



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07-12-2023

Αριθμός απόφασης:ε1176

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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' 1440/27-07-2017).

δ.Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08-11-2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό πρωτ. /29-09-2016 αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ Πρέβεζας επί της με αριθμό πρωτ. /11-07-2016 αίτησής του και του με αριθμό πρωτ. /25-07-2016 συμπληρωματικού υπομνήματος επί της αίτησης, περί επιστροφής παρακρατηθέντων φόρων ύψους 24.393,60€, που προέκυψαν κατόπιν καταβολής σε αυτόν τακτικών αποδοχών, χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης και τόκων που επιδικάστηκαν με την υπ'αριθμ.12945/2003 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό πρωτ. /29-09-2016 απορριπτική απάντηση της ΔΟΥ Πρέβεζας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την με αριθμό 398/2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων (Μεταβατική έδρα Πρέβεζας)
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. /29-09-2016 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πρέβεζας απερρίφθη το αίτημα του προσφεύγοντα για επιστροφή παρακρατηθέντων φόρων ύψους 24.393,60€ επί ποσών τακτικών αποδοχών, χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης και τόκων, που επιδικάστηκαν με την υπ'αριθμ. /2003 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ως εξής: α) επί καθαρών αποδοχών ύψους 45.375,72€, παρακράτηση ύψους 9.075,15€, β) επί αποζημίωσης λόγω ηθικής βλάβης ύψους 17.608,22€, παρακράτηση φόρου ύψους 3.521,64€ και γ) επί τόκων ύψους 58.984,03€, παρακράτηση φόρου 11.796,81€.

Ακολούθως, κατά της ανωτέρω απορριπτικής απάντησης της ΔΟΥ Πρέβεζας ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό πρωτ. /08-11-2016 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία με την με αριθμό /07-03-2017 απόφασή της απέρριψε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή με το αιτιολογικό ότι ο προσφεύγων δεν προβάλλει συγκεκριμένους λόγους για τους οποίους προσβάλλει την αρνητική απάντηση της ΔΟΥ Πρέβεζας, ούτε προσδιορίζει συγκεκριμένες πλημμέλειες αυτής.

Κατά της απόφασης της ΔΕΔ κατατέθηκε η με αριθμ. ΠΡ...../18-04-2017 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων, μετά τη συζήτηση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό 398/2022 απόφαση του Τμήματος 2^{ου} Μονομελούς (Μεταβατική έδρα Πρέβεζας). Η εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακύρωσε την με αριθμό /07-03-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έκρινε ότι η προσφυγή περιείχε το κατά νόμο ελάχιστο απαιτούμενο περιεχόμενο, υπό την έννοια ότι προσδιόριζε σαφώς την προσβαλλόμενη απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πρέβεζας και τις νομικές διατάξεις στις οποίες στηρίζεται το αίτημά του και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξετασθεί κατ'ουσίαν.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί η αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πρέβεζας και να του επιστραφεί το ποσό των 24.393,60€ που εσφαλμένα παρακρατήθηκε από την Πολεμική Αεροπορία, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι το ποσό των 45.375,72€ που επιδικάστηκε ως

αποζημίωση λόγω παράνομης απόλυσής του από τις Τάξεις της Πολεμικής Αεροπορίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν 3842/2010, φορολογείται με συντελεστή 0%, καθώς είναι μικρότερο των 60.000,00€. Επιπλέον, το ποσό των τόκων ύψους 58.984,03€ που επιδικάστηκε είναι αφορολόγητο, καθώς δεν υφίσταται ρητή διάταξη νόμου που να ορίζει τον φορολογικό συντελεστή για τους τόκους που εισπράχθηκαν μέχρι την 31-12-2013. Τέλος, το ποσό της αποζημίωσης λόγω ηθικής βλάβης δεν υπόκειται σε φόρο, καθώς δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος.

Ως προς το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζεται ότι: «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

4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο:

δ) Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 46 του Ν 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.3β του Ν 3842/2010 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01-01-2010 «Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του. Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης κατά το χρόνο είσπραξης τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45.».

