



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **31/07/2018**

Αριθμός απόφασης: **3693**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16.04.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, κατοίκου, κατά δήλωσή του με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του,, οδός αριθμός, κατά της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, με την οποία απορρίφθηκαν οι υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεις του («αιτήσεις») περί ανάκλησης των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα, και οι περιεχόμενες στα ίδια έγγραφα αιτήσεις του προς επανεκκαθάριση βάσει αυτών του οφειλόμενου από αυτόν φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) για τα εν λόγω φορολογικά έτη, αντίστοιχα, μετ' αφαίρεση ποσών ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα,

εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, από τις υποβληθείσες σε φόρο εισοδήματος αποδοχές του των ετών αυτών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεις («αιτήσεις») ανάκλησης των δηλώσεων ΦΕΠ φορολογικών ετών 2014-2016 του προσφεύγοντος και τις περιεχόμενες στα ίδια έγγραφα αιτήσεις του προς επανεκκαθάριση βάσει αυτών του οφειλόμενου από αυτόν ΦΕΠ για τα εν λόγω φορολογικά έτη, αντίστοιχα, μετ' αφαίρεση ποσών ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα, εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, από τις υποβληθείσες σε φόρο εισοδήματος αποδοχές του των ετών αυτών, οι οποίες απορρίφθηκαν σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.04.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΠ) ο προσφεύγων δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, στον κωδικό 301 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 24.184,65 €.

2) Με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2016 δήλωση ΦΕΠ ο προσφεύγων δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, στον κωδικό 301 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 24.618 24 €.

3) Με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2017 δήλωση ΦΕΠ ο προσφεύγων δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, στον κωδικό 301 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 25.028,69 €.

Με τις υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεις του («αιτήσεις») ο προσφεύγων ανακάλεσε τις προαναφερθείσες δηλώσεις του ΦΕΠ και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορούν στη μη αφαίρεση ποσού ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα, εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, από το φορολογητέο εισόδημά του των ετών αυτών, πλην όμως οι δηλώσεις του αυτές δεν είχαν γίνει

αποδεκτές από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής μέχρι τις 20.3.2018, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής τους.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά:

