



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-02-2023

Αριθμός απόφασης: 535

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022, Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά: α) της με ημερομηνία έκδοσης 14-10-2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, βάσει της από 14-10-2022 και με αριθμό/2022 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του του οικείου φορολογικού έτους και β) της απόρριψης από τη Φορολογική Διοίκηση της κατά το άρθρο 20 του ΚΦΔ από 14-10-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/...../1304 ρητώς διατυπωθείσας προς τον Προϊστάμενο της

Δ.Ο.Υ. Κορωπίου επιφύλαξης του επί της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την έκδοση της οποίας, την 14-10-2022, βάσει της από 14-10-2022 και με αριθμό/2022 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους του προσφεύγοντος, τεκμαίρεται η απόρριψη από τη Φορολογική Διοίκηση της ως άνω κατά το άρθρο 20 του ΚΦΔ ρητώς διατυπωθείσας προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου επιφύλαξης του επί της εν λόγω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2020, και της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Ο προσφεύγων, την 14-10-2022, υπέβαλε τη με αριθμό/2022 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, καταθέτοντας, την ίδια ημερομηνία (14-10-2022), στη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου το πλήρες περιεχόμενο της κατά το άρθρο 20 του ΚΦΔ επιφύλαξης του επί της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2020 ως προς την υπαγωγή, τόσο σε φόρο εισοδήματος, όσο και στην κατ' άρθρο 43Α του Ν. 4172/2013 ειδική εισφορά αλληλεγγύης, του καθαρού ποσού ύψους 201.026,36€ επί του οποίου παρακρατήθηκαν φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 40.205,27€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 ποσού ύψους 16.395,60€, βάσει της προσκομιζόμενης με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή από 08-09-2022 βεβαίωσης αποδοχών που του καταβλήθηκαν από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) στο έτος 2021 και αφορούσαν τη χρονική περίοδο από 01-01-2020 έως 31-12-2020.

Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης των ειδικοτήτων «.....» και «.....», τις οποίες κατείχε ως υπάλληλος της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) με βαθμό Α' , κλάδου ΠΕ2, με πτυχίο «Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας», για λόγους αντικειμενικής του αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από τις ειδικότητες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004 [όπως αυτό προκύπτει από την προαναφερθείσα βεβαίωση αποδοχών της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), καθώς και από την επίσης προσκομιζόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή σχετική με αριθμό πρωτοκόλλου ΓΔΦΠΥΑΝ Δ16 Ε...../13-10-2020 «Διαπιστωτική Πράξη 1. Ανάκλησης Ειδικότητας Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας και 2. Δικαιώματος Αποζημίωσης» της ίδιας Υπηρεσίας (Υ.Π.Α.)].

Με την ανωτέρω από 14-10-2022 ρητώς διατυπωθείσα προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου επιφύλαξη του, η οποία έλαβε αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/...../1304 της εν λόγω Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων ζητούσε:

- Να γίνει δεκτή η ως άνω κατά το άρθρο 20 του ΚΦΔ επιφύλαξη του.

- Να διενεργηθεί ορθώς η εκκαθάριση της από 14-10-2022 και με αριθμό/2022 υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2020, ήτοι κατά τρόπο, ώστε να κριθεί ως μη εν γένει υπαγομένη σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης η καταβληθείσα εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης του πτυχίου «Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας» και οριστικής διακοπής άσκησης των καθηκόντων του για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, άλλως, στη χειρότερη περίπτωση, ως υπαγομένη στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν, και την βάσει αυτών προβλεπόμενη αυτοτελή φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
- Να του επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, και δη εντόκως, από της καταβολής του (άλλως από της παρακράτησής του), κάθε ποσό, το οποίο κατέβαλε ή θα καλούντο να καταβάλει εκ της ανωτέρω αιτίας.

Βάσει της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του προσφεύγοντος εκδόθηκε την 14-10-2022 η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ./8) του οικείου φορολογικού έτους του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος προς καταβολή ποσού ύψους 55.585,95€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 προς καταβολή ποσού ύψους 2.170,35€, ήτοι συνολικό οφειλόμενο ποσό ύψους 57.756,30€.

