



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2023
Αριθμός απόφασης: 1191

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536
E-mail : 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, 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά:

α) της με αριθ. ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01/01/2020 - 31/12/2020), της ΔΟΥ Γλυφάδας και

β) της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ Γλυφάδας, λόγω παρόδου απράκτου τριμήνου από την υποβολή της με αριθ. πρωτ. δήλωσης ρητής επιφύλαξης αναφορικά με τη με αριθ. καταχ., 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της ΔΟΥ Γλυφάδας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τη με αριθ. ειδοπ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01/01/2020 – 31/12/2020), της ΔΟΥ Γλυφάδας, που εκδόθηκε συνεπεία της υποβληθείσας με αριθ. καταχ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ίδιου φορολογικού έτους, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικός φόρος εισοδήματος 49.106,38 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 647,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 49.753,57 ευρώ.

Την ίδια ημερομηνία που η προσφεύγουσα υπέβαλε την ως άνω 1^η τροποποιητική δήλωση, ήτοι την, υπέβαλε και τη με αριθ. πρωτ. δήλωση επιφύλαξης. Στην εν λόγω 1^η τροποποιητική δήλωση, η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», του Πίνακα 4Α «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ [...]» του εντύπου Ε1, ποσό 259.224,74 ευρώ, στον κωδικό 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, [...]» ποσό 50.453,32 ευρώ και στον κωδικό 334 «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α Κ.Φ.Ε.» ποσό 18.926,28 ευρώ. Το ποσό των 259.224,74 ευρώ του κωδικού 302, αποτελεί το άθροισμα των ετήσιων αποδοχών της, για το φορολογικό έτος 2020, ήτοι ποσό ύψους 58.198,38 ευρώ και του ποσού που έλαβε εντός του 2021 ως εφάπαξ αποζημίωση ύψους 201.026,36 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 επιφύλαξη στην οικεία δήλωση επιφύλαξης της προσφεύγουσας, αφορούσε τη μη υπαγωγή της ανωτέρω αποζημίωσης των 201.026,36 ευρώ σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια ΔΟΥ Γλυφάδας, απορρίφθηκε σιωπηρά η εν λόγω επιφύλαξη και με την εκκαθάριση της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01/01/2020 – 31/12/2020), της ΔΟΥ Γλυφάδας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά:

- α) να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα των προσβαλλόμενων πράξεων,
- β) να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης,
- γ) να διαταχθεί η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων,

δ) να επιστραφεί εντόκως κάθε ποσό το οποίο κατέβαλε στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων και

ε) να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη υπαγωγή της καταβαλλομένης στους ελεγκτές εναερίας κυκλοφορίας αποζημιώσεως, έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου κατά την άσκηση των υπηρεσιακών καθηκόντων ή αντικειμενικής αδυναμίας ασκήσεως καθηκόντων, που καταβάλλεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 35§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 αποζημιώσεως σε φόρο εισοδήματος, μόνο με βάση την αυτοτελή κλίμακα των διατάξεων του άρθρου 15§3 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, επικαλείται διάφορες δικαστικές αποφάσεις Διοικητικών Δικαστηρίων, οι οποίες έχουν ήδη διαμορφώσει παγία νομολογία επί του εν λόγω ζητήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 με θέμα «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ 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.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 με θέμα «**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 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.

[...] 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.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 με θέμα «**Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις**» ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 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 είσπραξής του.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του φόρου εισοδήματος είναι η 31^η Δεκεμβρίου εκάστου φορολογικού έτους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 7 ν. 2912/2001 ορίζεται ότι: «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 των 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 του άρθρου 34 παρ. 1 ν. 2682/1999 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 :

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 5: [...].

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, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«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 τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 περ. στ' με θέμα «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α) [...], 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, ζ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 με θέμα «φορολογικός συντελεστής» ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 60 παρ. 4 εδ. α' με θέμα «φορολογικός συντελεστής» ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«...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 αμφότερους τους λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι σύμφωνα με την νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, 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 Υ.Π.Α., 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 η οριστική απώλεια ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας επιφέρει ουσιώδη

βλαπτική μεταβολή της μισθολογικής και υπηρεσιακής κατάστασης του υπαλλήλου, για την οποία και χορηγείται η εν λόγω αποζημίωση, ως εκ τούτου κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 7, 12, 15 και 60 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σε συνδυασμό με το άρθρο 35 παρ. 3 και 7 ν. 2912/2001, τα άρθρα 2 και 9 π.δ. 8/2004 και το άρθρο πρώτο της υπ' αριθμ. ΥΠΑ/Δ4/Α/51976/8082/31.12.2004 απόφασης του Διοικητή της ΥΠΑ το ως υπό κρίση ποσό των 201.026,36 ευρώ που της καταβλήθηκε ως αποζημίωση λόγω απώλειας ειδικοτήτων ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα κατά τις γενικές διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και εφαρμόστηκε επ' αυτού ο συντελεστής παρακράτησης 20% κατ' άρθρο 60 παρ. 4 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ενώ το ποσό αυτό αποτελεί εφάπαξ αποζημίωση λόγω διακοπής της εργασίας και ως εκ τούτου αφενός υπόκειται στην αυτοτελή φορολόγηση του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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 συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση **αφενός δε διακόπεται** 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 (Κ.Φ.Ε.), 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' αυτόν του ως άνω υπό κρίση ποσού), που καταβλήθηκε α) χωρίς συμμετοχή του δικαιούχου (προσφεύγουσα) στο σχηματισμό της, π.χ. από προγενέστερες κρατήσεις επί των μηνιαίων αποδοχών-μισθών του (όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 ν. 2682/1999, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020, και β) **κατόπιν αίτησής** του σε εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του π.δ. 8/2004, καταβάλλεται και **ως αντικρύζουσα 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 του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), δεδομένου άλλωστε ότι και στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) 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 (ΚΦΕ) και ο σχετικός ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, στις διατάξεις του άρθρου 14 ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) 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^A με θέμα «**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 με θέμα «**Μεταβατικές Διατάξεις του Ν.4172/2013**» ορίζεται, ότι:

«**Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020** απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^A 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.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς της, που διαλαμβάνονται στην υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης **το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον

κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **συντρέχει λόγος**, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται **προφορικώς** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ΄ της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς, που διαλαμβάνονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς, που προβάλλει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της. Για τους λόγους αυτούς, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςκαι την **επικύρωση** αφενός μεν της με αριθ. ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01/01/2020 – 31/12/2020), της ΔΟΥ Γλυφάδας, αφετέρου δε της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της ίδιας ΔΟΥ, λόγω της παρόδου

απράκτου τριμήνου από την υποβολή της με αριθ. πρωτ. δήλωσης ρητής επιφύλαξης.

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

Φορολογικό Έτος 2020

Τελικό χρεωστικό: 49.753,57 ευρώ

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθ. ειδοπ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01/01/2020 - 31/12/2020), της ΔΟΥ Γλυφάδας.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ 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.