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1135/2010 ορίζεται ότι «4. Με την περίπτ. β' της παραγρ. 3 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι οι αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση φορολογούνται, **κατ' επιλογή του φορολογούμενου**, είτε στα έτη στα οποία ανάγονται είτε στο χρόνο είσπραξής τους.

Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης των αμοιβών αυτών κατά το χρόνο είσπραξής τους, το είκοσι τοις εκατό (20%) αυτών δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο. Διευκρινίζεται, ότι το ποσοστό αυτό εισοδήματος (20%) μπορεί να το επικαλεστεί ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 19](#) του ΚΦΕ, για να καλύψει ή να μειώσει τις αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν 2238/1994 «1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

δ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος στο οποία ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.».

Επειδή, στο άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα ((ΑΝ 2783/1941) ορίζεται ότι «Άρθρο 105

Για παράνομες πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων του δημοσίου κατά την άσκηση της δημόσιας εξουσίας που τους έχει ανατεθεί, το δημόσιο ενέχεται σε αποζημίωση, εκτός αν η πράξη ή η παράλειψη έγινε κατά παράβαση διάταξης, που υπάρχει για χάρη του γενικού συμφέροντος. Μαζί με το δημόσιο ευθύνεται εις ολόκληρον και το υπαίτιο πρόσωπο, με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων για την ευθύνη των υπουργών.»

Επειδή, με δικαστική απόφαση κρίθηκε ότι παρανόμως νοσοκομείο παρέλειψε να διορίσει φορολογούμενο από το έτος 1993 έως και το έτος 1996, οπότε και τελικά το νοσοκομείο τον διόρισε, και για το λόγο αυτό επιδίκασε αποζημίωση για την αποκατάσταση της ζημιάς που υπέστη κατ εφαρμογή των άρθρων 105 και 106 Εισ.Ν. του Α.Κ. ποσού ίσου με τις αποδοχές που θα ελάμβανε, αν δεν είχε μεσολαβήσει η παράνομη παράλειψη της πρόσληψής του. Με την 656/1981 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι η αποζημίωση που με βάση πρακτικό του Ν.Σ.Κ. αναγνωρίστηκε ότι οφείλεται συνεπεία της στέρησης των νόμιμων αποδοχών του υπαλλήλου από παράνομη πράξη της Διοίκησης, αποτελεί κατά την § 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (σχετ. Ν. 47/ΠΟΛ 45/15.3.1982 διαταγή).

Επίσης με τις παρεμφερείς 3485/2000 και 33/1999 αποφάσεις της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε. και του Ειδικού Δικαστηρίου αντίστοιχα κρίθηκε ότι το χρηματικό ποσό που καταβάλλεται ως αποζημίωση βάσει δικαστικής απόφασης σε μισθωτό ή συνταξιούχο λόγω παράνομης παράλειψης προαγωγής του κατά το μέρος που αντιστοιχεί στις αποδοχές τις οποίες αν είχε προαχθεί, θα δικαιούτο και θα εισέπραττε, πλέον των όσων εισέπραξε, αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες υποκείμενο σε Φ.Μ.Υ. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το κεφάλαιο αυτής της επιδικασθείσας αποζημίωσης υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., ενώ περαιτέρω με βάση την περίπτ. δ' της § 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο, ποσοστό 20% αυτής (σχετ. 1019990/490/Α0012/10.6.2004 έγγραφο). (Δ.Αντωνόπουλος-Η. Κατούδης, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Τόμος Γ', έκδοση Δ', σελίδα 1821).

