



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 69/2021

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 20^{ης} Απριλίου 2021

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αντώνιος Τατσόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Βασίλειος Καραγεώργος Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Ευστράτιος Ηλιαδέλης, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Νικόλαος Πατηνιώτης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Ιωάννης Αλεξανδράκης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμόν πρωτ. ΔΕΑΦ 1032038 ΕΞ 2021/14.4.2021 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α'.

Ερώτημα: Τίθεται το ερώτημα, αν η αποζημίωση των εξόδων παράστασης που χορηγείται με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 και της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003, στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και στα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που φέρουν το βαθμό του Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, αντίστοιχα, αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 7 παρ. 1 και 14 του Κ.Φ.Ε., καθώς και αν για την εξαίρεσή της από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία,

απαιτείται η πραγματοποίησή των σχετικών δαπανών να αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά.

Ιστορικό

1. Όπως προκύπτει από το παραπάνω έγγραφο της υπηρεσίας, αφορμή υποβολής του ερωτήματος, αποτέλεσε η έκδοση αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹ και Πρωτοβαθμίων Διοικητικών Δικαστηρίων² ως προς το ζήτημα της φορολογικής αντιμετώπισης της αποζημίωσης εξόδων παράστασης που χορηγείται στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους, με τη διάταξη της παρ. Α6 του άρθρου 30 του ν. 3205/2003, αλλά και της αντίστοιχης αποζημίωσης εξόδων παράστασης που χορηγείται στα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που φέρουν το βαθμό του Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, με τη διάταξη της παρ. Α6 του άρθρου 33 του αυτού νόμου. Με τις εν λόγω αποφάσεις κρίθηκε ότι, η αποζημίωση εξόδων παράστασης που χορηγείται με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 του ν. 3205/2003, από τη φύση της και το σκοπό χορήγησής της, αντικρίζει πραγματικές δαπάνες, στις οποίες υποβάλλονται τα πρόσωπα στα οποία χορηγείται, λόγω της θέσης την οποία κατέχουν και έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών και δεν αποτελεί εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος υπό το καθεστώς των διατάξεων του άρθρου 7 και του άρθρου 14 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

2. Περαιτέρω προβληματισμός δημιουργήθηκε, στην ερωτώσα υπηρεσία από τη θέση που υποστηρίχθηκε, ότι κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 14 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προκειμένου το ποσό της αποζημίωσης αυτής να εξαιρείται από τον υπολογισμό εισοδήματος, προερχόμενου από μισθωτή εργασία, απαιτείται να υπάρχει ρητή νομοθετική πρόβλεψη, άλλως να αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά, η πραγματοποίηση των δαπανών που ορίζεται από το νόμο ότι αντισταθμίζει η συγκεκριμένη αποζημίωση, δεδομένου ότι

¹ Μνημονεύονται οι αποφάσεις ΔΕΔ 760,761,762/2020

² Μνημονεύονται οι αποφάσεις Α645/2018 ΔΠρΒολ. και 3654/2020, 12670/2020 ΔΠρΑθ.

δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ζητήματος αυτού, υπό το φως των διατάξεων του ν. 4172/2014.

3. Επί των ανωτέρω ζητημάτων, η ερωτώσα υπηρεσία, κατατείνει, όπως αναφέρει στο έγγραφο του ερωτήματος, στην αποδοχή της θέσης, ότι η αποζημίωση των εξόδων παράστασης, που χορηγείται με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 και της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003, εφόσον από τη φύση της και το σκοπό χορήγησής της, αντικρίζει πραγματικές δαπάνες, στις οποίες υποβάλλονται τα πρόσωπα στα οποία χορηγείται ως εκ της θέσης τους, προκειμένου να ανταποκριθούν στον θεσμικό ρόλο που επιτελούν, ήτοι προς κάλυψη δαπανών, οι οποίες κρίνονται από το νομοθέτη αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους και δεν υπερβαίνει το κατά την κοινή πείρα εύλογο μέτρο, ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια των σχετικών δαπανών, δεν αποτελεί εισόδημα που φορολογείται κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 και 14 του Κ.Φ.Ε

Νομοθετικό πλαίσιο

3. Στο άρθρο 78 του Συντάγματος ορίζεται :«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος ... 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία ... δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης ...» Επίσης στο άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζεται: «1. ... 5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

4.Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) ορίζεται:

Άρθρο 7 «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Άρθρο 12 «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)...β)...γ)... δ)...ε)...στ) ...

