



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

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ 93/2015
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**

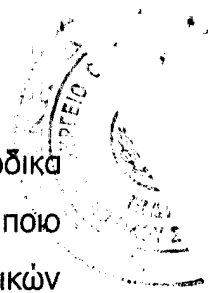
Συνεδρίαση της 26^{ης} Μαρτίου 2015

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Μέλη: Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα, Αντιπρόεδροι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Νικόλαος Μουδάτσος, Ανδρέας Γραμματικός, Θεοδώρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Παναγιώτης Σπανός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αθηνά Αλεφάντη, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αρ. πρωτ. Δ12Α 1030113 ΕΞ 2012/17-2-2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/Γενική Διεύθυνση Φορολογίας/Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος/Τμήμα Α').



Περίληψη ερωτήματος: Εάν, υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), φορολογούνται – και, εάν ναι, με ποιο τρόπο - οι ημερήσιες αποζημιώσεις που καταβάλλονται στο προσωπικό των ειδικών υπηρεσιών (των ν. 2860/2000 και 3614/2007) του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για τις εκτός έδρας μετακινήσεις τους.

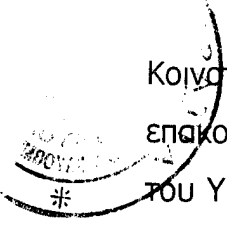
Εισηγήτρια : Ιωάννα Ρουσσιά, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη άνευ ψήφου)

---*---

I. Επί του ως άνω ερωτήματος εκδόθηκε η υπ' αρ. 531/2012 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος ΝΣΚ, με την οποία έγινε ομόφωνα δεκτό ότι οι δαπάνες που καταβάλλονται στο προσωπικό των ειδικών υπηρεσιών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για τις εκτός έδρας μετακινήσεις του για την εκτέλεση υπηρεσίας δεν συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν φορολογούνται, μόνον όμως κατά το μέρος που αντιστοιχούν κατ' είδος και δεν υπερβαίνουν καθ' ύψος τις δαπάνες που καταβάλλονται και στους άλλους υπαλλήλους με βάση τις διατάξεις του ν. 2685/1999. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων με το υπ' αρ. πρωτ. Δ12Α/1142716ΕΞ2013/28-7-2013 έγγραφο του ζήτησε την παραπομπή του ερωτήματος στην Ολομέλεια. Κατόπιν τούτου, το ερώτημα εισήχθη στην Α' Τακτική Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία γνωμοδότησε ως ακολούθως:

II. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει ότι στο προσωπικό των ειδικών υπηρεσιών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, οι οποίες στελεχώνονται και λειτουργούν με βάση τις διατάξεις των ν. 2860/2000 και 3614/2007, καταβάλλονται για τις μετακινήσεις του εκτός έδρας για εκτέλεση υπηρεσίας ημερήσια αποζημίωση και έξοδα μετακίνησης, το ύψος των οποίων και η διαδικασία πληρωμής τους καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών κατά παρέκκλιση των διατάξεων του ν. 2685/1999.

Ενόψει των προεκτεθέντων, προκλήθηκε το ερώτημα του θέματος, με αφορμή το από 17-5-2010 έγγραφο του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου



Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ), καθώς και την επακολουθήσασα αλληλογραφία μεταξύ του Υπουργείου Οικονομικών και υπηρεσιών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων και τις διιστάμενες απόψεις τους επί του ζητήματος.

III. 1. Στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «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...», και στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος ότι: «5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

2. Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε για εισοδήματα που αποκτήθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την 31-12-2013 (ήτοι προ της ενάρξεως ισχύος του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - ν. 4172/2013, Α' 167), ορίζονταν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2».

Άρθρο 4: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. ...».

Άρθρο 45: «Εισόδημα και απόκτησή του.

1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις

και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

.....
4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο:

α. Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

β. Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π.Δ. 200/1993 (ΦΕΚ 75 Α'), καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του άρθρου 2 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'), όπως ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 2470/1997 (ΦΕΚ 40 Α')».


3. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2685/1999 «Κάλυψη δαπανών μετακινούμενων υπαλλήλων εντός και εκτός Επικράτειας και άλλες διατάξεις» (Α' 35) ορίζεται ότι:

«1. Στις διατάξεις του παρόντος νόμου υπάγονται οι μετακινούμενοι εκτός έδρας, με οποιοδήποτε ιδιότητα, με εντολή του Δημοσίου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' και β' βαθμού και των λοιπών Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), στο εσωτερικό ή το εξωτερικό, για εκτέλεση υπηρεσίας, με ειδική αποστολή, για συμμετοχή σε συνέδρια, σεμινάρια, εκπαίδευση, μετεκπαίδευση, καθώς και οι τοποθετούμενοι, μετατιθέμενοι και αποσπώμενοι.

2. Οι αναγνωριζόμενες σε βάρος του Δημοσίου δαπάνες μετακίνησης είναι:

α. Το αντίτιμο των εισιτηρίων των συγκοινωνιακών μέσων, η έκδοση κάρτας απεριορίστων διαδρομών, καθώς και η δαπάνη χρήσης ιδιόκτητου μεταφορικού μέσου ή μισθωμένου οχήματος, στις περιπτώσεις που επιτρέπεται η χρησιμοποίησή του.

β. Τα έξοδα διανυκτέρευσης.



γ. Η ημερήσια αποζημίωση.

δ. Τα έξοδα μετάθεσης, τοποθέτησης και απόσπασης.

ε. Τα έξοδα μετακίνησης όσων αποχωρούν από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης, για τη μετάβασή τους στον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους».

Στο άρθρο 9 παρ. 1, το οποίο εντάσσεται στο με τίτλο «Μετακινήσεις στο εσωτερικό» κεφάλαιο Β' του ανωτέρω νόμου και αναφέρεται στην ημερήσια αποζημίωση, η οποία καταβάλλεται, επιπροσθέτως των δαπανών κίνησης και διανυκτέρευσης, στα πρόσωπα που μετακινούνται για εκτέλεση υπηρεσίας κλη, ορίζεται ότι:

«1. Ημερήσια αποζημίωση είναι το χρηματικό ποσό που καταβάλλεται στον μετακινούμενο για την κάλυψη των έκτακτων εξόδων, τα οποία προκαλούνται λόγω της μετακίνησης και παραμονής του εκτός έδρας, για εκτέλεση υπηρεσίας. Το ποσό της ημερήσιας αποζημίωσης ορίζεται σε δέκα χιλιάδες (10.000) δραχμές, ανεξάρτητα από τη θέση ή το βαθμό του μετακινούμενου. Το ανωτέρω ποσό δύναται να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών».

Εξάλλου, με το άρθρο 19, το οποίο εντάσσεται στο με τίτλο «Μετακινήσεις εξωτερικού» κεφάλαιο Γ' του ίδιου νόμου, η ημερήσια αποζημίωση εξωτερικού καθορίζεται κατ' αποκοπή σε ευρώ και καταβάλλεται με τις διακρίσεις της προκειμένης διάταξης, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσονται οι μετακινούμενοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ίδιου νόμου και τη χώρα στην οποία μεταβαίνουν, σε ποσά της τάξης από 50 έως 105 ευρώ, ενώ για τα μέλη της Κυβέρνησης και της Βουλής και για ανώτατους αξιωματούχους του πολιτειακού βίου, σύμφωνα με τις διακρίσεις της διάταξης, η ημερήσια αποζημίωση εξωτερικού ανέρχεται έως το ποσό των 170 ευρώ, προβλέπεται δε, όπως και στις ημερήσιες αποζημιώσεις εσωτερικού, η δυνατότητα αναπροσαρμογής του ύψους αυτής με υπουργική απόφαση.


4. α) Περαιτέρω, στις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 7 του άρθρου 7 («Σύσταση, οργάνωση και στελέχωση ειδικών υπηρεσιών για τη διαχείριση και εφαρμογή επιχειρησιακών προγραμμάτων») του ν. 2860/2000 «Διαχείριση, Παρακολούθηση και Έλεγχος του Κοινοτικού Πλαισίου Στήριξης και άλλες διατάξεις» (Α' 251), όπως τούτο τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 54 του ν. 3283/2004 (Α' 210), ορίζονται τα εξής:

«1. Η διαχείριση κάθε επιχειρησιακού προγράμματος ασκείται μέσω ειδικής υπηρεσίας (διαχειριστική αρχή), η οποία συνιστάται για τους σκοπούς αυτούς στο οικείο Υπουργείο ή Περιφέρεια με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και του αρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού. ...