Επειδή, σύμφωνα με την 656/1981 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η αποζημίωση αυτή, που με βάση πρακτικό του Ν.Σ.Κ. αναγνωρίστηκε ότι οφείλεται συνεπεία της στέρησης των νόμιμων αποδοχών του υπαλλήλου από παράνομη πράξη της Διοίκησης, αποτελεί κατά την § 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (σχετ. Ν. 47/ΠΟΛ 45/15.3.1982 διαταγή). (Δ.Αντωνόπουλος-Η. Κατούδης, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Τόμος Γ', έκδοση Δ', σελίδα 1822).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό 12945/2003 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (Τμήμα 17^ο Τριμελές) και ειδικότερα σύμφωνα με την έβδομη σκέψη «.... *Ήδη, άλλωστε, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζει ο ενάγων, αυτός κατατάχθηκε αναδρομικά από τις 26-05-1992 στις τάξεις των Ενόπλων Δυνάμεων. Ως εκ τούτου ζημιώθηκε κατά το ποσό των αποδοχών που θα ελάμβανε μετά την ορκωμοσία του, ως Ανθυποσμηναγός, από 01-06-1992 έως 31-05-1995, και ακολούθως ως Υποσμηναγός, κατά προαγωγή, από 01-06-1995. Κατά τα γεγόμενα δε στην τρίτη σκέψη της παρούσας, η ζημία του ενάγοντος συνίσταται και στην καταβολή των επιδομάτων στολής, στεγαστικού, οδοιπορικών εξόδων, ειδικών συνθηκών και ειδικής απασχόλησης (από 01-01-1997), εφόσον τα επιδόματα αυτά καθορίζονται σε συγκεκριμένο σταθερό κατά μήνα ποσό στα εν ενεργώ υπηρεσία στελέχη των Ενόπλων Δυνάμεων, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες για τη δικαιολόγησή τους δαπάνες. Επομένως, ο ενάγων θα αποκόμιζε τις παροχές αυτές, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων, αν δεν είχε μεσολαβήσει η ένδικη παρανομία. Έτσι, το Δημόσιο οφείλει να καταβάλει στον ενάγοντα τις ακόλουθες καθαρές αποδοχές, συμπεριλαμβανομένων των πιο πάνω επιδομάτων*».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό της αποζημίωσης λόγω της παράνομης απόλυσής του από τις τάξεις της Πολεμικής Αεροπορίας, ύψους 45.375,72€, πρέπει να φορολογηθεί με συντελεστή 0%, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 5 του Ν 3842/2010, καθώς είναι κάτω από τις 60.000,00€.

Επειδή, από την προαναφερθείσα σκέψη της με αριθμό 12945/2003 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι το ποσό των 45.375,72€ αποτελεί μεν αποζημίωση αντικρύζουσα όμως την απώλεια του εισοδήματός του εκ του γεγονότος της στέρησης της βαθμολογικής του εξέλιξης και κατ'επέκταση της μισθολογικής από την Πολεμική Αεροπορία, δε χάνει όμως το χαρακτήρα της ως φορολογητέου εισοδήματος, ήτοι αποτελεί καθαρές αποδοχές, που θα είχε ο προσφεύγων κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων.

Επειδή, σύμφωνα όμως με τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου η αποζημίωση των άρθρων 105 και 106 του Εισ.Νόμου του Α.Κ που καταβάλλεται με βάση δικαστική απόφαση συνεπεία της στέρησης των νόμιμων αποδοχών του υπαλλήλου από παράνομη πράξη της Διοίκησης αποτελεί, κατά την § 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες υποκείμενη σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών, η επικαλούμενη δε διάταξη της § 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ δε τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, το ποσό των 45.375,72€, όπως αυτό αναλυτικά επιμερίζεται στα επίδικα έτη, αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπώς, βάσει των προαναφερθέντων

διατάξεων, ορθά διενεργήθηκε η παρακράτηση φόρου σε ποσοστό 20% και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το ποσό των τόκων

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι «1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει: γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α' και β'. Ομοίως, το εισόδημα από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48 του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 26 του Ν 2238/1994 με τίτλο «Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος», ορίζεται ότι:

«Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

4. Για τους τόκους του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, ενώ για τους τόκους του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης των τόκων.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 54 του Ν 2238/1994 «4. Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των τόκων ύψους 58.984,03€ που επιδικάστηκε με την προαναφερθείσα δικαστική απόφαση είναι αφορολόγητο, καθώς δεν υφίσταται ρητή διάταξη νόμου που να ορίζει τον φορολογικό συντελεστή για τους τόκους που εισπράχθηκαν μέχρι την 31-12-2013.