Με την έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ απορρίφθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση αφενός η κατά το άρθρο 20 του ΚΦΔ από 14-10-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20221014/1304 ρητώς διατυπωθείσα προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου επιφύλαξη του προσφεύγοντος επί της από 14-10-2022 και με αριθμό/2022 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του του οικείου φορολογικού έτους και αφετέρου τα ως άνω διατυπωθέντα με αυτήν αιτήματά του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- την αποδοχή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του,
- την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας αφενός της με ημερομηνία έκδοσης 14-10-2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και αφετέρου της απόρριψης από τη Φορολογική Διοίκηση της κατά το άρθρο 20 του ΚΦΔ από 14-10-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20221014/1304 ρητώς διατυπωθείσας προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου επιφύλαξης του επί της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του του οικείου φορολογικού έτους,
- την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω, της ανωτέρω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και την ακύρωση της απόρριψης της ως άνω ρητώς διατυπωθείσας προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου επιφύλαξης του επί της από 14-10-2022 και με αριθμό/2022 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του του οικείου φορολογικού έτους, και
- την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, κάθε ποσού (τόσο του φόρου εισοδήματος, όσο και

της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013), το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει δυνάμει της με ημερομηνία έκδοσης 14-10-2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ,

προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- Μη υπαγωγή της καταβαλλόμενης στους ελεγκτές εναέριας κυκλοφορίας αποζημίωσης έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου κατά την άσκηση των υπηρεσιακών καθηκόντων ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητά τους, που καταβάλλεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 35 παρ. 7 του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, διότι δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του.
- Μη υπαγωγή της ανωτέρω αποζημίωσης στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, διότι καταβάλλεται από ευρωπαϊκά κονδύλια και δεν βαρύνει εξ ιδίων τον εργοδότη.
- Μη υπαγωγή της εν λόγω αποζημίωσης σε φόρο εισοδήματος, διότι ο Ν. 2682/1999 δεν αναφέρει ρητώς την υπαγωγή της σε φόρο εισοδήματος.
- Υπαγωγή της ως άνω αποζημίωσης σε φόρο εισοδήματος μόνο με βάση την αυτοτελή κλίμακα των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων παραθέτει δικαστικές αποφάσεις σύμφωνα με τις οποίες η εφάπαξ αποζημίωση, που καταβάλλεται με βάση το Π.Δ. 8/2004 στους υπαλλήλους της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας λόγω οριστικής απώλειας της ειδικότητας του ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, υπόκειται σε φόρο, φορολογείται όμως αυτοτελώς κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του ΚΦΕ.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει 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 Διοικητής 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.

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 δε συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από το Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,
...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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,

....

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

...

στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου,

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.

γ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου και σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, καθώς και σε ανάπηρους ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά, που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους ή τις οικογένειές τους.

δ) Το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες.

ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

στ) Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους ανέργους, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

ζ) Το επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης συνταξιούχων (Ε.Κ.Α.Σ.) που καταβάλλεται στους δικαιούχους.

η) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης των προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

θ) Το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας και του Λιμενικού Σώματος, η πτητική αποζημίωση που καταβάλλεται στους πιλότους της πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, καθώς και η ειδική αποζημίωση που καταβάλλεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό και τα πληρώματα ασθενοφόρων του Ε.Κ.Α.Β. που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α΄ Βοηθειών, κατά ποσοστό εξήντα πέντε τοις εκατό (65%).

ι) Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών (V.D.M.F.K.) στα μέλη της ζωγράφους με το πόδι και το στόμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αποκλειστικά για την εργασία της ζωγραφικής που αμείβεται από την ως άνω Ένωση με συνάλλαγμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«3. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο **διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης**, η οποία **συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης**.

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 «Φορολογικός συντελεστής» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 35 «Ρύθμιση θεμάτων προσωπικού» του Ν.

