



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 70/2021

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β΄ Τμήμα)**

Συνεδρίαση της 20^{ης} Απριλίου 2021

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

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

Εισηγήτρια: Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος ΝΣΚ

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ 1073661 ΕΞ 2020/25-06-2020 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α΄.

Περίληψη ερωτήματος: Φορολογική μεταχείριση της αποζημιώσεως που καταβάλλει το Ευρωκοινοβούλιο στους Έλληνες Ευρωβουλευτές.

Στο παραπάνω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Με την από 11/4/2014 κατάργηση του ν.1180/1981, η οποία πραγματοποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 18 του ν.4255/2014, καταργήθηκε και η αποζημίωση που ελάμβαναν οι Ευρωβουλευτές από το Ελληνικό Δημόσιο, αλλά από το 2009 και εξής, σύμφωνα με την 2005/684ΕΚ Απόφαση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, οι Ευρωβουλευτές λαμβάνουν αποζημίωση από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, η οποία είναι όμοια για τους Ευρωβουλευτές όλων των χωρών.

2. Σύμφωνα με την θέση της Φορολογικής Διοικήσεως αλλά και την συνήθη πρακτική, τα ποσά της αποζημίωσης που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αναγράφονται στη φορολογική δήλωση ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, αφού, προηγουμένως, πιστωθεί και ο φόρος που παρακρατήθηκε υπέρ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011 είχε επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το συνολικό καθαρό εισόδημα των Ευρωβουλευτών, με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί ολόκληρου του ποσού. Ο συντελεστής αυτός ανήλθε σε οκτώ τοις εκατό (8%) με την παράγραφο 7 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (με έναρξη εφαρμογής από 16/07/2015), ενώ με την κατάργηση του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και την αντικατάστασή του από το άρθρο 43Α του ΚΦΕ, όπου άλλαξε γενικά ο υπολογισμός της εισφοράς, για τους Ευρωβουλευτές δεν προβλέπεται, πλέον, ειδικός συντελεστής, χωρίς, όμως, να έχει οριστεί καμία απαλλαγή από την εισφορά για τα πρόσωπα αυτά.

4. Επειδή, ωστόσο, η συγκεκριμένη μερίδα φορολογουμένων εξακολουθεί να αμφισβητεί την ορθότητα της αντιμετώπισης της αποζημίωσης που τους καταβάλλεται από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, από πλευράς φορολογίας εισοδήματος, η ερωτώσα Υπηρεσία έκρινε αναγκαίο να απευθυνθεί με ερώτημα στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων.

Ειδικότερα, τίθεται το ερώτημα: 1) αν ορθώς αντιμετωπίζονται οι αποζημιώσεις αυτές ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως, το οποίο υπόκειται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, μετά από την κατάργηση του άρθρου

29 του ν. 3986/2011, όπου προβλεπόταν ειδικός συντελεστής για τα πρόσωπα αυτά και 2) αν η Ε.2147/2019 εγκύκλιος της Φορολογικής Διοικήσεως, η οποία εκδόθηκε σε συμμόρφωση προς την υπ' αριθμ.2465/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, περί της έννοιας του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής, εφαρμόζεται και για τον φόρο υπέρ των Κοινοτήτων που παρακρατείται από την αποζημίωση των Ευρωβουλευτών από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Πιο συγκεκριμένα, αν στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας, έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής που παρακρατήθηκε από την αποζημίωση που κατέβαλε το Ευρωκοινοβούλιο στους Έλληνες Ευρωβουλευτές, πρέπει να περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ή του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013.

Νομοθετικό πλαίσιο

5. Στις διατάξεις του άρθρου 18 περιπτ. 3 του ν. 4255/2014 «*Εκλογή μελών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και άλλες διατάξεις*» (ΦΕΚ Α' 11/04/2014) ορίζονται τα εξής : «*Καταργούμενες διατάξεις: 1. ... 2. ... 3. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργείται ο ν. 1180/1981 «Περί εκλογής αντιπροσώπων εις την Συνέλευσιν των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Ευρωπαϊκόν Κοινοβούλιον) και άλλων τινών διατάξεων (ΦΕΚ Α' 188).*».