2. Η στελέχωση των ανωτέρω ειδικών υπηρεσιών γίνεται με μετακίνηση προσωπικού που υπηρετεί στο οικείο υπουργείο ή στην οικεία περιφέρεια, με απόσπαση προσωπικού που υπηρετεί σε φορείς του ευρύτερου δημόσιου τομέα του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 2000/1991 με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή με πρόσληψη νέου προσωπικού:

7α. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται το ειδικό επίδομα, το ύψος της εκτός έδρας αποζημίωσης και τα έξοδα μετακίνησης του προσωπικού που υπηρετεί στις ειδικές υπηρεσίες, ανάλογα με τη θέση, τα καθήκοντα που ασκούν και τα ειδικότερα τυπικά τους προσόντα, καθώς και η διαδικασία πληρωμής κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2470/1997, του ν. 1256/1982 και του ν. 2685/1999. Με όμοια απόφαση καθορίζεται η αποζημίωση των μελών της επιτροπής αξιολόγησης της παραγράφου 2α. Οι δαπάνες της παρούσας παραγράφου μπορεί να βαρύνουν τον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων.

7β. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται επίσης το ύψος της εκτός έδρας αποζημίωσης και τα έξοδα μετακίνησης κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α): α) των δημοσίων υπαλλήλων οι οποίοι μετακινούνται για εκτέλεση υπηρεσίας σχετικής με την υλοποίηση, διαχείριση, παρακολούθηση και παραλαβή έργων και υποέργων Επιχειρησιακών Προγραμμάτων και Κοινοτικών Πρωτοβουλιών του Κ.Π.Σ. και του Ταμείου Συνοχής, καθώς και β) των μελών των επιτροπών αξιολόγησης, ελέγχου και παραλαβής έργων και υποέργων των Επιχειρησιακών Προγραμμάτων και Κοινοτικών Πρωτοβουλιών του Κ.Π.Σ. και του Ταμείου Συνοχής, που εκτελούνται από υπηρεσίες Υπουργείων, περιφερειών ή άλλων υπηρεσιών και φορέων του δημόσιου τομέα, στις οποίες έχει μεταβιβασθεί αρμοδιότητα ανάθεσης και εκτέλεσης ενεργειών Τεχνικής Βοήθειας».



β) Κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 7 του ανωτέρω άρθρου 7 εκδόθηκε η υπ' αριθ. 19248/60/ΓΔΑΠΠΔΕ/2001 απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας - Οικονομικών (Β' 760), με το άρθρο 2 της οποίας καθορίστηκε, κατά παρέκκλιση του γενικού κανόνα του ν. 2685/1999, το ύψος της εκτός έδρας αποζημίωσης και των εξόδων μετακίνησης του προσωπικού που υπηρετεί στις ειδικές υπηρεσίες (εν μέρει υψηλότερο και εν μέρει ίδιο με αυτό των αντίστοιχων αποζημιώσεων και δαπανών του ν. 2685/1999). Ενδεικτικώς, η ημερήσια αποζημίωση ορίστηκε για το εσωτερικό στο ποσό των 20.000 δραχμών (58,69 ευρώ) και για το εξωτερικό στο ποσό των 100 ευρώ (34.075 δρχ.).

Στην ίδια απόφαση ορίζεται ότι: *«Οι αποφάσεις ή εντολές μετακίνησης των υπαλλήλων των ειδικών υπηρεσιών εκδίδονται από τον αρμόδιο Υπουργό ή από τον Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας για τους υπαλλήλους που υπάγονται σε αυτούς».*

γ) Αντίστοιχο νομοθετικό πλαίσιο προς τις ρυθμίσεις του ν. 2860/2000 διαρθρώνεται μέσα από τις διατάξεις του ν. 3614/2007 *«Διαχείριση, έλεγχος και εφαρμογή αναπτυξιακών παρεμβάσεων για την προγραμματική περίοδο 2007-2013»* (Α' 267), στη δε παράγραφο 8 του άρθρου 19 (*«Τεχνική υποστήριξη εφαρμογής»*) του νόμου τούτου ορίζεται ότι: *«Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης, Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων προσδιορίζονται κατά παρέκκλιση των κείμενων διατάξεων: (α), (β) το ύψος της εκτός έδρας αποζημίωσης και τα έξοδα μετακίνησης του προσωπικού που υπηρετεί στις ειδικές υπηρεσίες, Μέχρι την έκδοση της ανωτέρω κοινής απόφασης εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2860/2000, όπως αυτός ισχύει».*¹

5. α) Με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 9 του ν. 3833/2010 (Α' 40) ορίζεται ότι:

«5. Οι προϋποθέσεις καταβολής των δαπανών που προβλέπονται από τα άρθρα 6 παρ. 2, 8 παράγραφοι 2 και 3 και 9 του ν. 2685/1999, καθώς και το ύψος αυτών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ανάλογα με τις πραγματικές ανάγκες και τις διαμορφούμενες κάθε φορά συνθήκες.»