2912/2001, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση (φορολογικό) έτος, ορίζεται ότι:

«7. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Μεταφορών και Επικοινωνιών και Οικονομικών, μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις και το ύψος του ποσού για την ασφάλιση του πτυχίου ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου κατά την άσκηση υπηρεσιακών καθηκόντων ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, όπου τούτο προβλέπεται για λόγους ασφάλειας των πτήσεων, με αποτέλεσμα ο κάτοχος αυτής ελεγκτής εναέριας κυκλοφορίας να περιέρχεται σε αδυναμία άσκησης καθηκόντων. Με όμοιο διάταγμα καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις και το ασφαλιστέο ποσό των χειριστών αεροσκαφών και ελικοπτέρων και των επιθεωρητών που έχουν πιστοποιητικό ασφάλειας πτήσεων, έναντι ατυχήματος που συμβαίνει κατά την εν πτήσει άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και του Προέδρου και των μελών της Επιτροπής Διερεύνησης Ατυχημάτων και Ασφάλειας Πτήσεων και των διερευνητών κατά την εν πτήσει άσκηση των καθηκόντων τους. Το ποσό της ασφάλισης καταβάλλεται στον ίδιο τον ασφαλιζόμενο αν, λόγω του ατυχήματος, καταστεί ανάικος για την περαιτέρω άσκηση των καθηκόντων του ή στην οικογένειά του, αν επήλθε θάνατος του ασφαλισμένου. Το ποσό των παραπάνω ασφαλίσεων καλύπτεται, για μεν την πρώτη περίπτωση από το ποσοστό του ειδικού Λογαριασμού που προβλέπεται στο άρθρο 34 παράγραφος 1 του Ν. 2682/1999 και για τη δεύτερη από τα ποσά που διατίθενται για τους σκοπούς της Υ.Π.Α., σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 40 του Ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 του Ν. 2892/2001 (ΦΕΚ 46 Α').».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Εκσυγχρονισμός συστήματος και αναβάθμιση υπηρεσιών εναέριας κυκλοφορίας» του Ν. 2682/1999, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο (φορολογικό) έτος, ορίζεται ότι:

«1. Για τον εκσυγχρονισμό, την ανάπτυξη και λειτουργία του συστήματος εναέριας κυκλοφορίας και τη μείωση των καθυστερήσεων, λόγω της εναέριας κυκλοφορίας στην Ελλάδα, συνιστάται στην Τράπεζα της Ελλάδος ειδικός λογαριασμός για τις ανάγκες της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Στον ειδικό αυτό λογαριασμό πιστώνεται μηνιαία το αποδιδόμενο από τον Ευρωπαϊκό Οργανισμό για την Ασφάλεια των Πτήσεων (EUROCONTROL) ποσό. Από τα ποσά που πιστώνονται στον ειδικό λογαριασμό της Υ.Π.Α., οκτώ (8) ευρώ ανά μονάδα εξυπηρέτησης διαδρομής χρησιμοποιούνται ως εξής: α. ένα (1) ευρώ ανά μονάδα εξυπηρέτησης διαδρομής χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη της δαπάνης που απαιτείται για την κάλυψη του πτυχίου ελεγκτών εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου κατά την άσκηση των υπηρεσιακών καθηκόντων ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης καθηκόντων και β. τα υπόλοιπα επτά (7) ευρώ ανά μονάδα εξυπηρέτησης διαδρομής χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς των παρ. 2 και 3.

...

8. Τα ποσά που καταβάλλονται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους σε διάφορες κατηγορίες προσωπικού υπόκεινται σε κρατήσεις, όπως αυτές καθορίζονται εκάστοτε για τις έκτακτες αποδοχές.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4 και 9 του Π.Δ. 8/2004, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση (φορολογικό) έτος, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2

Προϋποθέσεις καταβολής αποζημίωσης

Αποζημίωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, καταβάλλεται για: 1. Οριστική απώλεια ειδικότητας, όταν η απώλεια οφείλεται: α. Σε λόγους υγείας που καθιστούν αδύνατη την άσκηση καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητα, ή β. Σε λόγους αντικειμενικής αδυναμίας που καθιστούν τον υπάλληλο ακατάλληλο για την άσκηση των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητά του. 2. Επελθόντα θάνατο, όταν αποδεικνύεται ότι ο θάνατος έχει σχέση με την υπηρεσία του υπαλλήλου σε συνδυασμό με τις εξαιρετικά δυσμενείς και ανθυγιεινές συνθήκες άσκησης καθηκόντων ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας.