6. Με την 2005/684/ΕΚ Απόφαση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, της 28^{ης} Σεπτεμβρίου 2005 (*Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 262/1/07.10.2005*) για την θέσπιση του καθεστώτος των βουλευτών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, ορίστηκαν τα ακόλουθα :

Άρθρο 9 : «*1. Οι βουλευτές δικαιούνται εύλογης αποζημιώσεως, η οποία διασφαλίζει την ανεξαρτησία τους. 2. Μετά τη λήξη της εντολής οι βουλευτές δικαιούνται μεταβατικής αποζημιώσεως και συντάξεως. 3. Συμφωνίες για τη χρησιμοποίηση της αποζημιώσεως, της μεταβατικής αποζημιώσεως και της συντάξεως για αλλότριους και όχι ιδιωτικούς σκοπούς είναι άκυρες. 4. Οι επιζώντες βουλευτών ή πρώην βουλευτών δικαιούνται συντάξεως επιζώντων.*»

Άρθρο 10 : «*Η αποζημίωση ανέρχεται στο 38,5 % των βασικών αποδοχών του δικαστή του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.*»

Άρθρο 11 : «*Η αποζημίωση που λαμβάνει βουλευτής για την άσκηση εντολής σε άλλο κοινοβούλιο συνυπολογίζεται στην αποζημίωση*»

Άρθρο 12 : «1. Η αποζημίωση την οποία προβλέπει το άρθρο 9, υπόκειται σε φορολόγηση υπέρ των Κοινοτήτων, υπό τους ίδιους όρους που έχουν καθοριστεί βάσει του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των Κοινοτήτων για τους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. 2. Δεν εφαρμόζονται οι εκπτώσεις για έξοδα επαγγελματικά και προσωπικά, καθώς και για οικογενειακά επιδόματα και βοηθήματα που προβλέπει το άρθρο 3 παράγραφοι 2 και 4 του Κανονισμού (ΕΟΚ, Ευρατόμ, ΕΚΑΧ) αριθ. 260/68 του Συμβουλίου της 29ης Φεβρουαρίου 1968, περί καθορισμού των όρων και της διαδικασίας επιβολής του φόρου του θεσπισθέντος υπέρ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 3. Η παράγραφος 1 δεν θίγει την εξουσία των κρατών μελών να υποβάλουν την αποζημίωση αυτή στις διατάξεις του εθνικού φορολογικού δικαίου υπό την προϋπόθεση ότι δεν επιβάλλεται διπλή φορολόγηση. 4. Τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να λαμβάνουν υπόψη την αποζημίωση για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται σε άλλα εισοδήματα. 5. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται επίσης και στην μεταβατική αποζημίωση, καθώς και στην σύνταξη γήρατος και επιζώντων, που καταβάλλονται σύμφωνα με τα άρθρα 13, 14, 15 και 17. 6. Οι παροχές κατά τα άρθρα 18,19 και 20 και οι εισφορές στα ταμεία ασφάλισης κατά το άρθρο 27 δεν υποβάλλονται σε φορολόγηση.»

Άρθρο 30 : «Το παρόν καθεστώς τίθεται σε ισχύ την πρώτη ημέρα της κοινοβουλευτικής περιόδου του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου που αρχίζει το έτος 2009»

7. Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 13 του Πρωτοκόλλου (αριθ. 36) περί των προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (1965) (Επίσημη Εφημερίδα αριθ. C 321 E της 29/12/2006, σ.0318 - 0324) ορίζονται τα εξής : «Επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλουν οι Κοινοίτες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό τους, επιβάλλεται φόρος υπέρ των Κοινοτήτων, σύμφωνα με τους όρους και τη διαδικασία που καθορίζονται από το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής. Οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό απαλλάσσονται από την επιβολή εσωτερικών φόρων επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών, που καταβάλλονται από τις Κοινοίτες.»

8. Στο ν. 4255/2014 που ισχύει σήμερα και ρυθμίζει την εκλογή μελών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και άλλα θέματα που αφορούν στους Ευρωβουλευτές, δεν συμπεριλαμβάνονται διατάξεις που να ορίζουν το φορολογικό καθεστώς της αποζημιώσεως που αυτοί λαμβάνουν από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

Ομοίως, στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει ειδικό φορολογικό καθεστώς για τους Ευρωβουλευτές ή φορολογική απαλλαγή για την αποζημίωση αυτή.

9. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013): « 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, 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.»

10. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013): « Πίστωση φόρου αλλοδαπής: 1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

11. Στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013),ορίζονται τα ακόλουθα: « Φορολογικός συντελεστής: 1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

<i>Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ</i>	<i>Φορολογικός συντελεστής (%)</i>
0 - 10.000	9%
10.001 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	28%
30.001 - 40.000	36%
40.001 -	44%

12. Εξάλλου, με το ν.3985/2011 (ΦΕΚ Α'151) εγκρίθηκε το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015, για την εφαρμογή των στόχων του οποίου εκδόθηκε ο ν.3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» (ΦΕΚ Α' 152).

Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού αναφέρονται, μεταξύ άλλων, και τα εξής: «... η Ελλάδα βρίσκεται εντεταγμένη σε ένα Εθνικό Σχέδιο Ανασυγκρότησης που μπορεί να την οδηγήσει και πάλι σε θέση αξιοπρέπειας και ισοτιμίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στη Διεθνή Κοινότητα [...] χρειάζονται περαιτέρω μέτρα κοινωνικής αλληλεγγύης [...]. [...] λόγω της κρίσιμης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, είναι ανάγκη να προταχθούν μέτρα άμεσης εφαρμογής και απόδοσης. [...] το κομβικό σημείο είναι η βιωσιμότητα και η διαχειρισσιμότητα του δημόσιου χρέους.[...]. Για να επιτευχθούν οι στόχοι πρέπει πρωτίστως να ανακτήσουμε την αξιοπιστία της χώρας απέναντι στους εταίρους και πιστωτές μας [...]. Τους σκοπούς αυτούς εξυπηρετεί το παρόν νομοσχέδιο, σκοπούς υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, που συνίσταται στην επίτευξη των μακροοικονομικών και δημοσιονομικών στόχων της χώρας, μέσα σε αρνητικό διεθνή και ευρωπαϊκό συσχετισμό δυνάμεων».

Μεταξύ των μέτρων που θεσπίστηκαν με τον νόμο αυτό, προς επίτευξη των ανωτέρω στόχων, περιλαμβάνεται η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

13. Ειδικότερα, το άρθρο 29 του ν. 3986/2011, ορίζει τα εξής: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.»

«Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45

του Κ.Φ.Ε.» [Το τρίτο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 5β του άρθρου 38 του ν.4024/2011,ΦΕΚ Α 226/27.10.2011].

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 χρόνο 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.» [Το τελευταίο εδάφιο της παρ.2 προστέθηκε με το άρθρο 215 του ν 4072/2012,ΦΕΚ Α΄ 86/11.4.2012.].

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α.)....β.)...γ.)...δ.)...ε.) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, [...], των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων [...] η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί ολόκληρου του ποσού. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή..

4. α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε. β) Για τον υπολογισμό της εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο.[...].

14. Στη συνέχεια, με το άρθρο 52 παρ. 2 του ν. 4305/2014 (Α΄ 237) ορίστηκε ότι: «Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 29 του ν.

3986/2011 (Α' 152) επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 με μειωμένους τους συντελεστές των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού κατά τριάντα τοις εκατό (30%)...».

15. Ακολουθως, η ως άνω παράγραφος 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 αντικαταστάθηκε με την διάταξη του άρθρου 1 παρ. 7 του ν. 4334/2015 «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (Ε.Μ.Σ.)» (Α' 80/16.7.2015 - έναρξη ισχύος του νόμου αυτού από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο του 2), ως εξής: «7. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή μηδέν κόμμα επτά τοις εκατό (0,7%) επί ολόκληρου του ποσού. β)... γ.)... δ.)...ε.)... στ.)... ζ.) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, [...], των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων [...] η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς από 1^η/1/2015 περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή.».

16. Περαιτέρω, με το άρθρο 112 παρ. 9 του ν. 4387/2016 (Α' 85/12.5.2016), προστέθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ - ν.4172/2013, Α'167) το άρθρο 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα», σύμφωνα με το οποίο: «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.»

