



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 278/2012

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(ΤΜΗΜΑ Β΄)

Συνεδρίαση της 14^{ης} Μαΐου 2012

Σύνθεση:

Προεδρεύων : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των παρισταμένων Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Αφροδίτη Κουτούκη και Δημήτριος Αναστασόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Βαΐα Θ. Παπακωνσταντίνου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Το με αριθμ. πρωτ. Δ 12Α 1133435 ΕΞ 2011/21.9.2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών - Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων - Γενική Διεύθυνση Φορολογίας - Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Α΄.

Ερώτημα: *Αν, ενόψει και της διάταξης του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985, η ειδική παροχή προστασίας μητρότητας του άρθρου 142 του ν. 3655/2008, η οποία χορηγείται από τον Ο.Α.Ε.Δ. σε εργαζόμενες μητέρες, ασφαλισμένες του Ι.Κ.Α.- Ε.Τ.Α.Μ., κατά τη διάρκεια της εξαμήνης ειδικής άδειας προστασίας της μητρότητας, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές*

υπηρεσίες και, συνακολούθως, αν φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994).

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

I. Νομοθετικό Πλαίσιο – Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

A. 1. α. Στο άρθρο 78 του ισχύοντος 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.....2. 3.4. 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.....».

β. Εξ άλλου, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε), που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (Α΄ 1151), όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

Άρθρο 1 : *«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 2 : *« 1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του . 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 προέλευσής του διακρίνεται σε κατηγορίες ως εξής: Α-Β ... Γ'...Δ' ...Ε'... ΣΤ' εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και Ζ'...»*

Άρθρο 45: *«1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια,*

επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά 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....2. ...3... .

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

α) ...β)...γ)...

2. Κατά την έννοια και το πνεύμα των παραπάνω διατάξεων του Συντάγματος και του Κ.Φ.Ε, ως εισόδημα φορολογείται, έστω και αν δεν κατονομάζεται ρητά στο νόμο, εφόσον υφίσταται περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή αυτού, το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας, ή οι καρποί περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και όχι και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός εάν αυτή, δυνάμει ειδικής διάταξης νόμου λογίζεται, για την υπαγωγή στο φόρο, ως εισόδημα (ΟΛΝΣΚ 622/2005, 387/2005, 573/1994, 434/1992, ΣΤΕ 2217/1988, 855, 2184/1986, 1453/1982, 588/1980 κ.α), χωρίς, σε αυτή την περίπτωση, να εξετάζεται, αν συγκεντρώνει και τα προαναφερθέντα τυπικά εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος.

Η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε εντάσσει ρητά στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, με την προϋπόθεση ότι συντρέχουν τα στοιχεία της περιοδικότητας και της μη εξάντλησης της πηγής του εσόδου, το εισόδημα που αποκτάται από μισθωτούς και συνταξιούχους από τους μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά το έσοδο από κάθε είδους παροχή, τακτική ή έκτακτη (ΣΤΕ 2217/1988), που χορηγείται, με οποιαδήποτε μορφή, είτε σε χρήμα, είτε σε είδος, ή άλλες αξίες, σε αντάλλαγμα υπηρεσιών που προσφέρονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας, για παρούσα, ή προηγούμενη υπηρεσία, ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία.

Κατά συνέπεια, ο φορολογικός νόμος, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, θεωρεί ευθέως ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκτός αν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής, κατά το άρθρο 45 παρ. 4, ή κατά το άρθρο 6 αυτού, ή από άλλη ειδική διάταξη νόμου (ΣΤΕ 4380/1998, 5564/1996, ΟΛΣΤΕ

2312/1992, ΝΣΚ 434/1992), τόσο τις αμοιβές που καταβάλλονται περιοδικά σ' αυτούς που παρέχουν εξαρτημένη εργασία (μισθοί, υπερωρίες κλπ) - (ΣΤΕ 1474/2002, ΝΣΚ 349/2001), οι οποίες χορηγούνται από τον εργοδότη στο μισθωτό, λόγω της παρεχόμενης, από αυτόν, εξαρτημένης εργασίας ή εξ αφορμής αυτής, όσο και τις κύριες ή επικουρικές συντάξεις ή άλλες ασφαλιστικές παροχές (μερίσματα, βοηθήματα, επιδόματα κάθε είδους), που καταβάλλονται περιοδικά από τον οικείο ασφαλιστικό φορέα (ΝΣΚ 375/2009, 131/2007, 434/1992) και απορρέουν από την εξαρτημένη μισθωτή εργασία τους (ΝΣΚ 131/2007).

