



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 13/06/2014

Αριθμός απόφασης: 1710

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).
4. Την από 16/04/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των υπ' αριθ. αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης σχετικά με τις υπ' αριθμ.πρωτ αιτήσεις του περί νέας εκκαθάρισης των φορολογικών του δηλώσεων οικονομικού έτους 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα, βάσει των ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε για τα εν λόγω οικονομικά έτη και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ. αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 13/06/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 16/04/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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 τις υπ' αριθ. απορριπτικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης απορρίφθηκαν οι με αρ. πρωτ. αιτήσεις του προσφεύγοντος περί νέας εκκαθάρισης των φορολογικών του δηλώσεων για τα οικ. Έτη 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα, βάσει των ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τα εν λόγω οικονομικά έτη, και στις οποίες εμφάνιζε μειωμένο φορολογητέο εισόδημα κατά ποσό που αφορούσε το ειδικό τεχνικό επίδομα μουσικού οργάνου που είχε λάβει κατά τα έτη 2010, 2011, 2012.

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων είναι μέλος του καλλιτεχνικού προσωπικού της Ορχήστρας, ανήκει δε στην Για την εκτέλεση της υπηρεσίας του, ως ερμηνευτής μουσικών έργων, δεν απαιτείται από πλευράς του η χρήση ενός μόνο μουσικού οργάνου, ήτοι ενός βιολιού, αλλά η χρήση διαφορετικών ειδών, ανάλογα με τις ανάγκες του εκάστοτε μουσικού έργου που ανεβάζει η Ορχήστρα, τα οποία τυγχάνουν ιδιοκτησίας του.

Για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 υπέβαλε αρχικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, στις οποίες δήλωνε ατομικό φορολογητέο εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 22.533,18€, 21.073,08€ και 20.865,96€ αντίστοιχα. Σε κάθε ένα από τα ανωτέρω ποσά είχε εκ πλάνης συμπεριληφθεί και το ποσό που αφορούσε το τεχνικό επίδομα μουσικού οργάνου, το οποίο είχε χορηγηθεί σε μηνιαία βάση με τη μορφή επιδόματος αποζημιωτικού χαρακτήρα. Για το λόγο αυτό στις υπέβαλε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. τις υπ' αριθ. Πρωτ..... αιτήσεις για νέα εκκαθάριση του εισοδήματός του οικονομικού έτους 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα, βάσει των ανακλητικών δηλώσεων εισοδήματος που υπέβαλε για τα εν λόγω οικονομικά έτη και στις οποίες εμφάνιζε μειωμένο φορολογητέο εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες, κατά το ποσό του ανωτέρω επιδόματος που είχε λάβει σε κάθε ένα από τα έτη 2010, 2011, 2012.

Επί των ανωτέρω αιτήσεων η Δ.Ο.Υ. αποφάνθηκε αρνητικά με τις με αρ. πρωτ. έγγραφες απαντήσεις της.

Συνεπεία των παραπάνω ο ως άνω προσφεύγων κατέθεσε, την με αρ πρωτ. /16-04-2014 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητά να:

- Γίνει δεκτή η προσφυγή του και επανεξεταστεί η υπό κρίση υπόθεσή του.
- Ακυρωθούν και εξαφανιστούν καθ'ολοκληρίαν οι υπ' αριθμ. πρωτ. αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης δυνάμει των οποίων απορρίφθηκαν οι υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήσεις του προσφεύγοντος περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματός του οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα και να γίνουν δεκτές οι υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήσεις του περί ανάκλησης των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματός του οικονομικών ετών 2011, 2012

και 2013 αντίστοιχα.

- Προβεί η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης σε νέα εκκαθάριση του ατομικού του εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 σύμφωνα με τις νέες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τα εν λόγω οικονομικά έτη (**οικ.Έτος 2011, 2012, 2013 ποσό 18.799,72€, 17.600,74€, 17.393,62€** αντίστοιχα αντί των ποσών **22.533,18€, 21.073,08€, 20.865,96€** τα οποία ως εκ πλάνης είχε αρχικώς δηλώσει) και να του επιστραφεί το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε αχρεωστήτως και ο οποίος αντιστοιχεί στη φορολόγηση ποσού 3.733,46 € για το οικ.Έτος 2011 και 3.472,34€ για κάθε ένα από τα οικονομικά έτη 2012, 2013.
- Τα ανωτέρω να γίνουν νομιμότοκα από την άσκηση της προσφυγής του μέχρι την εξόφληση .

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του ειδικού τεχνικού επιδόματος οργάνου στο φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν πληρεί τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος και συνεπώς θεωρήθηκε κατά εσφαλμένο χαρακτηρισμό εισόδημα εκ μισθωτών υπηρεσιών και υπήχθη σε φορολογία.
- Η παροχή αυτή καλύπτει πραγματικές δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι μουσικοί για την αγορά, συντήρηση ή επισκευή του μουσικού τους οργάνου. Συνεπώς η παροχή αυτή είναι αποζημιωτικού χαρακτήρα και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.
- Η απαρίθμηση των περιπτώσεων οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 45 § 4 Ν. 2238/94 ότι δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.
- Η φορολόγηση του εν λόγω επιδόματος προσκρούει στις διατάξεις των άρθρων: 78§1 του Συντάγματος, 4§1 του Ν. 2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 61 Ν.2238/94 «η δήλωση φορολογίας εισοδήματος αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο. Μπορεί όμως για λόγους συγγνωστής πλάνης ,να την ανακαλέσει ,εν όλω ή εν μέρει, φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 § 1 του Ν.2238/1994 ισχύει ότι «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 υπόκειται 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 σύμφωνα 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 ή 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, το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου από 01/01/2010 εμπίπτει στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρ. 45 του Ν.2238/1994 και δεν εξαιρείται της φορολογίας, καθόσον ο νομοθέτης ορίζει ρητά και συγκεκριμένα στο άρθρο 45 παραγρ. 4 του ίδιου νόμου κάθε περίπτωση καταβαλλόμενου χρηματικού ποσού που δεν 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 η προαναφερόμενη διάταξη του άρθ.45 του Ν.2238/94 ως ισχύει, ως φορολογική τοιαύτη, είναι στενώς ερμηνευτέα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /16-04-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).