



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04-06-2026

Αριθμός απόφασης: 2422

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312348

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά: α) της με

ημερομηνία έκδοσης και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, βάσει της από και με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) του οικείου φορολογικού έτους και β) της τεκμαιρόμενης απόρριψης από τη Φορολογική Διοίκηση της κατά το άρθρο 24 του ΚΦΔ από 10-07-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ρητώς διατυπωθείσας προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας (και ήδη ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής) επιφύλαξής της επί της ως άνω δήλωσης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Την συμπροσβαλλόμενη με ημερομηνία έκδοσης και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, βάσει της από και με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) του οικείου φορολογικού έτους, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκ. αίτηση κατ' άρθρο 75 παρ. 5 ΚΦΔ (Ν. 5104/2024) της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.

8. Την υπ' αριθμό Απόφαση περί αναστολής προθεσμίας εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

9. Την με αριθμό 2251/2025 Απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β).

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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 ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ.) φορολογικού έτους 2023 της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε την 16-08-2024, βάσει της από 25-06-2024 και με αριθμό καταχώρισης αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) του οικείου φορολογικού έτους της προσφεύγουσας, προέκυψε για την προσφεύγουσα συνολικό ποσό κύριου φόρου ύψους 66.389,53€, καθώς και με την τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας (και ήδη ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής) επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφης επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (με επιφύλαξη), απορρίφθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση αφενός η κατά το άρθρο 24 ΚΦΔ (Ν. 5104/2024) ρητώς διατυπωθείσα επιφύλαξή της επί της από 25-06-2024 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 2023, ποσού φόρου εισοδήματος και β) επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος/καταβληθέντος ποσού του φόρου εισοδήματος, νομιμοτόκως, για το ανωτέρω φορολογικό έτος.

Ειδικότερα, με τη συνημμένη στην ως άνω υποβληθείσα φορολογική δήλωση έγγραφη επιφύλαξή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 ΚΦΔ, η προσφεύγουσα διατύπωσε ρητά προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας (και ήδη ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής) την επιφύλαξή της ως προς την υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του καθαρού ποσού ύψους 229.108,69€, επί του οποίου παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 45.821,74€, βάσει της προσκομιζόμενης με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή από 26-6-2024 βεβαίωσης αποδοχών που της καταβλήθηκαν από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.) στο έτος 2023.

Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης των ειδικοτήτων «ΑCP (Ελεγκτή Περιοχής Α΄ Τάξεως) και ACS (Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής), 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 «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 και την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων
- Να χαρακτηριστεί η εφάπαξ αποζημίωση καθαρού ποσού 229.108,69€ που της καταβλήθηκε λόγω οριστικής ανάκλησης ειδικοτήτων ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας (ΕΕΚ) βάσει του ΠΔ 8/2004, ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσης εργασίας, να υπαχθεί στον ορθό κωδικό και να φορολογηθεί αυτοτελώς κατ' άρθρο 15 παρ. 3 ΚΦΕ (Ν. 4172/2013).
- Να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση για το φορολογικό έτος 2023 σύμφωνα με τα ανωτέρω.
- Να της επιστραφεί το συνολικό αχρεωστήτως παρακρατηθέν/ καταβληθέν ποσό φόρου συνολικού ύψους 8.089,13€ (= 45.821,74€ ποσό που παρακρατήθηκε - 37.732,61€ ποσό που έπρεπε να της παρακρατηθεί βάσει του άρθρου 15 παρ. 3 ΚΦΕ), με το νόμιμο τόκο αφότου κατέστη απαιτητό,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 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 αποζημίωσης έχει σκοπό την ανόρθωση ορισμένης ζημίας, που με σαφήνεια περιγράφεται στις διατάξεις που καθορίζουν την απόδοση της αποζημίωσης, και, επομένως, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί πράγματι εισόδημα. Ως εκ τούτου, δε νοείται ούτε παρακράτηση φόρου επ' αυτής, αλλά ούτε και φορολόγηση αυτής.
- Συνεπώς, η εν λόγω αποζημίωση μη νομίμως προσμετρήθηκε στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογήθηκε για το φορολογικό έτος 2023.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για ταυτόσημο με το ως άνω νομικό ζήτημα ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας έχει εκδώσει την με αριθμό απόφασή του, με την οποία απορρίφθηκε η με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή φορολογουμένου, ο οποίος, εν συνεχεία, κατά της εν λόγω απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας κατέθεσε την ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου.