Β. 1. α. Με τη διάταξη του άρθρου 142 του ν. 3655/2008 «*Διοικητική και Οργανωτική μεταρρύθμιση του Συστήματος Κοινωνικής Ασφάλισης...*» (Α' 58) και με τον τίτλο «*Ειδική παροχή προστασίας μητρότητας*» ορίζονται τα εξής:

«Ειδική παροχή προστασίας μητρότητας»

Η μητέρα που είναι ασφαλισμένη του ΙΚΑ - ΕΤΑΜ, και εργάζεται με σχέση εργασίας ορισμένου ή αορίστου χρόνου σε επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις, μετά τη λήξη της άδειας λοχείας και της ισόχρονης, προς το μειωμένο ωράριο, άδειας, όπως προβλέπεται από το άρθρο 9 της ΕΓΣΣΕ των ετών 2004 - 2005, δικαιούται να λάβει ειδική άδεια προστασίας μητρότητας έξι (6) μηνών.

Αν δεν κάνει χρήση της προβλεπόμενης, από την ως άνω ΕΓΣΣΕ, ισόχρονης, προς το μειωμένο ωράριο, άδειας, η μητέρα δικαιούται αμέσως μετά τη λήξη της άδειας λοχείας την ως άνω ειδική άδεια προστασίας της μητρότητας, στη συνέχεια δε και το μειωμένο ωράριο που προβλέπεται από το άρθρο 9 της ΕΓΣΣΕ του έτους 1993, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Κατά τη διάρκεια της ως άνω ειδικής άδειας, ο ΟΑΕΔ υποχρεούται να καταβάλλει στην εργαζόμενη μητέρα μηνιαίως ποσό ίσο με τον κατώτατο μισθό, όπως κάθε φορά καθορίζεται με βάση την ΕΓΣΣΕ, καθώς και αναλογία δώρων εορτών και επιδόματος αδείας με βάση το προαναφερόμενο ποσό.

Σε περίπτωση απασχόλησης μέχρι και 4 ώρες ημερησίως ή μέχρι 13 ημέρες το μήνα, κατά τη διάρκεια του εξαμήνου, που προηγείται της άδειας

κυοφορίας, το καταβαλλόμενο από τον ΟΑΕΔ ποσό ισούται με το μισό του καθοριζόμενου ανωτέρω.

Ο χρόνος της ειδικής άδειας προστασίας της μητρότητας λογίζεται ως χρόνος ασφάλισης στους κλάδους κύριας σύνταξης και ασθένειας του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, καθώς και στους οικείους φορείς επικουρικής ασφάλισης, οι δε προβλεπόμενες εισφορές υπολογίζονται επί του κατά περίπτωση αναφερόμενου παραπάνω ποσού, από το οποίο ο ΟΑΕΔ παρακρατεί την προβλεπόμενη εισφορά ασφαλισμένου και την αποδίδει στους αρμόδιους φορείς μαζί με την προβλεπόμενη εισφορά εργοδότη που βαρύνει τον ΟΑΕΔ. Ο χρόνος ασφάλισης, που έχει διανυθεί από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου θεωρείται Χρόνος ασφάλισης στον Κλάδο Ασθένειας σε είδος και σε χρήμα του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ...».

β. Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 36 παρ. 2 του ν. 3996/2011 «Σώμα Επιθεωρητών Εργασίας, Θέματα ΕΡΓΑΤΙΚΑ, Κοινωνικής Ασφάλισης, ΕΚΑΣ, ΟΑΕΔ κλπ» (Α' 170/5.8.2011), «*Η αληθής έννοια του άρθρου 142 του Ν. 3655/2008 είναι ότι στο πεδίο εφαρμογής αυτού εμπίπτει η μητέρα που είναι ασφαλισμένη του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, εργάζεται με σχέση εργασίας ορισμένου ή αορίστου χρόνου σε επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις του ιδιωτικού τομέα και για την εναλλακτική χρήση του μειωμένου ωραρίου ως άδειας για φροντίδα του παιδιού καλύπτεται αποκλειστικά και μόνο από τις ρυθμίσεις της εκάστοτε ισχύουσας Εθνικής Γενικής Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας (Ε.Γ.Σ.Ε.Ε.), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της Ε.Γ.Σ.Ε.Ε. των ετών 2004-2005».*

2. Από την εισηγητική έκθεση του ν. 3655/2008, προκύπτει ότι με τις διατάξεις του άρθρου 142 του ν. 3655/2008, θεσπίζεται ειδική παροχή του Ο.Α.Ε.Δ που καταβάλλεται στην εργαζόμενη μητέρα με σχέση εξαρτημένης εργασίας ορισμένου ή αορίστου χρόνου σε επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις του ιδιωτικού τομέα, στα πλαίσια της λήψης μέτρων για την προστασία της μητρότητας και με στόχο τη συμβολή στην επίλυση του δημογραφικού προβλήματος, το οποίο εμφανίζεται έντονο στη χώρα μας τις τελευταίες δεκαετίες.

