο Δημόσιο και τα οποία ηκατέβαλε στους ενάγοντες με βάση τις δικαστικές αποφάσεις, δεδομένου μάλιστα ότι απορρίφθηκε η προσεπίκληση-παρεμπίπτουσα αγωγή αποζημιώσεως που άσκησε κατά του Δημοσίου.»

Επειδή οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ. 3150/1999 και 29/2014 αποφάσεις του ΣτΕ δεν δύναται να ληφθούν υπόψη, 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 ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.