



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03 -02-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 244

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 **09/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανή Προσφυγή του ....., με **Α.Φ.Μ.:** ....., κατά της υπ' αριθ. .... /**19-09-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρ.54 του ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 16-10-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/10/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **Α.Φ.Μ.:** ....., 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 υπ' αριθ. ..../**19-09-2019** πράξη επιβολής προστίμου άρ.54 του ν.4174/2013 του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ.πρωτ. ..../**22-10-2018** αίτηση μετά της συνυποβληθείσας τροποποιητικής του δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2016**, για διενέργεια νέας εκκαθάρισης, αφού μειωθεί το δηλωθέν (με την αρχική δήλωση) φορολογητέο του εισόδημα κατά το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου, ύψους 3.494,54€, που του χορηγήθηκε ως μουσικού μέλους του καλλιτεχνικού προσωπικού της Κρατικής Ορχήστρας ....., διότι το εν λόγω επίδομα είναι αποζημιωτικού χαρακτήρα και δεν αποτελεί εισόδημα, καθώς δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/22-05-2018**.

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς με την με αρ.πρωτ. ..../**16-11-2018** αρνητική απάντηση, κατά της οποίας ασκήθηκε η με αρ.πρωτ. ..../**11-12-2018** ενδικοφανής προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθμό ..../**08-04-2019** απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Για την εκπρόθεσμη υποβολή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και να ακυρωθεί η υπ' αριθ. ..../**19-09-2019** πράξη επιβολής προστίμου αρ.54 ν.4174/2013 του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, επισημαίνοντας ότι η υπό κρίση τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε στις **22/10/2018** κατόπιν της **ΠΟΛ1097/22-05-2018** και όχι λόγω κάποιου λάθους ή παράλειψης της αρχικής δήλωσης, επομένως χωρίς δική του υπαιτιότητα.

**Επειδή**, με το **άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** (ν. 4174/2013) 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».

**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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 67 παρ.1 και 3 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά...3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1106/2017**: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν.4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17/07/2017, παρατείνεται μέχρι την **21 Ιουλίου 2017**...».

**Επειδή**, με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων **ΠΟΛ1125/2018** (Συμπληρωματικές διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή της ΠΟΛ.1097/2018 εγκυκλίου σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση ειδικού επιδόματος οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής) ορίζεται ότι:

«.....**3**. Με την [ΠΟΛ.1097/2018](#) εγκύκλιο διευκρινίσθηκε 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. **4**. Με την παρ.5 του άρθρου 6 της [ΠΟΛ.1045/2018](#) Απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ αναφορικά με τον τύπο και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται ότι αμοιβές που

καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' [παρ.1 άρθ.14 ν.4172/2013](#)), επίδομα βιβλιοθήκης, δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων, καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του. Ομοίως, δεν αποστέλλεται αρχείο για το επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς προκειμένου για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους (παρ.3 άρθ.30 ν.3205/2003).

5. Περαιτέρω, με την παρ.3 του άρθρου 6 της ίδιας ως άνω Απόφασης, ορίζεται ότι με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

6. Επίσης, με την [ΠΟΛ.1083/2018](#) εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών αποδοχών ή συντάξεων όπως και αυτές που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη ή του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χωρίς κυρώσεις εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον εκκαθαριστή οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών - συντάξεων.

7. Κατόπιν των ανωτέρω και λόγω του αποζημιωτικού χαρακτήρα του εν λόγω επιδόματος, προκύπτει ότι αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στις αμοιβές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση υποβολής αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου. Ωστόσο, πολλοί εκκαθαριστές μισθοδοσίας υπέβαλαν για το έτος 2017 το σχετικό αρχείο βεβαιώσεων, συμπεριλαμβάνοντας το επίδομα αυτό στις αμοιβές που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (είτε με κωδικό 1 «τακτικές αποδοχές» είτε με κωδικό 2 «πρόσθετες αποδοχές»), δεδομένου ότι μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017 (30.3.2018), δεν είχε ακόμη εκδοθεί η πιο πάνω εγκύκλιος ([ΠΟΛ.1097/2018](#)), με την οποία ερμηνεύτηκε για πρώτη φορά στο πλαίσιο του ν.[4172/2013](#) η φορολογική μεταχείριση του συγκεκριμένου επιδόματος (22.5.2018).

8. Στις περιπτώσεις αυτές οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας, θα πρέπει να υποβάλουν εκ νέου διορθωτικό αρχείο βεβαιώσεων, αφαιρώντας το επίδομα αυτό από τις αμοιβές που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. Παράλληλα, θα πρέπει να χορηγήσουν στους δικαιούχους και νέα βεβαίωση σε έντυπη μορφή αναγράφοντας σε αυτή την παρατήρηση ότι εκδίδεται προς αντικατάσταση της αρχικώς λανθασμένης εκδοθείσας βεβαίωσης για το φορολογικό έτος 2017. Σε περίπτωση αδυναμίας υποβολής, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, νέου διορθωτικού αρχείου βεβαιώσεων, με την παρούσα γίνεται δεκτή η χορήγηση στους δικαιούχους μόνο της πιο πάνω διορθωτικής βεβαίωσης σε έντυπη μορφή.

Για τις τροποποιητικές δηλώσεις που θα υποβληθούν από τους δικαιούχους, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.6 της παρούσας, κατόπιν χορήγησης νέας διορθωτικής βεβαίωσης, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα και οι τόκοι του ΚΦΔ. Τέλος, για τις τροποποιητικές αυτές δηλώσεις εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1172/2017](#) εγκύκλιο».

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 25-09-2018 Βεβαίωση του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού της Κρατικής Ορχήστρας ....., ο προσφεύγων έλαβε το επίδομα συντήρησης μουσικού οργάνου για το έτος 2016 ποσού 3.494,54 ευρώ, ως μόνιμος δημόσιος υπάλληλος (μουσικός) της Κρατικής Ορχήστρας .....

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1097/22-05-2018**, το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που έλαβε ο προσφεύγων το έτος 2016 ως μουσικός της Κρατικής Ορχήστρας ....., **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 και **ως εκ τούτου δεν έπρεπε να συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας του φορολογικού έτους 2016.**

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στις **22-10-2018**, την με αρ. πρωτ. .... **αίτηση-τροποποιητική δήλωση** προς την Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, για την ανάκληση/τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, κατά το μέρος που συμπεριέλαβε σε αυτή το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου ως φορολογητέου εισοδήματος, **κατόπιν έκδοσης της ΠΟΛ1097/22-05-2018.**

**Επειδή**, με την έκδοση της **ΠΟΛ1097/2018** επήλθε αλλαγή στη θέση της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολόγηση του επιδόματος μουσικού οργάνου και προκύπτει επιγενόμενος λόγος ως προς την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (για την ανάκληση του).

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/10/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **Α.Φ.Μ.:** ..... και την ακύρωση της υπ'αρ. ..../19-09-2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

Είδος	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ.54 Ν.4174/2013 για εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης	100,00€	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.