



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 05/02/2015

Αριθμός απόφασης: 477

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 12/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τ., ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ. αριθμ. / 15-10-2014 ειδοποίησης της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 καθώς και της απορρίψεως της υπ. αριθμ. πρωτ. / 24-07-2014 δήλωσης ρητής επιφύλαξης της προσφεύγουσας, από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. / 15-10-2014 ειδοποίησης της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 καθώς και την απόρριψη της υπ. αριθμ. πρωτ. / 24-07-2014 δήλωσης ρητής επιφύλαξης της προσφεύγουσας, από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
6. Την από 28/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 12/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Τ. , ΑΦΜ 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 εκκαθάριση στις 15/10/2014 από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας της υπ. αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, που υπέβαλλε από κοινού η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της στις 14-07-2014 , προέκυψε η υπ. αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. με την οποία βεβαιώθηκε ποσό φόρου 33.272,30 ευρώ (ΑΧΚ). Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ουσιαστικά απορρίφθηκε η υπ. αριθμ./28-07-2014 ρητή επιφύλαξη της προσφεύγουσας αναφορικά με το ποσό που είχε προσυμπληρωθεί στον κωδικό 302 (καθαρό ποσό από μισθωτές υπηρεσίες), λόγω υποβολής εκ μέρους της υπηρεσίας της των στοιχείων που προβλέπεται να περιλαμβάνουν οι εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών μέσω διαδικτύου συνεπεία του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1039/3.2.2014. Συγκεκριμένα στα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες της προσφεύγουσας είχε προσυμπληρωθεί ποσό ευρώ 145.022,96, το οποίο περιλαμβάνει ποσό ύψους 103.718,42 ευρώ που αντιστοιχεί σε εφ άπαξ αποζημίωσης μικτού ποσού 120.517,49, λόγω οριστικής απώλειας της

Το νομοθετικό πλαίσιο για την χορήγηση των εφάπαξ αποζημιώσεων περιγράφεται στις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 7 του Ν. 2912/2001 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 2 του Ν. 3185/2003 καθώς και στα άρθρα 2 και 4 του Π.Δ 8/2004. Συγκεκριμένα οι προϋποθέσεις της καταβολής της συγκεκριμένης αποζημίωσης είναι η οριστική απώλεια ειδικότητας όταν η απώλεια οφείλεται σε α) λόγους υγείας που καθιστούν αδύνατη την άσκηση καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητα, β) σε λόγους αντικειμενικής αδυναμίας που καθιστούν τον υπάλληλο ακατάλληλο για την άσκηση των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητα του.

Στην περίπτωση της προσφεύγουσας η ανάκληση του πτυχίου της λόγω αντικειμενικής της αδυναμίας πραγματοποιήθηκε δυνάμει της υπ. αριθμ. πρωτ. αποφάσεως της Διοικητού της Υ.Π.Α. Ως εκ τούτου προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ως μικτή αποζημίωση το ποσό των 120.517,49, η οποία χορηγήθηκε στο έτος 2013 με βάση την υπ. αριθμ. Υπουργική Απόφαση.

Μετά τη διαπίστωση εκ μέρους της προσφεύγουσας ότι το καθαρό ποσό της εν λόγω αποζημίωσης συμπεριλήφθηκε στα φορολογητέα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, υπέβαλλε την υπ. αριθμ/24-07-2014 δήλωση με ρητή επιφύλαξη, η οποία δεν έγινε δεκτή από την Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς θεώρησε ότι το συγκεκριμένο ποσό εντάσσεται στα εισοδήματα του άρθρου 45 παρ. 1 του ΚΦΕ και ως τέτοιο εκκαθαρίστηκε.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά τη πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2014, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Το ποσό της περιγραφείσας εφ άπαξ αποζημιώσεως, στερούμενο των εννοιολογικών χαρακτηριστικών του εισοδήματος και έχον από τη φύση του γνήσιο αποζημιωτικό προορισμό, δεν υπάγεται νομίμως σε φόρο εισοδήματος
- Το ποσό της ως άνω εφ άπαξ καταβαλλόμενης αποζημιώσεως δεν νομιμοποιείται να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης.
- Η μη ρητή αναφορά του νομοθέτη σε υπαγωγή της υπό κρίση εφ άπαξ αποζημιώσεως σε φόρο εισοδήματος αποκλείει κάθε νόμιμη βάση επιβολής του φόρου, δεδομένου ότι δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και μόνο ο ίδιος νομοθέτης θα μπορούσε να τη χαρακτηρίσει κατά πλάσμα ως φορολογητέο εισόδημα.
- Στη χειρότερη περίπτωση το ανωτέρω ποσό καθίσταται φορολογητέο με βάση τα διαλαμβανόμενα στις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2238/1994 και όχι με τις γενικές διατάξεις της φορολόγησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

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 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, με βάση την υπ. αριθμ. 1037067/623/A0012-30/09/2009 Διοικητική Λύση του τμήματος Α της Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία αναφέρεται στην παρακράτηση φόρου σε αποζημίωση έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου και αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητά τους

ορίζεται ότι το υπόψη ποσό που εισπράττουν οι ελεγκτές εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας της ειδικότητάς τους, **δεν μπορεί να ενταχθεί στην αυτοτελή φορολογία του άρθρου 14 του Κ.Φ.Ε. καθώς δεν διακόπτεται η εργασιακή τους σχέση με την Υ.Π.Α., καθώς συνεχίζουν να εργάζονται σε άλλη θέση μέχρι τη συνταξιοδότησή τους, και συνεπώς αποτελεί πρόσθετη αμοιβή που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 45 παρ.1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε).** Τέλος, κατά την καταβολή του, το εν λόγω ποσό υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2238/1994

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152) επιβάλλεται στα εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο. 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 ΚΦΕ. Στις εν λόγω εξαιρέσεις δεν υπάγεται η εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης καθώς πρόκειται για εισόδημα της παρ. 1 του άρθρου 45 του ν.2238/1994 και ως εκ τούτου θα πρέπει το ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα εντός του έτους 2013 και αφορά την εν λόγω αποζημίωση να υπαχθεί σε εισφορά αλληλεγγύης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12/11/2014 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Οικονομικό Έτος 2014

Τελικό Χρεωστικό : 33.272,30 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοπ./2014 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2014 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε. και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ αυτού.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α.
ΚΑΚΙΩΡΑΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).