¹ Ουδέποτε εκδόθηκε η προβλεπόμενη στην ανωτέρω εξουσιοδοτική διάταξη κ.υ.α.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφοι 2Γ περίπτωση γ' και 3 του ν. 2685/1999, των άρθρων 7 παράγραφοι 7α, 7β ως προς τον καθορισμό του ύψους της εκτός έδρας αποζημίωσης και των εξόδων μετακίνησης και 17 παράγραφος 6 εδάφιο β' του ν. 2860/2000 (ΦΕΚ 251 Α) καταργούνται και οι εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων κοινές υπουργικές αποφάσεις εξακολουθούν να ισχύουν έως την έκδοση της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο απόφασης».

Κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 3833/2010 εκδόθηκε, με τίτλο «Δαπάνες μετακινήσεων», η υπ' αρ. 2/33481/0022/2011 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 1069/31-5-2011), με την παράγραφο 1 του άρθρου μόνου της οποίας αναπροσαρμόστηκαν τα ποσά των αποζημιώσεων που προβλέπονταν με την υπ' αρ. 19248/60/ΓΔΑΠΠΔΕ/2001 απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών και συγκεκριμένα μειώθηκαν (Τα ανώτατα όρια δαπανών διανυκτέρευσης στο εσωτερικό από το ποσό των 80 ευρώ και, ειδικά για την Περιφέρεια Αττικής και το Νομό Θεσσαλονίκης, από το ποσό των 110 ευρώ, όπως είχαν διαμορφωθεί με την υπ' αρ. 44421/0022/4-9-2006 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 1444), με τις διατάξεις της οποίας είχαν τροποποιηθεί οι διατάξεις της αρχικής υπ' αρ. 19248/2001 υπουργικής απόφασης, σε 64 και 88 ευρώ, αντιστοίχως, καθώς και η ημερήσια αποζημίωση εσωτερικού από το ποσό των 70 ευρώ στο ποσό των 56 ευρώ και εξωτερικού από το ποσό των 100 ευρώ στο ποσό των 80 ευρώ και ορίστηκε, περαιτέρω, ότι οι δαπάνες διανυκτέρευσης στο εξωτερικό καταβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 2685/1999).

IV. Α. Κατά την ενώπιον της Ολομελείας συζήτηση επί του ερωτήματος, αρχικά έγιναν ομόφωνα δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των προπαρατεθεισών διατάξεων του Συντάγματος και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), ως φορολογητέο εισόδημα θεωρείται το καθαρό εισόδημα, αυτό δηλαδή που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του, οι δε δαπάνες που μνημονεύονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος λαμβάνονται υπόψη, όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του

φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογούμενων βάσει ενδείξεων (όπως είναι οι δαπάνες).

Περαιτέρω, κατά παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, προς την οποία συντάσσονται και γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, έχουν γίνει δεκτά τα εξής:

(α) Κάθε παροχή καταβαλλομένη στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.), η οποία, κατά το νόμο ή από τη 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 υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός. **(β)** Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών που αναφέρονται στα εδάφια α' - ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και 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 δεν αποκλείεται ούτε η θέσπιση με τυπικό νόμο και άλλων απαλλαγών από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ούτε η 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, δηλ. φορολογητέο εισόδημα, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (ενδεικτικώς, βλ. ΟΛΣΤΕ 29/2014, 2306/2014, 1840/2013, 4289/1980, ΣΤΕ (7μ) 670/2012, 1026/2013, 3150/1999, ΣΤΕ 9/2014, 512/2014, 727/2014, 733-734/2014, 1884-1885/2014, 2372/2013, 3020/2012, 4486-4488/2012, 2972/2011, 3544/2008 κ.ο.κ., πρβλ ΟΛΣΤΕ 4289/1980. ΓνΟΛΝΣΚ 54/2014, ΓνΝΣΚ 211/2008).

