



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/09/2019

Αριθμός απόφασης: 1829

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.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' 1440/27-07-2017).

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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 15/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του**, με ΑΦΜ:, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επί της από 17-12-2018 και με αριθμό πρωτ. αίτησής του περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. /15-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής **του**, 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:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης της με αριθμό πρωτ. /17-12-2018 αίτησης συνοδευόμενης από τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 για μείωση του δηλωθέντος (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέου εισοδήματος κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου ύψους 2.934,01 € για το οικονομικό έτος 2014 και 3.092,27€ για καθένα από τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και ύψους 3.080,97€ για το φορολογικό έτος 2016, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών/φορολογικών ετών. Τα εν λόγω ποσά χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα από την Κρατική Ορχήστρα Θεσσαλονίκης με τη μορφή Τεχνικού Επιδόματος Οργάνου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του προϊστάμενου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τη νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, ισχυριζόμενος ότι η εν λόγω παροχή δεν πρέπει να φορολογηθεί, διότι, αφενός, δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και αφετέρου, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για την αντιστάθμιση δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται οι μουσικοί, για την αγορά, επισκευή και συντήρηση των μουσικών τους οργάνων.

Επειδή, στις παραγράφους Γ7 και Γ11 του άρθρου 69 του Ν 2065/1992 ορίζεται ότι εκτός από το μηνιαίο βασικό μισθό της προηγούμενης παραγράφου του ιδίου άρθρου και νόμου, παρέχεται στο καλλιτεχνικό προσωπικό των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και το ειδικό μουσικό επίδομα, το επίδομα χρόνου υπηρεσίας, το επίδομα οικογενειακών βαρών, το επίδομα οργάνου, καθώς επίσης και η Α.Τ.Α.. Προς διευκόλυνση της αγοράς, συντηρήσεως και επισκευής του οργάνου χορηγείται στους μουσικούς, οι οποίοι για την εκτέλεση της υπηρεσίας τους υποχρεούνται να χρησιμοποιούν μουσικό όργανο της ιδιοκτησίας τους, ειδικό επίδομα οργάνου. Για τον καθορισμό του ύψους του επιδόματος αυτού εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 106 του ν. 1892/1990.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 § 1 του ν. 2238/1994 *“Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους”*.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 περ. ζ' του άρθρου 45 ν. 2238/94, όπως προστέθηκε με την παράγρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 3522/2006 και ίσχυσε μέχρι 31/12/2009, το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου, το οποίο χορηγείται στους μουσικούς της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης και Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής για την κάλυψη δαπανών αγοράς, συντήρησης και επισκευής μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους για την εκτέλεση μουσικών έργων δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο.

Η διάταξη αυτή (παράγραφος 4 περ. ζ' του άρθρου 45 ν. 2238/94) ίσχυσε για τις δηλώσεις οικον. ετών 2007 έως και 2010 και καταργήθηκε από 01.01.2010 σύμφωνα με την περίπτ. α' της παραγρ. 3 του άρθρου 4 του ν. 3842/2010 σε συνδυασμό με την περίπτ. α' παραγρ. 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

Επίσης με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1135/2010 ορίζεται ότι : *“Καταργήθηκαν οι περιπτώσεις ε' , στ' και ζ' της παραγράφου 4 αρθ.45 του Κ.Φ.Ε. Μετά την κατάργηση αυτή, υπόκεινται σε φορολογία, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, οι παρεχόμενες*

- *από αθλητικά σωματεία η ενώσεις αυτών αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδιών...*
- *οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους του αρθ.58 παρ.3 του Ν.1943/91(υπάλληλοι αποσπασμένοι σε πολιτικά γραφεία) και τέλος*
- *το ποσό ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου ,το οποίο χορηγείται στους μουσικούς της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών ,Θεσσαλονίκης και Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής για την κάλυψη δαπάνης αγοράς, συντήρησης και επισκευής μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους για την εκτέλεση μουσικών έργων.*

Τα πιο πάνω καταβαλλόμενα ποσά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα των δικαιούχων και συναθροίζονται με τα τυχόν λοιπά εισοδήματά τους, για να υπαχθούν σε φορολογία με βάση την κλίμακα αρθ.9 του ΚΦΕ...”.

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, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζονται:

“1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο ΚΦΕ διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.”

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, με την ΠΟΛ 1097/2018 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Φορολογική μεταχείριση ειδικού επιδόματος οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής), ορίζονται:

“1. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο ΚΦΕ διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

2. Στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού διευκρινίστηκε ότι σε φόρο υπόκεινται μόνο τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μια από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ότι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα, δεν υπόκειται σε φόρο.

3. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 ορίζεται ότι επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενη ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου Γ.7 του άρθρου 69 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι εκτός από το μηνιαίο βασικό μισθό της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού παρέχονται στο καλλιτεχνικό προσωπικό των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης, μεταξύ άλλων, και το επίδομα οργάνου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου Γ.11 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι προς διευκόλυνση της αγοράς, συντηρήσεως και επισκευής του οργάνου χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης, οι

οποίοι για την εκτέλεση της υπηρεσίας τους υποχρεούνται να χρησιμοποιούν μουσικό όργανο της ιδιοκτησίας τους, ειδικό επίδομα οργάνου.

5. Επιπλέον, με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου Δ.4 του άρθρου 69 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Προεδρίας της Κυβέρνησης, Οικονομικών και Πολιτισμού, επεκτείνεται στους μουσικούς της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής εν όλω ή εν μέρει το μισθολογικό καθεστώς που διέπει τους μουσικούς των κρατικών ορχηστρών. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 10 του άρθρου 6 του π.δ. 76/1993 προβλέπεται επίσης η χορήγηση ειδικού επιδόματος οργάνου και στους μουσικούς της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής για τους ίδιους σκοπούς για τους οποίους χορηγείται και στους μουσικούς των κρατικών ορχηστρών (διευκόλυνση της αγοράς, συντηρήσεως και επισκευής μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους).

6. Με την αριθμ. Α231/2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Δ.Π.) Χαλκίδας με την οποία έγινε δεκτή προσφυγή μουσικού της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής, κρίθηκε ότι τα ποσά που έλαβε ο προσφεύγων κατά τα έτη 2011 και 2012 ως ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου, προορίζονται για την κάλυψη πραγματικών δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται οι μουσικοί της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής κατά την άσκηση των καθηκόντων τους προς εξυπηρέτηση της υπηρεσίας τους και συνεπώς το επίδομα αυτό δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος και δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

7. Επισημαίνεται ακόμα ότι παρόμοιες με την ανωτέρω είναι, μεταξύ άλλων, και οι αποφάσεις ΔΠρΑθ 13963, 13964/2008, 3341/2009, ΔΠρΠειρ 3000, 3001/2009 οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες, καθώς και οι ΔΠρΑθ 13949/2016, 7667/2018, ΔΠρΠειρ 238/2017 και ΔΠρΘεσ 9892/2017.

8. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι 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 την από 19-09-2018 και με αρ. πρωτ. βεβαίωση του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού – Κρατική Ορχήστρα Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων έλαβε το ειδικό επίδομα οργάνου για το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, ποσού 2.934,01€, 3.092,27€, 3.092,27€ & 3.080,97€, αντιστοίχως.

Επειδή, ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 συμπεριέλαβε στο φορολογητέο εισόδημά του το ανωτέρω ποσό του ειδικού επιδόματος οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2018 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ , το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που έλαβε ο προσφεύγων κατά το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 ως μουσικός της Κρατικής Ορχήστρας Θεσσαλονίκης

α) δεν συνιστά εισόδημα και δεν υπόκειται ούτε σε φόρο εισοδήματος, ούτε και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 και

β) δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμηρίου. Ως εκ τούτου δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φορολογίας οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5^Α/17-01-2018) και ισχύει, ορίζεται ότι *“1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.*

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.”

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι *“Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ’ οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα”.*

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 Εγκύκλιο Διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου

19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης», διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ.2). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ.3).

2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

3. Στις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

4. Στο άρθρο 61 παρ.4 του ν.2238/1994 (Α'151), ο οποίος ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει [...] Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη». Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας» και στην παρ.7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της» και όπως αυτή ισχύει μετά την

αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της [...]. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]» (Α' 247), «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής [...]».

5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, ΣτΕ 425/2017 επταμ., ΣτΕ 845/2017 -7/2017, ΣτΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του άρθρου 72 παρ.25 του ν.4172/2013 (Α' 167), οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.

7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/22.7.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 ν. 2238/1994).

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/29.9.2016, ΠΟΛ.1161/1.11.2016, ΠΟΛ.1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους."

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 17-12-2018, το με αριθμό πρωτ. αίτημά του για ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, 2015 και 2016 κατά το μέρος που περιέλαβε σε αυτές ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό του ειδικού επιδόματος για τη διευκόλυνση αγοράς, συντήρησης και επισκευής μουσικών οργάνων, και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς αυτά οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης από 15-04-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του ειδικού επιδόματος οργάνου που έλαβε το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 και τη διενέργεια από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, νέας εκκαθάρισης των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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