



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/07/2018

Αριθμός απόφασης: 3491

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 02/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οδός, κατά της με αριθμ. πρωτ. /09-03-2018 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού στη με αριθμό

πρωτ./27-12-2017 τροποποιητική - ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 με επιφύλαξη, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. πρωτ./09-03-2018 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού στη με αριθμό πρωτ./27-12-2017 τροποποιητική - ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 με επιφύλαξη του προσφεύγοντος, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 τη με αριθμ. πρωτ./09-03-2018 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού στη με αριθμό πρωτ./27-12-2017 τροποποιητική - ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 με επιφύλαξη του προσφεύγοντος, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και της αχρεωστήτως καταβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης.

Η ως άνω τροποποιητική/ανακλητική δήλωση αφορά μείωση του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος κατά το ποσό των 148.169,18 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2012, ως μη υποκείμενο σε φορολογία. Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης του πτυχίου «Ελεγκτού Εναέριας Κυκλοφορίας» και οριστικής διακοπής άσκησης των καθηκόντων του για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, αναφέροντας ότι η συγκεκριμένη αμοιβή θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της παρ. 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, όπως αναγράφει και ο φορέας που έχει εκδώσει τη βεβαίωση, και επιπροσθέτως δε συμπεριλαμβάνεται στα απαλλασσόμενα από εισφορά αλληλεγγύης εισοδήματα της παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να θεωρηθεί το ποσό των ακαθάριστων αποδοχών από την απώλεια της ειδικότητας του Ελεγκτού Εναέριας Κυκλοφορίας ύψους 177.263,90 ευρώ ότι είναι απαλλασσόμενο της φορολόγησης και της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης, υπολογιζόμενο και εντασσόμενο στον κωδικό 617 άλλως 659 και επομένως παρανόμως υπολογίστηκε αναλογών φόρος και έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης και αχρεωστήτως

παρακρατήθηκε και κατεβλήθη ο ως άνω φόρος από την Υ.Π.Α. και να του επιστραφεί στο ακέραιο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η αποζημίωση ελεγκτών εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου και αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητά τους, δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και δε χαρακτηρίζεται από ειδική διάταξη νόμου ως εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ.
- Ο χαρακτήρας της εν λόγω αποζημίωσης έχει σκοπό την ανόρθωση ορισμένης ζημίας που με σαφήνεια περιγράφεται στις παρατιθέμενες διατάξεις που καθορίζουν την απόδοση της αποζημίωσης και επομένως δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος καθώς δεν αποτελεί πράγματι εισόδημα. Επομένως δε νοείται ούτε παρακράτηση φόρου επ' αυτής αλλά ούτε και φορολόγηση αυτής.

Επειδή, με το **άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 45 παρ. 1 του ν. 2238/1994** ορίζεται:

«1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές:

- α) η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές»,*
- β) η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού 6 (έξι) ευρώ ανά διατακτική,*
- γ) το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου, καθώς και του τεκμαρτού ενοικίου όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση το άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. , για παροχή κατοικίας,*
- δ) το καταβαλλόμενο ποσό για οικιακό προσωπικό,*
- ε) τα επιδόματα θέσεως και ευθύνης.*
- στ) ποσοστό της Εργοστασιακής Τιμολογιακής Αξίας (ΕΤΑ) του έτους πρώτης κυκλοφορίας αυτοκινήτων ως εξής:.....*

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 45, φορολογούνται αυτοτελώς, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση:

α. το άρθρο 1 του Β.Δ. 16/18 Ιουλίου 1920 (ΦΕΚ Α' 158),

β. το ν. 2112/1920 (ΦΕΚ Α' 67)

γ. το άρθρο 94 του Ν.Δ. 3026/1954 (ΦΕΚ Α' 235).