- α) την επανεξέταση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 90ημέρου) απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επί των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεων («αιτήσεων») ανάκλησης των δηλώσεων του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2014-2016 και ειδικότερα των περιεχόμενων στα ίδια έγγραφα αιτήσεων του προς επανεκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων του ΦΕφπ,
- β) την αποδοχή των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεων («αιτήσεων») ανάκλησης των δηλώσεων του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2014-2016 και
- γ) την επανεκκαθάριση του οφειλόμενου από αυτόν ΦΕφπ για τα εν λόγω φορολογικά έτη, αντίστοιχα, μετ' αφαίρεση ποσών ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα, εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ αποδοχών του των ετών αυτών, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι το υπό κρίση επίδομα έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν υπάγεται σε φορολόγηση (φόρος εισοδήματος), αφού δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία του βασικού αιτήματος του προσφεύγοντος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της παρόδου απράκτου του 90ημέρου, απόρριψης α) των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεων του περί ανάκλησης των υπ' αριθμ. καταχώρησης/2015,/2016 και/2017 δηλώσεων του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα, και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορούν στη μη αφαίρεση ποσών ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα, εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ αποδοχών του των ετών αυτών, και β) των περιεχομένων στα ίδια έγγραφα αιτήσεων του προς επανεκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων του ΦΕφπ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεων-αιτήσεων του προσφεύγοντος: «*Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεων-αιτήσεων του προσφεύγοντος: «*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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεων-αιτήσεων του προσφεύγοντος: «α. **Οι δημόσιες υπηρεσίες, [...], όταν υποβάλλονται αιτήσεις, οφείλουν να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις των ενδιαφερομένων και να αποφαινόμενοι για τα αιτήματά τους μέσα σε προθεσμία πενήντα (50) ημερών**, εφόσον από ειδικές διατάξεις δεν προβλέπονται μικρότερες προθεσμίες. Η προθεσμία αρχίζει από την κατάθεση της αίτησης στην αρμόδια υπηρεσία και την υποβολή ή συγκέντρωση του συνόλου των απαιτούμενων δικαιολογητικών, πιστοποιητικών ή στοιχείων. [...]. β. **Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού μπορεί να ορίζεται, κατά περίπτωση, διαφορετική προθεσμία για τη διεκπεραίωση υποθέσεων, εφόσον το επιβάλλουν ειδικοί λόγοι, που αναφέρονται ρητώς σ' αυτήν.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1097636/1212/0006Δ/3.12.2004 (ΦΕΚ Β' 1839/10.12.2004) κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεων-αιτήσεων του προσφεύγοντος: «Ορίζουμε ότι, οι παρακάτω υποθέσεις αρμοδιότητας των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, πλην της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής (Γ.Γ.Δ.Π.), του Γενικού Χημείου του Κράτους (Γ.Χ.Κ.) και του πρώην Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας (ΥΠ.ΕΘ.Ο.), εξαιρούνται των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2690/1999 (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν και ισχύουν) και μπορούν να διεκπεραιώνονται από τις αρμόδιες Υπηρεσίες αυτού, μέσα στις οριζόμενες για κάθε μία απ' αυτές στην παρούσα απόφαση προθεσμίες, για τους εξής ειδικούς λόγους, αντίστοιχα: [...] Α/Α 9. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗ: **Αιτήματα για επιστροφή-διαγραφή αχρεωστήτως καταβληθέντων-βεβαιωθέντων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων. ΑΝΩΤΑΤΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ: α) έξι (6) μήνες από την ημερομηνία κατάθεσης της αίτησης ή την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου ή την υποβολή της δήλωσης, κατά περίπτωση, εκτός αν ορίζεται μικρότερος χρόνος από ειδικές διατάξεις...**». ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ: Ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017