Με την εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου διατυπώθηκε προς το Συμβούλιο της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 3900/2010, το εξής προδικαστικό ερώτημα: «*Το ποσό αποζημίωσης που καταβάλλεται σε υπαλλήλους της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας κατόπιν απώλειας της ειδικότητας του ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, η οποία οφείλεται σε λόγους υγείας ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων, φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (κατ' άρθρο 12 ΚΦΕ - Ν. 4172/2013) ή ως ποσό αυτοτελώς φορολογούμενο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (κατ' άρθρο 15 του ίδιου ΚΦΕ); Εάν κριθεί ότι συνιστά ποσό υπαγόμενο σε αυτοτελή φορολόγηση, προσμετράται στο συνολικό ποσό εισοδήματος που λαμβάνεται ως υποκείμενο στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης (κατ' άρθρο 43Α Ν. 4172/2013);*», όπως αναφέρεται και στην από 18-07-2024 πράξη του Προέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) (σχετ. αριθμός κατάθεσης 1748/2024), η οποία αναρτήθηκε στην ιστοσελίδα του ΣτΕ την 23-07-2024.

Με την προς εξέταση ενδικοφανή προσφυγή τέθηκε ταυτόσημο νομικό ζήτημα με το αχθέν ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Η προσφεύγουσα, την και πριν τη λήξη της προθεσμίας για την εξέταση της ενδικοφανούς της προσφυγής, υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου αίτησή της για την αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ως άνω ενδικοφανούς της προσφυγής για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ζητήματος που έχει τεθεί ενώπιόν του με την από 18-07-2024 πράξη του Προέδρου του.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας, λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω αίτημα και τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ έκανε δεκτό το εν λόγω αίτημα της προσφεύγουσας περί αναστολής της προθεσμίας εξέτασης της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μέχρι την κοινοποίηση της απόφασης του ΣτΕ, με αφετηρία την ημερομηνία κατάθεσης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής (ήτοι την 27-09-2024), εκδίδοντας την υπ' αριθμό Απόφαση περί αναστολής προθεσμίας εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας (Τμήμα Β΄) κατά τη δημόσια συνεδρίασή του στις 8 Οκτωβρίου 2025 προκειμένου να αποφανθεί επί του ως άνω προδικαστικού ερωτήματος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010, που υποβλήθηκε με την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου, σχετικά με τη φορολόγηση του ποσού αποζημίωσης που καταβάλλεται σε υπαλλήλους της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας κατόπιν απώλειας της

ειδικότητας του ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, η οποία οφείλεται σε λόγους υγείας ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων, εξέδωσε την απόφαση **ΣΤΕ 2251/2025** με την οποία κρίθηκε ότι, « δεν συντρέχουν οι όροι του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 για την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος προς το Συμβούλιο της Επικρατείας, ενώπιον του οποίου άλλωστε τα επίμαχα ζητήματα είχαν ήδη, κατά το χρόνο δημοσίευσης της παραπεμπτικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου, αχθεί προς κρίση, καθώς, όπως προκύπτει από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Διαχείρισης Υποθέσεων Διοικητικής Δικαιοσύνης (ΟΣΔΥΔΔ), κατά τον ως άνω χρόνο εκκρεμούσαν αιτήσεις αναιρέσεως κατά δικαστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων εκδοθεισών επί διαφορών που ανεφύησαν κατόπιν προσφυγών ελεγκτών εναέριας κυκλοφορίας, με τις οποίες αμφισβητήθηκε η υπαγωγή της επίμαχης αποζημίωσης στον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.»