Κατά την έννοια των προπαρατεθεισών διατάξεων, η ως άνω ειδική παροχή, που καταβάλλεται κατά τη διάρκεια της εξάμηνης ειδικής άδειας

προστασίας μητρότητας, συναρτάται με τη σχετική ασφαλιστική σχέση και αποτελεί ασφαλιστική παροχή (ΣτΕ 3938, 1851/2010), η δε χορήγησή της προϋποθέτει: α) ενεργή εργασιακή σχέση οιαδήποτε μορφής (ορισμένου ή αορίστου χρόνου, με πλήρη ή μερική απασχόληση), β) ασφάλιση στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, γ) υπαγωγή της ασφαλισμένης στην Εθνική Γενική Συλλογική Σύμβαση Εργασίας των ετών 2004-2005, δ) να έχει λάβει η εργαζόμενη μητέρα επιδόματα μητρότητας (κύησης και λοχείας) από το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ και ε) υποβολή αίτησης, από την ενδιαφερόμενη, στον ΟΑΕΔ (Υ.Α. 3891/606/9-5-2008).

Γ. 1. α. Η διάταξη του άρθρου 40 παρ. 2 του α.ν. 1846/1951 (Α-179), ορίζει τα ακόλουθα:

«2. Αιτήσεις προς απονομήν παροχών ή εξόφλησις των εις χρήμα τιοιούτων δεν υπόκεινται εις τέλος χαρτοσήμου, ουδ' εις πληρωμήν οιοιδήποτε φόρου. Πάσαι αι πράξεις δικαστικάί, διοικητικάί και εξώδικοι προς αναγνώρισιν, δικαστικήν επιδίωξιν ή πραγματοποίησιν των εν λόγω παροχών απαλλάσσονται παντός τέλους των δια πληρεξούσια καταβλητέων συμβολαιογραφικών δικαιωμάτων μη δυναμένων να υπερβώσι το 1/3 των νομίμων. Δύναται δια Κανονισμού να επιτραπή υπ' ωρισμένας προϋποθέσεις η προσαγωγή ιδιωτικών πληρεξουσιών».

β. Εξ άλλου, στη διάταξη του άρθρου 13 του ν. 3464/1955 «Επέκταση ασφάλισης ανεργίας-Φοροαπαλλαγές παροχών Ι.Κ.Α.....» (Α' 350), ορίζονται τα εξής:

Απαλλαγές φόρου-χαρτοσήμου παροχών Ι.Κ.Α.: «Αι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 40 του α.ν. 1846/51 περί απαλλαγής από παντός τέλους χαρτοσήμου, φόρου κλη, των δια την απονομήν παροχών υποβαλλομένων προς το Ι.Κ.Α. αιτήσεων ως και των υπ' αυτού χορηγουμένων παροχών, ή των δια την αναγνώρισιν ή πραγματοποίησιν τούτων διοικητικών, δικαστικών και εξωδίκων πράξεων ισχύουν αναλόγως και δια τας υπό του Οργανισμού παρεχομένας πάσης φύσεως παροχάς».

γ. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 στ' περ. 45 και 47 του ν.δ. 1079/1971 «Κατάργηση απαλλαγών εκ των τελών χαρτοσήμου» (Α' 273), όπως οι περιπτώσεις 45 και 47 προστέθηκαν η μεν 45 με το άρθρο 1 του π.δ. 330/1974, η δε 47 με τη διάταξη του άρθρου 58

παρ. 5 του ν. 542/1977 «Φορολογικά εταιρειών-Υπεραξία-Αποσβέσεις...» (Α' 41) :

«1. Από της ισχύος του παρόντος καταργούνται αι υπό γενικών ή ειδικών νόμων προβλεπόμεναι απαλλαγαί εκ των τελών χαρτοσήμου.

