



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

Καλλιθέα, 23/1/2023

Αριθμός απόφασης: 203

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - 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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 23/9/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/24-8-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με βάση τη με αριθμό καταχώρισης/24-8-2022 τροποποιητική δήλωση, με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/9/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 24/8/2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/εκκαθαριστικό σημείωμα, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 55.418,94 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.228,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 57.647,70 ευρώ.

Την 24/8/2022 η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό καταχώρισης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και ταυτόχρονα υπέβαλε το με κωδικό ηλεκτρονικό αίτημα στο οποίο διατύπωσε τη σχετική με τη δήλωση επιφύλαξή της. Στην ως άνω τροποποιητική δήλωση είχε αυτομάτως αποτυπωθεί στον κωδικό 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», του Πίνακα 4Α «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ [...]» του εντύπου Ε1, ποσό 258.628,27 ευρώ, στον κωδικό 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, [...]» ποσό 50.277,50 ευρώ και στον κωδικό 334 «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α Κ.Φ.Ε.» ποσό 18.785,07 ευρώ. Το ποσό των 258.628,27 ευρώ του κωδικού 302 αποτελεί το άθροισμα των ετήσιων αποδοχών της για το φορολογικό έτος 2020, ύψους 53.853,22 ευρώ, και του ποσού που έλαβε εντός του 2021 ως εφάπαξ αποζημίωση, ύψους 204.775,05 ευρώ, λόγω οριστικής ανάκλησης του πτυχίου «Ελεγκτού Εναέριας Κυκλοφορίας» και οριστικής διακοπής άσκησης των καθηκόντων της για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας της, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2912/2001 Π.Δ. 8/2004. Η ρητώς διατυπωθείσα στο οικείο ηλεκτρονικό αίτημα επιφύλαξη της προσφεύγουσας αφορούσε την υπαγωγή της ανωτέρω αποζημίωσης των 204.775,05 ευρώ σε φόρο εισοδήματος του άρθρου 15§1 του Κ.Φ.Ε. και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του Κ.Φ.Ε. Με την εκκαθάριση της από 24/8/2022 τροποποιητικής δήλωσης απορρίφθηκε η εν λόγω επιφύλαξη και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε δυνάμει αυτής στο ελληνικό δημόσιο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη υπαγωγή της αποζημίωσης ελεγκτών εναέριας κυκλοφορίας έναντι οριστικής απώλειας ειδικότητας για λόγους υγείας, θανάτου κατά την άσκηση των υπηρεσιακών καθηκόντων ή αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης των καθηκόντων που απορρέουν από την ειδικότητά τους, που καταβάλλεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 35 παρ. 7 του Ν. 2912/2001 και του Π.Δ. 8/2004, στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, διότι δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του.

- Μη υπαγωγή της ανωτέρω αποζημίωσης στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, διότι καταβάλλεται από ευρωπαϊκά κονδύλια και δεν βαρύνει εξ ιδίων τον εργοδότη.
- Μη υπαγωγή της εν λόγω αποζημίωσης σε φόρο εισοδήματος, διότι ο Ν. 2682/1999 δεν αναφέρει ρητώς την υπαγωγή της σε φόρο εισοδήματος.
- Υπαγωγή της ως άνω αποζημίωσης σε φόρο εισοδήματος μόνο με βάση την αυτοτελή κλίμακα των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα παραθέτει δικαστικές αποφάσεις σύμφωνα με τις οποίες η εφάπαξ αποζημίωση, που καταβάλλεται με βάση το Π.Δ. 8/2004 στους υπαλλήλους της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας λόγω οριστικής απώλειας της ειδικότητας του ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, υπόκειται σε φόρο, φορολογείται όμως αυτοτελώς κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 – *Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση [...]

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης [...]

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 20 -*Δήλωση με επιφύλαξη* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η

επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 – *Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις* του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο [...]

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:
[...]

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 – *Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις* του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,

β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης για τη δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος για τη φόρτιση ατομικού ή εταιρικού οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. 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,

ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,

στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου,

ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,

ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή 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 μέσω μαζικής μεταφοράς,

ιγ) η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. και με Λ.Τ.Π.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 παραγράφων 1 και 2 του [άρθρου 70](#) του ν. [4647/2019](#).

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 προγραμμάτων 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.

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 οικογένειές 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 Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

θ) το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15–*Φορολογικός συντελεστής* του Ν. 4172/2013, κατά το φορολογικό έτος 2020 ίσχυε ότι:

«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%

[...]

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν:

α) οι αξιωματικοί που υπηρετούν σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), και

β) το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

γ) οι κυβερνήτες, οι συγκυβερνήτες και οι μηχανικοί αεροσκαφών αεροπορικών εταιρειών με φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας για τη μηνιαία αποζημίωση που λαμβάνουν και η οποία φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), και

δ) τα μέλη των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του [άρθρου 5](#) του ν. [4375/2016](#) (Α' 51) για τη μηνιαία αποζημίωση που λαμβάνουν και η οποία φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Τα ως άνω εισοδήματα φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων τους μόνο γι' αυτά [...]

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 του άρθρου 8 – *Φορολογικό έτος* του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«[...]

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. [...]

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 παραγράφου 4 του άρθρου 60 – *Φορολογικός συντελεστής* του μέρους τέταρτου – *Παρακράτηση φόρου* του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«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 [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1223/08-10-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013)» διευκρινίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

[...]

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

[...]

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

[...]

6. Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 35 – *Ρύθμιση θεμάτων προσωπικού* 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 παράγραφο 8 του άρθρου 34 – *Εκσυγχρονισμός συστήματος και αναβάθμιση υπηρεσιών εναέριας κυκλοφορίας* του Ν. 2682/1999, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 35 του Ν. 2912/2001, ισχύει ότι:

«8. Τα ποσά που καταβάλλονται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους σε διάφορες κατηγορίες προσωπικού υπόκεινται σε κρατήσεις, όπως αυτές καθορίζονται εκάστοτε για τις έκτακτες αποδοχές.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις, αλλά και, όπως πάγια γίνεται δεκτό, στην έννοια του όρου αποδοχές του μισθωτού περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε αυτόν τακτικά ή έκτακτα, ανεξάρτητα από το αν, με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ορολογία, οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως πρόσθετη αμοιβή, αποζημίωση ή 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. 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013(σχετ. το με αριθμό πρωτοκόλλου 1037067/623/A0012/30-09-2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό, ύψους 204.775,05 ευρώ, που έλαβε η προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο από 01-01-2020 έως 31-12-2020 ως αποζημίωση έναντι οριστικής απώλειας των ειδικότητων «LGGGACP/ACS και LGMDACP/ACS» 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 2020.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 43^Α - *Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα* του Ν. 4172/2013, για το υπό κρίση φορολογικό έτος ίσχυε ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. [1332/15.11.2017](#) απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 49 του άρθρου 72 – *Μεταβατικές Διατάξεις* του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι:

«Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από

μισθωτή εργασία και συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34.»

Επειδή η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβαλλόταν σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και στα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 43^Α του Ν.4172/2013, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, εν προκειμένω, το καθαρό ποσό της αποζημίωσης λόγω απώλειας ειδικότητας ελεγκτή εναέριας κυκλοφορίας, ύψους 204.775,05 ευρώ, που έλαβε η προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο από 01-01-2020 έως 31-12-2020, δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 43^Α και της παραγράφου 49 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, και, ως εκ τούτου, έχει ορθώς συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα εισοδήματα που ελήφθησαν υπόψη για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2020.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/9/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Τελικό χρεωστικό ποσό: 57.647,70 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 24/8/2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (Α.Χ.Κ.) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.