2. α) Με τις διατάξεις του ν. 2860/2000 και του μεταγενέστερου ν. 3614/2007² θεσπίστηκε ιδιαίτερο σύστημα διαχείρισης και ελέγχου του Κοινοτικού Πλαισίου Στήριξης (ν. 2860/2000) και των αναπτυξιακών πόρων, με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της ποιότητας και της διαφάνειας στη νέα αναπτυξιακή προσπάθεια και την προσαρμογή της χώρας στις αυστηρές ποιοτικές και ποσοτικές απαιτήσεις των νέων κανονισμών, στο πλαίσιο δε της διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου η χώρα αναλαμβάνει σημαντικές ευθύνες έναντι της

² Ήδη, ψηφίστηκε ο ν. 4314/2014 «Α) Για την διαχείριση, τον έλεγχο και την εφαρμογή αναπτυξιακών παρεμβάσεων για την προγραμματική περίοδο 2014-2020, Β) ...» (Α' 265/23-12-2014).

Ε.Ε. για τη διασφάλιση της χρηστής και αποτελεσματικής διαχείρισης των πόρων και υποχρεούται να τηρεί συγκεκριμένες και διακριτές διαχειριστικές και ελεγκτικές διαδικασίες, διαχωρίζοντας πλήρως τις λειτουργίες, τις αρμοδιότητες και τις ευθύνες των οργάνων που υποστηρίζουν το νέο σύστημα, όπως είναι ιδίως οι διαχειριστικές αρχές, δηλαδή οι ειδικές υπηρεσίες που συνιστώνται ή λειτουργούν στα οικεία Υπουργεία κατά τους όρους του νόμου για τη διαχείριση των επιχειρησιακών προγραμμάτων.

β) Οι ειδικές υπηρεσίες αποτελούν οργανικές μονάδες των Υπουργείων στα οποία υπάγονται, δύναται δε να στελεχώνονται είτε από υπαλλήλους του Δημοσίου (μόνιμους ή ΙΔΑΧ), είτε και από υπαλλήλους που προέρχονται από φορείς του ευρύτερου δημοσίου τομέα (νπδδ, νπιδ και ΔΕΚΟ). Όλοι, πάντως, οι υπάλληλοι που υπηρετούν στις ειδικές υπηρεσίες, για τις μετακινήσεις τους εκτός έδρας για εκτέλεση υπηρεσίας λαμβάνουν εντολή από τον αρμόδιο Υπουργό ή από τον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας (βλ. και υ.α. 19248/60/ΓΔΑΠΠΔΕ/2001) (είτε από τα υφιστάμενα αυτών όργανα εφόσον έχουν μεταβιβασθεί σε αυτά οι αρμοδιότητες των πρώτων) και άρα μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, πρόκειται δηλαδή «για πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου» κατά τη ρητή διατύπωση της περίπτωσης β' της παρ. 4 του άρθρου 45 ΚΦΕ, δηλ. πληρούται η ως άνω ειδικότερη προϋπόθεση για το αφορολόγητο των εξεταζόμενων παροχών κατά την ίδια διάταξη.

γ) Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ν. 2860/2000 παρασχέθηκε ρητή εξουσιοδότηση στην κανονιστικώς δρώσα διοίκηση για τον κατά παρέκκλιση των διατάξεων του ν. 2685/1999 καθορισμό του ύψους της εκτός έδρας αποζημίωσης και των εξόδων μετακίνησης του προσωπικού που υπηρετεί στις ειδικές υπηρεσίες, ανάλογα με τη θέση, τα καθήκοντα που ασκεί και τα ειδικότερα τυπικά του προσόντα, καθώς και της διαδικασίας πληρωμής των ποσών αυτών. Σε εκτέλεση της παραπάνω εξουσιοδότησης εκδόθηκε η υπ' αρ. 19248/60/ΓΔΑΠΠΔΕ/2001 απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών, με τις διατάξεις της οποίας ορίστηκε, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του ν. 2685/1999, αφενός μεν, το ύψος της ημερήσιας αποζημίωσης και των δαπανών κίνησης που καταβάλλεται στο προσωπικό των ειδικών υπηρεσιών σε ποσά μεγαλύτερα έναντι των καταβαλλομένων στους μετακινούμενους με βάση τις γενικές διατάξεις του ν. 2685/1999, αφετέρου δε, η διαδικασία πληρωμής (η διαφοροποίηση στη διαδικασία πληρωμής συνίσταται στο

