



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

Καλλιθέα, 7/4/2023

Αριθμός απόφασης: 915

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατά: α) της με αριθμό ειδοποίησηςπράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με βάση τη με αριθμό καταχώρησηςτροποποιητική δήλωση, με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2020, και β) των απόαπαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, με τις οποίες απορρίπτονται τα απόκαι με κωδικούςαιτήματά της σχετικά με την απόδήλωση ρητής επιφύλαξης αναφορικά με την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την απόκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα σύνολο φόρου εισοδήματος ποσού 50.875,80 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.044,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 51.920,77 ευρώ.

Τηνη προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της Α.Α.Δ.Ε. «Τα αιτήματά μου» τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (κωδικός αιτήματος), φορολογικού έτους 2020, και ταυτόχρονα υπέβαλε τα με κωδικούςαιτήματά της στα οποία διατύπωσε τη σχετική με τη δήλωση επιφύλαξή της. Στην ως άνω τροποποιητική δήλωση, όπως μεταφέρθηκε σε ηλεκτρονική μορφή με αριθμό καταχώρησης, αποτυπώθηκε αυτομάτως στον κωδικό 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», του Πίνακα 4Α «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ [...]» του εντύπου Ε1, ποσό 257.889,82 ευρώ, στον κωδικό 352 «Εισφορές από ασφαλ. οργαν. [...]» ποσό 10.000,00 ευρώ, στον κωδικό 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, [...]» ποσό 50.344,73 ευρώ και στον κωδικό 334 «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α Κ.Φ.Ε.» ποσό 18.895,01 ευρώ. Το ποσό των 257.889,82 ευρώ του κωδικού 302 αποτελεί το άθροισμα των ετήσιων αποδοχών της για το φορολογικό έτος 2020, ύψους 51.313,06 ευρώ, και του ποσού που έλαβε εντός του 2021 ως εφάπαξ αποζημίωση, ύψους 206.576,76 ευρώ, λόγω οριστικής ανάκλησης του πτυχίου «Ελεγκτού Εναέριας Κυκλοφορίας» και οριστικής διακοπής άσκησης των καθηκόντων της για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας της, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2912/2001 Π.Δ. 8/2004. Η ρητώς διατυπωθείσα στα σχετικά ηλεκτρονικά αιτήματα επιφύλαξή της αφορούσε την υπαγωγή της ανωτέρω αποζημίωσης των 206.576,76 ευρώ σε φόρο εισοδήματος του άρθρου 15§1 του Κ.Φ.Ε. και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του Κ.Φ.Ε. Με την εκκαθάριση της απότροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, ενώ από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν προκύπτει ότι εστάλησαν απαντήσεις από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στα ως άνω ηλεκτρονικά αιτήματα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε δυνάμει αυτής στο ελληνικό δημόσιο και την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας των απόαπαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στα σχετικά αιτήματά της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη υπαγωγή της αποζημίωσης ελεγκτών εναέριας κυκλοφορίας 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 (Κ.Φ.Ε.). Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της, 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 Κ.Φ.Ε.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 20 – *Δήλωση με επιφύλαξη* του Κ.Φ.Δ. 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 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 [...]»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 – *Ειδική Διοικητική Διαδικασία-Ενδικοφανής προσφυγή* του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

« 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την

Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 – *Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

« [...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της [...]

Επειδή, στο άρθρο 2 της ΠΟΛ.1064/2017 Απόφασης με θέμα: «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» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες ([άρ. 63 παρ. 1](#) εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, **την προσβαλλόμενη πράξη**, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη

διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου [...]»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι τα απόαπαντητικά μηνύματα της αρμόδιας υπηρεσίας στα με κωδικούςηλεκτρονικά αιτήματα της προσφεύγουσας, στα οποία δήλωνε ρητώς την επιφύλαξη της αναφορικά με τη συνυποβληθείσα τροποποιητική δήλωση, ανέγραφαν μόνο τη φράση «ΕΓΙΝΕ ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ» και, επομένως, δε δύναται να θεωρηθούν ως απάντηση στα αιτήματά της, αλλά ούτε και σιωπηρή απόρριψή τους, δεδομένου ότι δεν παρήλθε το χρονικό διάστημα των 90 ημερών από την υποβολή τους από την προσφεύγουσα, κατά τα ως άνω οριζόμενα στο άρθρο 20 του Κ.Φ.Δ., και εξ αυτού του λόγου δεν υφίσταται πράξη (συγκεκριμένος εκτελεστός τίτλος) της φορολογικής αρχής την οποία θα μπορούσε να προσβάλει με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, αλλά και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό ότι οι απαντήσεις αυτές αποτελούν πράγματι πράξεις της διοίκησης η προσφυγή υποβάλλεται εκπρόθεσμα, ήτοι μετά την παρέλευση των τριάντα ημερών από την ημερομηνία που τεκμαίρεται ότι έλαβε γνώση η προσφεύγουσα (3/10/2022).

Ως εκ τούτου, **απαράδεκτα** υποβάλλεται από την προσφεύγουσα η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή αναφορικά με τις απαντήσεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στα απόηλεκτρονικά αιτήματά της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 – *Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση [...]

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης [...]

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 20 - *Δήλωση με επιφύλαξη* του Κ.Φ.Δ., 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 8 – *Φορολογικό έτος* του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

« 1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος [...]

3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του [...]

