



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2971

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

E-mail : ded.ath@aade.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 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) «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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/Τ. Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός αριθμός, Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας επί της με αριθμ..... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υπεβλήθη στις 27/07/2021 με επιφύλαξη καθώς και κατά της από 06/04/2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01.01.2020 - 31.12.2020) με βάση την αρχική δήλωση, αρ. δηλ., αριθ. χρημ. καταλ., αριθ. ειδ/σης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

7. Τη εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, υπαλλήλου του Υπουργείου Πολιτισμού, 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 από 06/04/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου 1.721,39 ευρώ και ειδ. εισφορά αλληλεγγύης 673,29 ευρώ, ήτοι σύνολο 2.394,68 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, τη με αρ. καταχ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 με επιφύλαξη, κατά το μέρος που σε αυτή συμπεριελήφθη ποσό ύψους 20.000 ευρώ ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ποσό το οποίο κατεβλήθη από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού στην προσφεύγουσα κατόπιν έκδοσης δικαστικής απόφασης ως ικανοποίηση ηθικής βλάβης που αυτή υπέστη λόγω εργατικού ατυχήματος. Το ανωτέρω ποσό παρόλο που στην εκδοθείσα από το Υπουργείο Πολιτισμού, «εικόνα αποδοχών - επιδοτήσεων 2020», εμφανίζεται ως «Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές), προσυμπληρώθηκε στον κωδικό 301 της οικείας φορολογικής της δήλωσης.

Η αρμόδια, για τον έλεγχο και την εκκαθάριση της εν λόγω ηλεκτρονικά υποβληθείσας δήλωσης, Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη φορολόγησης του ως άνω ποσού 20.000,00 ευρώ, ως ποσού που έλαβε κατόπιν έκδοσης δικαστικής απόφασης ως ικανοποίηση ηθικής βλάβης

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται:

- Να γίνει δεκτή στο σύνολό της η ενδικοφανής Προσφυγή.
- Να επανεξετάσει η Δ.Ε.Δ. τη νομιμότητα και την ορθότητα των προσβαλλομένων πράξεων.
- Να υπολογισθεί ο οφειλόμενος φόρος και η έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης για το σύνολο της φορολογικής της δήλωσης βάσει της δήλωσης επιφύλαξης και της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.
- Να θεωρηθεί ότι το ποσό των 20.000,00 ευρώ είναι απαλλασσόμενο της φορολόγησης και της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης, υπολογιζόμενο και εντασσόμενο ενδεικτικά στον κωδικό 781 και επομένως ότι παρανόμως υπολογίστηκε αναλογών φόρος και έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης και αχρεωστήτως παρακρατήθηκε και κατεβλήθη ο ως άνω φόρος από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού και επιπλέον να επιστραφεί στο ακέραιο, γενομένης δεκτής της δήλωσης επιφύλαξης και της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.
- Να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Διευθύνσεώς μας κατά τη συζήτηση της παρούσης, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών, που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι: *«υπέβαλα την ως άνω φορολογική δήλωση μου για το οικονομικό έτος 2020 δια της οποίας δηλώνω εμπρόθεσμα, την καταβολή σε εμένα αποζημιώσεως ποσού 20.000 ευρώ, από το Ελληνικό Δημόσιο, και ειδικότερα από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού, προς αποκατάσταση ηθικής μου βλάβης, σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/2017 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου (σχετ. 7), η οποία κατέστη αμετάκλητη ύστερα από την έκδοση της υπ' αριθμόν/2020 Απόφασης του Αρείου Πάγου (σχετ. 6). Το ποσό αντιστοιχεί, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις ως άνω δικαστικές αποφάσεις, σε αποζημίωσή μου, εκ του άρθρου 932 Α.Κ., προς αποκατάσταση της ηθικής βλάβης που υπέστην εξαιτίας εργατικού ατυχήματος εν έτει 2010 στο χώρο του, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων μου ως φύλακας, καθαρού ποσού ύψους 20.000 (είκοσι χιλιάδων) ευρώ, ενώ παρακρατήθηκε φόρος 20%, ήτοι ποσό 4.000 (τέσσερις χιλιάδες ευρώ), και τελικά καταβλήθηκε σε εμένα το ποσό των δεκαέξι χιλιάδων ευρώ (16.000 €), όπως προκύπτει από την σχετική βεβαίωση - κατάσταση δαπανών του τμήματος Διοικητικής και Οικονομικής Υποστήριξης του, με ημερομηνία 1/12/2020 (σχετ. 5). Η υπηρεσία προέβη στην παρακράτηση φόρου σύμφωνα*