Άρθρο 3

Απώλεια ειδικότητας για λόγους υγείας

1. Η απώλεια ειδικότητας για λόγους υγείας διαπιστώνεται ύστερα από σχετική γνωμοδότηση της Ανωτάτης Υγειονομικής Επιτροπής Αεροπορίας (ΑΥΕΑ) του Κέντρου Αεροπορικής Ιατρικής (Κ.Α.Ι.) της Πολεμικής Αεροπορίας. 2. ...

Άρθρο 4

Απώλεια ειδικότητας λόγω αντικειμενικής αδυναμίας

Ως αντικειμενική αδυναμία άσκησης καθηκόντων νοείται ιδίως, η λόγω της ηλικίας αδυναμία συγκέντρωσης ή η μείωση των απαραίτητων για την άσκηση καθηκόντων ειδικότητας αντανακλαστικών του υπαλλήλου.

...

Άρθρο 9

Δικαιούχοι

1. Σε περίπτωση αφαίρεσης της ειδικότητας για λόγους υγείας ή για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης καθηκόντων ειδικότητας, δικαιούχος της προβλεπόμενης αποζημίωσης είναι ο υπάλληλος, η ειδικότητα του οποίου αφαιρέθηκε. 2. Σε περίπτωση αφαίρεσης της ειδικότητας, για λόγους υγείας ή για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης καθηκόντων ειδικότητας, η ειδικότητα δεν επαναχορηγείται. 3. Σε περίπτωση θανάτου ...».

Επειδή, ο προσφεύγων:

A) με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι από τις διατάξεις που διέπουν τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία καταβολής της εφάπαξ αποζημίωσης λόγω οριστικής απώλειας της ειδικότητας για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων συνάγεται ότι το ποσό αυτό α) στερείται των εννοιολογικών χαρακτηριστικών του εισοδήματος, καθώς δεν διακρίνεται ούτε από περιοδικότητα στην καταβολή του, ούτε από σταθερή πηγή, ούτε από διαρκή εκμετάλλευση της πηγής αυτής και β) έχει γνήσιο αποζημιωτικό χαρακτήρα, διότι αντικρίζει τη ζημία που υφίσταται ο ελεγκτής εναερίας κυκλοφορίας από την ανάκληση του πτυχίου του και συνακόλουθα την απώλεια της ειδικότητάς του λόγω αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων του, συνέπεια που επέρχεται κατά τρόπο αναγκαστικό για τον ελεγκτή, έχει αντικειμενικό χαρακτήρα, ήτοι δε συνδέεται με τυχόν υπαιτιότητά του, και τον περιάγει σε μια ποιοτικώς διαφορετική κατάσταση, στην οποία αδυνατεί πλέον να ασκήσει τα καθήκοντά του, ως εκ τούτου νομίμως δεν υπάγεται σε φόρο εισοδήματος,

B) με το δεύτερο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι η ευρωπαϊκή προέλευση των σχετικών κονδυλίων, από τα οποία σχηματίζεται το καταβαλλόμενο ποσό, και η καταβολή της αποζημίωσης δυνάμει σχετικών επιταγών της κοινοτικής νομοθεσίας επιβεβαιώνουν κατ' αρχάς τον αντισταθμιστικό των δυσμενών συνεπειών της απώλειας της ειδικότητας χαρακτήρα της, οι οποίες (συνέπειες) και κινητοποίησαν το νομοθέτη σε πανευρωπαϊκό επίπεδο να υιοθετήσει προβλέψεις για την αποκατάστασή τους, ενώ παράλληλα αποδεικνύουν ότι δεν πρόκειται για αποζημίωση, η οποία βαρύνει εξ ιδίων τον εργοδότη, ώστε να θεωρείται παροχή καταβαλλομένη επιπλέον του μισθού,

