



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 129/2017

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 22^{ας} Μαΐου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1016122 ΕΞ 2017/1-2-2017 και ΔΕΑΦ Α 1058265 ΕΞ 2017/12-4-2017 έγγραφα της ΑΑΔΕ/ΓΔΦΔ/Δνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας-Τμήμα Α', που υπογράφονται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ερώτημα: Αποφάσεις πολιτικών δικαστηρίων, που επικυρώθηκαν από τον Άρειο Πάγο, με τις οποίες επιδικάσθηκε στους ενάγοντες εργαζομένους της ΟΤΕ ΑΕ, υπό μορφή αποζημιώσεως, ο παρακρατηθείς και αποδοθείς στο Δημόσιο φόρος μισθωτών υπηρεσιών (φ.μ.υ.), ο οποίος αντιστοιχούσε στα ποσά που καταβλήθηκαν από την ΟΤΕ ΑΕ ως έξοδα κινήσεως και παραστάσεως σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών αυτού, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, διότι κρίθηκε ότι τα έξοδα κινήσεως και παραστάσεως δεν υπέκειντο σε φόρο εισοδήματος και, επομένως, η παρακράτηση εχώρησε μη νομίμως.

Ερωτάται: (1) Εάν η παροχή με την ονομασία «έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου», που χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της ΟΤΕ ΑΕ, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύ ΟΤΕ ΑΕ και ΟΜΕ-ΟΤΕ, υπόκειται ή όχι σε φόρο από μισθωτή εργασία. (2) Εάν οι αναφερόμενες

στο προοίμιο και στο ιστορικό αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων δεσμεύουν το Ελληνικό Δημόσιο ή/και αποτελούν νομολογιακό δεδομένο για τη φορολογική διοίκηση. (3) Σε καταφατική περίπτωση: (α) Με δεδομένο ότι η ΟΤΕ ΑΕ κατέβαλε στους ενάγοντες τα επιδικασθέντα με τις δικαστικές αποφάσεις ποσά, εάν η φορολογική διοίκηση υποχρεούται σε επιστροφή στην ΟΤΕ ΑΕ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών που παρακρατήθηκαν ως φ.μ.υ. και αποδόθηκαν στο Δημόσιο και (β) εάν η ΟΤΕ ΑΕ υποχρεούται να προβαίνει σε παρακράτηση φ.μ.υ. επί των εξόδων κινήσεως και παραστάσεως.

Εισηγητής: Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1016122 ΕΞ 2017/1-2-2017 έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας δίδεται το ακόλουθο πραγματικό:

«1. Με την από 16.5.95 Ε.Σ.Σ.Ε. που υπογράφηκε μεταξύ ΟΤΕ και ΟΜΕ-ΟΤΕ, χορηγήθηκε στο προσωπικό που προΐσταται Υπηρεσιακών Λειτουργιών του ΟΤΕ, παροχή με την ονομασία «έξοδα κίνησης και παράστασης Προϊσταμένου». Τα εν λόγω «έξοδα κίνησης και παράστασης Προϊσταμένου» χορηγούνται αποκλειστικά και συνδέονται υποχρεωτικά με την πραγματική άσκηση καθηκόντων Προϊσταμένου, προς αντιμετώπιση των εξόδων φιλοξενίας των επισκεπτών, συμμετοχής ως εκπροσώπων του ΟΤΕ σε διάφορες κοινωνικές εκδηλώσεις, των εξόδων κίνησής τους κ.λ.π. Τα εν λόγω έξοδα περικόπτονται για κάθε ημέρα απουσίας των Προϊσταμένων, ενώ, σύμφωνα με την από 30.6.03 Ε.Σ.Σ.Ε., δεν περικόπτονται κατά το χρόνο της κανονικής άδειας. Τέλος, τα παραπάνω έξοδα χορηγούνται ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση ή μη των σχετικών δαπανών και δεν απαιτείται η υποβολή παραστατικών δαπανών, δι' αποδόσεως λογαριασμού.

2. Σε σχετικό ερώτημα που υποβλήθηκε από τον ΟΤΕ, η υπηρεσία μας με το με Α.Π. 1008845/158/Α0012/31.3.2008 έγγραφο απάντησε, ότι τα εν λόγω «έξοδα κίνησης και παράστασης» που χορηγούνται στους Προϊσταμένους του ΟΤΕ, αποτελούν προσαύξηση των αποδοχών τους και φορολογούνται σαν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.1 του άρθρου 45 του ν.2238/1994. Συνεπώς, εφόσον η παροχή αυτή συνεντέλλεται με τις τακτικές αποδοχές (δηλ. συνεκκαθαρίζεται σε μία μισθοδοτική κατάσταση), τότε ο φόρος θα παρακρατηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ.1 του άρθρου 57 του ν.2238/1994 (κλίμακα α' του άρθρου 9 του ίδιου νόμου) – (Σημείωση: Οι παράγραφο 1 και 2 επαναλαμβάνονται αυτούσιες και στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1058265 ΕΞ 2017/12-4-2017 έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας).