«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.» [Το πρώτο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 18 παρ.1 του ν.4646/2019, ΦΕΚ Α' 201, σύμφωνα, δε, με την παρ.16 του άρθρου 66 του αυτού νόμου, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ.2 του ν.4714/2020, ΦΕΚ Α' 148, εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1^η/1/2020 και μετά.]

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).» [Το πιο πάνω εδάφιο της παρ.2 προστέθηκε με το άρθρο 142 παρ.1 του ν..4537/2018, ΦΕΚ Α' 84/15.5.2018 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η/1/2017 και μετά.]

«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.» [Το πέμπτο εδάφιο της παρ.2 προστέθηκε με την παρ.10 του άρθρου 115 του

ν.4549/2018, ΦΕΚ Α΄ 105/14.6.2018, η οποία, σύμφωνα με την παρ.18 του αυτού άρθρου, εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα.]

«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.» [Το πιο πάνω εδάφιο της παρ.2 προστέθηκε με το άρθρο 21 παρ.3 του ν.4646/2019, ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019, σύμφωνα δε με την παρ.19 άρθρου 66 του αυτού νόμου, έχει εφαρμογή για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1^η/1/2020 και μετά.]

«Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 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.». [Το τελευταίο εδάφιο της παρ.2 προστέθηκε με το άρθρο 57 παρ.3 του ν.4758/2020, ΦΕΚ Α΄ 242/04.12.2020, το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 69 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται από την 1^η/1/2021.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα: Εισόδημα σε ευρώ 0 - 12.000 Εισφορά Αλληλεγγύης 0% - Εισόδημα σε ευρώ 12.001- 20.000 Εισφορά Αλληλεγγύης 2,2% - Εισόδημα σε ευρώ 20.001 – 30.000 Εισφορά Αλληλεγγύης 5,00% - Εισόδημα σε ευρώ 30.001 – 40.000 Εισφορά Αλληλεγγύης 6,50% - Εισόδημα σε ευρώ 40.001 - 65.000 Εισφορά Αλληλεγγύης 7,50% - Εισόδημα σε ευρώ 65.001 - 220.000 Εισφορά Αλληλεγγύης 9,00% - Εισόδημα σε ευρώ >220.000 Εισφορά Εισφ. Αλληλεγγύης 10,00% [...]»

17. Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι, με το άρθρο 13 του ν. 4472/2017 (Α΄ 74), αντικαταστάθηκαν (α) το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 ως εξής: *«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς.»* και (β) η παράγραφος 3 του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 ως εξής: *«3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα: Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Εισόδημα από (ευρώ) 0 – 30.000 Συντελεστής 0% - Εισόδημα από (ευρώ) 30.000,01- 40.000 Συντελεστής 2,00% -*

Εισόδημα από (ευρώ) 40.000,01 - 65.000 Συντελεστής 5,00% - Εισόδημα από (ευρώ) 65.000,01- 220.000 Συντελεστής 9,00% - Εισόδημα από (ευρώ) > 220.000 Συντελεστής 10,00%».

Σύμφωνα, δε, με το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α του ν. 4472/2017, η ως άνω ρύθμιση του άρθρου 13 επρόκειτο να τεθεί σε εφαρμογή από 1^η/1/2020, κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στις περιπτώσεις α και γ της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4472/2017.

Τελικώς, όμως, το άρθρο 13 του ν. 4472/2017 (Α' 74) καταργήθηκε με το άρθρο 12 του ν.4618/2019 (Α'89).

18. Στη συνέχεια, με τις επόμενες διατάξεις του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, Α'167), ορίζεται ότι:

«4. α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους. β) Η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.»

«5. α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς εφαρμόζονται οι διατάξεις της καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 67. β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου υπολογίζεται αυτή. Για τους έγγαμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 67, η οφειλή για εισφορά που αναλογεί στα εισοδήματά τους υπολογίζεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο. Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου, οι κληρονόμοι του ευθύνονται για την καταβολή της εισφοράς ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας.»

«6.....»

«7. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ούτε από το φόρο εισοδήματος.»

