



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/05/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 845

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατά της με αριθ. - **02/12/2019** **ατομικής ειδοποίησης χρεών** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και τα

προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθ. - **02/12/2019** ατομική ειδοποίηση χρεών του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. - **02/12/2019** Ατομική Ειδοποίηση Χρεών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης ενημερώθηκε ο προσφεύγων για τον σε βάρος του καταλογισμό (το πρώτον, άνευ δηλαδή προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης πράξης επιβολής προστίμου), προστίμου ύψους 300,00€ λόγω παράβασης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' Ν.4174/2013, ειδικότερα λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Είχε προηγηθεί η υποβολή από τον προσφεύγοντα της υπ' αρ. πρωτ./**19-11-2019** αίτησης μετά των οικείων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, για διενέργεια νέας εκκαθάρισης, αφού μειωθεί το δηλωθέν (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέο του εισόδημα κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου, που του χορηγήθηκε, ως μουσικού - μέλους του καλλιτεχνικού προσωπικού της Κρατικής Ορχήστρας Θεσσαλονίκης, διότι το εν λόγω επίδομα είναι αποζημιωτικού χαρακτήρα και δεν αποτελεί εισόδημα, καθώς δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/22-05-2018**.

Στη συνέχεια από την αρμόδια ΔΟΥ χωρίς προηγούμενη έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου για την εκπρόθεσμη υποβολή (**19/11/2019**) των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 στάλθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ. - **2/12/2019** ατομική ειδοποίηση χρεών του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της εν λόγω ατομικής ειδοποίησης χρεών, ισχυριζόμενος ότι οι υπό κρίση τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν κατόπιν της **ΠΟΛ1097/22-05-2018** και όχι λόγω κάποιου λάθους ή παράλειψης της αρχικής δήλωσης, επομένως χωρίς δική του υπαιτιότητα.

Ως προς το παραδεκτό άσκησης της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «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 έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017** Απόφασης Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, η προσβαλλόμενη ατομική ειδοποίηση χρεών είναι μη νόμιμη ως στερούμενη του νόμιμου τύπου και ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου, μετά της προσήκουσας αιτιολογίας.

Επειδή, η υποχρέωση έκδοσης πράξης πηγάζει, εν προκειμένω, ευθέως από τις διατάξεις του άρθρ. 62 παρ. 2, 3 & 4 του Ν.4174/2013, με τις οποίες ορίζεται ότι: «2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής

προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή, εν προκειμένω, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των αρμοδιοτήτων από την Διοίκηση σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, εφόσον ο καταλογισμός του επίμαχου προστίμου σε βάρος του προσφεύγοντα έγινε το πρώτον διά της ταμειακής βεβαίωσης αυτού και της συνακόλουθης έκδοσης της προσβαλλόμενης ατομικής ειδοποίησης χρεών, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτόν πράξης επιβολής προστίμου του άρθρ. 62 ν. 4174/2013, η εν λόγω πράξη (η ατομική ειδοποίηση) παραδεκτώς, κατά τα ανωτέρω, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων κατόπιν της ΠΟΛ1097/22-05-2018 και έλλειψης υπαιτιότητάς του

Επειδή, με το **άρθρο 19 του 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, με το **άρθρο 7 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, 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, με τις διατάξεις της **παρ. 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.»

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: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: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 υπόκειται 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 43^A 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 43^A 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, 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 ΠΟΛ1097/22-05-2018, το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που έλαβε ο προσφεύγων το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ως μουσικός της Κρατικής Ορχήστρας Θεσσαλονίκης, α) δε συνιστά εισόδημα και δεν υπόκειται ούτε σε φόρο εισοδήματος, ούτε και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 και β) δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμηρίου και ως εκ τούτου δεν έπρεπε να συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014, και 2015.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 19-11-2019, τη με αρ. πρωτ. αίτηση προς την ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, για την ανάκληση / τροποποίηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015, κατά το μέρος που συμπεριέλαβε σε αυτές 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 τροποποιητικών δηλώσεων (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 **24/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την ακύρωση της βεβαίωσης των προστίμων, που προέκυψαν λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015, η γνωστοποίηση των οποίων επήλθε με την αποστολή στον προσφεύγοντα της με αριθ. - **2/12/2019** ατομικής ειδοποίησης χρεών του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η από **19/11/2019** βεβαίωση προστίμων που προέκυψαν λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015.
-

Είδος	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο αρ.54 Ν.4174/2013 για εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων	300,00€	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.