3. Εργαζόμενοι του ΟΤΕ που έλαβαν τα εν λόγω «έξοδα κίνησης και παράστασης», άσκησαν εις βάρος του αγωγές ενώπιον των αρμοδίων πολιτικών δικαστηρίων με αίτημα να τους επιστραφούν τα παρακρατούμενα ποσά φόρου μισθωτών υπηρεσιών με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω καταβολές από τον ΟΤΕ δεν συνιστούν αντάλλαγμα εργασίας (και συνεπώς μισθό) αλλά ανακλητή οικειοθελή παροχή αποζημιωτικού χαρακτήρα για την κάλυψη εξόδων κίνησης και παράστασης και κατ' αποτέλεσμα δεν υπόκεινται στη σχετική παρακράτηση.

4. Οι εν λόγω αγωγές έγιναν δεκτές σε πρώτο βαθμό από τα αρμόδια δικαστήρια (ενδεικτικές η υπ' αριθ. 985/2009 και 1051/2010 αποφάσεις του Ειρηνοδικείου Αμαρουσίου) υποχρεώνοντας τον ΟΤΕ να καταβάλλει στους ενάγοντες - εργαζομένους το φόρο μισθωτών υπηρεσιών που τους παρακράτησε. Όπως αναφέρεται στην υπ' αριθ. 1051/2010 απόφαση, η προμνημονευθείσα αποζημίωση εξόδων κίνησης και παράστασης αποσκοπεί, όπως εξάλλου ρητά προβλέπεται και στη διατύπωση της από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, όπου ουδεμία αφήεται αμφιβολία για τον χαρακτηρισμό της συγκεκριμένης παροχής από τα συμβαλλόμενα μέρη, στην κάλυψη δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο δικαιούχος για να εκτελέσει ταχύτερα και αποδοτικότερα την αυξημένων απαιτήσεων υπηρεσία του προς όφελος του εργοδότη του ΟΤΕ και για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών αυτού, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, χωρίς μάλιστα να απαιτείται να υπάρχει ρητή πρόβλεψη για τη μη φορολόγησή της, αφού στη προκείμενη περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα φορολογικής απαλλαγής, η οποία προϋποθέτει την ύπαρξη σχετικής νομοθετικής προβλέψεως, αλλά εννοιολογικού προσδιορισμού του όρου «αποζημίωση» ως πληρούντος την έννοια του εισοδήματος ή του αντισταθμίσιμου δαπανών (πρβλ. Ολ ΑΠ 11 και 12/2007, ΣτΕ 1590/1989 ΔικΔικ 1990 σελ 201). Στην ίδια απόφαση (1051/2010) αναφέρεται επίσης, ότι ο ισχυρισμός της εναγομένης ότι οι ενάγοντες edικαιούνται να στραφούν κατά του Ελληνικού Δημοσίου για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων και όχι κατ' αυτής, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι υπόχρεη προς αποζημίωση είναι η εναγόμενη και όχι το Ελληνικό Δημόσιο, αφού η επίδικη αξίωση κατά τα άνω εκτεθέντα δεν αποτελεί επιστροφή φόρου, αλλά αποκατάσταση ζημίας (ΟΛΑΠ 12/1995 Ελ Δνη 36,600). Περαιτέρω, η εναγόμενη εταιρία άσκησε την από 30.3.2010 ανακοίνωση - δίκης προσεπίκληση - παρεμπόπτουσα αγωγή κατά του ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ η οποία απορρίφθηκε με την ανωτέρω απόφαση (1051/2010) λόγω έλλειψης δικαιοδοσίας των Πολιτικών Δικαστηρίων. (Σημείωση: Η παρεμπόπτουσα αγωγή κατά του Δημοσίου είχε ως αίτημα την αναγνώριση της υποχρεώσεώς του να καταβάλει στην ΟΤΕ ΑΕ, σε περίπτωση ήττας αυτής, το ποσό το οποίο θα υπεχρεούτο να καταβάλει στους ενάγοντες, ήτοι του παρακρατηθέντος και αποδοθέντος στο Δημόσιο φόρου εισοδήματος. Το προσεπικληθέν Ελληνικό Δημόσιο, αρνήθηκε τη βασιμότητα της προσεπικλήσεως-παρεμπόπτουσας αγωγής και άσκησε επικουρικώς πρόσθετη παρέμβαση υπέρ της ΟΤΕ ΑΕ, η οποία απορρίφθηκε, λόγω της απορρίψεως της προσεπικλήσεως-παρεμπόπτουσας αγωγής).