«8. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη της εισφοράς, ο τρόπος αποτύπωσής της στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ο τρόπος παρακράτησης και ο τρόπος αναγωγής των αμοιβών σε ετήσιο εισόδημα,

καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

Σύμφωνα, δε, με την παρ. 11 του άρθρου 112 του ως άνω ν. 4387/2016 (όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ.4 του άρθρου 44 του ν.4389/2016 – Α' 94): «Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, ενώ η παρακράτηση του φόρου και της εισφοράς από τους μισθούς και τις συντάξεις με τις νέες κλίμακες αρχίζει να πραγματοποιείται από την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου. Ειδικά, οι διατάξεις της παραγράφου 7 ως προς τη φορολογία των μερισμάτων και οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2017 και μετά.».

19. Τέλος, στο μόνο άρθρο της Ε2147/2019 Εγκυκλίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Β` Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 έχει τον χαρακτήρα «τακτικού»/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος, ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) εισοδήματος και, συγκεκριμένα, του άρθρου Ι των ΣΑΔΦ με το Ηνωμένο Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, του άρθρου ΙΙ της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και του άρθρου 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα (σχετ. εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε.2009/2019).

2. Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης, αντίστοιχες του άρθρου 23B της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). Παρατίθεται παράρτημα με τον πίνακα των εν λόγω συμβάσεων με τα σχετικά άρθρα.

3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23B παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29

του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣΤΕ 2465/2018, υπό μορφή κατευθυντήριων οδηγιών, για την αντιμετώπιση ζητημάτων αποφυγής διπλής φορολόγησης, αποκλειστικά και μόνον για τις κριθείσες από το ΣΤΕ υποθέσεις, που υπάγονται στο ειδικό φορολογικό καθεστώς των ΣΑΔΦ.»

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν με το εξεταζόμενο ερώτημα, συνάγονται τα ακόλουθα:

A. Επί του πρώτου υποερωτήματος

20. Ως γνωστόν, η επιβολή των φόρων, ως απόρροια της συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου, διενεργείται στο πλαίσιο δεσμίας αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής, εφόσον συντρέξουν οι προς τούτο νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις (βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Δ', σελ. 72 επ. - Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Β', σελ. 589 επ.).

21. Ο νομοθετικός ορισμός του φόρου συνεπάγεται τη στενή ερμηνεία των διατάξεων που αναφέρονται στο υποκείμενο, το αντικείμενο, τους συντελεστές και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Με τη στενή γραμματική ερμηνεία, αφ' ενός μεν, επιτυγχάνεται η απαραίτητη ασφάλεια δικαίου για τους φορολογούμενους ως προς την ερμηνεία από τη Φορολογική Διοίκηση των νομοθετικών διατάξεων που καθορίζουν τις υποχρεώσεις τους, αφ' ετέρου δε, προστατεύεται το δημόσιο συμφέρον από ερμηνευτικές διευρύνσεις των φορολογικών απαλλαγών ή εξαιρέσεων (πρβλ. εις Ι.Δ. Αναστόπουλο, «Φορολογικό Δίκαιο», 1992, σελ.115-116 – Θ. Φορτσάκη, «Φορολογικό Δίκαιο», 2008, σελ. 85-86 – Κ. Φινοκαλιώτη, «Φορολογικό Δίκαιο», 2011, σελ. 90-95 επ.).

22. Για το λόγο αυτό, η νομολογία παγίως δέχεται, ότι, οι φορολογικές διατάξεις λόγω της ιδιαίτερης φύσης τους πρέπει να ερμηνεύονται στενά (πρβλ. ΣΤΕ 1774/2010, 3587/2001, 1305/1999, 2312/1992, 2052/1990, 3113/1989, 192/1983,

2765/1979, 4135/1977, 454-455/1976, 2733/1974, 2243/1963, 1922/1959 κ.ά. - αναφορικά, δε, με τη στενή ερμηνεία απαλλακτικών διατάξεων πρβλ. ΣΤΕ 1774/2010, 828/1984, 103/1990, 2090/1980, 3645/1985, 2052/1990, 2312/1992, 1890/1994 κ.ά και ΝΣΚ 505/2012, 372/2012, 191/1999, ΟΛΝΣΚ 381/1991 κ.ά.). Τη στενή γραμματική ερμηνεία εφαρμόζει παγίως στις φορολογικές διατάξεις και το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ήδη ΔΕΕ (ΔΕΚ Αποφ. της 12/6/1979, Υπ. 126/78, ΔΕΚ 15/6/1989, Υπ. 348/87, ΔΕΚ 20/6/1990, Υπ. 185/89 κ.ά.).

