



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/01/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 189

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02.09.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/15-07-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **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 υπ' αρ. ειδοποίησης/15-07-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (αρ. δήλωσης), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό πληρωμής, ύψους 1.417,98€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 14/07/2020 την υπ'αρ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 με επιφύλαξη, δηλώνοντας μεταξύ άλλων, στον προσυμπληρωμένο κωδικό 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.) το ποσό των 68.784,76€, συμπεριλαμβανομένης αποζημίωσης που έλαβε λόγω εθελουσίας εξόδου από την τράπεζα Πειραιώς, ύψους 57.041,33€. Εν συνεχεία, επί της εν λόγω ηλεκτρονικώς υποβληθείσας δήλωσής της, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Δράμας την από 14/07/2020 έγγραφη επιφύλαξή της, βάσει των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως προς τη φορολόγηση της εν λόγω εφάπαξ αποζημίωσης που έλαβε λόγω εθελουσίας εξόδου από την Υπηρεσία της ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, βάσει της κλίμακας του άρθρου 15 παρ.1 του Ν.4172/2013, ζητώντας τη φορολόγηση της εν λόγω αποζημίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του ανωτέρω άρθρου.

Η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, φορολογώντας το ως άνω εφάπαξ ποσό αποζημίωσης, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, βάσει του άρθρου 15 παρ.1 του Ν.4172/2013, απορρίπτοντας τη σχετική επιφύλαξη της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, υποστηρίζοντας ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα και παρά τη σαφή πρόβλεψη του νόμου, θεώρησε ότι νομίμως φορολογήθηκε το ποσό της εφάπαξ καταβληθείσας αποζημίωσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν.4172/2013, αντί με την παρ.3 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, με το **άρθρο 32 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού

προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

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 3 φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα. 2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δε συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από το Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1,2 και 3 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. 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, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:..... ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης...».

Επειδή, με το **άρθρο 15 παρ.3 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «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 την **A1070/2020** (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή) ορίζεται ότι: «...ΠΙΝΑΚΑΣ 6 (ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ) **δ. Κωδικοί 657-658 ή 617-618**: ανάλογα με το αν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, συμπληρώνονται τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και εμφανίζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται ανάλογα με την προέλευσή τους:

- Μισθοί, συντάξεις και πάγια αντιμισθία ολικά τυφλών ή κινητικά αναπήρων 80% και άνω.
- Αποζημίωση λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης.....».

Επειδή με την από **20/12/2018** πρόσθετη πράξη τροποποίησης στην από 28/07/2012 σύμβαση εργασίας-ιδιωτικό συμφωνητικό λύσεως της συμβάσεως σε τακτή ημερομηνία, η προσφεύγουσα και η ανώνυμη τραπεζική εταιρεία με την επωνυμία «Τράπεζα Πειραιώς Α.Ε.», συμφώνησαν η προσφεύγουσα να αποχωρήσει με πρόγραμμα πενταετίας και να μην παρέχει περαιτέρω τις υπηρεσίες της, ήτοι να λάβει μακροχρόνια άδεια (πρόγραμμα εθελούσιας εξόδου) και ταυτόχρονα η εν λόγω εταιρεία δεσμεύτηκε στις παρακάτω παροχές:

α) Κατά την έναρξη της μακροχρόνιας άδειας, ήτοι στις 01/01/2019 να της καταβληθεί εφάπαξ αποζημίωση που ανέρχεται στο συνολικό μικτό ποσό των **64.732,00€**, καθαρό ποσό αφαιρούμενου του παρακρατούμενου φόρου (473,20€) ανέρχεται σε 64.258,80€ και