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 35 – *Ρύθμιση θεμάτων προσωπικού* του Ν. 2912/2001, όπως ίσχυαν κατά την 31/12/2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020), 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 πτυχιούχου 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** [...] Το ποσό της ασφάλισης καταβάλλεται στον ίδιο τον ασφαλιζόμενο αν, λόγω του ατυχήματος, καταστεί ανίκανος 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 [...] »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 – *Εκσυγχρονισμός συστήματος και αναβάθμιση υπηρεσιών εναέριας κυκλοφορίας* του Ν. 2682/1999 όπως ίσχυαν

κατά την 31/12/2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020), ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 - 4 και 9 π.δ. 8/2004 όπως ίσχυαν κατά την 31/12/2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 – *Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις* του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 – *Φορολογικός συντελεστής* του Ν. 4172/2013, κατά το φορολογικό έτος 2020 ίσχυε 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, άλλωστε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 60 – *Φορολογικός συντελεστής του μέρους τέταρτου – Παρακράτηση φόρου* του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, 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 την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι σύμφωνα με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (ΔΕΦΑΘ 2112/2021, 50/2021, 3114/2019, 378/2017, ΔΕΦΠειρ 1848/2020), κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 παρ. 7 ν. 2912/2001 και του άρθρου 4 π.δ. 8/2004 η οριστική απώλεια της ειδικότητας του ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, λόγω της οποίας καταβάλλεται η αποζημίωση του άρθρου 35 παρ. 7 ν.

2912/2001 και του π.δ. 8/2004, δεν επιφέρει μεν διακοπή της ιδιότητας του υπαλλήλου της ΥΠΑ, καθότι εκείνος συνεχίζει και μετά την καταβολή της να κατέχει την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου, επιφέρει όμως διακοπή της συγκεκριμένης μορφής εργασιακής σχέσης, δοθέντος ότι συνεπάγεται την απομάκρυνση του υπαλλήλου από την επιχειρησιακή θέση που κατέχει και την παροχή υπηρεσιών από αυτόν σε διαφορετική θέση και με διαφορετικά καθήκοντα, με αποτέλεσμα να τελεί υπό καθεστώς «νέας μορφής» σχέσης εργασίας, ποιοτικά διαφοροποιημένης, και κατ' επέκταση επιφέρει ουσιώδη βλαπτική μεταβολή της μισθολογικής και υπηρεσιακής κατάστασης του υπαλλήλου, για την οποία και χορηγείται η περί ης ο λόγος αποζημίωση. Ως εκ τούτου, κατ' ασφαλή ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 7, 12, 15 και 60 ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 35 παρ. 3 και 7 ν. 2912/2001 και τα άρθρα 2 και 9 π.δ. 8/2004, το ως άνω υπό κρίση ποσό των 206.576,76 ευρώ που της καταβλήθηκε ως αποζημίωση λόγω απώλειας των ειδικοτήτων ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα κατά τις γενικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και εφαρμόστηκε επ' αυτού ο συντελεστής παρακράτησης 20% κατ' άρθρο 60 παρ. 4 ν. 4172/2013, ενώ το ποσό αυτό αποτελεί εφάπαξ αποζημίωση λόγω διακοπής της εργασίας και, επομένως, αφενός υπόκειται στην αυτοτελή φορολόγηση του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 4172/2013, αφετέρου εξαιρείται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 35 παρ. 7 ν. 2912/2001 και 2-4 και 9 π.δ. 8/2004 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020)) συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση αφενός δε διακόπτεται η σχέση εργασίας που συνδέει τον υπάλληλο ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας με το Δημόσιο / την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (ΥΠΑ) 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' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020)), αλλά αντιθέτως **ο δικαιούχος εξακολουθεί να συνδέεται με σχέση εργασίας με το Δημόσιο / την ΥΠΑ** 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 η προσφεύγουσα εξακολουθούσε να λαμβάνει και κατά το 2021 (χρόνος καταβολής σ' αυτήν του ως άνω υπό κρίση ποσού) αποδοχές λόγω παροχής μισθωτής εργασίας στην ΥΠΑ, **αφετέρου η σχετική παροχή** («αποζημίωση»), **που καταβλήθηκε α) χωρίς συμμετοχή του δικαιούχου** (προσφεύγουσας) στον σχηματισμό της, π.χ. από προγενέστερες κρατήσεις επί των μηνιαίων αποδοχών-μισθών της (όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 ν. 2682/1999, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020)), και **β) κατόπιν αίτησής της** σε εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του π.δ. 8/2004, **καταβάλλεται και ως αντικρύζουσα τη μη επαύξηση του εισοδήματός της («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 του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 4172/2013, δεδομένου άλλωστε ότι και στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 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**». Ως εκ τούτου, το ως άνω υπό κρίση ποσό φορολογείται κανονικά με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 4172/2013.

Επειδή, εξάλλου, στις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται συγκεκριμένες περιπτώσεις ποσών που είτε δε θεωρούνται καν από το νομοθέτη ως υπαγόμενα στην έννοια του εισοδήματος είτε θεωρούνται μεν ως υπαγόμενα, πλην όμως απαλλάσσονται ρητά από το φόρο εισοδήματος, μεταξύ δε των περιπτώσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται και η ως άνω υπό κρίση αποζημίωση.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 43^Α - *Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα* του Ν. 4172/2013, για το υπό κρίση φορολογικό έτος ίσχυε 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 49 του άρθρου 72 – *Μεταβατικές Διατάξεις* του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι:

«Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34.»

Επειδή η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβαλλόταν σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και στα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 43^Α του Ν.4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό της αποζημίωσης λόγω απώλειας ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, ύψους 206.576,76 ευρώ, που έλαβε η προσφεύγουσα 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 43^Α και της παραγράφου 49 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, και, επομένως, έχει ορθώς συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα εισοδήματα που ελήφθησαν υπόψη για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2020.

Ως εκ τούτου, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της με αριθμό ειδοποίησηςπράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Τελικό χρεωστικό ποσό: 51.920,77 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (Α.Χ.Κ.) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

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.