23. Στο πλαίσιο της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, γίνεται δεκτό ότι η χορήγηση ή η κατάργηση ή η μη εφαρμογή ισχύουσας ειδικής διατάξεως περί φορολογικής απαλλαγής πρέπει να διατυπώνεται ρητά στην νεώτερη διάταξη με την οποία επιβάλλεται φόρος, χωρίς να δύναται αυτή να συναχθεί εμμέσως από το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις απαλλαγής του νεώτερου αυτού νόμου. (βλ. ad hoc ΣΤΕ 153, 154/2002 και 900/1994).

24. Περαιτέρω, όπως κρίθηκε στην υπ' αριθμ. 2465/2018 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η εν λόγω ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 «*συνιστά φόρο, με βάση επιβολής το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα των βαρυνόμενων φυσικών προσώπων, ο οποίος θεσπίστηκε για την αντιμετώπιση της δυσχερούς δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας* (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 2563/2015)». Η εισφορά αυτή επιβλήθηκε διαδοχικά στα (άνω των 12.000 ευρώ) εισοδήματα των φυσικών προσώπων που προέκυψαν κατά τις χρήσεις (φορολογικά έτη) 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015. με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηριστεί ως "έκτακτη" ή προσωρινή, χωρίς να ασκεί επιρροή, από την άποψη αυτή, το στοιχείο ότι με το ν. 4334/2015 επήλθαν μεταβολές ως προς τα κλιμάκια (εισοδήματος της βάσης) επιβολής της και τους εφαρμοστέους συντελεστές. Άλλωστε, ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως "τακτικού"/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο. (βλ. σκέψη 7 ΣΤΕ 2465/2018)

25. Συνεπώς, δεδομένου του υποχρεωτικού και δεσμευτικού χαρακτήρα των

φορολογικών νόμων και της καθολικότητας των φορολογικών βαρών και, ενόψει της παγίας νομολογίας, τόσο του Συμβουλίου της Επικρατείας, όσο και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ήδη, ΔΕΕ), κατά την οποία οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά, συνάγεται, ότι, η αποζημίωση που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, ως μη εντασσόμενη, καθιονδήποτε τρόπο, στις απαλλακτικές διατάξεις, αρχικώς, του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και, εν συνεχεία, του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ - ν.4172/2013, Α'167), με το οποίο ενσωματώθηκε στον ΚΦΕ η εισφορά αλληλεγγύης από το 2016 (άρθρο 112 παρ.9 ν.4387/2016, Α'85), δεν δύναται να τύχει απαλλαγής από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

Και τούτο, ανεξάρτητα από την κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπου προβλεπόταν ειδικός συντελεστής για τα πρόσωπα αυτά, καθώς με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, επιτυγχάνεται με αποτελεσματικότερο τρόπο η προοδευτικότητα του συστήματος φορολογίας εισοδήματος. [βλ. Παράγραφο Γ της «*Συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων*» του *Μνημονίου Συνεννόησης για τριετές πρόγραμμα του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας*», που κυρώθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4336/2015 (Α' 94)]

26. Εξάλλου, όπως, ήδη, αναφέρθηκε, οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, δεν απαλλάσσονται από τον φόρο της εθνικής νομοθεσίας, αφού με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 της 2005/684/ΕΚ Αποφάσεως του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, της 28^{ης} Σεπτεμβρίου 2005 (*Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 262/1/07.10.2005*) για την θέσπιση του καθεστώτος των βουλευτών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, δεν θίγεται η εξουσία των κρατών μελών να υποβάλουν την αποζημίωση αυτή στις διατάξεις του εθνικού φορολογικού δικαίου, υπό την προϋπόθεση ότι δεν επιβάλλεται διπλή φορολόγηση, όρος ο οποίος θεσπίζεται ρητά και στην διάταξη του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ - ν.4172/2013, Α'167).

27. Επίσης, δεν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης με βάση τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του Πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διότι

αυτή αφορά στις αποδοχές που καταβάλλει η Κοινότητα στα μέλη των οργάνων της, στο προσωπικό της και στα πρόσωπα που υπάγονται στον Κανονισμό ΕΟΚ, ΕΥΡΑΤΟΜ, ΕΚΑΧ, που έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα.