5. Τέλος, με την υπ' αριθ. 1140/2013 απόφαση του Αρείου Πάγου απορρίφθηκε η από 6.4.2010 αίτηση του ΟΤΕ για αναίρεση της 985/2009

τελεσίδικης απόφασης του Ειρηνοδικείου Αμαρουσίου, με το σκεπτικό ότι το Ειρηνοδικείο με την ως άνω κρίση του δεν υπερέβη τη δικαιοδοσία των πολιτικών δικαστηρίων, αφού το υπόβαθρο της ένδικης διαφοράς, δεν είναι διοικητική αλλά ιδιωτικού δικαίου σύμβαση και άρα η ειρημένη διαφορά υπάγεται στη δικαιοδοσία των πολιτικών δικαστηρίων».

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Κατ' άρθρο 78(§§1 και 4) του Συντάγματος «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 και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης». Κατά δε το άρθρο 4§5 του Συντάγματος «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

3. Εξ άλλου, στον προΐσχύοντα μέχρι και 31-12-2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994, ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 4§1: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται φόρος είναι το εισόδημα πού προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση δαπανών για την απόκτησή του.....».

Άρθρο 45: «1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα πού προκύπτει από καθένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή πού χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα, ή προηγούμενη υπηρεσία η για οποιαδήποτε άλλη αιτία το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους ...2...3...4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο α) η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία πού προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Προκειμένου για αποζημιώσεις υπαλλήλων του Δημοσίου, πού παρέχονται με διάταξη νόμου κατ' αποκοπή για κάλυψη δαπανών ειδικής υπηρεσίας, πού τους έχει ανατεθεί, εξαιρείται της φορολογίας ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%)

εκτός εάν ο δικαιούχος αποδεικνύει δαπάνες μεγαλύτερου ποσού με βάση στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...».

4. Τέλος, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 4172/2013, Α' 167), ο οποίος, κατ' άρθρο 72§1 αυτού, ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2014 και μετέπειτα, πλην των ρητώς οριζομένων εξαιρέσεων, στις οποίες δεν εμπίπτουν οι κατωτέρω παρατιθέμενες διατάξεις τους, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 7§1: «Φορολογητέο εισόδημα. 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ από το ακαθάριστο εισόδημα».

Άρθρο 12(§§1 και 2): «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. 1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφισταμένης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2..... (Στην παράγραφο 2 δίδεται η έννοια της εργασιακής σχέσεως για την εφαρμογή του ΚΦΕ). 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 ταξιδίου, γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου.....η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφισταμένης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Άρθρο 14: Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. 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, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά.....».



5. Με τις υπ' αριθμ. 566/2016, 1140/2013 αποφάσεις του Αρείου Πάγου, οι οποίες εκδόθηκαν υπό το καθεστώς ισχύος των προπαρατεθεισών διατάξεων του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994), έγιναν πανομοιότυπως δεκτά τα εξής:

«Από τις διατάξεις αυτές [σημείωση: η αναφορά γίνεται στις προπαρατεθείσες διατάξεις του ΚΦΕ (ν. 2238/1994)] συνάγεται ότι σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε εν γένει παροχή σε χρήμα ή σε είδος, εφόσον δίνεται σε αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας όχι δε και εκείνη που δίνεται για την κάλυψη δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο μισθωτός προς το συμφέρον του εργοδότη, για την εκτέλεση της εργασίας που του ανατέθηκε ή για την καλύτερη διεξαγωγή της, έστω και εάν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός. Εξ άλλου, με τις διατάξεις της από 16.5.1995 ΕΣΣΕ που υπεγράφη μεταξύ ΟΤΕ και ΟΜΕ-ΟΤΕ, οι οποίες έχουν κανονιστική ισχύ σύμφωνα με τα άρθρα 8 παρ. 3 του ν. 1876/1990, 12 παρ. 4 του Ν. 1767/1988, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 3 του Ν. 2224/1994 και άρθρο δεύτερο παρ. 2. του Ν. 2257/1994, καταργήθηκε από της ισχύος αυτής, την 1.6.1995, το επίδομα ευθύνης θέσης και η αποζημίωση παράστασης που καταβαλλόταν στους προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών στάθμης Τομέα και άνω, ως οικειοθελής και πρόσθετη παροχή σύμφωνα με αποφάσεις του Δ.Σ. του ΟΤΕ και τον όρο 25 της από 7.3.1990 ΕΣΣΕ και ορίσθηκε ότι από την ημερομηνία αυτή (1.6.1995) στους προϊσταμένους των αναφερομένων λειτουργιών χορηγούνται έξοδα κίνησης και παράστασης, κλιμακούμενα, όπως ορίζεται, κατά βαθμό και θέση στα αναφερόμενα χρηματικά ποσά. Τα έξοδα αυτά κατά τους όρους της εν λόγω ΕΣΣΕ «2. ... είναι οικειοθελής παροχή, δεν αποτελούν τακτικές αποδοχές και ο Ο.Τ.Ε. επιφυλάσσει σ' αυτόν ρητά το δικαίωμα ανάκλησης τους. 3. Δεν υπολογίζονται στα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, καθώς και στο επίδομα αδείας. 4. Χορηγούνται αποκλειστικά και συνδέονται υποχρεωτικά με την πραγματική άσκηση των υπηρεσιακών τους καθηκόντων προς αντιμετώπιση των εξόδων φιλοξενίας των επισκεπτών, συμμετοχής τους ως εκπροσώπων του Ο.Τ.Ε. στις διάφορες κοινωνικές εκδηλώσεις, των εξόδων κίνησης τους κλπ. 5. Για κάθε ημέρα απουσίας για οποιοδήποτε λόγο ή αποχής δικαιούχου προϊσταμένου από τα υπηρεσιακά του καθήκοντα, περικόπτεται το 1/30 των ανωτέρω εξόδων και χορηγούνται στο νόμιμο αναπληρωτή του Από τις διατάξεις αυτές της παραπάνω ΕΣΣΕ που όπως σημειώθηκε είναι κανονιστικού περιεχομένου και επομένως έχουν ισχύ ουσιαστικού νόμου, προκύπτει ότι τα καταβαλλόμενα από 1.6.1995 και εφεξής, στους προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών του ΟΤΕ έξοδα κινήσεως και παραστάσεως δεν αποτελούν μισθολογική παροχή που καταβάλλεται σ' αυτούς ανεξαρτήτως της ασκήσεως των καθηκόντων τους ως αντάλλαγμα της εργασίας τους, και δεν υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος, αλλά αντιθέτως αποτελούν ανακλητή οικειοθελή παροχή του ΟΤΕ συνδεόμενη οπωσδήποτε με την πραγματική άσκηση των καθηκόντων προϊσταμένου, η οποία σκοπόν έχει να αντιμετωπίσει δι' αυτής ο ασκών τέτοια καθήκοντα υπάλληλος τις δαπάνες φιλοξενίας επισκεπτών του ΟΤΕ και τα έξοδα κίνησης και παράστασης αυτού ως εκπροσώπου του ΟΤΕ στις διάφορες κοινωνικές εκδηλώσεις, ανεξαρτήτως του ύψους τους (Ολ. Α.Π. 11/2007, 12/2007)».

6. Επί τη βάσει των ανωτέρω, με τις εν λόγω αποφάσεις κρίθηκε περαιτέρω ότι τα ποσά που αντιστοιχούν στην προβλεπόμενη από την 16/5/1995 ΕΣΣΕ αποζημίωση εξόδων κίνησης και παράστασης για τους προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών στάθμης Τομέα και άνω δεν αποδόθηκαν αυτούσια στους ενάγοντες, αλλά απομειωμένα κατά τα ποσά που αντιστοιχούν στο φόρο εισοδήματος, τα οποία αντισυμβατικά παρακράτησε η εναγομένη ΟΤΕ ΑΕ, παρά την εκπεφρασμένη και αδιαμφισβήτητη βούληση αμφοτέρων των συμβαλλομένων μερών να δίδονται τα ποσά αυτά για την καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης και να συνδέονται άρρηκτα με την πραγματική άσκηση των καθηκόντων και, επομένως, υφίστατο υποχρέωση της ΟΤΕ ΑΕ να καταβάλει στους ενάγοντες τα ποσά αυτά ως θετική ζημία, ο δε ισχυρισμός της εναγομένης ότι ήταν εκ του νόμου υποχρεωμένη προς τούτο είναι απορριπτέος, καθόσον η υποχρέωση αυτή υφίσταται μόνο για τις παροχές που δίδονται σε αντάλλαγμα εργασίας και όχι για παροχές που προορίζονται για ανάλωση κατά την ενάσκηση καθηκόντων και εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης. Ομοίως, απορριπτέα ως αβάσιμη έκρινε και την ένσταση αποκλειστικής υπαιτιότητας του ενάγοντος, που πρότεινε με τις προτάσεις της η εναγομένη, για το λόγο ότι ο ενάγων δεν αμφισβήτησε τη φορολογική του υποχρέωση, με την αιτιολογία ότι τα περιστατικά που αναφέρει και αληθή υποτιθέμενα δεν είχαν καμία σχέση με την κρινόμενη υπόθεση που αφορούν διαφορά με την εναγομένη από ΕΣΣΕ και είχε ως υπόβαθρο ιδιωτικού δικαίου σύμβαση, υπαγομένη στη δικαιοδοσία των πολιτικών δικαστηρίων, και όχι διαφορά με το Δημόσιο με αντικείμενο την επιστροφή φόρου, αρμόδια για την οποία είναι τα Διοικητικά Δικαστήρια¹.