Ωστόσο, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει με σαφήνεια ότι στο ποσό των τόκων που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ.γ' της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν 2238/1994, αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες, διενεργείται παρακράτηση έναντι του φόρου που αναλογεί, σε ποσοστό 20%. Συνεπώς ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την αποζημίωση λόγω ηθικής βλάβης

Επειδή, με τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ με αριθμό 777/1999, η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ 1054/2000 «**III. Κατά την έννοια και το πνεύμα των άνω διατάξεων του Ν.2238/1994, ως εισόδημα φορολογείται, έστω και αν δεν κατονομάζεται ρητώς στο νόμο, εφόσον υφίσταται περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή αυτού, το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή**

οι καρποί περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και όχι και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός εάν αυτή δυνάμει ειδικής διατάξεως νόμου λογίζεται, για την υπαγωγή στο φόρο, ως εισόδημα (βλ. Σ.τ.Ε. 2184/1986, 1453/1982, 588/1980, 4264/1976, 3514/1975, 2417/1965, Ολ. ΝΣΚ 573/1994, 434/1992).

Εκ των άνω προεκτεθέντων, τα οποία αποτελούν μακροχρόνια πορίσματα της θεωρίας και της νομολογίας, ως προς τη διάπλαση της εννοίας του εισοδήματος, από φορολογικής σκοπιάς, σαφώς συνάγεται ότι μια πρόσδοδος χαρακτηρίζεται ως φορολογητέο εισόδημα είτε γιατί με ειδική διάταξη νόμου λογίζεται, για την υπαγωγή της σε φόρο, ως εισόδημα, χωρίς σε αυτή την περίπτωση να εξετάζεται αν συγκεντρώνει και τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, είτε γιατί, στην περίπτωση που δεν υφίσταται ειδική διάταξη νόμου, η πρόσδοδος αυτή αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του νόμου, όπως αυτή ανωτέρω προσδιορίζεται. (βλ. Λ. Θεοχαρόπουλου, Η επίδρασις του Αστικού Δικαίου εις την διαμόρφωσιν της νομικής εννοίας του φορολογικού εισοδήματος, ΝοΒ 32, 589 επ.).

Συνεπώς και κατά την έννοια της προδιαληφθείσης διατάξεως του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν.2238/1994, φορολογείται κατά την Ζ' πηγή κάθε πρόσδοδος που δεν δύναται να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως ΣΤ', υπό την προϋπόθεση, βεβαίως, ότι η πρόσδοδος αυτή αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά τις άνω διακρίσεις.

Εξάλλου, στα πλαίσια ερμηνείας του άρθρου 298 του Α. Κ., γίνεται δεκτό ότι ως ζημία νοείται κάθε βλάβη που προκαλείται στα υλικά ή άυλα αγαθά ενός προσώπου, δηλαδή κάθε δυσμενής μεταβολή αυτών. Η μείωση της υπάρχουσας περιουσίας του ζημιωθέντος (συνήθως μείωση του ενεργητικού, αλλά και αύξηση του παθητικού) καλείται θετική ζημία. Ζημία, όμως, υπάρχει και όταν δεν μειώνεται η περιουσία, αλλά αποτρέπεται η αύξησή της, που χωρίς το ζημιολόγο γεγονός θα επερχόταν "με πιθανότητα σύμφωνα με τη συνηθισμένη πορεία των πραγμάτων".

Στην τελευταία αυτή περίπτωση, της αποτροπής δηλαδή της αυξήσεως της περιουσίας, γίνεται λόγος για αποθετική ζημία ή συνηθέστερα για διαφυγόν κέρδος. Επομένως, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 914 και 298 του Α. Κ. προκύπτει ότι επί τροχαίου ατυχήματος στο οποίο ο ζημιωθείς κατέστη ανίκανος προς εργασία λόγω τραυματισμού, ο υπαίτιος υποχρεούται σε αποζημίωση του παθόντος και ειδικότερα του ιδιοκτήτη του καταστραφέντος οχήματος, ο οποίος δικαιούται να απαιτήσει τόσο την ανόρθωση της θετικής ζημίας, αναγομένης στην αντικειμενική αξία του πράγματος, όσο και το διαφυγόν κέρδος, το συνιστάμενο στην απώλεια του εισοδήματός του λόγω του επισημβάντος τραυματισμού (βλ. Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου Αστικός Κώδιξ - Γενικό Ενοχικό, σελ. 57 επ. και Α.Π. 16/1995, Ελλ.δικ. 37-33, 23/1994 Ελλ.Δικ. 36-577, 965/1985 ΝοΒ 33-1409).»