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

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

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

θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους».

Άρθρο 14 «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 υπαλλήλικού 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 μέσων 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 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. CO 2/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.

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....

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) Το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες.

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, ...

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, της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας και του Λιμενικού Σώματος, ...

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 ».

Άρθρο 43^Α «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. 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...».

5. Στο Κεφάλαιο Α του ν.3205/2003 με τον τίτλο Ειδικό Μισθολόγιο Δικαστικών Λειτουργιών, ορίζεται:

Άρθρο 29 «1. Ο μηνιαίος βασικός μισθός όλων των βαθμών της ιεραρχίας των δικαστικών λειτουργιών του Συμβουλίου της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.), των Πολιτικών και Ποινικών Δικαστηρίων, του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Ε.Σ.), των

Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων (Τ.Δ.Δ.) και της Γενικής Επιτροπείας αυτών, καθορίζεται με βάση το βασικό μισθό του βαθμού του Πρωτοδίκη και των αντίστοιχων με αυτόν βαθμών, ο οποίος πολλαπλασιάζεται με τους παρακάτω συντελεστές και στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη μονάδα ευρώ: α)...β...».

Άρθρο 30 «Α. Πέρα από το βασικό μισθό του προηγούμενου άρθρου παρέχονται και τα εξής Επιδόματα, παροχές και αποζημιώσεις, κατά μήνα:

1. Χρόνου υπηρεσίας, οριζόμενο σε ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) με τη συμπλήρωση ενός (1) έτους υπηρεσίας, προσαυξανόμενο στη συνέχεια ανά διετία από τη χορήγηση του ποσοστού αυτού και μέχρι δεκατέσσερις (14) διετίες κατά τέσσερις (4) ποσοστιαίες μονάδες και μέχρι συνολικού ποσοστού εξήντα τοις εκατό (60%). Το επίδομα αυτό υπολογίζεται στο βασικό μισθό που δικαιούται κάθε φορά ο δικαστικός λειτουργός.

2. Μεταπτυχιακών σπουδών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου Α.1 του άρθρου 8 του παρόντος νόμου.

3. Για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματος τους (δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, οργάνωση γραφείου), οριζόμενο κατά βαθμό ως εξής:

α. Ειρηνοδίκες Γ' και Δ' Τάξης, Δόκιμος Εισηγητής του Σ.τ.Ε. ...β. Εισηγητής του Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι ...γ. Πρόεδρος Πρωτοδικών και αντίστοιχοι ...δ. Πάρεδρος του Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι ...ε. Πρόεδρος Εφετών, Σύμβουλος της Επικρατείας και αντίστοιχοι ...στ. Αντιπρόεδρος και αντίστοιχοι ...ζ. Πρόεδρος και αντίστοιχοι ...

4. Οικογενειακή παροχή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του νόμου αυτού.

5. Πάγια αποζημίωση, λόγω των ειδικών συνθηκών προσφοράς υπηρεσιών (πολύωρη παραμονή στην έδρα, απασχόληση χωρίς ωράριο εργασίας, κατ' οίκον εργασία, προσφορά υπηρεσιών σε παραμεθόριες και προβληματικές περιοχές), οριζόμενη κατά βαθμό ως εξής:

Για δικαστικούς λειτουργούς από το βαθμό του Προέδρου Πρωτοδικών και αντίστοιχων ...

6. Αποζημίωση εξόδων παράστασης στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους, οριζόμενη κατά βαθμό ως εξής:

Πρόεδρος Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι διακόσια σαράντα δύο ευρώ και ογδόντα οκτώ λεπτά (242,88 ευρώ).

Αντιπρόεδρος Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι εκατόν εξήντα έ-να ευρώ και ενενήντα δύο λεπτά (161,92 ευρώ).

Σύμβουλος Επικρατείας και αντίστοιχοι εκατόν είκοσι ένα ευρώ και σαράντα τέσσερα λεπτά (121,44 ευρώ)

Η αποζημίωση αυτή δεν παρέχεται σε δικαστικούς λειτουργούς που δεν φέρουν τους ανωτέρω βαθμούς, ανεξαρτήτως της τυχόν μισθολογικής εξομοίωσης προς αυτούς.

