



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29.05.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr**

Αριθμός απόφασης: 1092

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.

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 30.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατά α) της υπ' αριθ. ειδοποίησης/29.12.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού με βάση την με αριθ./29.12.2022 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και β) της από01.2023 απάντησης του ανωτέρω Προϊσταμένου επί της διατυπωθείσας, με την αρ. ηλεκτρονικού πρωτ./20221231/4217 δήλωση επιφύλαξης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της-..... του, Α.Φ.Μ., 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 Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων/29.12.2022 και αριθμό ειδοποίησης/29.12.2022 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 45.432,18€ πλέον 1.902,72€ ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013, ήτοι συνολικό ποσό 47.334,90€. Με το με ηλεκτρονικό αριθμό πρωτοκόλλου/31.12.2022 αίτημά της η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση επιφύλαξης του άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ. ζητώντας την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης της αποζημίωσης καθαρού ποσού 160.821,11€ που συμπεριέλαβε στον κωδ. 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. ...» της δήλωσης και που έλαβε λόγω οριστικής ανακλήσεως του πτυχίου «Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας» και οριστικής διακοπής ασκήσεως των καθηκόντων της για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας της, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2912/2001 και του ΠΔ 8/2004 άλλως την αυτοτελή φορολόγηση του εν λόγω ποσού με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης βάσει του άρθρου 15 παρ. 13 του ν. 4172/2013 και την επιστροφή νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβλήθεντων των ως άνω φόρων και εισφορών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης 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, 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. Προς επίρρωση, επικαλείται 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 Πειραιώς, την υπ' αριθμ. 14092/2019 απόφαση 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 Πειραιώς και τις υπ' αριθμ. 282/2018 και 41/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αλεξανδρούπολης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 παρ. 1 και 4: «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 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2020), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του φόρου εισοδήματος 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 φόρου εισοδήματος 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 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 ν. 2682/1999, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020: «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 : «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. . [...]. 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 15 παρ. 1 και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020: «1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα [...]: 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 περ. στ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2020: «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: «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται 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.

Περαιτέρω επισημαίνει 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 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 καταβαλλόμενη επιπλέον του μισθού.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι από τη γραμματική ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 8 ν. 2682/1999 συνάγεται ότι ο νομοθέτης υπάγει την ως άνω εφάπαξ καταβαλλόμενη 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.

Σημειώνει τέλος ότι, ακόμα και αν το ως άνω υπό κρίση ποσό ήθελε θεωρηθεί ως φορολογητέο εισόδημα, 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 ωστόσο, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 3 περ. η' ν. 4172/2013, 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 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 στην προσφεύγουσα), υπάγεται στην έννοια του φορολογούμενου εισοδήματος κατά την έννοια της διάταξης αυτής του άρθρου 12 παρ. 3 περ. η' ν. 4172/2013.

Επειδή 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 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, 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) 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 της 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 (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».

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.

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 οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 30.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογικό έτος 2020:

ΦΕφπ, συμβεβαιούμενα ποσά και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2020 συνολικού ποσού 47.334,90€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Επανεξέτασης Α8**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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