Επειδή, η διενέργεια παρακράτησης φόρου και εν γένει η φορολόγηση σύμφωνα με τον ΚΦΕ, διενεργείται μόνο στα καταβαλλόμενα ποσά που φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ή το εν λόγω ποσό χαρακτηρίζεται από ειδική διάταξη νόμου ως εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ. Αν τίποτα από τα δύο δεν συμβαίνει, τότε δεν διενεργείται η παραμικρή παρακράτηση φόρου καθώς το εν θέματι ποσό δεν λογίζεται ως εισόδημα και δεν υπόκειται σε φορολόγηση (ΝΣΚ 777/1999 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

Ειδικά όσον αφορά την «ηθική» αποζημίωση, και εν όψει του ιδιαίτερου χαρακτήρα αυτής, με την καταβολή της να στοχεύει στην αποκατάσταση της ηθικής βλάβης και την ελάφρυνση της ψυχολογικής επιβάρυνσης που υπέστη ο πολίτης εξ αιτίας μίας αδικοπραξίας, δεν θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι αποτελεί εισόδημα, καθώς δεν αντανακλά καταβολή που καλύπτει οιαδήποτε απώλεια εισοδήματος όπως συμβαίνει λ.χ. στις αποζημιώσεις για διαφυγόντα κέρδη.

Επειδή, η αποζημίωση που καταβάλλεται στο πρόσωπο που υπέστη την ηθική βλάβη με βάση απόφαση δικαστηρίου, δεν υπόκειται σε φορολογία, καθόσον δεν φέρει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος (σχετ.1039594/878/A0012/12-05-2000 έγγραφο) (Δ.Αντωνόπουλος-Η. Κατούδης, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Τόμος Β΄, έκδοση Δ΄, σελίδα 51).

Επειδή, με την με αριθμό 1124722/1723/A0012/30-09-1993 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β΄ 821) καθορίστηκε η διαδικασία επιστροφής στους εκάστοτε δικαιούχους των ποσών φόρου εισοδήματος, τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου που, χωρίς να οφείλονται ολικά ή μερικά, παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν στο Δημόσιο για οποιοδήποτε λόγο. Ειδικότερα, στο άρθρο μόνο της εν λόγω απόφασης ορίζεται ότι « 1. Για την επιστροφή των παραπάνω ποσών υποβάλλεται από το δικαιούχο της αποζημίωσης, σχετική έγγραφη, αίτηση του, στην ΔΟΥ στην οποία ο υπόχρεος εργοδότης υπέβαλε τη σχετική δήλωση για την απόδοση των ποσών που παρακράτησε ή προκειμένου για τις Δημόσιες Υπηρεσίες στη ΔΟΥ στη περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή της αποζημίωσης στο δικαιούχο. Στην αίτηση αυτή επισυνάπτεται βεβαίωση του εργοδότη που κατέβαλε την αποζημίωση και παρακράτησε φόρο εισοδήματος κτλ. και απέδωσε το ποσό αυτό στο Δημόσιο.

2. Η πιο πάνω βεβαίωση πρέπει να αναφέρει:

α) Τα στοιχεία του εργοδότη.

β) Τα στοιχεία του δικαιούχου, μισθωτού κτλ.

γ) Το ποσό της αποζημίωσης, αναλυτικά, ανάλογα με τους μήνες που υπολογίσθηκε, τις κρατήσεις που έγιναν από αυτό και το καθαρό ποσό που καταβλήθηκε στο δικαιούχο.

δ) Ανάλυση των ποσών που παρακρατήθηκαν για φόρο εισοδήματος, τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου.

ε) Τον αριθμό της οικείας δήλωσης, με την οποία τα πιο πάνω ποσά αποδόθηκαν στο Δημόσιο από τον υπόχρεο εργοδότη.

στ) Τον αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης του οικείου τριπλότυπου είσπραξης ως και τον τίτλο της ΔΟΥ που εξέδωσε αυτό.