Επίσης, με την ίδια απόφαση απείχε να απαντήσει στο εν λόγω προδικαστικό ερώτημα και παρέπεμψε την υπόθεση στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Ρόδου προς περαιτέρω κρίση.

Επειδή, κατά συνέπεια των ως άνω, δεδομένου ότι με την ως άνω απόφαση του ΣΤΕ δεν λύθηκε το σχετικό ζήτημα, **συνεχίζει από 17.02.2026 η προθεσμία εξέτασης των σχετικών εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών**, η προθεσμία εξέτασης των οποίων είχε τεθεί σε αναστολή (σχετ. το με αριθμ. εισερχ. πρωτ. έγγραφο του ΕΝΓΔΕ- ΑΑΔΕ).

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας, προβαίνει με την παρούσα απόφαση, στην εξέταση της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ως κάτωθι:

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 24 «Δήλωση με επιφύλαξη» του ΚΦΔ (Ν.5104/2024) 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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον 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 Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό **A.1032/24-02-2025** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2024, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που

συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2024 και εφεξής.»:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

[...]

11. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE. Εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν στην αρμόδια, για την εξέταση της επιφύλαξης, υπηρεσία τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από την υπηρεσία αυτή εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ, προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν 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 24 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Η δήλωση που υποβάλλεται με επιφύλαξη βάσει του άρθρου 24 του ΚΦΔ, ελέγχεται μόνο ως προς το λόγο της επιφύλαξης, εκτός εάν κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος δικαιολογητικών και ο φορολογούμενος ειδοποιηθεί μέσω μηνύματος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 4 και 5 του άρθρου 4. [...].».

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. η' 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, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης για τη δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος για τη φόρτιση ατομικού ή εταιρικού οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γραμ. CO₂/χλμ.,

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, συμπεριλαμβανομένων των εισφορών εργαζομένου υπέρ των Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης υποχρεωτικής ασφάλισης,

ε) οι ασφαλιστικές εισφορές για συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου υπέρ των Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης και υπέρ των ταμείων της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν. 3029/2002 (Α` 160), οι οποίες δεν υπερβαίνουν το ανώτατο ποσό που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 105 του ν. 5078/2023 (Α` 211), εκτός εάν η υπέρβαση αφορά ποσά, η καταβολή των οποίων επιβάλλεται με απόφαση της αρμόδιας εποπτικής αρχής,

στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου 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, τα οποία δεν υπερβαίνουν το ανώτατο ποσό που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 105 του ν. 5078/2023, εκτός εάν η υπέρβαση αφορά ποσά, η καταβολή των οποίων επιβάλλεται με απόφαση της αρμόδιας εποπτικής αρχής,

ια) οι εισφορές που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή και τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου σε Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του εργαζομένου, του συζύγου και των τέκνων του ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του, καθώς και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή και τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του εργαζομένου, του συζύγου και των τέκνων του 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,

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

ιγ) η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. και με Λ.Τ.Φ. 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, με το υπόλοιπο της αξίας να θεωρείται φορολογητέο εισόδημα με βάση την κλίμακα των περ. α` έως στ` της παρ. 2 του άρθρου 13,

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,

ιε) η ελεγκτική αποζημίωση των παρ. 1 και 2 του άρθρου 70 του ν. 4647/2019 (Α` 204),

ιστ) το άνευ χρηματικού ανταλλάγματος κόστος φόρτισης επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. στις εγκαταστάσεις του εργοδότη,

ιζ) η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμαμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών,

ιη) η αξία των διατακτικών εσωτερικού τουρισμού συνολικής αξίας έως τριακοσίων (300) ευρώ ετησίως για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021,

ιθ) ανεξαρτήτως του φορέα που το χορηγεί, το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες,

κ) παροχές ύψους έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ ετησίως που χορηγούν οι εργοδότες στους εργαζόμενους για την κάλυψη εξόδων βρεφονηπιακών και παιδικών σταθμών, εφόσον η παροχή:

α) ισχύει για όλους τους εργαζόμενους και έχει γνωστοποιηθεί με έναν από τους τρόπους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 71 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου (π.δ. 80/2022, Α` 222),

β) καταβάλλεται στον εργαζόμενο από τον εργοδότη καθ' υπέρβαση των συμφωνημένων αποδοχών,

γ) αποδεδειγμένα χρησιμοποιείται για την κάλυψη των εξόδων βρεφονηπιακών και παιδικών σταθμών, καθώς:

γα) καταβάλλεται σε χρήμα στον εργαζόμενο, εφόσον αυτός καταβάλλει το ποσό στον τρίτο που παρέχει τις σχετικές υπηρεσίες και στη συνέχεια προσκομίσει το οικείο φορολογικό στοιχείο στον εργοδότη ή

γβ) καταβάλλεται στον εργαζόμενο με μορφή διατακτικών προς τον πάροχο των υπηρεσιών ή

γγ) καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη στον τρίτο πάροχο των υπηρεσιών,

κα) παροχές που καταβάλλονται από εργοδότη σε εργαζόμενο ως ενίσχυση για την απόκτηση τέκνου εντός δώδεκα (12) μηνών από τον τοκετό, ύψους έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, που προσαυξάνεται κατά πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για κάθε άλλο εξαρτώμενο τέκνο που έχει ο δικαιούχος γονέας κατά τον χρόνο του τοκετού, εφόσον:

α) η παροχή ισχύει για όλους τους εργαζόμενους και έχει γνωστοποιηθεί με έναν από τους τρόπους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 71 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου,

β) οι αποδοχές του εργαζομένου διατηρούνται τουλάχιστον στο ύψος που είχαν έξι (6) μήνες πριν από τον τοκετό ή κατά την πρόσληψη, αν αυτή έγινε σε χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου πριν από τον τοκετό, και διατηρούνται τουλάχιστον στο ίδιο ύψος για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών τουλάχιστον μετά από τον τοκετό και

γ) η παροχή έχει αναγγελθεί στην Επιθεώρηση Εργασίας.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης, Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και Κοινωνικής Συνοχής και Οικογένειας ορίζονται η διαδικασία και κάθε άλλο θέμα σχετικό με την αναγγελία της παροχής.

κβ) Η παροχή του εργοδότη προς τον εργαζόμενο για την κάλυψη δαπανών νοσηλείας του εργαζομένου ή συγγενικού του προσώπου κατά την έννοια της περ. στ) του άρθρου 2, εφόσον η παροχή:

α) καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη στον τρίτο πάροχο των υπηρεσιών ή

β) καταβάλλεται σε χρήμα στον εργαζόμενο, εφόσον αυτός καταβάλλει το ποσό στον τρίτο που παρέχει τις σχετικές υπηρεσίες και στη συνέχεια προσκομίσει το οικείο φορολογικό στοιχείο στον εργοδότη.»

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 οικογένειες τους».

δ) ...

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, του Πυροσβεστικού Σώματος 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 εκατό τοις εκατό (100%) και η πτητική αποζημίωση που καταβάλλεται στους πιλότους της πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας 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.».

ια) Το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.

ιβ) φιλοδωρήματα έως του ποσού των τριακοσίων (300) ευρώ μηνιαίως που λαμβάνουν μισθωτοί, προαιρετικά από πελάτες της επιχείρησης, έναντι της παρασχεθείσας σε αυτούς εξυπηρέτησης, ανεξαρτήτως εάν αυτά λαμβάνονται μέσω της επιχείρησης ή απευθείας. Η απαλλαγή αυτή δεν καταλαμβάνει φιλοδωρήματα που καταβάλλονται στους εργαζόμενους ως συγκεκριμένο ποσοστό του μισθού ή ημερομισθίου, ή σταθερό ποσό με βάση όρο ατομικής συμφωνίας, σύμβασης εργασίας ή συλλογικής σύμβασης ή διαιτητικής απόφασης και εισπράττονται τακτικά, επαυξάνοντας τις αποδοχές τους.»

