



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, 28-12-2020

Αριθμός απόφασης: 2609

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/τ. Β'/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 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. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03-08-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκου Χολαργού Αττικής,, κατά της απόρριψης από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-07-2020 έγγραφης επιφύλαξής της επί της από 16-07-2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (με επιφύλαξη) φορολογικού έτους 2019, όπως αυτή τεκμαίρεται με την έκδοση της από 23-07-2020 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου συζύγου/Μ.Σ.Σ. φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου συζύγου/Μ.Σ.Σ. φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε την 23-07-2020 βάσει της από 16-07-2020 και με αριθμό καταχώρισης/2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) του οικείου φορολογικού έτους της προσφεύγουσας και της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03-08-2020 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 αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου συζύγου/Μ.Σ.Σ. (Α.Χ.Κ.) φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε την 23-07-2020, βάσει της από 16-07-2020 και με αριθμό καταχώρισης/2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) του οικείου φορολογικού έτους της προσφεύγουσας, και με την οποία προέκυψε για την προσφεύγουσα συνολικό ποσό κύριου φόρου ύψους 59.598,45€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 ποσού ύψους 14.599,58€, ήτοι συνολικό οφειλόμενο ποσό ύψους 74.198,03€, απορρίφθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση αφενός η κατά το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με αριθμό πρωτοκόλλου/20-07-2020, ρητώς διατυπωθείσα προς την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιφύλαξή της επί της από 16-07-2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (με επιφύλαξη) για το ως άνω φορολογικό έτος και αφετέρου το διατυπωθέν με αυτήν αίτημά της περί: α) επαναπροσδιορισμού, κατόπιν διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω επιφύλαξή της, του συνολικού οφειλόμενου, για το φορολογικό έτος 2019, ποσού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 και β) επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος/καταβληθέντος ποσού τόσο του φόρου εισοδήματος, όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 για το ανωτέρω φορολογικό έτος.

Ειδικότερα, με τη συνημμένη στην ως άνω υποβληθείσα φορολογική δήλωση έγγραφη επιφύλαξή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η προσφεύγουσα διατύπωσε ρητά προς την Προϊσταμένη της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. την επιφύλαξή της ως προς την υπαγωγή, τόσο σε φόρο εισοδήματος, όσο και στην κατ' άρθρο 43Α του Ν. 4172/2013 ειδική εισφορά αλληλεγγύης, του καθαρού ποσού ύψους 208.238,03€ επί του οποίου παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 40.788,89€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 ποσού ύψους 4.293,57€, βάσει της προσκομιζόμενης με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή από 06-05-2020 βεβαίωσης αποδοχών που της καταβλήθηκαν από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) στο έτος 2019 και αφορούσαν τη χρονική περίοδο από 01-01-2019 έως 31-12-2019.

Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης των ειδικοτήτων «Ελεγκτή Περιοχής Α΄ Τάξεως (ACP)» και «Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής (ACS)», τις οποίες κατείχε ως υπάλληλος της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) με βαθμό Α΄, 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 -2019 «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 επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας αφενός της με ημερομηνία έκδοσης 23-07-2020 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου συζύγου/Μ.Σ.Σ. φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε. και αφετέρου της απόρριψης από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-07-2020 έγγραφης επιφύλαξής της επί της από 16-07-2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (με επιφύλαξη) του οικείου φορολογικού έτους,
- την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω, της ανωτέρω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου συζύγου/Μ.Σ.Σ. φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και την ακύρωση της απόρριψης της ως άνω ρητώς διατυπωθείσας επιφύλαξής της επί της από 16-07-2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (με επιφύλαξη) του οικείου φορολογικού έτους, και
- την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος/καταβληθέντος ποσού τόσο του φόρου εισοδήματος, όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 για το εν λόγω φορολογικό έτος,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη υπαγωγή της αποζημίωσης ελεγκτών εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου κατά την άσκηση των υπηρεσιακών καθηκόντων ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητά τους, που καταβάλλεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 35 παρ. 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 αποζημίωσης σε φόρο εισοδήματος μόνο με βάση την αυτοτελή κλίμακα των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα παραθέτει δικαστικές αποφάσεις σύμφωνα με τις οποίες η εφάπαξ αποζημίωση, που καταβάλλεται με βάση το Π.Δ. 8/2004 στους υπαλλήλους της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας λόγω οριστικής απώλειας της ειδικότητας του ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, υπόκειται σε φόρο, φορολογείται όμως αυτοτελώς κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του Ν. 4174/2013 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 τη με αριθμό Α. 1070/31-03-2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή»:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

[...]

11. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους

και το λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τις Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομίζονται εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ., η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. [...]».

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. ή 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 εξωϊδρυματικό 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 Υπατη 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, η πτητική αποζημίωση που καταβάλλεται στους πιλότους της πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, 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%).

ι) Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών (V.D.M.F.K.) στα μέλη της ζωγράφους με το πόδι και το στόμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αποκλειστικά για την εργασία της ζωγραφικής που αμείβεται από την ως άνω Ένωση με συνάλλαγμα.».

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:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

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, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια θεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.».

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

«5. 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, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1223/08-10-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013)»:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

[...]

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια θεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

[...]

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη

δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

[...]

6. Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.».

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 πτήξει 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 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/Α0012/30-09-2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό, ύψους 208.238,03€, που έλαβε η προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο από 01-01-2019 έως 31-12-2019 ως αποζημίωση έναντι οριστικής απώλειας των ειδικοτήτων «Ελεγκτή Περιοχής Α' Τάξεως (ACP)» και «Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής (ACS)» 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 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος:

«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 είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παρ. 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.». (σχετική η με αριθμό ΠΟΛ. 1034/2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. - άρθρο 6)

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 43Α του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, και στο άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1034/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό της αποζημίωσης λόγω απώλειας ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, ύψους 208.238,03€, που έλαβε η προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο από 01-01-2019 έως 31-12-2019, δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, και στο άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1034/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και, ως εκ τούτου, έχει ορθώς συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα εισοδήματα που ελήφθησαν υπόψη για την επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03-08-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση: 74.198,03€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 23-07-2020 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου συζύγου/Μ.Σ.Σ. φορολογικού έτους 2019 (Α.Χ.Κ.) της Α.Α.Δ.Ε..

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.