



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 02-09-2019

Αριθμός απόφασης: 2442

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 / τ. Β' / 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 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 04-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-12-2018 τροποποιητικής - ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2014 με επιφύλαξη και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Επί της από 04-04-2019 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την παρέλευση άπρακτης της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-12-2018 τροποποιητικής - ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με (έγγραφη) επιφύλαξη της προσφεύγουσας απορρίφθηκαν σιωπηρά αφενός η ως άνω έγγραφη επιφύλαξή της και αφετέρου το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση (με επιφύλαξη) και επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος / καταβληθέντος ποσού τόσο του φόρου εισοδήματος, όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 για το ανωτέρω φορολογικό έτος.

Η ως άνω τροποποιητική - ανακλητική δήλωση (με επιφύλαξη) αφορά τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 κατά το καθαρό ποσό ύψους 143.562,10€, ως μη υποκείμενο ούτε σε φόρο, ούτε και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011. Με τη συνημμένη στην εν λόγω δήλωση έγγραφη επιφύλαξή της, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/28-12-2018, η προσφεύγουσα διατύπωσε ρητά την επιφύλαξή της ως προς την υπαγωγή, τόσο σε φόρο εισοδήματος, όσο και στην κατ' άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης, του ανωτέρω καθαρού ποσού επί του οποίου παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 28.712,42€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ποσού ύψους 5.742,48€, βάσει της προσκομιζόμενης με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή από 14-12-2018 βεβαίωσης αποδοχών που της καταβλήθηκαν από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) για τη χρονική περίοδο από 01-01-2014 έως 31-12-2014.

Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης των ειδικοτήτων «Ελεγκτή Περιοχής Α' Τάξεως» και «Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής», τις οποίες κατείχε ως υπάλληλος της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) με βαθμό Β', κλάδου ΠΕ2, με πτυχίο «Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας», για λόγους αντικειμενικής της αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από τις ειδικότητες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004 [όπως αυτό προκύπτει από την προαναφερθείσα βεβαίωση αποδοχών της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), καθώς και από την επίσης προσκομιζόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή σχετική με αριθμό πρωτοκόλλου «Διαπιστωτική Πράξη 1. Ανάκλησης Ειδικότητας Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας και 2. Δικαιώματος Αποζημίωσης» της ίδιας Υπηρεσίας (Υ.Π.Α.)].

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής της,
- την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-12-2018 τροποποιητικής - ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2014 με (έγγραφη) επιφύλαξη,

- την αποδοχή της ως άνω έγγραφης επιφύλαξής της, καθώς και της αντίστοιχης τροποποιητικής - ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2014 (με επιφύλαξη),
- τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης με βάση την ανωτέρω τροποποιητική - ανακλητική δήλωση, ώστε να προσδιοριστούν εκ νέου τα οφειλόμενα ποσά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 για το εν λόγω φορολογικό έτος αφού αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο αποδοχών της για το φορολογικό έτος 2014, όπως αυτές δηλώθηκαν (με την αρχική δήλωση) στον κωδικό 301 του Εντύπου Ε1 του οικείου φορολογικού έτους, το καθαρό ποσό της αποζημίωσης λόγω απώλειας ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, ύψους 143.562,10€, που έλαβε για τη χρονική περίοδο από 01-01-2014 έως 31-12-2014 και, εν συνεχεία, μεταφερθεί στον κωδικό 617 [εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 29 Ν. 3986/2011)] του ίδιου Εντύπου (Ε1), γενομένης δεκτής της μη υπαγωγής του ποσού των ακαθάριστων αποδοχών της ως άνω αποζημίωσης, ύψους 158.719,84€, τόσο σε φόρο εισοδήματος, όσο και στην κατ' άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης, και
- την επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος / καταβληθέντος ποσού τόσο του φόρου εισοδήματος, όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 για το εν λόγω φορολογικό έτος,

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 Κ.Φ.Ε..
- Ο χαρακτήρας της εν λόγω αποζημίωσης έχει σκοπό την ανόρθωση ορισμένης ζημίας, που με σαφήνεια περιγράφεται στις διατάξεις που καθορίζουν την απόδοση της αποζημίωσης, και, επομένως, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί πράγματι εισόδημα. Ως εκ τούτου, δε νοείται ούτε παρακράτηση φόρου επ' αυτής, αλλά ούτε και φορολόγηση αυτής.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) 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.».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από το φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 01-01-2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ. 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013 «Δήλωση με επιφύλαξη» 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 δε συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από το Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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, περαιτέρω, με την παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, [...]».

Επειδή, επιπροσθέτως, με την περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: [...], η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,

β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά,

γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών,

δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο,
ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,
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) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,
η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,
ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και
ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.

γ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου και σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, καθώς και σε ανάπηρους ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά, που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους ή τις οικογένειές τους.

δ) Το εξωδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες.

ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

στ) Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους ανέργους, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

ζ) Το επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης συνταξιούχων (Ε.Κ.Α.Σ.) που καταβάλλεται στους δικαιούχους.

η) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης των προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

θ) Το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας και του Λιμενικού Σώματος, καθώς και η ειδική αποζημίωση που καταβάλλεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό και τα πληρώματα ασθενοφόρων του Ε.Κ.Α.Β. που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α΄ Βοηθειών, κατά ποσοστό εξήντα πέντε τοις εκατό (65%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 25.000	22%
25.000,01 έως και 42.000	32%
> 42.000	42%

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν:

α) οι αξιωματικοί που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 15% και

β) το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 10%.