7. Συναφώς προς τα ανωτέρω έγινε δεκτόν ότι σε περίπτωση κατά την οποία δεν ασκήθηκαν τέτοια καθήκοντα, έστω και λόγω αδιοπρακτικής συμπεριφοράς του εργοδότη ΟΤΕ, που δεν ανέθεσε στο μισθωτό καθήκοντα προϊσταμένου ορισμένης υπηρεσιακής λειτουργίας, ο τελευταίος δεν υφίσταται περιουσιακή ζημία με τη μορφή του διαφυγόντος κέρδους. Και τούτο διότι τα έξοδα κινήσεως και παραστάσεως τα οποία εκ της μη αναθέσεως των καθηκόντων προϊσταμένου στερήθηκε, ως

¹ Για τον μη νομίμως παρακρατηθέντα και αποδοθέντα στο Δημόσιο από τον εργοδότη φόρο εισοδήματος, ο εργαζόμενος έχει, τόσο αξίωση αποζημιώσεως σε βάρος του εργοδότη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της αδιοπραξίας (πρβλ ΑΠ 930/1985 ΔΕΝ 42.506, ΑΠ 1329/1989 ΔΕΝ 48.77), όσο και αξίωση κατά του Δημοσίου περί επιστροφής του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος (πρβλ ΟΛΑΠ 247/1970 ΝΟΒ 18.967, ΑΠ 2051/1990 ΔΕΝ 47.1192, ΣτΕ 3039/1997, ΣτΕ 3453/1994 ΔΕΝ 51.1316). Το ίδιο ισχύει και για τις ασφαλιστικές εισφορές.

προορισμένα να αναλωθούν για τις παραπάνω ανάγκες, δεν επρόκειτο κατά πιθανότητα και κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων να επιφέρουν δια της απολήψεώς τους επαύξηση της περιουσίας αυτού, ώστε η μη ανάθεση των άνω καθκόντων να συνεπάγεται ματαίωση της εν λόγω περιουσιακής επαύξησης (ΟΛΑΠ 11 και 12/2007).

8. Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας, πραγματευόμενο υποθέσεις υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του Συντάγματος και του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) δέχθηκε με πλείστες όσες αποφάσεις του τα εξής: Κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων, ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα, δηλαδή, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του, οι δε δαπάνες που μνημονεύονται στην παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος λαμβάνονται υπόψη, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων βάσει ενδείξεων, (όπως είναι οι δαπάνες). Εντεύθεν παρέπεται ότι, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ), που, κατά το νόμο ή από τη φύση της, προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός 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. Εξ άλλου, η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στο άρθρο 45§4 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994), οι οποίες, κατά τη 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 το 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 το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (ΟΛΣΤΕ 1853/2015, 29, 2306/2014, 1840/2013, ΣΤΕ 291/2016, 727/2014, 2372/2013, 2972/2011, 3150/1999).

