



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604534
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 15-09-2015

Αριθμός απόφασης: 3790

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20-04-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, οδός , κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επί των από 24-12-2014

τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.

6. Την από 10-09-2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20-04-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης των από 24-12-2014 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 απορρίφθηκαν σιωπηρά τα αιτήματά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν τη μείωση των δηλωθέντων (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέων εισοδημάτων οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 κατά τα ποσά του ειδικού τεχνικού επιδόματος οργάνου, ύψους €3.353,52, €3.266,98 και €3.456,86, αντίστοιχα, ως μη υποκείμενα σε φορολογία.

Τα εν λόγω ποσά χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα ως μέλος του καλλιτεχνικού προσωπικού της, που ανήκει στη, (όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση της, στην οποία εμφανίζονται τα καθαρά ποσά, μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, την αποδοχή των από 24-12-2014 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εκ πλάνης συμπεριέλαβε στις αρχικές του δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 ως φορολογητέα τα προαναφερθέντα ποσά, τα οποία αντιστοιχούν στο ειδικό τεχνικό επίδομα οργάνου, που έλαβε για τα χρονικά διαστήματα από 01-01-2011 έως 31-12-2011, από 01-01-2012 έως 31-12-2012 και από 01-01-2013 έως 31-12-2013, αντίστοιχα, καθώς τα εν λόγω ποσά έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα, δε συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και δεν υπάγονται σε φορολόγηση.
- Στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται

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». Επίσης στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αναφέρεται ότι «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

- Στο άρθρο 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι «εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενιά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε άλλο είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».
- Όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα, κλπ.), που κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω κι αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.
- Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών που αναφέρονται στα εδάφια α' έως ε' της παρ. 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρούμενων ως εισόδημα παροχών, δεν αποκλείει στο νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, ούτε την κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της.
- Σκοπός του ειδικού τεχνικού επιδόματος οργάνου, το οποίο χορηγείται σε όλους ανεξαιρέτως τους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης, οι οποίοι, για την εκτέλεση της ανατεθείσας σε αυτούς υπηρεσίας, ήτοι της ερμηνείας μουσικών έργων, είναι υποχρεωμένοι να χρησιμοποιούν μουσικά όργανα της ιδιοκτησίας τους, είναι η κάλυψη των προσθέτων δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται τακτικά οι εν λόγω μουσικοί, για την αγορά, επισκευή και συντήρηση των μουσικών τους οργάνων. Ως εκ τούτου, το ως άνω ειδικό επίδομα αποτελεί πάγια μηνιαία αποζημίωση των μουσικών – ιδιοκτητών μουσικών οργάνων, χορηγείται δε ως αντιστάθμιση των δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, εξαιτίας των ιδιόμορφων συνθηκών άσκησης της υπηρεσίας τους, αλλά και προκειμένου να τύχει αποτελεσματικότερης απόδοσης το έργο τους, ήτοι η ερμηνεία των μουσικών έργων, τα οποία καλούνται να εκτελέσουν εν τη ασκήσει των καθηκόντων τους.

- Το ειδικό τεχνικό επίδομα οργάνου, το οποίο χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών, αντικρίζει πραγματικές δαπάνες, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους και την αποτελεσματικότερη εκτέλεση της υπηρεσίας τους, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και συνεπώς δεν υπόκειται σε φόρο. Εξάλλου, το εν λόγω επίδομα χορηγείται χωρίς καμία διάκριση και χωρίς προϋποθέσεις σε όλους τους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών, οι οποίοι χρησιμοποιούν δικό τους μουσικό όργανο, ενώ το ύψος του επιδόματος αυτού δεν υπερβαίνει το κατά κοινή πείρα εύλογο μέτρο και δε δύναται να αποτελέσει συγκεκαλυμμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των μουσικών.

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, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014, ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 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 παρ. 4 περ. ζ' του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την παρ. 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 υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο.

Η διάταξη αυτή (παρ. 4 περ. ζ' του άρθρου 45 Ν. 2238/1994) ίσχυσε για τις δηλώσεις οικονομικών ετών 2007 έως και 2010 και καταργήθηκε από 01-01-2010 σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν. 3842/2010 σε συνδυασμό με την περίπτωση α' της παρ. 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 του άρθρου 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 άρθρου 58 παρ. 3 του Ν. 1943/1991 (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 του άρθρου 9 του ΚΦΕ.....»

Επειδή, το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου από 01-01-2010 εμπίπτει στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 και δεν εξαιρείται της φορολογίας, καθόσον ο νομοθέτης ορίζει ρητά και συγκεκριμένα (περιοριστικά) στο άρθρο 45 παρ. 4 του ίδιου νόμου 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 η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 ως ισχύει, ως φορολογική τοιαύτη, είναι στενώς ερμηνευτέα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20-04-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2012

Τελικό Χρεωστικό: €1.939,49

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό ειδοπ./2012 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ/...) της Γ.Γ.Π.Σ..

Οικονομικό Έτος 2013

Τελικό Πιστωτικό: €250,98

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοπ./2013 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 (ΑΠΚ .../...) της Γ.Γ.Π.Σ..

Οικονομικό Έτος 2014

Τελικό Χρεωστικό: €185,57

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμό ειδοπ./2014 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ/.....) της Γ.Γ.Δ.Ε..

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).