Β. Οι διατάξεις των άρθρων 3 έως 7 του Ν. 2521/1997 εξακολουθούν να ισχύουν». Σημειώνεται, ότι όμοιες ρυθμίσεις προβλέπονται και από τις διατάξεις των άρθρων 32 και 33 του ίδιου νόμου, για τα μέλη του Κύριου Προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου στο οποίο εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν, συνάγονται τα ακόλουθα:

6. Όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του ΚΦΕ, ως εισόδημα, υποκείμενο σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα, ήτοι το απομένον μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών αποκτήσεώς του, οι δε δαπάνες που μνημονεύονται στην παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος λαμβάνονται υπ' όψιν, όσον αφορά στην φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων βάσει ενδείξεων, όπως είναι οι δαπάνες. Έπεται ότι, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στον μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.), εάν κατά τον νόμο ή από την φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες, στις οποίες ο ίδιος υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας, που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη

διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός (ΣΤΕ 2176, 2540/2019).

Περαιτέρω, υπό την ισχύ του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν.2238/1994) κρίθηκε ότι η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στον ΚΦΕ και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή, των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών, δεν αποκλείει στον νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ούτε την κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά τον νόμο ή από την φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (ΣΤΕ Ολ.29/2014 ΣΤΕ 1566/2019, 829/2017, 1026/2013 επταμ.).

7.Συναφώς έχει κριθεί, ότι η πάγια αποζημίωση που χορηγείται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ , δυνάμει των άρθρων 13 και 14 του ν. 2530/1997, παρέχεται για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και συμμετοχή σε συνέδρια, ήτοι προς κάλυψη των προσθέτων δαπανών στις οποίες υποβάλλονται και οι οποίες είναι από τη φύση τους, κρίνονται δε και από τον νομοθέτη, αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Ενώ τον χαρακτήρα αυτό της παγίας αποζημιώσεως δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη συγκεκριμένης μηνιαίας συμμετοχής σε συνέδρια και χωρίς την προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών στοιχείων, διότι αποτελεί προφανή επιμερισμό τους σε ετήσια βάση, θεωρουμένης από το νομοθέτη ως ελάχιστης αναγκαίας δαπάνης που καταβάλλεται για τον ως άνω σκοπό. Επομένως, η εν λόγω αποζημίωση δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4 και 78 του Συντάγματος, η εν λόγω «πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια» των μελών ΔΕΠ των ΑΕΙ υπήχθη από 8.7.2002 σε φορολόγηση με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002 (Ολομ. ΣΤΕ 29/2014. ΣΤΕ 1566/2019).

8. Κρίθηκε επίσης, ότι η αποζημίωση εξόδων παραστάσεως, που

θεσπίσθηκε αρχικά, με την παράγραφο 7 του άρθρου 2 του ν.2521/1997 και στη συνέχεια με την παράγραφο 6 του άρθρου 30 του ν.3205/2003, σκοπεύει στην υποβοήθηση των Ανώτατων Δικαστικών Λειτουργών, ώστε να ανταπεξέρχονται στις αυξημένες κοινωνικές και άλλες υποχρεώσεις, οι οποίες αποτελούν άμεση απόρροια του βαθμού και της θέσεως, την οποία κατέχουν. Προβλέπεται δε προφανώς για την αποκατάσταση των εξόδων εκείνων, στα οποία οι εν λόγω δικαστικοί λειτουργοί είναι αναγκασμένοι να προβαίνουν ως εκ της θέσεως τους προκειμένου να ανταποκριθούν στο θεσμικό ρόλο τον οποίο επιτελούν (*Ειδ.Δικ. άρθρου 88 Συντ. 20/2006*).