9. Εν σχέσει προς τις διατάξεις, των οποίων γίνεται επίκληση στις προαναφερθείσες αποφάσεις του Αρείου Πάγου, με την παραδοχή από αυτόν ότι έχουν κανονιστικό χαρακτήρα και, επομένως, επέχουν ισχύ τυπικού νόμου, σημειωτέα τα εξής: Στο ν. 1767/1988 «Ελεύθερες συλλογικές διαπραγματεύσεις.....» (Α' 27), ο οποίος εφαρμόζεται σε «όλους όσους εργάζονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας ιδιωτικού δικαίου σε οποιονδήποτε ημεδαπό η αλλοδαπό εργοδότη, επιχείρηση εκμετάλλευση ή υπηρεσία του ιδιωτικού η δημοσίου τομέα της οικονομίας,» (άρθρο 1§1), προβλέπει, πλην άλλων, στο άρθρο 2 αυτού, ότι «Η συλλογική σύμβαση εργασίας μπορεί να ρυθμίζει: 1....6. Ζητήματα που προβλέπονται στο άρθρο 12 του Ν. 1767/88 (ΦΕΚ Α'63) με επιφύλαξη και των αρμοδιοτήτων των συμβουλίων των επιχειρήσεων.....», στο άρθρο 3§5, όπως ίσχυε πριν και μετά την τροποποίησή του από το άρθρο 37§1 του ν. 4024/2011 (Α'226) τη σύναψη επιχειρησιακών συλλογικών συμβάσεων και στο άρθρο 12§4 την αρμοδιότητα των συμβουλίων εργαζομένων να αποφασίζουν «από κοινού με τον εργοδότη» για διάφορα θέματα, μεταξύ των οποίων και «για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο πολιτιστικών, ψυχαγωγικών και κοινωνικών εκδηλώσεων». Για όλα τα θέματα της παραγράφου 4 «καταρτίζεται γραπτή συμφωνία η οποία ισχύει από την κατάθεσή της, στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εργασίας και έχει κανονιστική ισχύ» και «σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ εργοδότη και Συμβουλίου Εργαζομένων για τη ρύθμιση των ανωτέρω θεμάτων, η διαφορά επιλύεται με τη διαδικασία της μεσολάβησης και παραπομπή στη διαιτησία, σύμφωνα με τα άρθρα 15 και 16 του Ν. 1876/90 (ΦΕΚ 27 Α')». Συναφώς προς τα ανωτέρω, στο άρθρο 8§3 του ν. 1876/1990 ορίζεται ότι «εφ' όσον ο εργοδότης δεσμεύεται από επιχειρησιακή συλλογική σύμβαση εργασίας, οι κανονιστικοί όροι της ισχύουν υποχρεωτικά και στις εργασιακές σχέσεις όλων των εργαζομένων που απασχολούνται στον εν λόγω εργοδότη». Τέλος, στο άρθρο 2§2 του ν. 2257/1994 «Για την οργάνωση και λειτουργία του ΟΤΕ» (Α' 197), προβλέπονται οι σκοποί και η άσκηση των δραστηριοτήτων της εταιρείας ΟΤΕ ΑΕ, οι οποίες ανάγονται στο κύριο έργο της παροχής των υπηρεσιών αυτού.

10. Εκ των προαναφερθεισών διατάξεων συνάγεται ότι οι επιχειρησιακές συλλογικές συμβάσεις εργασίας (εφεξής και «ΕΣΣΕ») θεσπίσθηκαν με το ν. 1876/1990 για τις ελεύθερες συλλογικές διαπραγματεύσεις. Αντικείμενο των ΕΣΣΕ είναι η ρύθμιση των όρων αμοιβής και συνθηκών παροχής της εργασίας, οι όροι

συνάψεως και λήξεως των ατομικών συμβάσεων, δικαιώματα και υποχρεώσεις των συμβαλλομένων μερών, συστήματα κινήτρων και προσθέτων παροχών και θέματα ασκήσεως επιχειρησιακής πολιτικής, στο μέτρο που επηρεάζουν άμεσα τις εργασιακές σχέσεις και πάντα ταύτα αναλόγως των αναγκών των εργαζομένων κάθε επιχειρήσεως και ως συμπληρωματικό θεσμικό πλαίσιο των άλλων κατηγοριών συλλογικών συμβάσεων, γι' αυτό και δεν είναι τυχαίο ότι η σύναψη των επιχειρησιακών ΣΣΕ έπεται των άλλων κατηγοριών. Αντικείμενο των ΕΣΣΕ δεν μπορεί να αποτελέσει το αντικείμενο της φορολογίας και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία, διότι, ως ήδη ελέχθη, κατά το Σύνταγμα, απαιτείται προς τούτο τυπικός νόμος, τον οποίο δεν αποτελεί ο κανονιστικός χαρακτήρας των ΕΣΣΕ, οι όροι των οποίων επέχουν απλώς ισχύ ουσιαστικού νόμου. Και ναι μεν η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στο άρθρο 45§4 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και 14§1 του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013), οι οποίες, κατά τη 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 το νομοθέτη να θεσπίσει και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά τούτο προϋποθέτει τυπικό νόμο και, πάντως, με ΕΣΣΕ δεν μπορεί να θεσπισθεί εξαίρεση από τη συνδρομή των προϋποθέσεων υπό τις οποίες εξαιρούνται, για τον υπολογισμό του φόρου, εισοδήματα από παροχή μισθωτής εργασίας, όπως είναι η προϋπόθεση της αποδείξεως με τα προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά, για την εξαίρεση από τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 45§4 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και 14§1 του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013).

