



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

Καλλιθέα 9-4-2014

Αριθμός απόφασης: 723

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 30-01-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ, διεύθυνση, ως κληρονόμου εξ' αδιαθέτου του αποβιώσαντος, κατά των με αριθμούς: **α)**/31-12-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 19.252,61€, **β)**/31-12-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 19.136,50€, **γ)**/31-12-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 18.120,12€ και **δ)**/31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 22.149,09€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τα υπ' αριθμ.: **α)**/31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 19.252,61€, **β)**/31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 19.136,50€, **γ)**/31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 18.120,12€ και **δ)**/31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνολικού ποσού 22.149,09€ και την από 31/12/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 07/04/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ, διεύθυνση, ως κληρονόμου εξ' αδιαθέτου του αποβιώσαντος, 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:

Με τα υπ' αριθμ.: **1)** ../31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προέκυψε (κύριος) φόρος ποσού 8.751,18€ πλέον 10.501,43€ (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας), συνολικό ποσό 19.252,61€.

2) .../31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προέκυψε (κύριος) φόρος ποσού 8.698,40€ πλέον 10.438,10€ (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας), συνολικό ποσό 19.136,50€.

3) .../31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προέκυψε (κύριος) φόρος ποσού 8.236,42€ πλέον 9.883,70€ (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας), συνολικό ποσό 18.120,12€.

4)/31-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προέκυψε (κύριος) φόρος ποσού 10.067,77€ πλέον 12.081,32€ (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας), συνολικό ποσό 22.149,09€.

Οι ανωτέρω φόροι προέκυψαν ύστερα από προσωρινό έλεγχο εισοδήματος του άρθρου 67^α του Ν.2238/1994 που διενεργήθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2001, 2002, 2003 & 2004, του αποβιώσαντος, από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών. Ο ανωτέρω, τακτικό εν ζωή μέλος της, έλαβε έξοδα κίνησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 παρ. 3 περ. α' του ν. 2327/95 και τα οποία στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικ. ετών περιέλαβε στα απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος ποσά, τα οποία ως τέτοια λήφθηκαν υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου.

Με αφορμή ερώτημα που απεύθυνε το έτος 2012 η προς το Υπουργείο Οικονομικών, για την επιβολή ή όχι Ειδικής Εισφορά Αλληλεγγύης του Ν.3986/2011, επί των ως άνω εξόδων κίνησης, η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο Δ12 Α1143068/ΕΞ16-10-2012 αποφάνθηκε ότι οφείλεται όχι μόνο Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αλλά και φόρος εισοδήματος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ως κληρονόμος εξ' αδιαθέτου του αποβιώσαντος πατρός του,, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, ισχυριζόμενος τα εξής :

α) Μη νόμιμη αιτιολογία φορολόγησης των εξόδων κίνησης στα τακτικά μέλη, του άρθρου 11 παρ. 3 περ.α' του Ν. 2327/1995.

β) Τα έξοδα κίνησης δεν συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του φόρου εισοδήματος (άρθρο 45 Ν.2238/1994).

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί των εξόδων κίνησης, το μηνιαίως καταβαλλόμενο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 11 παρ. 3 περ. α' του Ν. 2327/95, ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα τακτικά εν ενεργεία μέλη κρίθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών πως έχει χαρακτήρα εισοδήματος, υποκείμενου κατά συνέπεια σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τον Ν. 2238/1994 και γι' αυτό φορολογήθηκε ως τέτοιο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ (αποφάσεις 2372/2013, 29/2014) καθώς και με την υπ' αριθμ. 54/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία πρόσφατα έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, το μηνιαίως καταβαλλόμενο ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της δεν φέρει τον χαρακτήρα εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας των τακτικών μελών της, αλλά αντιστοιχεί σε πραγματικές δαπάνες για τις μετακινήσεις τους προς άσκηση του έργου τους και τις συμμετοχές τους σε διεθνή συνέδρια.

Επειδή, τα μέλη τηςδεν τελούν σε σχέση υπηρεσιακής εξάρτησης με το νομικό πρόσωπο της, τα έξοδα κίνησης δεν παρέχονται ως αντάλλαγμα υπηρεσιών εργασίας και δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές εργασίες αλλά ούτε και εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος «εκ πάσης άλλης πηγής».

Επειδή, σύμφωνα με ανωτέρω, έχει ήδη κριθεί ότι το μηνιαίως καταβαλλόμενο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 11 παρ. 3 περ. α' του Ν. 2327/95, ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της, καλύπτει δαπάνες στις οποίες τα ως άνω πρόσωπα υποβάλλονται για την εκτέλεση των καθηκόντων τους ως τακτικών μελών της και επομένως, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση έγινε εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και τα καταβληθέντα από την στο τακτικό εν ζωή μέλος της έξοδα κίνησης, για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 & 2004, θεωρήθηκαν φορολογητέο εισόδημα και επιβλήθηκε φόρος επ' αυτών, ενώ σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν έπρεπε να θεωρηθούν ως τέτοια και επομένως δεν έπρεπε να υπαχθούν σε φορολογία.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Επειδή ο προσφεύγων είναι κληρονόμος εξ' αδιαθέτου του αποβιώσαντος πατρός του, τακτικού εν ζωή μέλους της και συνεπώς υπόχρεος για τα ως άνω καταλογισθέντα ποσά, κατ' αναλογία σύμφωνα με την κληρονομική του μερίδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./30-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση κατ' αναλογία σύμφωνα με την κληρονομική του μερίδα, των υπ' αριθ. : **1)**/31-12-2013, **2)** .../31-12-2013, **3)**/31-12-2013 & **4)** .../31-12-2013 φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003 & 2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).