ζ) Τις διατάξεις του νόμου ή της κανονιστικής πράξης, με βάση τις οποίες καταβλήθηκε η αποζημίωση στο δικαιούχο.

3. Σε περίπτωση που εξακριβωθεί, ύστερα από το σχετικό έλεγχο των στοιχείων που υποβλήθηκαν από το δικαιούχο της αποζημίωσης, ότι τα ποσά που παρακρατήθηκαν, κατά την καταβολή της αποζημίωσης, για φόρο εισοδήματος, τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ τα οποία και αποδόθηκαν στην αρμόδια ΔΟΥ από τον υπόχρεο εργοδότη, υπερβαίνουν αυτά που οφείλονται σύμφωνα με τις

κείμενες διατάξεις, τα ποσά αυτά ή η διαφορά τους επιστρέφονται στο δικαιούχο κατά το ποσό που δεν οφείλονται.

Για το σκοπό αυτό, η αρμόδια ΔΟΥ συντάσσει στο όνομα του δικαιούχου ατομικό φύλλο έκπτωσης (ΑΦΕΚ).

4. Αρμόδια για την κατά ανωτέρω παραλαβή της σχετικής αίτησης του δικαιούχου, τον έλεγχο της οικείας βεβαίωσης και των άλλων εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ως και την σύνταξη των οικείων ατομικών φύλλων έκπτωσης είναι: α) η ΔΟΥ στην οποία υπόχρεος εργοδότης υπέβαλε τη σχετική δήλωση για την απόδοση των πόσων που παρακράτησε β) προκειμένου για τις Δημόσιες Υπηρεσίες η ΔΟΥ στη περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή της αποζημίωσης στο δικαιούχο.

5. Αρμόδια ΔΟΥ για την επιστροφή, είναι αυτή στην περιφέρεια της οποίας έχει την κατοικία του ο δικαιούχος της αποζημίωσης, στην οποία αποστέλλεται το σχετικό ατομικό φύλλο έκπτωσης και η οποία το εκτελεί χωρίς το απαιτούμενο από το άρθρο 101 του Π.Δ. 16/1989 έλεγχο, αφού ο έλεγχος αυτός θα έχει πραγματοποιηθεί ήδη από την ΔΟΥ στην οποία είχαν καταβληθεί τα επιστρεφόμενα ποσά. Η εκκαθάριση και τακτοποίηση των σχετικών ΑΦΕΚ θα ενεργείται με την αναγραφή σ' αυτά της ένδειξης «όπως η παραπάνω εκκαθάριση».

6. Η απόφαση αυτή ισχύει για τις επιστροφές χρηματικών ποσών που παρακρατήθηκαν από τους δικαιούχους και αποδόθηκαν στο Δημόσιο από 1 Σεπτεμβρίου 1993 και στο εξής.

7. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δυνάμει της με αριθμό 12945/2003 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και ακολούθως της υπ' αριθμ. 11/2013 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, επιδικάστηκε στον προσφεύγοντα το ποσό των 62.983,94€, νομιμοτόκως από τις 29-12-1997. Το ποσό αυτό αποτελούνταν από τα ακόλουθα μέρη:

α) αποζημίωση λόγω μη καταβολής καθαρών αποδοχών, ύψους 45.375,72€.

β) αποζημίωση λόγω ηθικής βλάβης, ύψους 17.608,22€ και

Επί των ανωτέρω ποσών προσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή τόκοι ύψους 58.984,03€, σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης.

Σύμφωνα με τη βεβαίωση που εκδόθηκε από την Πολεμική Αεροπορία, επί των ως άνω ποσών διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου ύψους 24.393,60€.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ.ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/29-11-2023 έγγραφό μας προς την Πολεμική Αεροπορία, Οικονομικό και Λογιστικό Κέντρο Αεροπορίας, ζητήθηκαν πληροφορίες σχετικά με το ποσό που αποδόθηκε στον προσφεύγοντα, το ποσό της παρακράτησης που πραγματοποιήθηκε και εάν το παρακρατηθέν ποσό αποδόθηκε στο Δημόσιο.