28. Σύμφωνα δε, με την θέση της Φορολογικής Διοικήσεως αλλά και την συνήθη πρακτική, τα ποσά αυτά αναγράφονται στη φορολογική δήλωση ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, αφού, προηγουμένως, πιστωθεί και ο φόρος που παρακρατήθηκε υπέρ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Με τον τρόπο αυτό, ελλείπει ρητής απαλλαγής ή ειδικής φορολογήσεως του εισοδήματος αυτού, ο φόρος υπολογίζεται με τις γενικές διατάξεις, δηλαδή με την κλίμακα του άρθρου 15 του ΚΦΕ, αλλά, παράλληλα, πληρούται η προϋπόθεση της αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, αφού ο φόρος που παρακρατήθηκε εκπίπτει από αυτόν που αναλογεί για τα εισοδήματα αυτά, σύμφωνα με την εσωτερική μας νομοθεσία.

B. Επί του δευτέρου υποερωτήματος

Κατά την σχετική συζήτηση που διεξήχθη μεταξύ των μελών του Τμήματος διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

Κατά την γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος, Αντιπρόεδρο ΝΣΚ Στέφανο Δέτση και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Δημήτριο Χανή, Αλέξανδρο Ροϊλό, Βασίλειο Καραγεώργο, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου και Νικόλαο Πατηνιώτη (ψήφοι επτά - 7), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο), έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

29. Με την υπ' αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β' Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) συνιστά φόρο επί του εισοδήματος, ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της Συμβάσεως Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α'329), σύμφωνα με το οποίο: «(1). *Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο της παρούσης Συμβάσεως είναι: (α) Εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού*

τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως Ελληνικού φόρου. (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρεταννίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. (2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιωνδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.»

30. Παρόμοιο άρθρο (πεδίο εφαρμογής) με το άρθρο I της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου περιέχεται και στις λοιπές 56 ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η χώρα μας, στις οποίες ορίζεται ότι οι ΣΑΔΦ εφαρμόζονται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή σε οποιουσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιωδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο I των ΣΑΔΦ με το Ηνωμένο Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο II της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και άρθρο 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα).(σχετική ΑΑΔΕ Ε. 2009/2019 εγκύκλιος).

Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, αντίστοιχες του άρθρου 23 Β της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης (credit method).

31. Επιπλέον, η Φορολογική Διοίκηση διευκρίνισε με την Ε.2147/2019 εγκύκλιο ότι, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολογήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23B παρ. 1 της Πρότυπης Συμβάσεως ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

32. Συνεπώς, εφόσον η παραπάνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε αποκλειστικά και, μόνον, το ζήτημα αν η ειδική εισφορά αλληλεγγύης εμπίπτει στη μέθοδο της πίστωσης (credit method), που προβλέπεται στις ΣΑΔΦ

που έχει συνάψει η Ελλάδα με διάφορες χώρες για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης, είναι φανερό ότι, το πεδίο εφαρμογής της E.2147/2019 εγκυκλίου, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να επεκταθεί, αναλογικώς και, στην περίπτωση της αποζημιώσεως των Ευρωβουλευτών, δεδομένου ότι μια τέτοια ερμηνευτική διεύρυνση προσκρούει ευθέως στην παγιωμένη, τόσο στη θεωρία, όσο και, στη νομολογία, γενική αρχή του φορολογικού δικαίου για τη στενή ερμηνεία των διατάξεων που αναφέρονται στο υποκείμενο, το αντικείμενο, τους συντελεστές και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις (βλ. ανάλυση παρ.21 και 22). Και τούτο διότι, οι Ευρωβουλευτές, ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, δεν υπάγονται για το δηλούμενο εισόδημά τους αλλοδαπής προέλευσης (αποζημίωση από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο) στο όλως ειδικό φορολογικό καθεστώς, το οποίο ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, οι οποίοι δηλώνουν αντίστοιχο εισόδημα που απέκτησαν σε χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει ΣΑΔΦ.