με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 60 ΚΦΕ (ν.4172/2013). Η ως άνω παρακράτηση φόρου, ποσού ύψους τεσσάρων χιλιάδων ευρώ (4.000 €), βάσει των γενικών διατάξεις του ΚΦΕ είναι λανθασμένη και παράνομη για τους κάτωθι νόμιμους βάσιμους και αληθείς λόγους, καθώς το σύνολο του ποσού της ως άνω αποζημιώσεως δεν έπρεπε να υπόκειται σε φόρο. Ειδικότερα: Η διενέργεια παρακράτησης φόρου και εν γένει η φορολόγηση σύμφωνα με τον ΚΦΕ, διενεργείται μόνο στα καταβαλλόμενα ποσά που φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ή το εν λόγω ποσό χαρακτηρίζεται από ειδική διάταξη νόμου ως εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ. Αν τίποτα από τα δύο δεν συμβαίνει, τότε δεν διενεργείται η παραμικρή παρακράτηση φόρου καθώς το εν θέματι ποσό δεν λογίζεται ως εισόδημα και δεν υπόκειται σε φορολόγηση [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.

Επειδή, με την απόφαση Α 1118/26-05-2021 με θέμα: « Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτήν», διευκρινίζεται ότι:

Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

12. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τις Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ, προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1054/11-2-2000 «Φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης που χορηγείται σε επιτηδευματία ή ελεύθερο επαγγελματία λόγω τροχαίου ατυχήματος και η οποία υπολογίζεται με βάση το διαφυγόν κέρδος», **κοινοποιήθηκε η με αριθ. 777/1999 γνωμοδότηση του ΝΣΚ** και ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας πληροφορούμε ότι το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την υπ' αριθ. 777/1999 Γνωμοδότησή του έκανε δεκτό ότι τα χρηματικά ποσά που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση σε ιδιώτες που ασκούν συγκεκριμένο επάγγελμα (επιτηδευματίες ή ελεύθεροι επαγγελματίες) ως αποζημίωση για την απώλεια του εισοδήματός τους (διαφυγόν κέρδος), λόγω της ανικανότητας προς εργασία που επήλθε από τραυματισμό, υπάγονται σε φόρο εισοδήματος κατά την ίδια κατηγορία (Δ` ή Ζ`) σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, αφού αυτή η αποζημίωση "αντικρύζει" το κέρδος που θα αποκόμιζαν οι συγκεκριμένοι επιτηδευματίες ή ελεύθεροι επαγγελματίες σύμφωνα με τη συνηθισμένη πορεία των πραγμάτων, αν δεν μεσολαβούσε ο τραυματισμός τους από την επαγγελματική τους δραστηριότητα και, συνεπώς, δεν αλλοιώνεται ο χαρακτήρας αυτών των ποσών ως φορολογητέου εισοδήματος από το λόγο ότι αυτά αναγνωρίστηκαν δικαστικώς.

Τη Γνωμοδότηση αυτή, που έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σας κοινοποιούμε για την εφαρμογή της σε σχετικές περιπτώσεις.

Αρ. Γνωμ. 777/1999 ————— Περίληψη Ερωτήματος: Φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης που χορηγείται σε επιτηδευματία ή ελεύθερο επαγγελματία με δικαστική απόφαση λόγω τροχαίου ατυχήματος και η οποία υπολογίζεται με βάση το διαφυγόν κέρδος. –

Επί του άνω ερωτήματος το ΝΣΚ (Ε` Τμήμα) εγνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. Με το υπ' αριθ. 1066224/1068/A0012/5.7.1999 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Α`) του Υπουργείου Οικονομικών δίδεται

ως πραγματικό ότι επιτηδευματίας και ελεύθερος επαγγελματίας με αντικείμενο εργασιών:
α) την τοποθέτηση πλακιδίων και β) την εκμετάλλευση ταξί, λόγω τροχαίου ατυχήματος με λεωφορείο της ΕΑΣ, λαμβάνουν με δικαστικές αποφάσεις αποζημίωση για την απώλεια εισοδήματος από την μη άσκηση του επαγγέλματός των εξ αιτίας αυτού του ατυχήματος (διαφυγόν κέρδος) και διατυπώνεται ο προβληματισμός εάν η παραπάνω αποζημίωση αποτελεί εισόδημα και δη εάν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα: α) του άρθρου 28 ή β) του άρθρου 48 ή γ) της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, υποκείμενο σε παρακράτηση.

II. Στο άρθρο 1 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151/Α`) "Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος" και υπό τον τίτλο "αντικείμενο του φόρου" ορίζεται ότι: "Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2".

