



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 789

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03.03.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, κατοίκου, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/7.12.2022 και αριθμό ειδοποίησης/1.2.2023, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 03.03.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/7.12.2022 και αριθμό ειδοποίησης/1.2.2023 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 47.256,06 €, πλέον 349,09 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 47.605,15 €, από το γεγονός δε αυτό τεκμαίρεται ότι με την πράξη αυτή απορρίφθηκε («σιωπηρά») η διατυπωθείσα από τον ίδιο, με την υποβολή της υπ' αριθμ. υποβολής/7.12.2022 δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020, επιφύλαξη, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε με την υπ' αριθμ. πρωτ. δήλωση-αίτημα που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά (σε συνέχεια της υπ' αριθμ. πρωτ./1205 δήλωσης-αιτήματος προς την ίδια Δ.Ο.Υ.).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Διοικητή της ΑΑΔΕ και την επιστροφή, εντόκως από της καταβολής του, άλλως από την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει δυνάμει της πράξης αυτής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) 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 καθηκόντων, που καταβάλλεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 35 παρ. 7 ν. 2912/2001 και του π.δ. 8/2004, στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, διότι δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του.
- 2) Μη υπαγωγή της ανωτέρω αποζημίωσης στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, διότι καταβάλλεται από ευρωπαϊκά κονδύλια και δε βαρύνει εξ ιδίων τον εργοδότη.
- 3) Μη υπαγωγή της εν λόγω αποζημίωσης σε φόρο εισοδήματος, διότι ο ν. 2682/1999 δεν αναφέρει ρητώς την υπαγωγή της σε φόρο εισοδήματος.
- 4) Υπαγωγή της ως άνω αποζημίωσης σε φόρο εισοδήματος μόνο με βάση την αυτοτελή κλίμακα των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 4172/2013 και όχι με τις γενικές διατάξεις. Επίκληση συναφώς των κριθέντων με τις υπ' αριθμ. 2112/2021, 50/2021, 3114/2019 και 378/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, την υπ' αριθμ. 1848/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, τις υπ' αριθμ. 2207/2023, 2194/2023, 1392/2023, 15367/2022 και 14092/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, τις υπ' αριθμ. 1077/2022, 906/2022, 463/2022,

244-245/2022, 158/2022 και 1290/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και τις υπ' αριθμ. 282/2018 και 41/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αλεξανδρούπολης.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών του.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2021 (έτος καταβολής στον προσφεύγοντα του ως άνω υπό κρίση ποσού): «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2020 (έτος, εντός του οποίου ο προσφεύγων απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του ως άνω υπό κρίση ποσού): «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. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2020), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 7 ν. 2912/2001, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020): «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, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020): «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 ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020): «**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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020): «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 14 παρ. 1 περ. στ´ ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020): «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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020): «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. 2. [...]. 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α) ημερομίσθιο, μισθός, [...], αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα, β) [...], η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, θ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 60 παρ. 4 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε εντός του 2021 (έτος καταβολής στον προσφεύγοντα του ως άνω υπό κρίση ποσού): «...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, ο προσφεύγων:

Α) 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 αντικρύζει 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

Β) με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση 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 του άρθρου 34 παρ. 8 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 υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι, ακόμα και το ως άνω 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 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 ουσιώδη 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. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 3 περ. η' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 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 του άρθρου 12 παρ. 3 ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως του αν πληροί 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 του άρθρου 12 παρ. 3 περ. η' ν. 4172/2013.

Β) 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 ο προσφεύγων εξακολουθούσε να λαμβάνει και κατά το 2021 (χρόνος καταβολής σ' αυτόν του ως άνω υπό κρίση ποσού) και κατά το 2022 αποδοχές λόγω παροχής μισθωτής εργασίας στην ΥΠΑ, **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 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** 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, 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».

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το ως άνω υπό κρίση ποσό φορολογείται κανονικά με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 4172/2013 και όλοι οι ως άνω λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, εξάλλου, στις διατάξεις του άρθρου 14 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.

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 03.03.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/7.12.2022 και αριθμό ειδοποίησης/1.2.2023.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2020 συνολικού ποσού 47.605,15 €.

Φορολογικό έτος 2020:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2020 συνολικού ποσού 47.605,15 €.

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμ. δήλωσης ΦΕφπ/7.12.2022 και αριθμ. ειδοποίησης/1.2.2023.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.