Επειδή, η Πολεμική Αεροπορία, με το με αριθμό πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/01-12-2023 απαντητικό email, μας απέστειλε τις σχετικές καταστάσεις πληρωμής και μας ενημέρωσε για τα κάτωθι:

«1 Σε συνέχεια του email σας και της τηλεφωνικής μας επικοινωνίας και όσον αφορά την δικαστική υπόθεση υπ' αριθμ. /2003 του , σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

α. Για την εν λόγω δικαστική απόφαση, πραγματοποιήθηκαν δύο (2) δαπάνες από την Υπηρεσία μας. Η 1η δαπάνη αφορούσε το επιδικασθέν κεφάλαιο ύψους 62.983,94€ και η 2η δαπάνη αφορούσε τους τόκους, οι οποίοι τόκοι ανήλθαν σε 58.984,03€. Το συνολικό ποσό κεφαλαίου και τόκων ανήλθε σε 121.967,97€ ($62.983,94 + 58.984,03 = 121.967,97$ €).

β. Επί των ανωτέρω δύο (2) δαπανών, υπολογίστηκε και παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος 20%, ήτοι 12.596,79€ ο φόρος εισοδήματος επί του κεφαλαίου ($62.983,94 \times 20\% = 12.596,79$ €) και 11.796,81€ ο φόρος εισοδήματος επί των τόκων ($58.984,03 \times 20\% = 11.796,81$ €).

γ. Τα ανωτέρω ποσά του φόρου εισοδήματος, ήτοι 12.596,79€ και 11.796,81€, αποδόθηκαν από το Δημόσιο Στρατιωτικό Ταμείο Αθηνών στο Δημόσιο, στις 8/8/2013 και 11/12/2013 αντίστοιχα.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την με αριθμό 12945/2003 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, Τμήμα 17^ο Τριμελές, το ποσό των 62.983,94€ αναλύεται ως ακολούθως:

Αποζημίωση λόγω μη καταβολής καθαρών αποδοχών	45.375,72€
Χρηματική Ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης	17.608,22€
Σύνολο	62.983,94€

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο ποσό των 17.608,22€ που του επιδικάστηκε ως αποζημίωση για ηθική βλάβη, διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, ύψους 3.521,64€.

Επειδή, από την με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/01-12-2023 απάντηση της Πολεμικής Αεροπορίας επί του με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/29-11-2023 εγγράφου της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι ο ως άνω φορέας διενήργησε παρακράτηση φόρου ποσοστού 20% επί του συνολικού ποσού που όριζε η δικαστική απόφαση και συνεπώς και επί της αποζημίωσης λόγω ηθικής βλάβης. Ειδικότερα, για το ποσό των 17.608,22€ που αντιστοιχεί στην επιδικασθείσα χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης, παρακρατήθηκε από την Πολεμική Αεροπορία το ποσό των 3.521,64€ και αποδόθηκε στο Δημόσιο από το Δημόσιο Στρατιωτικό Ταμείο Αθηνών, την 08-08-2013.

Επειδή, με την με αριθ. 12945/2003 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, Τμήμα 17^ο Τριμελές, επιδικάστηκε στον προσφεύγοντα το ποσό των 17.608,22€ ως χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης για την προσβολή που υπέστη από την καθήλωσή του ως Ίκαρος και τη στέρηση των ανάλογων βαθμών και αποδοχών.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η ως άνω χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης, δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και συνεπώς δεν υπόκειται σε φορολογία.

Επειδή, εσφαλμένα ο αρμόδιος φορέας προέβη σε παρακράτηση φόρου ύψους 3.521,64€ επί του ποσού των 17.608,22€ και απόδοση αυτού στο Δημόσιο και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου /08-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ: και ειδικότερα:

- 1) Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς σκέλος της φορολόγησης της αποζημίωσης, λόγω μη καταβολής καθαρών αποδοχών και των επιδικασθέντων τόκων και
- 2) Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το σκέλος της μη φορολόγησης της χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης.

Ορίζουμε δε όπως η αρμόδια ΔΟΥ προβεί στην επιστροφή του ως άνω παρακρατηθέντος ποσού (3.521,64€)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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