Μειοψήφησαν οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους Θεόδωρος Ψυχογιός, Αντώνιος Τατσόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Ευστράτιος Ηλιαδέλης και Ιωάννης Αλεξανδράκης (ψήφοι πέντε - 5), οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη:

33. Σύμφωνα με την ήδη αναφερθείσα, υπ' αριθμόν 2005/684/EK, Απόφαση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 28^{ης} Σεπτεμβρίου 2005 (*Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 262/1/07.10.2005*) για την θέσπιση του καθεστώτος των βουλευτών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, η καταβαλλόμενη, στους Ευρωβουλευτές, αποζημίωση υπόκειται σε φορολόγηση υπέρ της ΕΕ., δεν θίγεται, όμως, η δυνατότητα των κρατών μελών να υποβάλουν την αποζημίωση αυτή στις διατάξεις του εθνικού φορολογικού δικαίου, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα επιβάλλεται διπλή φορολόγηση.

Εξάλλου, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την υπ' αριθμόν 2465/2018 απόφασή του, έκρινε ότι, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 συνιστά φόρο επί του εισοδήματος και ότι, τούτο επιβεβαιώνεται και από την ενσωμάτωσή της στον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α) και την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και επόμενα χωρίς χρονικό όριο. Συγχρόνως, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι, δεν ασκεί επιρροή στην άποψη αυτή, το γεγονός ότι, με το ν. 4334/2015 επήλθαν μεταβολές ως προς τα κλιμάκια εισοδήματος της βάσης επιβολής της εισφοράς

και τους εφαρμοστέους συντελεστές (βλ. σκ. 7).

34. Κατόπιν τούτων, κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, ενόψει της κοινής παραδοχής ότι η καταβαλλόμενη στους Ευρωβουλευτές αποζημίωση έχει τον χαρακτήρα εισοδήματος, συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση οφείλει και στην περίπτωση των Ευρωβουλευτών να αντιμετωπίσει την εισφορά αλληλεγγύης, όπως ακριβώς και το φόρο εισοδήματος, δηλαδή, πρέπει να πιστώνει το φόρο επί του εισοδήματος (αποζημίωσης) που κατέβαλαν στην ΕΕ, όχι, μόνον, κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, αλλά και, κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α Κ.Φ.Ε., κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 12 της υπ' αριθμ. 2005/684/ΕΚ Απόφασης του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του άρθρου 9 του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. (που εφαρμόζονται αυτοτελώς από τις διατάξεις των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας). Σημειωτέον δε, ότι η πιο πάνω πίστωση δεν συνιστά φορολογική απαλλαγή, αλλά θεσμό, που αποσκοπεί στην εμπέδωση της φορολογικής δικαιοσύνης, δια της αποφυγής της διπλής φορολογικής επιβάρυνσης του αυτού εισοδήματος και, συνεπώς, ενόψει μη αντίθετης ρητής πρόβλεψης, η εφαρμογή της από τη Φορολογική Διοίκηση είναι σαφώς υποχρεωτική. Περαιτέρω, δεδομένου ότι, κατά την αναφερθείσα νομολογία, η εισφορά αλληλεγγύης αποτελεί τακτικό συνήθη φόρο επί του εισοδήματος, είναι σαφές ότι, δεν δικαιολογείται διαφορετική – και δη δυσμενέστερη - αντιμετώπιση αυτής, από τις περιπτώσεις άλλων φορολογουμένων με εισοδήματα αλλοδαπής, εκ μόνου του λόγου ότι, σε αυτούς εφαρμόζονται οι όροι των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Απάντηση

35. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα ερωτήματα που υποβλήθηκαν το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα), γνωμοδοτεί ως εξής :

A.) Επί του πρώτου υποερωτήματος, **ομόφωνα**, ότι οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ορθώς αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως και ότι, συνακόλουθα, ορθώς επιβάλλεται σε αυτές ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος).

B.) Επί του δευτέρου υποερωτήματος, **κατά πλειοψηφία**, ότι τα γενόμενα δεκτά από την υπ' αριθμ.2465/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, περί της

έννοιας του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής, δεν εφαρμόζονται για τον φόρο υπέρ των Κοινοτήτων που παρακρατείται από την αποζημίωση των Ευρωβουλευτών από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 7 Μαΐου 2021

Ο Πρόεδρος

Η Εισηγήτρια

Στέφανος Δέτσης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Δέσποινα Γάκη
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.