Έγινε ακόμη δεκτό, υπό την ισχύ των διατάξεων του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν.2238/1994) όπως τα έξοδα κίνησης, έτσι και η αποζημίωση για έξοδα παράστασης συγκεκριμένων δικαστικών λειτουργών, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (*Ειδ.Δικ. άρθρου 88 Συντ. 126/2007*). Όμοια επίσης έχει κριθεί, όπως αναφέρεται στο έγγραφο του ερωτήματος, από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ και από τα Διοικητικά Πρωτοδικεία Αθηνών, Πειραιώς και Βόλου με τις εκεί μνημονευόμενες αποφάσεις τους. Ειδικότερα, δέχονται τα ως άνω δικαστήρια, ότι από τη διάταξη «...του άρθρου 30 παρ. Α.6 του Ν. 3205/2003 συνάγεται ότι η προβλεπόμενη δι' αυτής αποζημίωση εξόδων παράστασης παρέχεται στους ανώτατους δικαστικούς λειτουργούς, με σκοπό την κάλυψη πρόσθετων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται, ως εκ της θέσης τους, προκειμένου να ανταποκριθούν στον θεσμικό ρόλο που επιτελούν, ήτοι προς κάλυψη δαπανών οι οποίες είναι από τη φύση τους, κρίνονται δε και από το νομοθέτη αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους (πρβλ. απόφαση του, κατ' άρθρο 88 παρ. 2 του Συντάγματος, Ειδικού Δικαστηρίου 20/2006). Επομένως, η επίμαχη αποζημίωση δεν αποτελεί, σύμφωνα με τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στην πέμπτη σκέψη της παρούσας, εισόδημα κατά την έννοια των άρθρων 78 του Συντάγματος και 7 παρ. 1 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και δεν υπόκειται σε φόρο. Άλλωστε, τον αποζημιωτικό χαρακτήρα της ανωτέρω χρηματικής παροχής δεν αναιρεί το γεγονός ότι αυτή παρέχεται ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι αποτελεί προφανή επιμερισμό τους σε ετήσια βάση, θεωρούμενης από τον νομοθέτη ως ελάχιστης αναγκαίας δαπάνης που καταβάλλεται για τον ως άνω σκοπό (πρβλ.

ΣΤΕ 29/2014 Ολομ.). Εξάλλου, για την ταυτότητα του νομικού λόγου η εν λόγω αποζημίωση δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα πραγματικό, τεκμαρτό ή απαλλασσόμενο που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της ήδη ενσωματωθείσας στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α Ν. 4172/2013) ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης...» (ΔΠρΑθ 3654/2020, ΔΠρΠειρ 2804/2017).

9. Εν όψει των ανωτέρω εκτεθέντων, καθίσταται προφανές, ότι η αποζημίωση των εξόδων παράστασης, που χορηγείται με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 και της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003, στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και στα Μέλη του Κύριου Προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που φέρουν το βαθμό του Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, αντίστοιχα, παρέχεται με σκοπό την κάλυψη πρόσθετων δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται, ως εκ της θέσεώς τους, προκειμένου να ανταποκριθούν στον θεσμικό ρόλο που επιτελούν, ήτοι προς κάλυψη δαπανών, οι οποίες είναι από τη φύση τους, κρίνονται δε και από το νομοθέτη αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Επομένως δεν αποτελεί εισόδημα, φορολογητέο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 7 παρ. 1 και 14 του Κ.Φ.Ε., ούτε υποκείμενο σε εισφορά αλληλεγγύης, αφού δεν αποτελεί εισόδημα, ενώ για την εξαίρεσή της από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, δεν απαιτείται η πραγματοποίησή των σχετικών δαπανών να αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά. Τούτο διότι, ο νομοθέτης θεωρεί ως αυτόθροη, μη χρήζουσα αποδείξεως, συνέπεια, την υποβολή των Δικαστικών Λειτουργιών που φέρουν το βαθμό του Συμβούλου Επικρατείας και ανώτερο, όσων εξομοιώνονται με αυτούς καθώς και των Μελών του Κύριου Προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που φέρουν το βαθμό του Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, σε έξοδα παράστασης, τα οποία ανέρχονται στο οριζόμενο για κάθε ένα βαθμό ποσό. Έτσι κατά τον νομοθέτη το ποσό των εξόδων παράστασης αντικρίζει πραγματικές δαπάνες, στις οποίες υποβάλλεται ο Δικαστικός Λειτουργός, κατά την άσκηση των καθηκόντων που προβλέπονται και αρμόζουν στο βαθμό που φέρει. Υπό διάφορη ερμηνευτική εκδοχή ο νομοθέτης, θα αξίωνε, την προσκόμιση και υποβολή από τον Δικαστικό Λειτουργό των νόμιμων παραστατικών, που αποδεικνύουν, ότι υποβλήθηκε

στην αντίστοιχη δαπάνη ως προς το ύψος και ως προς το είδος αυτής για την καταβολή των εξόδων παραστάσεως. Άλλωστε, όπως παραπάνω εκτίθεται, έχει κριθεί ότι η μη πρόβλεψη προσκόμισης παραστατικών, δεν αναιρεί τον αποζημιωτικό χαρακτήρα της εν λόγω παροχής.

