



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

Καλλιθέα 23-04-2014

Αριθμός απόφασης:871

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
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 από 25-02-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του », ΑΦΜ, διεύθυνση, κατά της με αριθμό:/16-01-2014 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επί της από 19-12-2013 ταυτάριμης αίτησής του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθμό:/16-01-2014 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επί της από 19-12-2013 ταυτάριμης αίτησής του.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 09/04/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 25/02/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, διεύθυνση, 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 υπ' αριθ./16-1-2014 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος περί ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης. Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού 3.733,46 ευρώ το οποίο χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως κορυφαίου Α' μουσικού – μέλους της Κρατικής Ορχήστρας Θεσσαλονίκης, με τη μορφή ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου σε μηνιαία βάση.

Συγκεκριμένα με την υπ' αριθ./16-1-2014 προσβαλλόμενη πράξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος λόγω του ότι: **α)** η ανακλητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2011, υπεβλήθη πέραν της λήξης του οικείου οικονομικού έτους και **β)** το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 2238/94.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, και ταυτόχρονα νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την ανακλητική του δήλωση, ισχυριζόμενος τα εξής:

- 1) Παραβίαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος.
- 2) Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του επιδόματος μουσικού οργάνου ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- 3) Η εν λόγω παροχή είναι πάγια μηνιαία αποζημίωση και χορηγείται για την κάλυψη δαπανών που έχουν σχέση με εργασία των μουσικών, επομένως δεν πρέπει να φορολογείται.
- 4) Οι περιπτώσεις οι οποίες στο άρθρο 45 § 4 ν. 2238/94 αναφέρονται ότι δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, είναι ενδεικτικές.

Επειδή δεν παραβιάζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος καθώς ο φόρος δεν επιβλήθηκε ούτε εισπράχθηκε χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. Στο άρθρο 4 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: ... «1. Εισόδημα, στο οποίο επιβάλλεται φόρος, είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του , όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51 ...»

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 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 όλο η εν μέρει, φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν».

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 της 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. 3894/2010 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 οι οποίες ορίζουν, 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, το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου από 1/1/2010 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 (περιοριστικά) 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./25-02-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά της με αριθμό/16-1-2014 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσσαλονίκης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).