Περαιτέρω, στο άρθρο 4 του άνω νόμου ορίζονται τα ακόλουθα:

"1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο 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. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

A-B. Εισόδημα από ακίνητα

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχ/σεις

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχ/σεις

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Z. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...".

Στο άρθρο 28 του ίδιου νόμου ορίζονται τα εξής: "1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48...".

Επίσης, κατά την παρ. 3 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου: "Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4".

Εξάλλου, στο άρθρο 58 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: "1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο

ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών...".

Τέλος, στο άρθρο 298 του Α.Κ. ορίζεται ότι: "Η αποζημίωση περιλαμβάνει τη μείωση της υπάρχουσας περιουσίας του δανειστή (θετική ζημία), καθώς και το διαφυγόν κέρδος. Τέτοιο κέρδος λογίζεται εκείνο που προσδοκά κανείς με πιθανότητα σύμφωνα με τη συνηθισμένη πορεία των πραγμάτων ή τις ειδικές περιστάσεις και ιδίως τα προπαρασκευαστικά μέτρα που έχουν ληφθεί".

III. Κατά την έννοια και το πνεύμα των άνω διατάξεων του Ν.2238/1994 (οι οποίες, σημειωτέον, εν πολλοίς ταυτίζονται με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.Δ.3323/1955), ως εισόδημα φορολογείται, έστω και αν δεν κατονομάζεται ρητώς στο νόμο, εφόσον υφίσταται περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή αυτού, το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή οι καρποί περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και όχι και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός εάν αυτή δυνάμει ————— ειδικής διατάξεως νόμου λογίζεται, για την υπαγωγή στο φόρο, ως ————— εισόδημα (βλ. Σ.Τ.Ε. 2184/1986, 1453/1982, 588/1980, 4264/1976, — 3514/1975, 2417/1965, ΟΛ. ΝΣΚ 573/1994, 434/1992).

Εκ των άνω προεκτεθέντων, τα οποία αποτελούν μακροχρόνια πορίσματα της θεωρίας και της νομολογίας, ως προς τη διάπλαση της έννοιας του εισοδήματος, από φορολογικής σκοπιάς, σαφώς συνάγεται ότι μια πρόσοδος χαρακτηρίζεται ως φορολογητέο εισόδημα είτε γιατί με ειδική διάταξη νόμου λογίζεται, για την υπαγωγή της σε φόρο, ως εισόδημα, χωρίς σε αυτή την περίπτωση να εξετάζεται αν συγκεντρώνει και τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, είτε γιατί, στην περίπτωση που δεν υφίσταται ειδική διάταξη νόμου, η πρόσοδος αυτή αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του νόμου, όπως αυτή ανωτέρω προσδιορίζεται.

Συνεπώς και κατά την έννοια της προδιαληφθείσης διατάξεως του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν.2238/1994, φορολογείται κατά την Ζ` πηγή κάθε πρόσοδος που δεν δύναται να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως ΣΤ`, υπό την προϋπόθεση, βεβαίως, ότι η πρόσοδος αυτή αποτελεί ————— φορολογητέο εισόδημα κατά τις άνω διακρίσεις. —

Εξάλλου, στα πλαίσια ερμηνείας του άρθρου 298 του Α.Κ., γίνεται δεκτό ότι ως ζημία νοείται κάθε βλάβη που προκαλείται στα υλικά ή άυλα αγαθά ενός προσώπου, δηλαδή κάθε δυσμενής μεταβολή αυτών. Η μείωση της υπάρχουσας περιουσίας του ζημιωθέντος (συνήθως μείωση του ενεργητικού, αλλά και αύξηση του παθητικού) καλείται θετική ζημία. Ζημία, όμως, υπάρχει και όταν δεν μειώνεται η περιουσία, αλλά αποτρέπεται η αύξησή της, που χωρίς το ζημιόγONO γεγονός θα επερχόταν "με πιθανότητα σύμφωνα με τη συνηθισμένη πορεία των πραγμάτων".

Στην τελευταία αυτή περίπτωση, της αποτροπής δηλαδή της αυξήσεως της περιουσίας, γίνεται

λόγος για αποθετική ζημία ή συνηθέστερα για διαφυγόν κέρδος. Επομένως, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 914 και 298 του Α.Κ. προκύπτει ότι επί τροχαίου ατυχήματος στο οποίο ο ζημιωθείς κατέστη ανίκανος προς εργασία λόγω τραυματισμού, ο υπαίτιος υποχρεούται σε αποζημίωση του παθόντος και ειδικότερα του ιδιοκτήτη του καταστραφέντος οχήματος, ο οποίος δικαιούται να απαιτήσει τόσο την ανόρθωση της θετικής ζημίας, αναγομένης στην αντικειμενική αξία του πράγματος, όσο και το διαφυγόν κέρδος, το συνιστάμενο στην απώλεια του εισοδήματός του λόγω του επισυμβάντος τραυματισμού (βλ. Α.Π.16/1995, 23/1994, 965/1985).