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:

Κλιμάκιο Αποζημίωσης (Ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής
< 60.000	0%
60.000,01 - 100.000	10%
100.000,01 - 150.000	20%
> 150.000	30%

[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος:

«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 τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 35 του Ν. 2912/2001, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3185/2003, 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 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 πτήσει 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 της παρ. 8 του άρθρου 34 του Ν. 2682/1999, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 35 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, όπως προκύπτει 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 Π.Δ. 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, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, το ποσό της αποζημίωσης λόγω οριστικής ανάκλησης ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας για λόγους αντικειμενικής του αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητα αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, **εμπίπτει στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 και δεν εξαιρείται της φορολογίας,** καθώς ο νομοθέτης ορίζει ρητά και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 του ίδιου νόμου κάθε περίπτωση καταβαλλόμενου χρηματικού ποσού που δε θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο. Μεταξύ των περιπτώσεων αυτών δεν υπάγεται η προαναφερόμενη αποζημίωση και, επομένως, αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή, επιπλέον, από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσό που εισπράττουν οι ελεγκτές εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας της ειδικότητάς τους δεν υπάγεται ούτε στην αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, καθώς δε 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 με αριθμό πρωτοκόλλου 1037067/623/A0012/30-09-2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, εν προκειμένω, το ποσό των ακαθάριστων αποδοχών, ύψους 158.719,84€, που έλαβε η προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο από 01-01-2014 έως 31-12-2014 ως αποζημίωση έναντι οριστικής απώλειας των ειδικοτήτων «Ελεγκτή Περιοχής Α΄ Τάξεως» και «Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής» για λόγους αντικειμενικής της αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από τις ειδικότητες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, **εμπίπτει στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, ως πρόσθετη παροχή, και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2014.**

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5β΄ του άρθρου 38 του Ν. 4024/2011) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. 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 χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.».

Επειδή, περαιτέρω, σχετικά με το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1167/02-08-2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΥΑ ΦΕΚ Β' 1835/17-08-2011), με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για τη βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1099/09-04-2014 με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν. 3986/11 "Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα", μετά την κατάργηση του Ν. 2238/94 και την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/13», στην οποία προβλέπεται ότι:

«4. Περαιτέρω, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ. 5.β' του άρθρου 38 του Ν. 4024/11, εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς τα ακόλουθα εισοδήματα:

α) τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό και άνω,

β) οι αποζημιώσεις των μισθωτών, λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης, και

γ) οι εφάπαξ παροχές ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών, τα εφάπαξ βοηθήματα δημοσίων υπαλλήλων και τα εφάπαξ βοηθήματα που χορηγούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4153/1961, αν. Ν. 513/1968, Ν. 103/1975 και Ν. 303/1976.

Επιπλέον, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παραπάνω παραγράφου και της περίπτωσης Θδ' του άρθρου 138 του Ν. 4052/2012, εξαιρούνται τα εισοδήματα των μακροχρόνια άνεργων που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, Γ.Ε.Ν.Ε. και ΕΤΑΠ - ΜΜΕ και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τα συγκεκριμένα ταμεία, εφόσον δεν έχουν κατά το χρόνο της βεβαίωσης πραγματικά εισοδήματα.

Επίσης, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων της υποπαραγράφου ΙΑ 2 της παραγράφου ΙΑ του Ν. 4093/2012 και το ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του άρθρου 40 του Ν. 4141/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7.β' της υποπαραγράφου Β.2. της παραγράφου Β' του άρθρου 3 του κεφαλαίου Β' του Ν. 4254/14.

Επισημαίνεται ότι, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά στις αμοιβές των υπαλλήλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 8ης Απριλίου 1965 (όπως ισχύει σήμερα), καθώς και στις αμοιβές των λοιπών προσώπων που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1014/22-2-2010.

Τέλος, δεν επιβάλλεται εισφορά στις αγροτικές ενισχύσεις που δε συνδέονται με την παραγωγή (ενώ αντίθετα υπόκεινται σε εισφορά όσες δίδονται επί της παραγωγής), ούτε στα ποσά που συμπληρώνονται στη δήλωση, προκειμένου να καλύψουν τεκμήρια, ενώ δεν αποτελούν εισόδημα, π.χ. διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λπ..».

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και στα απαλλασσόμενα, **εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται** στην παρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, και στην ΠΟΛ. 1167/2011 Υπουργική Απόφαση (σχετ. ΠΟΛ. 1223/2011, 1149/2013, 1099/2014 και 1166/2014 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό της αποζημίωσης λόγω απώλειας ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, ύψους 143.562,10€, που έλαβε η προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο από 01-01-2014 έως 31-12-2014, **δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, και στην εκδοθείσα, κατ' εφαρμογή αυτών, ΠΟΛ. 1167/02-08-2011 Υπουργική Απόφαση (σχετ. ΠΟΛ. 1223/2011, 1149/2013, 1099/2014 και 1166/2014 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών) και, ως εκ τούτου, έχει ορθώς συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα εισοδήματα που ελήφθησαν υπόψη για την επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 για το φορολογικό έτος 2014.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 04-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση: 37.949,98€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 12-08-2015 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 (Α.Χ.Κ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου.

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 Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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.