



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 15/09/2017

Αριθμός απόφασης: 4917

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός «.....», κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών στις υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/28-12-2016, «.....»/28-12-2016 και «.....»/28-12-2016 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών των από 28/12/2016 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων ετών.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν:

- α) τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 κατά το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου, ύψους 3.876,00 ευρώ, ως μη υποκείμενο σε φορολογία.
- β) τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 κατά το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου, ύψους 3.472,00 ευρώ, ως μη υποκείμενο σε φορολογία
- γ) τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 κατά το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου, ύψους 3.714,50 ευρώ, ως μη υποκείμενο σε φορολογία

Τα εν λόγω ποσά χορηγήθηκαν στην προσφεύγουσα ως μουσικό, μόνιμη υπάλληλο της εποπτευόμενης από το ΥΠ.ΠΟ.Α. Δημόσιας Υπηρεσίας «.....» (όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση του Τμήματος Εκκαθάρισης Μισθοδοσίας της Δ/σης Προϋπολογισμού και Οικονομικής Διαχείρισης του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών επί των υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/28-12-2016, «.....»/28-12-2016 και «.....»/28-12-2016 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, ισχυριζόμενη ότι:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του τεχνικού επιδόματος οργάνου ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον αυτό δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται στους μουσικούς για την κάλυψη των πάσης φύσεως δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται λόγω των καθηκόντων τους και των ιδιαίτερων απαιτήσεων και συνθηκών άσκησης του έργου τους (έξοδα ειδικής αποστολής οργάνου στο εξωτερικό, έξοδα συντήρησης, έξοδα επισκευής, έξοδα για πληρωμή αντακκατικών

μερών κ.α.).

- Το εν λόγω επίδομα δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
- Στο άρθρο 45 παρ. 4 του ν. 2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.

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 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «*Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση*».

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 στο άρθρο 45 παρ 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«1. 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 παράγραφο 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 δε θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίας και δεν υπόκειται σε φόρο.

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

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1135/2010:

«Καταργήθηκαν οι περιπτώσεις ε', στ' και ζ' της παραγράφου 4 άρθρο 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 άρθρου 58 παράγραφος 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 άρθρου 9 του ΚΦΕ.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, ο οποίος εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και μετά, ορίζεται:

«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.

.....

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

- α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,
- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου,
- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
- ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

.....»

Επειδή το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου από 1/1/2010 εμπίπτει στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και δεν εξαιρείται της φορολογίας, καθόσον ο νομοθέτης ορίζει ρητά και συγκεκριμένα στο άρθρο 45 παράγραφος 4 του ν. 2238/1994 και στο άρθρο 14 του ν. 4172/2013 κάθε περίπτωση καταβαλλόμενου χρηματικού ποσού που δε θεωρεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν

υπόκειται σε φόρο. Μεταξύ των περιπτώσεων αυτών δεν υπάγεται το προαναφερόμενο ειδικό επίδομα οργάνου, το οποίο είναι αυτονόητο ότι αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, καθόσον οι προαναφερόμενες διατάξεις απαλλαγής, ως φορολογικές τοιαύτες, είναι στενώς ερμηνευτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Οικονομικό Έτος 2014

Τελικό Χρεωστικό: 1.324,56 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοπ. «.....»/2014 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 της Γ.Γ.Π.Σ.

Β) Φορολογικό Έτος 2014

Τελικό Χρεωστικό: 1.190,85 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοπ. «.....»/2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2014 (ΑΧΚ 11/2) της Γ.Γ.Π.Σ.

Γ) Φορολογικό Έτος 2015

Τελικό Χρεωστικό: 1.705,61 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοπ. «.....»/2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Π.Σ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΚΑΦΗΡΑΣ 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.