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 - 10.000	9%
10.001 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	28%
30.001 - 40.000	36%
40.001 -	44%

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιάμισι χιλιάδων (9.500) ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο και την παράγραφο 1 του άρθρου 16. Εάν το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.

[...]

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 είσπραξής του.

Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται.

Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή, άλλωστε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος:

«4. 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. Ειδικά, στις καθαρές αμοιβές που καταβάλλονται σε αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, καθώς και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%). Εξαιρετικά, στα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους του εφάπαξ χρηματικού ποσού των άρθρων 10 έως και 15 του ν. 4575/2018 (Α` 192), μετά την παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α.

Τα αναδρομικά ποσά, τα οποία προκύπτουν από την 1η.1.2021, μετά την κατάργηση των μειώσεων που είχαν επιβληθεί, σύμφωνα με την υποπαρ. Β.3 της παρ. Β` του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α` 222), στα μερίσματα και στην οικονομική ενίσχυση, που κατέβαλαν στους μερισματούχους τους, τα Μετοχικά Ταμεία Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας και οι Ειδικοί Κλάδοι Οικονομικής Ενίσχυσης Μερισματούχων Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 34 του ν. 5018/2023 (Α` 25), φορολογούνται εντός του έτους που καταβάλλονται. Κατά την καταβολή τους διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

Τα ποσά των ανείσπρακτων δεδουλευμένων αποδοχών που καταβάλλονται από την 1η.1.2025 στους πρώην εργαζομένους των Ναυπηγείων Σκαρामαγκά, μέσω της ειδικής διαχείρισης των άρθρων 68 έως 77 του ν. 4307/2014 (Α` 246), βάσει σχετικού πίνακα κατάταξης δανειστών φορολογούνται κατά το έτος που καταβάλλονται. Η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το εισόδημα που τους καταβάλλεται σύμφωνα με το έκτο εδάφιο εξαντλείται με την παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).»

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 πτήσει άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και του Προέδρου και των μελών της Επιτροπής Διερεύνησης Ατυχημάτων και Ασφάλειας Πτήσεων και των διερευνητών κατά την εν πτήσει 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/A0012/30-09-2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, συνεπώς με την με αριθ. Πρωτ..... Διαπιστωτική Πράξη Ανάκλησης Ειδικότητας Ελεγκτή Εναέριας Κυκλοφορίας και Δικαιώματος Αποζημίωσης του Διοικητή της Διεύθυνσης Διαχείρισης Υπηρεσιών Εναέριας Κυκλοφορίας (Δ16) της Υ.Π.Α., των ειδικοτήτων Ελεγκτή Περιοχής Α΄ Τάξεως και Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής που κατείχε, σταμάτησε μεν να ασκεί τα καθήκοντα της ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, η εργασιακή της, όμως, σχέση δεν διεκόπη οριστικά, αλλά, αντιθέτως, αυτή συνέχισε να υπηρετεί στην Υ.Π.Α. ως πολιτικός υπάλληλος, μετακινούμενη απλώς σε άλλη θέση με διαφορετικά καθήκοντα.

Κατά συνέπεια, και ενόψει της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων (σχ. ΣΤΕ 640, 431/2023, κ.ά.), μόνο η μετακίνηση της προσφεύγουσας σε άλλη θέση εντός Υ.Π.Α., χωρίς να επέλθει η λήξη της εργασιακής της σχέσης, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με διακοπή αυτής, κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε., ώστε να υπαχθεί σε αυτοτελή φορολόγηση η καταβληθείσα για την αιτία αυτή ένδικη αποζημίωση.

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό, ύψους 229.108,69€, που έλαβε η προσφεύγουσα στο έτος 2023 ως εφάπαξ αποζημίωση λόγω οριστικής ανάκλησης των ειδικοτήτων «ACP (Ελεγκτή Περιοχής Α΄ Τάξεως) και ACS (Ελεγκτή Ραντάρ Περιοχής), 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, 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 2023.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023

Ποσό πληρωμής: 66.389,53€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με ημερομηνία έκδοσης και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4**

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.