Γ) με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι από τη γραμματική ερμηνεία της διάταξης της παρ. 8 του άρθρου 34 του Ν. 2682/1999 συνάγεται ότι ο νομοθέτης υπάγει την ως άνω εφάπαξ καταβαλλομένη αποζημίωση στις κρατήσεις των εκτάκτων αποδοχών, χωρίς όμως να προβαίνει σε ρητή αναφορά και της τυχόν υπαγωγής της σε φόρο εισοδήματος, η δε έννοια της «κράτησης» ουδόλως μπορεί να υποστηριχθεί ότι συμπεριλαμβάνει και το φόρο εισοδήματος, ο οποίος αφενός συνιστά απολύτως αυτοτελή και καθ' όλα διακριτή κατηγορία οικονομικής επιβάρυνσης και αφετέρου διαμορφώνεται ως προς το τελικό ποσό του κατά την υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την εκκαθάριση αυτής, ήτοι δε συνιστά μια απλή «κράτηση» κατά την καταβολή, συνεπώς, εάν ο νομοθέτης επιθυμούσε τη φορολόγηση του ως άνω ποσού ως «εισοδήματος», θα το αποτύπωνε ρητώς στις σχετικές διατάξεις και άρα η μη ρητή αναφορά του νομοθέτη σε υπαγωγή του σε φόρο εισοδήματος αποκλείει κάθε νόμιμη βάση επιβολής του φόρου, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, από τη φύση του δε συγκεντρώνει αυτό τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και μόνο ο ίδιος ο νομοθέτης θα μπορούσε να το χαρακτηρίσει «κατά πλάσμα» ως φορολογητέο εισόδημα, και

Δ) με τον τέταρτο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι, ακόμα και το ανωτέρω υπό κρίση ποσό ήθελε θεωρηθεί ως φορολογητέο εισόδημα, πάντως υπάγεται σε φόρο εισοδήματος μόνο με βάση την αυτοτελή κλίμακα των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι η ανάκληση του πτυχίου στερεί αντικειμενικώς τον κάτοχό του από τη δυνατότητα να ασκεί με τον ίδιο τρόπο τα καθήκοντά του, ήτοι διακόπτει τη συγκεκριμένη σχέση του με τον εργοδότη και μεταλλάσσει πλήρως το χαρακτήρα της, εγκαθιδρύοντας, κατ' ουσίαν, μια καινούρια, ποιοτικώς διαφορετική, εργασιακή σχέση, ειδικότερα δε, πρόκειται για διακοπή της συγκεκριμένης μορφής εργασιακής σχέσης, καθώς συνεπάγεται την απομάκρυνση του υπαλλήλου από την επιχειρησιακή σχέση που κατέχει και κατ' επέκταση την ουσιαστική βλαπτική μεταβολή της μισθολογικής και υπηρεσιακής του κατάστασης, για την οποία άλλωστε και χορηγείται η εν λόγω αποζημίωση, εξομοιούμενη με διακοπή της σχέσης εργασίας, επομένως εκπληρώνεται στο ακέραιο η τιθέμενη από τις παραπάνω διατάξεις προϋπόθεση περί «διακοπής» της σχέσης εργασίας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι, καθώς:

Α) Όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, αλλά και, όπως πάγια γίνεται δεκτό, στην έννοια του όρου αποδοχές του μισθωτού περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε αυτόν τακτικά ή έκτακτα, ανεξάρτητα από το αν, με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ορολογία, οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως πρόσθετη παροχή ή ως αποζημίωση ή ως επίδομα. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2020), ο νομοθέτης θέλησε να υπάγεται στην έννοια του εισοδήματος (εν προκειμένω από μισθωτή εργασία) και να φορολογείται συναφώς κάθε είδους άλλη παροχή πέραν των αναφερομένων στις υπόλοιπες περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως του αν πληρούν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αρκεί και μόνο να καταβάλλεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, και επομένως και το ως άνω υπό κρίση ποσό, που στερείται προφανώς περιοδικότητας στην καταβολή του (αφού καταβλήθηκε εφάπαξ στον προσφεύγοντα), υπάγεται στην έννοια του φορολογούμενου εισοδήματος κατά την έννοια της διάταξης αυτής της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Β) Από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 35 παρ. 7 του Ν. 2912/2001 και 2, 3, 4 και 9 του Π.Δ. 8/2004, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο

(φορολογικό) έτος (2020), συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση αφενός δε διακόπτεται η σχέση εργασίας που συνδέει τον υπάλληλο ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας με το Δημόσιο, και πιο συγκεκριμένα με την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), και η προβλεπόμενη αποζημίωση δεν καταβάλλεται εξαιτίας τυχόν τέτοιας διακοπής, ώστε να πληρούνται οι προϋποθέσεις της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. α' του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2020), αλλά αντιθέτως ο δικαιούχος εξακολουθεί να συνδέεται με σχέση εργασίας με το Δημόσιο, και πιο συγκεκριμένα με την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), και να εισπράττει σχετικές αποδοχές (μισθούς) -έστω και χαμηλότερου ύψους σε σχέση με το παρελθόν-, κάτι που στην υπό κρίση περίπτωση, επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι ο προσφεύγων εξακολουθούσε να λαμβάνει και κατά το 2021 (χρόνος καταβολής σε αυτόν του ως άνω υπό κρίση ποσού) αποδοχές λόγω παροχής μισθωτής εργασίας στην Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), αφετέρου η σχετική παροχή («αποζημίωση»), που καταβλήθηκε α) χωρίς συμμετοχή του δικαιούχου (προσφεύγοντος) στο σχηματισμό της, π.χ. από προγενέστερες κρατήσεις επί των μηνιαίων αποδοχών-μισθών του (όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 2682/1999, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο (φορολογικό) έτος (2020), και β) κατόπιν αίτησής του σε εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του Π.Δ. 8/2004, καταβάλλεται και ως αντικρίζουσα τη μη επαύξηση του εισοδήματός του («απώλεια» μέρους του εισοδήματος για το μέλλον) λόγω της αφαίρεσης της ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας για το μέλλον (αποθετική ζημία, «διαφυγόν κέρδος») και, εκ του λόγου αυτού, δε χάνει και το χαρακτήρα της ως εισοδήματος φορολογητέου με τις γενικές διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, δεδομένου άλλωστε ότι και στην προπαρατεθείσα διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται σαφώς ότι στο ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία περιλαμβάνονται «τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, το ποσό της αποζημίωσης λόγω οριστικής ανάκλησης ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας για λόγους αντικειμενικής του αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητα αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, εμπίπτει στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 και δεν εξαιρείται της φορολογίας, καθώς ο νομοθέτης ορίζει ρητά και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 του ίδιου νόμου κάθε περίπτωση καταβαλλόμενου χρηματικού ποσού που δε θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο. Μεταξύ των περιπτώσεων αυτών δεν υπάγεται η υπό κρίση αποζημίωση και, επομένως, αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή, επιπλέον, από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσό που εισπράττουν οι ελεγκτές εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας της ειδικότητάς τους δεν υπάγεται ούτε στην αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, καθώς δε διακόπτεται η εργασιακή τους σχέση με την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) και, συνεπώς, αποτελεί πρόσθετη παροχή που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και κατά την καταβολή του υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 (σχετ. το με αριθμό πρωτοκόλλου/...../Α0012/30-09-2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό ύψους 201.026,36€, που έλαβε ο προσφεύγων για τη χρονική περίοδο από 01-01-2020 έως 31-12-2020 ως αποζημίωση έναντι οριστικής απώλειας

των ειδικοτήτων «.....» και «.....» για λόγους αντικειμενικής του αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από τις ειδικότητες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, εμπίπτει στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, ως πρόσθετη παροχή, και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2020.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15-11-2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία, προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.» (σχετική και η με αριθμό ΠΟΛ. 1034/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ - άρθρο 6)

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και στα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, και στο άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1034/2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό της αποζημίωσης λόγω απώλειας ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας ύψους 201.026,36€, που έλαβε ο προσφεύγων για τη χρονική περίοδο από 01-01-2020 έως 31-12-2020, δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, και στο άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1034/2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και, ως εκ τούτου, έχει ορθώς συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα εισοδήματα που ελήφθησαν υπόψη για την επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2020.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** της με ημερομηνία έκδοσης 14-10-2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020

Τελικό Χρεωστικό: 57.756,30€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 14-10-2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ./8) φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

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/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ

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.