



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 10/04/2014

Αριθμός απόφασης: 726

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 29/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου Εκάλης, οδός ... ,ο οποίος ενεργεί ως κληρονόμος του αποβιώσαντος ... με ΑΦΜ ... κατά των α) υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001, β) υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2002, γ) υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003, δ) υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, ε) υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005 και στ) υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2001, β) το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2002, γ) το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2003, δ) το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2004, ε) το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2005 και στ) το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2006 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 09/04/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 29/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ ..., κληρονόμου του αποβιώσαντος ... 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:

- α) Με το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντα ... (κύριος) φόρος ποσού 9.265,97 € πλέον 11.119,16 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας).
- β) Με το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντα ... (κύριος) φόρος ποσού 8.295,41 € πλέον 9.954,49 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας).
- γ) Με το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντα ... (κύριος) φόρος ποσού 8.236,42 € πλέον 9.883,70 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας).
- δ) Με το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντα ... (κύριος) φόρος ποσού 10.983,02 € πλέον 13.179,62 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας).
- ε) Με το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντα ... (κύριος) φόρος ποσού 10.983,03 € πλέον 13.179,64 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας).
- στ) Με το υπ' αριθ. ... φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του αποβιώσαντα ... (κύριος) φόρος ποσού 686,44 € πλέον 823,73 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά του φόρου προέκυψε ύστερα από προσωρινό έλεγχο εισοδήματος του άρθρου 67^α του Ν.2238/1994 που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών επειδή τα παραπάνω έξοδα κίνησης θεωρήθηκαν φορολογητέα και όχι απαλλασσόμενα ως είχαν δηλωθεί. Ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001 έως και 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών ισχυριζόμενος ότι :

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές λόγω παράβασης νόμου γιατί: α)εκδόθηκαν κατά μη νομιμοποιούμενων προσώπων, β) ο προσφεύγων φαίνεται υπόχρεος για την καταβολή του συνολικού ποσού του φόρου παρότι είναι κληρονόμος του αποβιώσαντα κατά ποσοστό ¾, γ)η απαίτηση του δημοσίου για τα εν λόγω ποσά έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Τα καταβαλλόμενα έξοδα κίνησης στα ... δεν συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, και εκ της φύσης και του σκοπού για τον οποίο δίδονται αλλά και του ιδιαίτερου νομικού πλαισίου που διέπει τη σχέση της ... με τα μέλη της, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994).
- Η δήλωση εισοδήματος σε διαφορετικό κωδικό της ετήσιας φορολογικής δήλωσης εισοδήματος δεν συνιστά απόκρυψη εισοδήματος και περαιτέρω ανακριβή υποβολή δήλωσης.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί των εξόδων κίνησης, το μηνιαίως καταβαλλόμενο, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 11 παρ. 3 περ. α' του ν. 2327/95, ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα .. 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 ... δεν φέρει τον χαρακτήρα εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας των ... , αλλά αντιστοιχεί σε πραγματικές δαπάνες για τις μετακινήσεις τους προς άσκηση των έργων τους και τις συμμετοχές τους σε διεθνή συνέδρια.

Επειδή εξάλλου, τα ... δεν τελούν σε σχέση υπηρεσιακής εξάρτησης με το νομικό πρόσωπο της ..., τα δε 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' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 11 παρ. 3 περ. α' του ν. 2327/95, ποσό για έξοδα κίνησης χωρίς απόδοση λογαριασμού στα ..., καλύπτει δαπάνες στις οποίες τα ως άνω πρόσωπα υποβάλλονται για την εκτέλεση των καθηκόντων τους ως ... 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 ... στον προσφεύγοντα έξοδα κίνησης για τα οικονομικά έτη 2001 έως και

2006 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση:

- α) Του υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001,
- β) Του υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2002,
- γ) Του υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003,
- δ) Του υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004,
- ε) Του υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005 και
- στ) Του υπ' αριθ. ... φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).