Η άποψη αυτή ενισχύεται και τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου Α6 του άρθρου 30 του ν.3205/2003 στο οποίο ορίζεται ότι «*Η αποζημίωση αυτή δεν παρέχεται σε δικαστικούς λειτουργούς που δεν φέρουν τους ανωτέρω βαθμούς, ανεξαρτήτως της τυχόν μισθολογικής εξομοίωσης προς αυτούς*». Θεωρεί δηλαδή ο νομοθέτης ότι οι Δικαστικοί Λειτουργοί, οι οποίοι δεν φέρουν το βαθμό του Συμβούλου Επικρατείας και ανώτερο, καθώς και τα μέλη του Κύριου Προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, τα οποία δεν φέρουν το βαθμό του Νομικού Συμβούλου και ανώτερο, παρότι έχουν προαχθεί μισθολογικά στο βαθμό αυτό, δεν υποβάλλονται στην αντίστοιχη δαπάνη των εξόδων παράστασης και επομένως δεν είναι αναγκαία η καταβολή της σ' αυτούς.

Είναι επίσης σημαντικό και πρέπει να ληφθεί υπόψη για την ορθή ερμηνευτική λύση, ότι ο ίδιος ο νομοθέτης χαρακτηρίζει την εν λόγω χρηματική παροχή όχι μόνο ως αποζημίωση, αλλά και ως έξοδο, «*αποζημίωση εξόδων παράστασης*». Δηλαδή χρηματικό ποσό το οποίο καταβάλλεται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, προς αποκατάσταση της ζημίας την οποία υφίσταται από τις δαπάνες (έξοδα) στις οποίες υποβάλλεται αναγκαστικά εξ' αιτίας της φύσης των καθηκόντων του.

Περαιτέρω, και μεν στο άρθρο 14 παρ. 1 περ. β του ΚΦΕ, ορίζεται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστο εισόδημα τα έξοδα κίνησης, τα οποία καταβάλλονται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο εφόσον αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά. Όμως η προσκόμιση νόμιμων παραστατικών είναι αναγκαία, στην περίπτωση αυτή, προκειμένου να αποδειχθεί το ύψος του χρηματικού ποσού που έχει καταβληθεί, αλλά και ο χαρακτήρας του ως εξόδου κίνησης (πχ αεροπορικά εισιτήρια, δαπάνη διαμονής σε ξενοδοχείο κλπ). Η ανάγκη αυτή δεν υφίσταται στην περίπτωση κατά την οποία, τόσο ο χαρακτήρας του καταβαλλόμενου ποσού ως εξόδου κίνησης ή παράστασης, όσο και το ύψος του ορίζονται ρητά στο νόμο, όπως εν προκειμένω. Άλλωστε, το καταβαλλόμενο ως έξοδα παράστασης χρηματικό ποσό, ανέρχεται σε ένα εύλογο ύψος, υπό την έννοια ότι είναι αυτονόητη και μη

χρήζουσα αποδείξεως η ανάλωσή του από τον Δικαστικό Λειτουργό ή το Μέλος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στο σκοπό για τον οποίο χορηγείται, εν όψει των σύγχρονων κοινωνικών και οικονομικών συνθηκών. Νομολογιακά επίσης έχει κριθεί, ως προεξετέθη (ΣτΕ ΟΛ.29/2014 ΣτΕ 1566/2019, 829/2017, 1026/2013 επτ.) ότι όχι μόνο από τα Δικαστήρια αλλά και από την ίδια τη Φορολογική Αρχή μπορεί να κριθεί, χωρίς την ύπαρξη τυπικού νόμου, αλλά κατ' ερμηνεία και εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων, ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά τον νόμο ή από την φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού.

Απάντηση

10. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γνωμοδοτεί ως εξής: Η αποζημίωση των εξόδων παράστασης που χορηγείται με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 και της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003, στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και στα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που φέρουν το βαθμό του Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, αντίστοιχα, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 7 παρ. 1 και 14 του Κ.Φ.Ε., ούτε υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης, ενώ για την εξαίρεσή της από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, δεν απαιτείται η πραγματοποίησή των σχετικών δαπανών να αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 20.4.2021

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέσης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής

Γιάννης Ελ. Αλεξανδράκης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

~~Γίνεται δεκτό~~
Αθήνα, 28/4/21

Ο Διοικητής της ΑΑΔΕ