IV. Εκ των άνω προεκτεθέντων και ενόψει του διδομένου στην προκειμένη περίπτωση πραγματικού, συνάγονται τα ακόλουθα:

α) Κατά τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/1994) και ειδικότερα κατά τις προαναφερόμενες διατάξεις του νομοθέτηματος αυτού, η αποζημίωση, σκοπούσα την ανόρθωση ορισμένης ζημίας, δηλαδή ως αντικρύζουσα και καλύπτουσα τη ζημία αυτή (θετική ζημία), δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, μη αποτελούσα πράγματι εισόδημα. Τέτοια, όμως, αποζημίωση δεν αποτελούν τα χρηματικά ποσά που επιδικάζονται, με δικαστικές αποφάσεις, σε ιδιώτες ασκούντες συγκεκριμένο επάγγελμα (εν προκειμένω, επιτηδευματίες με αντικείμενο εργασιών την τοποθέτηση πλακιδίων και την εκμετάλλευση ταξί), ως αποζημίωση αντικρύζουσα την απώλεια του εισοδήματός των λόγω της επελθούσης, από τραυματισμό σε τροχαίο ατύχημα, ανικανότητας προς εργασία (διαφυγόν κέρδος), δεδομένου ότι τα ποσά αυτά δεν χάνουν το _____ χαρακτήρα τους ως φορολογητέο εισόδημα, εκ του λόγου ότι παρέστη _____ ανάγκη εκδόσεως σχετικής δικαστικής αποφάσεως προς επιδίκαση της εν _____ λόγω απαιτήσεως (Σ.τ.Ε.1121/1994).

Διάφορο, τέλος, είναι το ζήτημα της _____ τυχόν άλλης, πέραν της ως άνω δικαστικής αναγνώρισεως, ζημίας των ενδιαφερομένων, το προς ανόρθωση της οποίας επιδικαζόμενο ποσό δεν μπορεί να αποτελεί φορολογούμενο εισόδημα (π.χ. αποζημίωση για ηθική βλάβη).

[.....]

V. Ενόψει, συνεπώς, των προεκτεθέντων στο τιθέμενο ερώτημα προσήκει η κατά τα άνω αναλυτικώς διδομένη απάντηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 Κ.Φ.Ε. 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, στην ΠΟΛ 1094/2015 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των υποτροφιών, των χρηματικών βραβείων και των βοηθημάτων - οικονομικών ενισχύσεων», μεταξύ άλλων ορίζεται:

1. Με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 7](#) του ν.4172/2013 ορίζονται οι κατηγορίες των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Ε.:

- 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 υπόκεινται μόνο τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μια από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα, δεν υπόκειται σε φόρο. Για παράδειγμα οι υποτροφίες ή τα χρηματικά βραβεία, που χορηγούνται από το δημόσιο ή άλλους φορείς, δεν υπάγονται σε καμία από τις αναγνωριζόμενες πηγές εισοδήματος και κατά τούτο δεν υπόκεινται σε φόρο».

[.....]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο.

[.....]

4. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

Επειδή, το άρθρο 932 του Αστικού Κώδικα ορίζει:

«Σε περίπτωση αδικοπραξίας, ανεξάρτητα από την αποζημίωση για την περιουσιακή ζημία, το δικαστήριο μπορεί να επιδικάσει εύλογη κατά την κρίση του χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης. Αυτό ισχύει ιδίως για εκείνον που έπαθε προσβολή της υγείας, της τιμής ή της αγνείας του ή στερήθηκε την ελευθερία του. Σε περίπτωση θανάτωσης προσώπου η χρηματική αυτή ικανοποίηση μπορεί να επιδικαστεί στην οικογένεια του θύματος λόγω ψυχικής οδύνης.»
[.....]

Επειδή, με την απόφαση Α 1118/26-05-2021 με θέμα: « Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτήν», διευκρινίζεται ότι:

Άρθρο 5

η. Κωδικοί 781-782: Συμπληρώνονται τα ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα, εμφανίζεται πίνακας για την ανάλυσή τους ενώ κατά περίπτωση απαιτείται η συμπλήρωση περαιτέρω πληροφοριών απαραίτητων για τη διασταύρωση των ποσών που αναγράφονται:
[.....]

