



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 140/2012
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίαση της 8^{ης} Μαρτίου 2012

- Σύνθεση** :
- Πρόεδρος** : Φωκίων Γεωργακόπουλος, Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.
- Αντιπρόεδροι** : Νικόλαος Μαυρίκας και Βασίλειος Σουλιώτης,
- Νομικοί Σύμβουλοι:** Βλάσιος Βούκαλης, Χριστόδουλος Μπότσιος, Ιωάννης Τριάντος, Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ιωάννης Διονυσόπουλος, Χρυσαφούλα Αυγερινού, Αντώνιος Κλαδιάς, Μεταξία Ανδροβιτσάνεα, Παρασκευάς Βαρελάς, Βασιλική Δούσκα, Ιωάννης – Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Θεόδωρος Ψυχογιός, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Βασιλική Πανταζή, Νίκη Μαριόλη Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη και Γεώργιος Ανδρέου.
- Εισηγητής** : Παναγιώτης Πανάγος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: Το έγγραφο Δ12Α 1124250ΕΞ2011/22-9-2011 της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/ Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος/Τμ. Α', του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη : Ερωτάται εάν το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους και συνταξιούχους της «ΔΕΗ Α.Ε.», από την παροχή ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας με μειωμένο τιμολόγιο, αποτελεί ή όχι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, η Α' Τακτική Ολομέλεια, του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ομόφωνα ως ακολούθως:

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στο ανωτέρω ερώτημα, η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Δημοσία Επιχείρηση Ηλεκτρισμού Α.Ε.» (Δ.Ε.Η. Α.Ε.), η οποία ιδρύθηκε με το ν.1468/1950 «περί ιδρύσεως της ΔΕΗ» (ΦΕΚ Α' / 69), ως Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού, μετετράπη με το π.δ. 333/12-12-2000 (ΦΕΚ Α'27 8/20-12-00) σε Ανώνυμη Εταιρεία, σύμφωνα με το άρθρο 43 του ν.2773/1999 (ΦΕΚ Α'286) και εφεξής διέπεται από τις διατάξεις του καταστατικού της και συμπληρωματικά από τον κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει. Στους εργαζόμενους της ΔΕΗ είχε παραχωρηθεί, ήδη από τη δεκαετία του 1960, μειωμένο τιμολόγιο χρέωσης της οικιακής τους κατανάλωσης και ανεξάρτητα από ύψος των ΚΩΗ ετήσιας κατανάλωσής. Στη συνέχεια με την με αρ. 219/1980 απόφαση του Δ.Σ. της ΔΕΗ, που κυρώθηκε με την πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου 127, της 7 Νοεμβρίου 1990, (ΦΕΚ Α' 147/15-11-1990) και καταλαμβάνει το σύνολο των υπαλλήλων της ΔΕΗ καθώς και των συνταξιούχων, διαμορφώθηκε ειδικό μειωμένο τιμολόγιο και ορίσθηκαν κατά περιοχή ανώτερα όρια κατανάλωσης (ΚΩΗ). Περαιτέρω, με την με αρ. 1105/21-5-1982 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών, την οποία απεδέχθη ο Υπουργός Οικονομικών, η εν λόγω Νομική Διεύθυνση γνωμοδότησε ότι η ανωτέρω δωρεάν παροχή ορισμένης ποσότητας

ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί αμοιβή σε είδος, δυναμένη να αποτιμηθεί σε χρήμα και συνεπώς, αποτελεί εισόδημα υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος. Με τη μεταγενέστερη, όμως, γνωμοδότηση του Τριμελούς Συμβουλίου της Διεύθυνσης Δικαστικού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, κοινοποιήθηκε με την με αρ. πρωτ. Ε1240/ΠΟΛ.16-2-1983 διαταγή και ισχύει μέχρι σήμερα, η εν λόγω Διεύθυνση Δικαστικού, γνωμοδότησε ότι η ανωτέρω παροχή σε είδος δεν αποτελεί πρόσθετη αμοιβή, η οποία δίδεται ως αντάλλαγμα της εργασιακής σχέσης, καθόσον η παροχή αυτή χορηγείται εξ ελευθεριότητας και συνεπώς, δεν αποτελεί εισόδημα υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος.

Ενόψει των παραπάνω υποβάλλεται το ερώτημα: εάν το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους και συνταξιούχους της ΔΕΗ Α.Ε. από την παροχή σε αυτούς ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας με μειωμένο τιμολόγιο αποτελεί ή όχι για αυτούς εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δεδομένου ότι και οι δύο ως άνω γνωμοδοτήσεις αναφέρονταν στη ΔΕΗ με το τότε νομικό καθεστώς του δημόσιου φορέα και ενόψει του γεγονότος ότι δεν υπάρχει πλέον δωρεάν παροχή ηλεκτρικής ενέργειας στους εργαζόμενους και συνταξιούχους της ΔΕΗ Α.Ε., αλλά παροχή ηλεκτρικής ενέργειας με μειωμένο τιμολόγιο σε σύγκριση με αυτό των καταναλωτών οικιακής χρήσης.

II. ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στο άρθρο 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, ΦΕΚ Α' 151), που φέρει τον τίτλο: «*Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες*», όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «*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.....*».

Στο άρθρο 9 του ν. 2336/1995, που καθορίζει τις παροχές σε είδος προς εργαζόμενους για παραγωγικούς και λειτουργικούς σκοπούς των επιχειρήσεων, ορίζεται ότι: «*1. Παροχές σε είδος προς εργαζόμενους, οι*

οποίες χορηγούνται αυτούσιες εξ ελευθεριότητας του εργοδότη, δεν περιλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές των εργαζομένων, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ούτε υπόκεινται σε κοινωνικο-ασφαλιστικές ή άλλες κρατήσεις και αποτελούν παραγωγικές και λειτουργικές δαπάνες των επιχειρήσεων, εφόσον εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων και χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα.

Στην έννοια των παροχών αυτών περιλαμβάνεται η χορήγηση τροφής (ελαφρό γεύμα, γεύμα, δείπνο), κατά τη διάρκεια του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου και κατά την ώρα του διαλείμματος, ανεξάρτητα εάν ο χρόνος του διαλείμματος είναι αμειβόμενος.

2. Το περιεχόμενο, το είδος και η αξία των ανωτέρω παροχών καθορίζονται από τον ίδιο τον εργοδότη.

3. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών, Εργασίας και Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, καθορίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρ. 1 και μετά σύμφωνη γνώμη της οικείας αντιπροσωπευτικότερης συνδικαλιστικής οργάνωσης, που καλύπτει την επιχείρηση ή εν ελλείψει της κλαδικής συνδικαλιστικής οργάνωσης, όπου υφίσταται, η έννοια των παροχών σε είδος που υπάγονται στη ρύθμιση αυτή.

4. Με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν θίγεται ούτε καθ' οιονδήποτε τρόπο αλλάζει το καθεστώς και ο χαρακτήρας των παροχών σε είδος, οι οποίες χορηγούνται με συλλογικές συμβάσεις εργασίας».

Τέλος, στο άρθρο μόνο της Π.Υ.Σ. 127 της 7/15-11-1990 «Εφαρμογή ειδικού τιμολογίου κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας με μειωμένη τιμή στο προσωπικό και τους συνταξιούχους της Δημόσιας Επιχείρησης Ηλεκτρισμού» (ΦΕΚ Α' 127), η οποία εκδόθηκε κατ'εξουσιοδότηση της διατάξεως του άρθρου 64 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ Α' 101), ορίζεται ότι το Υπουργικό Συμβούλιο αποφάσισε: «1. Τον καθορισμό ανωτάτου ορίου κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας για τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους της

Δημόσιας Επιχείρησης Ηλεκτρισμού, μέχρι του οποίου θα ισχύσει ειδικό μειωμένο τιμολόγιο προσωπικού (ΓΠ), ως εξής:.....».

III. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 45 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε εν γένει παροχή σε χρήμα ή σε είδος εφόσον δίνεται σε αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας. Δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος η παροχή (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κ.λπ.), που καταβάλλεται στον μισθωτό, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα, όταν από τον νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες, στις οποίες ο μισθωτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας, που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεδομένου ότι η εν λόγω παροχή δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού (ΣΤΕ 3150/1999, 125/1995, 746/1993, 3396/1991, 374/ 1983, 4289/1980 Ολομ. κ.ά). Σημειωτέον δε ότι η απαρίθμηση, στα εδάφια α'-ζ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή, δεν αποκλείει το νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ούτε, επίσης, αποκλείει 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 (ΣΤΕ 3150/1999).

Επισημαίνεται ότι υπό το πρίσμα των ομοίων διατάξεων του άρθρου 40 παρ. 1 του ν.δ. 3223/1955, το Συμβούλιο της Επικρατείας είχε δεχθεί ότι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι και η οιοδήποτε ύψους χρηματική παροχή, η οποία καταβαλλομένη εφ'άπαξ εις το μισθωτό λόγω μακράς ευδοκίμου παραμονής του στην επιχείρηση, χορηγείται ή εξ ελευθεριότητας του εργοδότη με σκοπό την ενίσχυση του αισθήματος μονιμότητας του μισθωτού και την καλύτερα απόδοσή του (ΣΤΕ 2559/1994).

Περαιτέρω, από την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 2336/1995 συνάγεται ότι οι παροχές σε είδος προς τους εργαζομένους, οι οποίες χορηγούνται εξ ελευθεριότητας του εργοδότη, συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκτός εάν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της κλπ.

Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το δοθέν πραγματικό, όπως αυτό παρατίθεται στο υποθληθέν ερώτημα, η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΔΕΗ Α.Ε.» παρέχει στους εργαζόμενους και συνταξιούχους της ηλεκτρική ενέργεια με μειωμένο τιμολόγιο, σε σύγκριση με αυτό των καταναλωτών οικιακής χρήσης. Τίθεται δε το ερώτημα εάν η εν λόγω παροχή αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.

Ενόψει των παραπάνω γενομένων δεκτών, κατά την ομόφωνη γνώμη τη Α' Τακτικής Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η εν λόγω παροχή ηλεκτρικής ενέργειας με μειωμένο τιμολόγιο αποτελεί περιοδική παροχή σε είδος, που συνιστά αντάλλαγμα που παρέχεται λόγω της σχέσης εργασίας που συνδέει τη «ΔΕΗ Α.Ε.» με τους εργαζομένους της. Επομένως, το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους της «ΔΕΗ Α.Ε.» από την παροχή μειωμένου τιμολογίου για την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας, αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος, κατά την έννοια του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.. Τούτο διότι : α) δίδεται ως αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας, β) αποτελεί αμοιβή σε είδος που μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα, γ) καταβάλλεται περιοδικά και δ) από τη φύση της δεν προορίζεται να καλύψει δαπάνες, στις οποίες υποβάλλονται οι εργαζόμενοι στην «ΔΕΗ Α.Ε.», για την εκτέλεση της υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, τούτο δε επιβεβαιώνεται πλήρως και από το γεγονός ότι η παροχή αυτή χορηγείται όχι μόνον στους εργαζομένους αλλά και στους συνταξιούχους της εταιρείας. Δεν δύναται δε να θεωρηθεί η παροχή αυτή ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 1 του ν. 2336/95, καθόσον δεν συμβάλλει στους σκοπούς που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη (παραγωγικότητα, υγιεινή, ασφάλεια κλπ.), δεδομένου ότι, όπως προελέχθη, αυτή χορηγείται σε όλους ανεξαιρέτως τους

εργαζομένους, χωρίς να συνδέεται ατομικώς και προσωπικώς προς τις επιδόσεις, την απόδοση και τη συμβολή ενός εκάστου στην παραγωγικότητα της επιχειρήσεως, συμπεριλαμβανομένων και των συνταξιούχων. Από την άλλη πλευρά δεν υφίσταται άλλη ρητή διάταξη νόμου, η οποία να προβλέπει ότι η ανωτέρω παροχή δεν αποτελεί εισόδημα, ώστε να μη υπόκειται σε φόρο, λαμβανομένης υπόψη και της στενής ερμηνείας των φοροαπαλλακτικών διατάξεων. Άλλωστε, η ως άνω παροχή, η οποία χορηγείται λόγω της σχέσεως εργασίας, που συνδέει τη «ΔΕΗ Α.Ε.», με τους υπαλλήλους της, έχει τον χαρακτήρα φορολογητέου εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών, χωρίς ο χαρακτήρας της αυτός να αίρεται από την τυχόν εξ ελευθεριότητας ή μη χορήγησή της, αδιαφόρου όντος, από φορολογικής απόψεως, του εάν οι παροχές αυτές, ως ανακλητές οικειοθελείς παροχές, αλλά και ως εξ ελευθεριότητας χορηγούμενες, αποκτούν ή όχι το χαρακτήρα μισθού, από απόψεως εργατικού δικαίου, κατά τη νομολογία των πολιτικών δικαστηρίων (βλ. ενδεικτικά ΑΠ 211/2002, ΕΕΔ 62, σ. 917). Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση, της διατάξεως της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 2336/1995.

Περαιτέρω, δεν ασκεί καμιά επιρροή στη φορολόγηση ή μη της παροχής αυτής το παρόν ή το προγενέστερο καθεστώς, της νομικής μορφής της «ΔΕΗ Α.Ε.», δεδομένου ότι, κρίσιμο ζήτημα, στην προκειμένη περίπτωση, αποτελεί ο νομικός χαρακτήρας της εν λόγω παροχής, δηλαδή το εάν αποτελεί ή όχι εισόδημα. Συνεπώς, εφόσον αποτελεί εισόδημα φορολογείται, κατά τις οικείες διατάξεις που διέπουν τη φορολογία εισοδήματος, αδιακρίτως του νομικού καθεστώτος υπό το οποίο τελεί ο εργοδότης. Πράγματι κατ' άρθρο 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το έσοδο που προκύπτει γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή και το οποίο αποκτάται εν γένει από μισθωτούς, αδιακρίτως του νομικού καθεστώτος υπό το οποίο τελεί ο εργοδότης τους.

IV. ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, η Α' Τακτική Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ομόφωνα, ότι το όφελος που προκύπτει

για τους εργαζόμενους και συνταξιούχους της ΔΕΗ Α.Ε., από την παροχή ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας με μειωμένο τιμολόγιο, αποτελεί εισόδημα υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 10-4-2012

Ο Πρόεδρος

Φωκίων Γεωργακόπουλος

Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής

Παναγιώτης Πανάγος

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