ότι, σε περίπτωση προφορικής εντολής μετακίνησης των υπαλλήλων των ειδικών υπηρεσιών, επιτρέπεται η εκ των υστέρων, εντός 10 εργασιμών ημερών από την ημερομηνία επιστροφής του μετακινούμενου στην έδρα του, έγκριση της μετακίνησης, χωρίς να απαιτείται – αντίθετα προς τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 του ν. 2685/1999 - για την εκ των υστέρων έγκριση να συντρέχει και εξαιρετική περίπτωση επείγουσας μετακίνησης).

δ) Σημειωτέον, άλλωστε, ότι από 31-5-2011, οπότε τέθηκε σε ισχύ με τη δημοσίευσή της η υπ' αρ. 2/33481/0022/31-5-2011 υπουργική απόφαση, με την οποία ρυθμίζεται το ύψος της εκτός έδρας αποζημίωσης και των εξόδων μετακίνησης των υπαλλήλων των ειδικών υπηρεσιών κατ' εφαρμογή πλέον της γενικής διάταξης του άρθρου 5 του ν. 3833/2010 και άρα σύμφωνα με το γενικό κανόνα που εφαρμόζεται στις μετακινήσεις του προσωπικού που υπάγεται στο ρυθμιστικό πεδίο του ν. 2685/1999 (και όχι κατά παρέκκλισή του), δεν υφίσταται, κατ' ουσίαν, παρέκκλιση από τις διατάξεις του ν. 2685/1999 κατά τη χορήγηση των εξεταζόμενων παροχών στο προσωπικό των ειδικών υπηρεσιών. Άρα, τουλάχιστον όσον αφορά στο παραπάνω χρονικό διάστημα (από 31-5-2011 έως 31-12-2013), το προσωπικό των εν λόγω υπηρεσιών υπάγεται ευθέως στη ρύθμιση της διάταξης της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 και, ως εκ τούτου, τα καταβαλλόμενα σε αυτό χρηματικά ποσά για δαπάνες κίνησης και ως ημερήσια αποζημίωση για τις εκτός έδρας μετακινήσεις του για εκτέλεση υπηρεσίας δεν θεωρούνται εισόδημα και δεν φορολογούνται για τον προαναφερόμενο λόγο.

Β. Περαιτέρω, κατά την ενώπιον της Ολομελείας συζήτηση επί του ερωτήματος, διαμορφώθηκαν δύο γνώμες:

1. Η γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Μιχαήλ Απέσσο, από τον Αντιπρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Ανδρέα Χαρλαύτη και από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Νικόλαο Μουδάτσο, Ανδρέα Γραμματικό, Παναγιώτη Σπανό, Κωνσταντίνο Χαραλαμπίδη, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Κωνσταντίνο Κηπουρό, Αθηνά Αλεφάντη, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη (ψήφοι δεκατρείς - 13), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια, έχει ως εξής:

Κατά την ορθή ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων, ενόψει της φύσης των ημερήσιων αποζημιώσεων εκτός έδρας, ως καλυπτουσών δαπάνες των

υπαλλήλων κατά τις μετακινήσεις τους, όπως τούτο γίνεται ρητώς δεκτό και από το νομοθέτη (βλ. άρθρ. 9 του ν. 2685/1999 περί της φύσης της ημερήσιας αποζημίωσης) και, περαιτέρω, ενόψει της πάγιας νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία, κατά την αξιολόγηση του φορολογητέου ή μη χαρακτήρα οποιασδήποτε παροχής σε μισθωτό, κρίσιμη είναι όχι αποκλειστικώς η ρητή πρόβλεψη του αφορολόγητου με τυπικό νόμο αλλά η διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ή τα δικαστήρια της φύσης της παροχής ως καλύπτουσας δαπάνες του υπαλλήλου (βλ. αντί περισσότερων, την ΟΛΣΤΕ 29/2014), πρέπει να γίνει δεκτό - και μάλιστα ανεξάρτητα από την ειδικότερη διατύπωση των ερμηνευτέων διατάξεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 ΚΦΕ (στις οποίες, πάντως, ούτε ορίζεται ρητώς ούτε συνάγεται από αυτές με σαφήνεια το αντίθετο, σε κάθε δε περίπτωση πρέπει αυτές να ερμηνευθούν υπό το φως των προρρηθεισών παραδοχών) - ότι οι εν λόγω ημερήσιες αποζημιώσεις δεν αποτελούν προσαύξηση των αποδοχών των υπαλλήλων των ειδικών υπηρεσιών και ως εκ τούτου δεν θεωρούνται εισόδημά τους και δεν φορολογούνται, στο μέτρο άλλωστε που το ύψος τους, καθορισθέν νομίμως στο συγκεκριμένο ποσό από τον κανονιστικό νομοθέτη, κατόπιν της ελεύθερης στάθμισης από αυτόν, στο πλαίσιο της παρασχεθείσας από τον εξουσιοδοτικό νόμο ευχέρειας, των ειδικών συνθηκών και ιδιαιτεροτήτων της συγκεκριμένης κατηγορίας μετακινήσεων εκτός έδρας, δεν υπερβαίνει το κατά την κοινή πείρα εύλογο μέτρο.