11. Ενόψει των ανωτέρω γενομένων δεκτών η παροχή με την ονομασία «έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου», η οποία χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της ΟΤΕ ΑΕ, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύ ΟΤΕ ΑΕ και ΟΜΕ-ΟΤΕ, δεν στερείται των εννοιολογικών χαρακτηριστικών του εισοδήματος από μισθωτή εργασία εκ μόνης της φύσεως και του σκοπού της που προεκτέθηκαν, αλλά μόνο υπό τη συνδρομή της προϋποθέσεως αποδείξεως της αναλώσεώς της με τα προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά, όπως προβλέπουν οι γενικώς ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και οι ταυτοσήμου προς αυτές περιεχομένου διατάξεις του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), υπό την εξυπακουόμενη βεβαίως προϋπόθεση ότι οι εν προκειμένω

ενδιαφέροντες όροι της εν λόγω ΕΣΣΕ είναι διαχρονικώς ενεργείς. Τα ανωτέρω δεν αναίρουνται εκ του γεγονότος ότι η εν λόγω παροχή χορηγείται ανεξαρτήτως της πραγματοποιήσεως ή μη της δαπάνης και άνευ υποχρεώσεως του εργαζομένου για την υποβολή παραστατικών δαπανών και αποδόσεως λογαριασμού, διότι οι ρυθμίσεις αυτές της ΕΣΣΕ αφορούν τις σχέσεις των συμβαλλομένων μερών και δεν παρίστανται ικανές να καταστήσουν ανεφάρμοστες τις φορολογικές διατάξεις.

12. Επιπροσθέτως, αλλά και ανεξαρτήτως των ανωτέρω, η επίμαχη παροχή αποτελεί προσαύξηση μισθού και, επομένως, υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία, διότι, κατ' ουσίαν, αποτελεί μετονομασία, σε έξοδα *«κίνησης και παράστασης»* του καταργηθέντος, από της ισχύος της ΕΣΣΕ (=1.6.1995), επιδόματος ευθύνης θέσεως και αποζημιώσεως παραστάσεως, που αποτελούσε οικειοθελή και πρόσθετη παροχή καταβαλλόταν στους προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών στάθμης Τομέα και άνω και χαρακτηρίσθηκε (η παροχή) ως οικειοθελής και ανακλητή, όπως ήταν και το καταργηθέν επίδομα. Τα *«έξοδα κίνησης και παράστασης»* ορίσθηκαν κλιμακούμενα, κατά βαθμό και θέση, [και ανερχόταν σε ποσά υπερβαίνοντα σε ωρισμένες περιπτώσεις τις 20.000 ευρώ το έτος 2005 (βλ. την υπ' αριθμ. 1051/2010 απόφαση του Ειρηνοδικείου Αμαρουσίου], χορηγούνται τακτικώς και περιοδικώς και συνδέονται υποχρεωτικά με την πραγματική άσκηση των υπηρεσιακών καθηκόντων των δικαιούχων και περικόπτονται για κάθε ημέρα απουσίας για οποιοδήποτε λόγο ή αποχή αυτών από τα υπηρεσιακά τους καθήκοντα, περικοπή που συνάδει προς μισθολογικές παροχές. Επομένως, στο πρώτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι η παροχή με την ονομασία *«έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου»*, που χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της ΟΤΕ ΑΕ, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύ ΟΤΕ ΑΕ και ΟΜΕ-ΟΤΕ, αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, τόσο υπό το καθεστώς του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) όσο και του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), υπό την εξυπακουόμενη βεβαίως προϋπόθεση ότι οι εν προκειμένω ενδιαφέροντες όροι της εν λόγω ΕΣΣΕ είναι διαχρονικώς ενεργείς.