➤ **Αποζημίωση για ηθική βλάβη**

[.....]

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έλαβε αποζημίωση ποσού 20.000.00 ευρώ, από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού, προς αποκατάσταση ηθικής βλάβης, σύμφωνα με την υπ' αριθμό/2017 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου, η οποία κατέστη αμετάκλητη ύστερα από την έκδοση της υπ' αριθμό/2020 Απόφασης του Αρείου Πάγου, οι οποίες προσκομίστηκαν με την παρούσα. Το ποσό αντιστοιχεί, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις ως άνω δικαστικές αποφάσεις, σε αποζημίωση του άρθρου 932 Α.Κ., προς αποκατάσταση της ηθικής βλάβης που υπέστη η προσφεύγουσα, εξαιτίας εργατικού ατυχήματος το έτος 2010 στο χώρο του, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων της ως φύλακας.

Επειδή, η διενέργεια παρακράτησης φόρου και εν γένει η φορολόγηση σύμφωνα με τον ΚΦΕ, διενεργείται μόνο στα καταβαλλόμενα ποσά που φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ή το εν λόγω ποσό χαρακτηρίζεται από ειδική διάταξη νόμου ως εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ. Αν τίποτα από τα δύο δεν συμβαίνει, τότε δεν διενεργείται η παραμικρή παρακράτηση φόρου καθώς το εν θέματι ποσό δεν λογίζεται ως εισόδημα και δεν υπόκειται σε φορολόγηση (777/1999 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

Ειδικά όσον αφορά την «ηθική» αποζημίωση, και εν όψει του ιδιαίτερου χαρακτήρα αυτής, με την καταβολή της να στοχεύει στην αποκατάσταση της ηθικής βλάβης και την ελάφρυνση της ψυχολογικής επιβάρυνσης που υπέστη ο πολίτης εξ αιτίας μίας αδικοπραξίας, δεν θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι αποτελεί εισόδημα, καθώς δεν αντανακλά καταβολή που καλύπτει οιαδήποτε απώλεια εισοδήματος όπως συμβαίνει λ.χ. στις αποζημιώσεις για διαφυγόντα κέρδη.

Επειδή συνεπώς, εσφαλμένα το ως άνω ποσό 20.000.00 ευρώ, προσυμπληρώθηκε στον κωδικό 301 «άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς...» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, αντί στον κωδικό 781, ως ποσό που δεν αποτελεί εισόδημα.

Επειδή, η 777/1999 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, έκανε δεκτό ότι η αποζημίωση, η σκοπούσα την ανόρθωση ορισμένης ζημίας, δηλαδή ως αντικρύζουσα και καλύπτουσα την ζημία αυτή, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος μη αποτελούσα πράγματι εισόδημα. Τέτοια αποζημίωση αντιθέτως, ως αναφέρει η γνωμοδότηση, δεν αποτελούν τα χρηματικά ποσά που επιδικάζονται, με δικαστικές αποφάσεις, σε ιδιώτες που ασκούν συγκεκριμένο επάγγελμα, καθόσον η αποζημίωση αυτή, ως αντικρύζουσα την απώλεια του εισοδήματός τους λόγω της ανικανότητας τους προς εργασία (διαφυγόν κέρδος) που επήλθε από τον τραυματισμό τους σε τροχαίο ατύχημα, δεν χάνει τον χαρακτήρα της ως φορολογητέου εισοδήματος, για τον λόγο ότι, κάθε φορά παρίσταται ανάγκη εκδόσεως σχετικής δικαστικής απόφασης προς επιδίκαση και προσδιορισμό του ποσού της εν λόγω απαιτήσεως για καταβολή αποζημιώσεως.

Επομένως η αποζημίωση που έλαβε η προσφεύγουσα από το Υπουργείο Πολιτισμού, όπως διαφαίνεται και από τη σχετική κατάσταση δαπάνης, βάσει της υπ' αριθμόν/2017 Απόφασης του Εφετείου, δεν είναι φορολογητέα καθώς δεν αποτελεί και δε θα πρέπει να λογίζεται ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολόγηση.

Επειδή, το επίδικο χρηματικό ποσό δεν έχει τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος προκειμένου να υπόκειται σε φορολογία, και δεν πρέπει να λογίζεται ως τέτοιο από τις φορολογικές αρχές.

Επειδή, εσφαλμένα παρακρατήθηκε φόρος 20%.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 03/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, Τ.Κ. και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01/01/2020–31/12/2020), από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου

της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη του Τμήματος Επανεξέτασης Α2
ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.