Εξάλλου, η παραπομπή της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, στην οποία ορίζεται ότι δεν θεωρούνται εισόδημα και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, στις διατάξεις του ν. 2685/1999, με τις οποίες ορίζονται οι δαπάνες αυτές, έχει την έννοια της αναφοράς στο κατ' εξοχήν νομοθέτημα, με το οποίο προβλέπονται και ρυθμίζονται κατά τρόπο ενιαίο τα της εκτός έδρας μετακίνησης των υπαλλήλων γενικώς και των σχετικών δαπανών. Εξ αυτής, όμως, της παραπομπής δεν έπεται ότι ο φορολογικός νομοθέτης θέλησε να αποκλείσει την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 45 παρ. 4 περ. β' του ΚΦΕ και στις όμοιες δαπάνες που καταβάλλονται σε υπαλλήλους κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων που θεσπίστηκαν κατά παρέκκλιση του ν. 2685/1999, όπως και στην περίπτωση των μετακινούμενων του ερωτήματος.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, οι ημερήσιες αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους των ειδικών υπηρεσιών βάσει τριμήνιας νομοθετικής εξουσιοδότησης δεν αποβάλλουν το χαρακτήρα τους ως αντισταθμίσιμος δαπανών εκ μόνου του γεγονότος ότι καθορίστηκαν, νομίμως κατά τα προεκτεθέντα, σε ποσό υψηλότερο από το ποσό που προβλέπεται στο γενικό κανόνα των διατάξεων του ν. 2685/1999 και επομένως δεν αποτελούν εισόδημα και δεν φορολογούνται στο σύνολό τους.

2. Η γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίστηκε από την Αντιπρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Βασιλική Δούσκα και από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Θεόδωρο Ψυχογιό, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Δημήτριο Χανή, Κωνσταντίνο Κατσούλα και Αλέξανδρο Ροϊλό (ψήφοι οκτώ - 8) έχει ως εξής:

Η ως άνω αποζημίωση των υπαλλήλων των ειδικών υπηρεσιών, ως είχε καθορισθεί δυνάμει της κανονιστικής απόφασης του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών υπ' αριθ. 19248/60/2001, ήτοι πριν από τις μεταβολές που επέφεραν οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5, 6 του ν. 3833/2010 και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσης κανονιστικής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών υπ' αριθ. 2/33481/0022/2011, κατά το μέρος που υπερέβαινε την αποζημίωση που είχε ορισθεί ως καταβλητέα, με τα άρθρα 9 και 19 του ν. 2685/1999, προς τους λοιπούς δημοσίους υπαλλήλους του αυτού βαθμού για την κάλυψη των εξόδων εκτέλεσης των υπηρεσιακών τους καθηκόντων, δημιουργούσε προφανές ζήτημα μη ισότιμης μεταχείρισης μεταξύ των δύο κατηγοριών υπαλλήλων, αφού η διαφοροποίηση του ύψους των εν λόγω εξόδων, άρα και της καταβλητέας αποζημίωσης, για εκατέρω των υπαλληλικών κατηγοριών δεν είναι νοητή και, συνεπώς, ούτε ανεκτή, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1, 5 του Συντάγματος.