Ο φόρος υπολογίζεται, με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
0 - 60.000	0%
60.001 - 100.000	10%
100.001 - 150.000	20%
150.001 και άνω	30%

Ο φόρος παρακρατείται κατά την πληρωμή της αποζημίωσης στον δικαιούχο. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45, οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και για κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει τον φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Αν το ποσό που καταβάλλεται στον δικαιούχο της αποζημίωσης υπερβαίνει εκείνο που πρέπει να του καταβληθεί, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, το συνολικό ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται φορολογείται σύμφωνα με την πιο πάνω κλίμακα.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για την επιστροφή του φόρου στο δικαιούχο, σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε υπερβαίνει αυτό που οφείλεται.....».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 35 παρ. 7 του ν. 2912/2001**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 2 του ν. 3185/2003:

«7. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Μεταφορών και Επικοινωνιών και Οικονομικών, μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις και το ύψος του ποσού για την ασφάλιση του πτυχίου ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου κατά την άσκηση υπηρεσιακών καθηκόντων ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, όπου τούτο προβλέπεται για λόγους ασφάλειας των πτήσεων, με αποτέλεσμα ο κάτοχος αυτής ελεγκτής εναέριας κυκλοφορίας να περιέρχεται σε αδυναμία άσκησης καθηκόντων. Με όμοιο διάταγμα καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις και το ασφαλιστέο ποσό των χειριστών αεροσκαφών και ελικοπτέρων και των επιθεωρητών που έχουν πιστοποιητικό ασφάλειας πτήσεων, έναντι ατυχήματος που συμβαίνει κατά την εν πτήσει άσκηση των καθηκόντων τους καθώς και του Προέδρου και των μελών της Επιτροπής Διερεύνησης Ατυχημάτων και Ασφάλειας Πτήσεων και των

διερευνητών κατά την εν πτήξει άσκηση των καθηκόντων τους. 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 από τα ποσά που διατίθενται για τους σκοπούς της Υ.Π.Α., σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 40 του Ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 του Ν. 2892/2001 (ΦΕΚ 46 Α').»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34 παρ. 8 του ν. 2682/1999**, που προστέθηκε με το άρθρο 35 παρ. 6 του ν. 2912/2001:

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

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις αλλά και όπως πάγια γίνεται δεκτό, στην έννοια του όρου αποδοχές του μισθωτού περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε αυτόν τακτικά ή έκτακτα, ανεξάρτητα από το αν με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ορολογία οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως πρόσθετη αμοιβή ή ως αποζημίωση ή ως επίδομα.

Επειδή από τις διατάξεις του **ΠΔ 8/2004**, με το οποίο καθορίζονται οι προϋποθέσεις καταβολής αποζημίωσης στους ελεγκτές εναέριας κυκλοφορίας σε περίπτωση οριστικής απώλειας ειδικότητας, προκύπτει ότι αυτή οφείλεται είτε 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 ως άνω καθηκόντων, είτε σε 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. Ωστόσο δεν διακόπτεται η εργασιακή τους σχέση με την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, αλλά εξακολουθούν να εργάζονται σε άλλη θέση έως τη συνταξιοδότησή τους.

Επειδή, από όλα τα παραπάνω, προκύπτει ότι το ποσό που εισπράττουν οι ελεγκτές εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας της ειδικότητάς τους, δεν εξαιρείται από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ούτε υπάγεται στην αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013, καθόσον δεν διακόπτεται η εργασιακή τους σχέση με την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, και συνεπώς αποτελεί πρόσθετη αμοιβή που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και κατά την καταβολή του υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 (σχετ. το υπ' αριθμ. πρωτ. 1037067/623/Α0012/30.09.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, το ποσό των 148.423,66 ευρώ που εισέπραξε ο προσφεύγων ως αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης του

πτυχίου «Ελεγκτού Εναέριας Κυκλοφορίας» και οριστικής διακοπής άσκησης των καθηκόντων του για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, δεν απαλλάσσεται και δεν εξαιρείται από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ν.2238/1994.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 02/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό Πληρωμής: 47.099,10 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/2012 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού (Α.Χ.Κ.).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.