β) Για το χρονικό διάστημα από την έναρξη μακροχρόνιας άδειας την 01/01/2019 έως και την ημερομηνία αποχώρησής την 31/12/2023, η προσφεύγουσα θα δικαιούται κάθε μήνα την καταβολή μειωμένων μικτών αποδοχών ως εξής: i) κατά το χρονικό διάστημα τριών (3) ετών από την ημερομηνία έναρξης μέχρι και την 31/12/2021, ποσοστού 50% των καταβαλλόμενων κατά τον 09/2017 μηνιαίων μικτών αποδοχών της, ήτοι μηνιαίως ποσού 974,27€ και ii) κατά το χρονικό διάστημα των δύο (2) τελευταίων ετών της μακροχρόνιας άδειας, ήτοι από 01/01/2022 μέχρι και

την ημερομηνία αποχώρησης, ποσοστού 30% των καταβαλλόμενων κατά τον 09/2017 μηνιαίων μικτών αποδοχών της, ήτοι μηνιαίως ποσού 584,56€.

Επιπλέον, στην ως άνω πρόσθετη πράξη αναφέρεται ότι: « Ρητά συμφωνείται ότι ο εργαζόμενος δικαιούται να ζητήσει την πρόωρη διακοπή της μακροχρόνιας αδειας (δηλ. νωρίτερα από τα πέντε (5) έτη), οπότε η Τράπεζα θα καταβάλλει σε αυτόν εφάπαξ τις υπολειπόμενες μισθοδοσίες και τις αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές.....).

Επειδή, στο από **15/11/2019** ιδιωτικό συμφωνητικό λύσεως της εργασιακής σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της προαναφερθείσας τράπεζας αναφέρεται ότι: «...Δ) Ήδη, κάνοντας χρήση του παραπάνω Όρου, ο δεύτερος των συμβαλλόμενων υπέβαλε την 23/10/2019 αίτημα πρόωρης λήξης της Μακροχρόνιας Αδειας, καθώς και οριστικής λύσης της σύμβασης εργασίας με την Τράπεζα, μεταθέτοντας σχετικά την αρχική Ημερομηνία Αποχώρησης. Η Τράπεζα έκανε αποδεκτό το παραπάνω αίτημα και οι συμβαλλόμενοι αποφασίζουν την οριστική λύση της σύμβασης εργασίας του δεύτερου των συμβαλλομένων με τους ακόλουθους όρους και συμφωνίες: 1. Ο δεύτερος των συμβαλλομένων αποχωρεί οριστικά από την υπηρεσία της Τράπεζας την 15/11/2019.....2. Ο δεύτερος των συμβαλλομένων θα λάβει κατά την νέα ως άνω Ημερομηνία Αποχώρησης από την «ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ Α.Ε.» εφ' άπαξ ποσό αποζημίωσης που αντιστοιχεί στις υπολειπόμενες μειωμένες αποδοχές που θα του καταβάλλονταν σύμφωνα με το προαναφερθέν πρόγραμμα Μακροχρόνιας Αδειας έως την αρχικώς ορισθείσα στην Πρόσθετη Πράξη ημερομηνία αποχώρησης..... ήτοι θα λάβει ποσό το οποίο ανέρχεται σε **57.041,33€** (Πενήντα Επτά Χιλιάδες Σαράντα Ένα Ευρώ και Τριάντα Τρία Λεπτά)....».

Επειδή, από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι η φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης που παρέχεται στο πλαίσιο εθελουσίας εξόδου από την εργασία, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 (αυτοτελής φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης).

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω ιδιωτικά συμφωνητικά λύσεως της εργασιακής σύμβασης η Τράπεζα Πειραιώς κατέβαλε κατά το φορολογικό έτος 2019 στην προσφεύγουσα συνολικό εφάπαξ ποσό αποζημίωσης ύψους 121.773,33€ και συγκεκριμένα την 1/1/2019 (ημερομηνία έναρξης μακροχρόνιας αδειας) το ποσό των 64.732,00€ και την 15/11/2019 (ημερομηνία αποχώρησης) το ποσό των 57.041,33€. Ως εκ τούτου για τον υπολογισμό του αναλογούντα φόρου των 57.041,33€, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το συνολικό ποσό αποζημίωσης, στην εφαρμογή της κλίμακας του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./**02-09-2020** ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ** Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δράμας να προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.