και/2017 δηλώσεων-αιτήσεων του προσφεύγοντος: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. **Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 79441/20.12.2017, 79444/20.12.2017 και 79446/20.12.2017 αιτήσεων του προσφεύγοντος), σε περίπτωση υποβολής από φορολογούμενο έγγραφης αίτησης επανεκκαθάρισης υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΕΠ, αν παρέλθουν 90 ημέρες από την υποβολή της αίτησης, συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση την έχει απορρίψει, δεδομένου ότι από τις ως άνω διατάξεις ρητά ορίζεται ότι όχι μόνο η αποδοχή της αίτησης, αλλά και η καταβολή του τυχόν προκύπτοντος από την επανεκκαθάριση των δηλώσεων ως επιστρεπτέου ποσού ΦΕΠ πρέπει να ολοκληρωθεί εντός 90 ημερών από την υποβολή της αίτησης επανεκκαθάρισης των υποβληθεισών δηλώσεων. Στην υπό κρίση περίπτωση το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 αιτήσεων του προσφεύγοντος προς επανεκκαθάριση των δηλώσεων του ΦΕΠ των φορολογικών ετών 2014-2016 συμπληρωνόταν στις 20.3.2018 και επομένως ο προσφεύγων έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης των εν λόγω αιτήσεων του μέχρι τη 19.4.2018. Ενόψει των ανωτέρω, στις 16.4.2018, ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, είχε συμπληρωθεί το ως άνω 90ήμερο, εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε ευχέρεια να απαντήσει στις υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 δηλώσεις-αιτήσεις του, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του παραδεκτώς ασκήθηκε κατά της τεκμαιρόμενης, ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψής της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014, την 31.12.2015 και την 31.12.2016: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. [...]. 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014, την 31.12.2015 και την 31.12.2016: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 περ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014: «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην ημεδαπή.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 περ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015 και την 31.12.2016: «*Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή...*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1, 2 περ. γ' και 3 περ. β' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014, την 31.12.2015 και την 31.12.2016: «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. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) [...], γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, δ) [...]. 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α) [...], β) επιδόματα [...], γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1, 2 και 3 περ. δ' ν. 3205/2003, όπως ίσχυαν κατά τις χρονικές περιόδους 01.01.2014-31.12.2014, 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.12.2016: «1. Ο μηνιαίος βασικός μισθός των μελών του μόνιμου καλλιτεχνικού προσωπικού [...] της **Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής (Ο.Λ.Σ.)** καθορίζεται με βάση το βασικό μισθό της κατηγορίας του Μουσικού, ο οποίος πολλαπλασιάζεται με τους παρακάτω συντελεστές και στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη μονάδα ευρώ: Αρχιμουσικός Εξάρχων 1,47 / Κορυφαίος Α' 1,41 / Κορυφαίος Β' 1,30 / Μουσικός 1,00. 2. Για τη διαμόρφωση των ανωτέρω βασικών μισθών της προηγούμενης παραγράφου ο μηνιαίος βασικός μισθός του μουσικού ορίζεται σε οκτακόσια ογδόντα έξι ευρώ (886 €). 3. Πέρα από το βασικό μισθό της προηγούμενης παραγράφου παρέχονται και τα εξής επιδόματα κατά μήνα: α. [...]. **δ. Ειδικό επίδομα για τη διευκόλυνση αγοράς, συντήρησης και επισκευής οργάνων, οριζόμενο σε τριακόσια είκοσι τρία ευρώ (323 €).**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 περ. δ' ν. 3205/2003 (όπως ίσχυε κατά τις χρονικές περιόδους 01.01.2014-31.12.2014, 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.12.2016), **για καθεμιά** από τις χρονικές περιόδους 01.01.2014-31.12.2014, 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.12.2016 ο προσφεύγων έλαβε το ποσό των **3.876,00 €** (ήτοι 323,00 €/μήνα x 12 μήνες) ως ειδικό επίδομα για τη διευκόλυνση αγοράς, συντήρησης και επισκευής μουσικού οργάνου (άρθρου 49 παρ. 3 περ. δ' ν. 3205/2003), κάτι που επιβεβαιώνεται και από το προσκομιζόμενο από τον προσφεύγοντα φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΠΠΟΑ/ΓΔΟΥ/ΔΟΔ/ΤΕΜ/Δ.Υ/19.12.2017 βεβαίωσης του Τμήματος Εκκαθάρισης Μισθοδοσίας της Δ/σης Οικονομικής Διαχείρισης της Γενικής Δ/σης Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 69 παρ. Δ.4. ν. 2065/1992, όπως ίσχυε κατά τις χρονικές περιόδους 01.01.2014-31.12.2014, 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.12.2016: «Δ.1. [...]. 4. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Προεδρίας της Κυβέρνησης, Οικονομικών και Πολιτισμού: α) επεκτείνεται στους μουσικούς της

Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής [...], και δ) επεκτείνεται στους ανωτέρω μουσικούς εν όλω ή εν μέρει το μισθολογικό καθεστώς που διέπει τους μουσικούς των κρατικών ορχηστρών. ε) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 π.δ. 76/1993, όπως ίσχυαν κατά τις χρονικές περιόδους 01.01.2014-31.12.2014, 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.12.2016: «Οι διατάξεις των παρ. 1 έως και 18 του Γ' μέρους του άρθρου 69 του Ν. 2065/1992 που προβλέπουν το μισθό και λοιπές αποδοχές για τα μέλη του καλλιτεχνικού προσωπικού των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης έχουν εφαρμογή και στο μόνιμο καλλιτεχνικό προσωπικό της Ορχήστρας της Ε.Λ.Σ., ως εξής: 1. [...]. 6. Εκτός από το μηνιαίο βασικό μισθό της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού, παρέχονται στο καλλιτεχνικό προσωπικό της Ορχήστρας και [...] το επίδομα οργάνου [...]. 7. [...]. 10. Προς διευκόλυνση της αγοράς, συντήρησης και επισκευής του οργάνου χορηγείται στους μουσικούς, **οι οποίοι για την εκτέλεση της υπηρεσίας τους χρησιμοποιούν μουσικό όργανο της ιδιοκτησίας τους** ειδικό επίδομα οργάνου. [...]. 11. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 8 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...**το ειδικό επίδομα οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής, δεν συνιστά εισόδημα** και δεν υπόκειται ούτε σε φόρο ούτε και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013. Το ποσό του συγκεκριμένου επιδόματος που χορηγείται στους πιο πάνω μουσικούς δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμηρίου, καθόσον αυτό δίνεται για την κάλυψη πρόσθετων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών εκτέλεσης της εργασίας τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (31.07.2018): «**Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.**»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων, κατά δήλωσή του με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής ως ερμηνευτής έργων, η εκτέλεση των οποίων απαιτεί τη χρήση βιολιού ιδιοκτησίας του, στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης των υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 αιτήσεων του α) επανεκκαθάρισης των δηλώσεων του ΦΕφπ των φορολογικών ετών 2014-2016 (επανυπολογισμού του οφειλόμενου από αυτόν ΦΕφπ για τα φορολογικά έτη 2014-2016), σε συνέχεια των περιεχομένων στα ίδια έγγραφα δηλώσεων του περί ανάκλησης των δηλώσεων αυτών ΦΕφπ, και β) αφαίρεσης, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από τα δηλωθέντα στον κωδικό 301 των δηλώσεων ποσά (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ αποδοχών του εκάστου των ετών 2014-2016), ποσών ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα, εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, ισχυριζόμενος ότι το υπό κρίση επίδομα έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν υπάγεται σε φορολόγηση (φόρο εισοδήματος), γιατί

δεν αποτελεί εισόδημα, καθώς συνιστά, κατά τη γνώμη του, παροχή που χορηγείται ως μέσο για την εκτέλεση και πάντως την καλύτερη διεξαγωγή της εργασίας του και κυρίως για τη διάδοση, την ευόδωση και την ανάπτυξη των εργασιών του εργοδότη του, έστω κι αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα και ο ίδιος, και ότι συνεπώς κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΕφπ των μουσικών-μελών της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, όπως ο ίδιος, πρέπει να αφαιρείται από το ποσό των καθαρών αποδοχών τους το ποσό που αντιστοιχεί στο εν λόγω επίδομα του άρθρου 49 παρ. 3 περ. δ' ν. 3205/2003, και ζητώντας για το λόγο αυτό την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017,/2017 και/2017 αιτήσεών του. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα παρ. 8 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που λαμβάνουν οι μουσικοί της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής δε συνιστά εισόδημα, ως εκ τούτου κείται εκτός του πεδίου του φόρου εισοδήματος και επομένως εκτός του πεδίου εφαρμογής του ν. 4172/2013, και συνεπώς κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΕφπ των μουσικών-μελών της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής πρέπει να αφαιρείται από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ αποδοχών τους το ποσό του εν λόγω επιδόματος. Για τους λόγους αυτούς, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, κατ' ακολουθίαν δε πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση των δηλώσεων του ΦΕφπ των φορολογικών ετών 2014-2016 και να αφαιρεθεί, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από τα δηλωθέντα στον κωδικό 301 των εν λόγω δηλώσεων του ΦΕφπ ποσά (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ αποδοχών του εκάστου των ετών 2014-2016), ποσά ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα, εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μουσικός-μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 16.04.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα ως προς τη μη φορολόγηση ποσών ύψους 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2014, 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και 3.876,00 € για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα, εκάστου εξ αυτών ίσου με το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου που εισέπραξε κατά τα έτη 2014-2016, αντίστοιχα, ως μουσικός-μέλος της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής, και

ο ρ ί ζ ο υ μ ε

όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί σε νέα εκκαθάριση των υπ' αριθμ. καταχώρησης/2015,/2016 και/2017 δηλώσεών του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα, επί τη βάσει των ανωτέρω κριθέντων με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.