13. Περαιτέρω, είναι προφανές ότι, το Ελληνικό Δημόσιο δεν δεσμεύεται από τις εκδοθείσες αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, ως οι εν προκειμένω ενδιαφέρουσες, ως δεσμεύουσες μόνον τους διαδίκους και μη ισχύουσες έναντι παντός. Η δέσμευση αυτή δεν υφίσταται ούτε ως προς το παρεμπιπτόντως κριθέν φορολογικής φύσεως ζήτημα, διότι τα πολιτικά δικαστήρια στερούνται δικαιοδοσίας

να επιληφθούν τέτοιου ζητήματος (άρθρο 2 ΚΠολΔ). Παρεπομένως, οι εν λόγω αποφάσεις δεν αποτελούν ούτε νομολογιακό δεδομένο ως το παρεμπιπτόντως κριθέν φορολογικής φύσεως ζήτημα. Από τις εν λόγω αποφάσεις, εφόσον έχουν καταστεί τελεσίδικες ή έχουν κηρυχθεί προσωρινώς εκτελεστές, δεσμεύεται έναντι των αντιδίκων του η ΟΤΕ ΑΕ, πλην, όμως, ενόψει των προεκτεθέντων στην παρούσα παράγραφο και της δοθείσης επί του πρώτου ερωτήματος απαντήσεως, η ΟΤΕ ΑΕ, υποχρεούται να προβαίνει σε παρακράτηση φ.μ.υ. επί των εξόδων κινήσεως και παραστάσεως και σε απόδοσή του στο Ελληνικό Δημόσιο, το δε φορολογικής φύσεως ζήτημα μπορεί να επιλυθεί με προσφυγή της ΟΤΕ ΑΕ στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια. Παρεπομένως, η φορολογική διοίκηση δεν υποχρεούται σε επιστροφή στην ΟΤΕ ΑΕ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών που παρακρατήθηκαν ως φ.μ.υ. και αποδόθηκαν στο Δημόσιο και τα οποία η ΟΤΕ ΑΕ κατέβαλε στους ενάγοντες με βάση τις δικαστικές αποφάσεις, δεδομένου μάλιστα ότι απορρίφθηκε η προσεπίκληση-παρεμπίτουσα αγωγή αποζημιώσεως που άσκησε κατά του Δημοσίου.

Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ως εξής:

14. Επί του πρώτου ερωτήματος και του δευτέρου σκέλους του τρίτου ερωτήματος: Η παροχή με την ονομασία «*έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου*», που χορηγήθηκε σε προϊσταμένους υπηρεσιακών λειτουργιών της ΟΤΕ ΑΕ, με βάση την από 16/5/1995 ΕΣΣΕ, η οποία υπεγράφη μεταξύ ΟΤΕ ΑΕ και ΟΜΕ-ΟΤΕ, αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, τόσο υπό το καθεστώς του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) όσο και του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), υπό την εξυπακουόμενη βεβαίως προϋπόθεση ότι οι εν προκειμένω ενδιαφέροντες όροι της εν λόγω ΕΣΣΕ είναι διαχρονικώς ενεργείς. Παρεπομένως, η ΟΤΕ ΑΕ, υποχρεούται να προβαίνει σε παρακράτηση φ.μ.υ. επί των εξόδων κινήσεως και παραστάσεως και σε απόδοσή του στο Ελληνικό Δημόσιο.

15. Επί του δευτέρου ερωτήματος: Οι μνημονευόμενες στο προοίμιο και στο ιστορικό της παρούσης αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων δεν δεσμεύουν το Ελληνικό Δημόσιο, αλλ' ούτε και αποτελούν νομολογιακό δεδομένο για τη φορολογική διοίκηση.

16. Επί του πρώτου σκέλους του τρίτου ερωτήματος: Η φορολογική διοίκηση δεν υποχρεούται σε επιστροφή στην ΟΤΕ ΑΕ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των

ποσών που παρακρατήθηκαν ως φ.μ.υ. και αποδόθηκαν στο Δημόσιο και τα οποία η ΟΤΕ ΑΕ κατέβαλε στους ενάγοντες με βάση τις δικαστικές αποφάσεις, δεδομένου μάλιστα ότι απορρίφθηκε η προσεπίκληση-παρεμπόρουσα αγωγή αποζημιώσεως που άσκησε κατά του Δημοσίου.

Παραπομπή στην Ολομέλεια

17. Ωστόσο, παρά την ομόφωνη γνώμη των μελών του, λόγω της αντιθέσεως αυτής προς πλείστες όσες αποφάσεις του Αρείου Πάγου, μεταξύ των οποίων και της Ολομελείας αυτού, αλλά της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που ανακύπτουν, το Τμήμα αποφάσισε ομοφώνως την παραπομπή της υποθέσεως στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατ' εφαρμογή του άρθρων 6 παρ. 3 του ν. 3086/2002 (Α' 324 - Οργανισμός του ΝΣΚ).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα 29^η Μαΐου 2017

**Ο Πρόεδρος του Τμήματος
και εισηγητής**

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