Επομένως, επί τη βάσει της ως άνω παραδοχής, το ποσό της αποζημίωσης που καταβαλλόταν στους υπαλλήλους των ειδικών υπηρεσιών, κατά το μέρος που υπερέβαινε το καταβαλλόμενο προς όλους τους λοιπούς υπαλλήλους ποσό, αποτελούσε, εν τοις πράγμασι, προσαύξηση του μισθού τους, ήτοι πρόσθετη αμοιβή για την εκτέλεση των βασικών τους καθηκόντων, η οποία, απλώς, εχορηγείτο υπό το νομικό χαρακτηρισμό της αποζημίωσης προς κάλυψη εξόδων, για τα οποία, άλλωστε, αυτοί δεν υπείχαν υποχρέωση απόδοσης λογαριασμού. Κατ' ακολουθία, το

επί πλέον αυτό ποσό της αποζημίωσης είχε, πράγματι, χαρακτήρα εισοδήματος, κατά την έννοια άρθρου 1 Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/94), επομένως πρέπει τούτο να υπαχθεί σε φορολόγηση, κατά τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πρβλ. ΣΤΕ 1026/13 επταμ.).

Πάντως, σε κάθε περίπτωση που καταβάλλεται αποζημίωση για κάλυψη εξόδων, η Φορολογική Διοίκηση (και, επί δικαστικής αμφισβήτησης, τα Διοικητικά Δικαστήρια) έχει τη δυνατότητα να θεωρήσει ως εισόδημα, υποκείμενο σε φορολόγηση, το ποσό της αποζημίωσης, για το οποίο ήθελε κρίνει αιτιολογημένα ότι υπερβαίνει το, κατά την κοινή πείρα, εύλογο ύψος της καταβλητέας αποζημίωσης για την κάλυψη των σχετικών εξόδων των μισθωτών (πρβλ. ΣΤΕ 2284/2014) και τούτο ανεξάρτητα αν το ύψος της εν λόγω αποζημίωσης έχει καθοριστεί ρητά από τις οικείες διατάξεις (πρβλ. ΟΛΣΤΕ 29/2014, 2306/2014, ως προς τη δυνατότητα διερεύνησης του ευλόγου ή μη του ύψους καταβαλλόμενης αποζημίωσης, παρά τη ρητή νομοθετική πρόβλεψη του ποσού αυτής).

V. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, η Α' Τακτική Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδοτεί επί του υποβληθέντος ερωτήματος:

A. Κατά πλειοψηφία, ότι οι ημερήσιες αποζημιώσεις που καταβάλλονταν, καθ' όλο το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα, στο προσωπικό των ειδικών υπηρεσιών (ν. 2860/2000 και ν. 3614/2007) του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για τις εκτός έδρας μετακινήσεις του για εκτέλεση υπηρεσίας δεν διαφοροποιούνταν σε σχέση προς τις ημερήσιες αποζημιώσεις που καταβάλλονταν με βάση τις διατάξεις του ν. 2685/1999 στο λοιπό προσωπικό του Δημοσίου, ΟΤΑ και νηδδ, κατά τη φύση και το σκοπό της χορήγησής τους, δηλ. προς αντιμετώπιση των πρόσθετων δαπανών που προκαλούνται από τη μετακίνηση των υπαλλήλων και επομένως δεν αποτελούν εισόδημα και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται, στο σύνολό τους, σε φόρο εισοδήματος.

B. Ομοφώνως, ότι, σε κάθε περίπτωση, μετά την ισχύ των διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 9 του ν. 3833/2010 και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσης υπ' αριθ. 2/33481/0022/2011 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, οι χορηγούμενες ημερήσιες αποζημιώσεις στηρίζονται απευθείας στο νομοθετικό πλαίσιο που διαμορφώνεται επί τη βάση του ν. 2685/1999, όπως ισχύει πλέον, τροποποιημένος από το ν. 3833/2010, και άρα, συντρεχουσών όλων των προϋποθέσεων που τίθενται στη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του

άρθρου 45 του ν. 2238/1994, δεν φορολογούνται, στο σύνολό τους, κατ' ευθεία εφαρμογή της τελευταίας αυτής διάταξης.

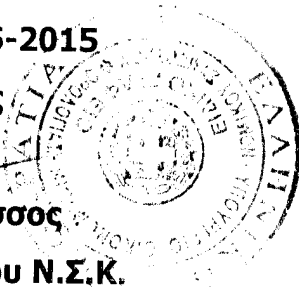
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ,

Αθήνα, 21-5-2015

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Απέσσος

Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.



Η Εισηγήτρια

Ιωάννα Ρουσσά

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.