



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-7-2021

Αριθμός απόφασης: 2239

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604538

**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 τροποποιήθηκε ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

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

**3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 11-3-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... ΤΟΥ ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά: Α) της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί της από 16-12-2020 δήλωσης επιφύλαξης, φορολογικού έτους 2015 και Β) της με αριθ. δήλωσης ...../2021 (αριθ. ειδοποίησης ..... ) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Α) Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί της από 16-12-2020 δήλωσης επιφύλαξης, φορολογικού έτους 2015 και Β) την με αριθ. δήλωσης ...../2021 (αριθ. ειδοποίησης ..... ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, της Α.Α.Δ.Ε., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-3-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ΤΟΥ ..... με 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 την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί της από 16-12-2020 συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2015, απορρίφθηκε σιωπηρά η ως άνω έγγραφη επιφύλαξή του προσφεύγοντος και αφετέρου το αίτημά του 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 δήλωση με επιφύλαξη αφορά τη μείωση του δηλωθέντος με την με αριθ. ....../2021 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογητέου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, κατά το καθαρό ποσό 160.335,19€, ως μη υποκείμενο ούτε σε φόρο, ούτε και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011. Με την από 16-12-2020 συνημμένη στην εν λόγω δήλωση έγγραφη επιφύλαξη του προσφεύγοντος, ο προσφεύγων διατύπωσε ρητά την επιφύλαξή του ως προς την μη 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 32.067,04€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ποσού 9.260,11€, αντίστοιχα, βάσει της από 19-10-2020 προσκομισθείσας βεβαίωσης αποδοχών που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα, από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) στο έτος 2016 και αφορούσαν τη χρονική περίοδο από 1-1-2015 έως 31-12-2015.

Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα, ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης των ειδικοτήτων «Ελεγκτή Προσέγγισης Αθήνας» και «Ελεγκτή Ραντάρ Προσέγγισης Αθήνας» που κατείχε ο προσφεύγων ως Υπάλληλος κλάδου ΠΕ 2 με βαθμό Β' βάσει της με αριθ.

Άδειας Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας, για λόγους αντικειμενικής του αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα βεβαίωση αποδοχών της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), από την με αριθ. πρωτ. ....../2015 «Διαπιστωτική Πράξη 1. Ανάκλησης Ειδικότητας Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας και 2. Δικαιώματος Αποζημίωσης» της ίδιας Υπηρεσίας (Υ.Π.Α.), από την με αριθ. πρωτ. ....../2015 Ανάκληση Πτυχίου Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας (ΠΕΕΚ) καθώς και από την με αριθ. πρωτ. ....../2015 Απόφασης Οριστικής Ανάκλησης Άδειας Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- 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 αποζημιώσεως έχει σκοπό την ανόρθωση ορισμένης ζημίας, που με σαφήνεια περιγράφεται στις παρατιθέμενες διατάξεις που καθορίζουν την απόδοση της αποζημιώσεως και επομένως δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος καθώς δεν αποτελεί πράγματι εισόδημα. Επομένως δεν νοείται ούτε παρακράτηση φόρου επ' αυτής, αλλά και ούτε φορολόγηση αυτής.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του 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. ...*

*3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».*

**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**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), 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 δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.».*

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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. 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, ...

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 του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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,

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 ανικανότητας του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο,

ιβ) η αποζημίωση για αγορά μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς,

ιγ) η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO<sub>2</sub>/Km και με Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, προς έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, και

ιδ) η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ανεξαρτήτως, εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης και οι μετοχές που αποκτώνται, μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) ή τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτησή τους ανάλογα με την περίπτωση κατ' αντιστοιχία με το άρθρο 42Α.»

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 οικογένειες 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 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 των παρ.1 και 3 του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται ότι:

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

| Φορολογητέο<br>εισόδημα<br>(Ευρώ) | Φορολογικός<br>συντελεστής<br>(%) |
|-----------------------------------|-----------------------------------|
| < 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 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. Δ υποπαρ.1 περ.13 του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), ορίζεται ότι: «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 την ΠΟΛ.1223/ 8-10-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» διευκρινίζεται ότι:

«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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 35 «Ρύθμιση θεμάτων προσωπικού» του ν.2912/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις παρ. 2 του άρθρου 22 του ν.3185/2003 (ΦΕΚ Α' 229), 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 πτήση άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και του Προέδρου και των μελών της Επιτροπής Διερεύνησης Ατυχημάτων και Ασφάλειας Πτήσεων και των διερευνητών κατά την εν πτήση 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 «Εκσυγχρονισμός Συστήματος και Αναβάθμιση Υπηρεσιών Εναέριας Κυκλοφορίας» του ν.2682/1999 (ΦΕΚ Α' 16), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ.6 του άρθρου 35 του ν.2912/2001 (ΦΕΚ Α' 94), ορίζεται ότι: «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 εάν, 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,** από τα ανωτέρω 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 187.971,07€, που έλαβε ο προσφεύγων για τη χρονική περίοδο από 1-1-2015 έως 31-12-2015, ως αποζημίωση έναντι οριστικής απώλειας των ειδικοτήτων «Ελεγκτή Περιοχής Α' Τάξεως (ACP)» και «Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής (ACS)» για λόγους αντικειμενικής του 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 2015.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και της παρ. 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152), όπως αυτή αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80), ορίζεται 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 των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 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.

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 παραρτήματα του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο 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 μηδέν κόμμα επτά τοις εκατό (0,7%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα κόμμα τέσσερα τοις εκατό (1,4%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από τριάντα χιλιάδες ένα (30.001) έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

ε) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ έως και πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) επί ολόκληρου του ποσού.

στ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα (500.001) και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1041/2016 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή (ΦΕΚ Β' 926) αναφέρεται ότι: « ...

*Άρθρο 4*

*Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος*

...

*Πίνακας 6 (Πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία)*

...

β. Στους κωδικούς 657–658 συμπληρώνονται τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου και της ειδικής εισφοράς και εμφανίζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται ανάλογα με την προέλευσή τους.

- Μισθοί, συντάξεις κλπ ολικώς τυφλών ή κινητικά αναπήρων 80% και άνω.
- Αποζημίωση λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης
- Αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. (Διατάξεις Προνομίων
- Ασυλιών της Ε.Ε.)
- Ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων.
- Ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων.
- Εκλογική αποζημίωση (παρ. 1.αρ. 108 Π.Δ.26/2012).
- Μερίσματα των εταιρειών της παρ.5 του άρθρου 45 του ν. 4141/2013.».

**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 φορολογικό έτος 2015, και στο άρθρο 4 της ΠΟΛ.1041/2016.

**Επειδή**, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό της αποζημίωσης λόγω απώλειας ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, ποσού 160.335,19€, που έλαβε ο προσφεύγων για τη χρονική περίοδο από 1-1-2015 έως 31-12-2015, δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 29 του ν.3986/2011, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, και στο άρθρο 4 της ΠΟΛ.1041/2016 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 2015.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθ. .... / 11-3-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του .....  
..... ΤΟΥ ..... με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση:

Α) της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί της από 16-12-2020 συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2015 και

Β) της με αριθ. δήλωσης ...../2021 (αριθ. ειδοποίησης ..... ) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, της Α.Α.Δ.Ε..

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

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2015: 44.687,27€**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 3-11-2020 Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορ. Έτους 2015 (ΑΧΚ .... / ...) της Α.Α.Δ.Ε..

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

**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.