2. Εξαιρετικώς διατηρούνται εν ισχύι αι κάτωθι απαλλαγαί:

α)...β)...γ)...δ)...ε)...στ) αι προβλεπόμεναι υπό των ακολούθων Νόμων και Διαταγμάτων ως ετροποποιήθησαν και συνεπληρώθησαν μεταγενεστέρως: 1)...2)...45) Α.Ν. 1846/1951, άρθρο 40 παρ. 2 «περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων...46)..... 47) Ν.3464/1955, άρθρον 13, "περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί ασφαλίσεως ανεργίας διατάξεων".

Ειδικότερα, με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 5 του ν.542/1977, (έναρξη ισχύος από 1/3/1977, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ.5 εδ β' του ν.542/1977), ορίσθηκε ότι : «5. Εις το εδάφιον στ' της παραγρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.Δ. 1079/1971 "περί καταργήσεως απαλλαγών εκ των τελών χαρτοσήμου" , ως ισχύει, προστίθεται περίπτωσης 47, έχουσα ούτω: 47 Ν. 3464/1955, άρθρον 13, "περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί ασφαλίσεως ανεργίας διατάξεων". Η ισχύς της παρούσης παραγράφου άρχεται από της πρώτης του επομένου της δημοσιεύσεως του παρόντος νόμου, δια της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως μηνός».

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.δ. 1079/1971 καταργήθηκαν οι απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονταν από γενικές ή ειδικές διατάξεις, πλην αυτών που διατηρήθηκαν σε ισχύ με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, μεταξύ των οποίων και οι προβλεπόμενες από το άρθρο 40 παρ. 2 του α.ν. 1846/1951 και το άρθρο 13 του ν. 3464/1955.

δ. Τέλος, στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985 «Εθνικό Σύστημα Προστασίας από την ανεργία κλπ» (Α' 91), (έναρξη ισχύος από 20/5/1985, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ν. 1545/1985), ο οποίος ρύθμισε εξ υπαρχής το σύστημα της επιδότησης ανεργίας, ορίζονται τα εξής:

Ατέλειες υπέρ του ΟΑΕΔ : «Η αληθινή έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 58 του Ν. 542/1977 (ΦΕΚ 41), είναι ότι επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3464/1955 (ΦΕΚ 350) με τις οποίες απαλλάσσονται από κάθε φόρο ή τέλη χαρτοσήμου και γενικά από κρατήσεις

για το δημόσιο και για τρίτους οι κάθε φύσης παροχές του ΟΑΕΔ, οι αιτήσεις που υποβάλλονται για την απονομή των παροχών αυτών, καθώς και οι διοικητικές ή δικαστικές και εξώδικες πράξεις για την αναγνώριση ή πραγματοποίησή τους».

2. α. Με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. του ν.δ. 1079/1971 καταργήθηκαν οι απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονταν από γενικές ή ειδικές διατάξεις, πλην αυτών που διατηρήθηκαν σε ισχύ με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, μεταξύ των οποίων και οι προβλεπόμενες από το άρθρο 40 παρ. 2 του α.ν. 1846/1951 και το άρθρο 13 του ν. 3464/1955. Από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 40 παρ. 2 του αν. ν. 1846/1951, η οποία, ως θεσπίζουσα φορολογική απαλλαγή, είναι στενά ερμηνευτέα (ΟλΣΤΕ 3426/1994, ΣΤΕ 62/1991, 312/1992, 95/1995, 1030, 5959/1996, 4550/1997, 1305/1999, 1774/2010 κ.α.), προκύπτει καταρχήν, ότι απαλλάσσονται από κάθε τέλος όλες οι πράξεις, δικαστικές, διοικητικές, ή εξώδικες, με τις οποίες επιδιώκεται η αναγνώριση, δικαστική επιδίωξη ή πραγματοποίηση των παροχών που χορηγεί το Ι.Κ.Α. (ΣΤΕ 2905/2007, 2893/2005, 2733/2004, 2956/2003, 2189/2002, 3436/2001, 232/1998 κ.α.). Επίσης, κατά την αληθή έννοια της παραπάνω διάταξης, στην ευεργετική ρύθμιση, που αφορά την απαλλαγή από την πληρωμή «οιουδήποτε φόρου», υπάγεται αποκλειστικά η εφάπαξ εξόφληση – πληρωμή παροχής που στερείται του στοιχείου της περιοδικότητας, ενώ δεν υπάγεται στη ρύθμιση αυτή η παροχή που καταβάλλεται περιοδικά, όπου δε νοείται "εξόφληση" σε κάθε καταβολή της.

β. Με τη διάταξη του άρθρου 13 του ν. 3464/1955 ορίσθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 40 παρ. 2 του α.ν. 1846/1951 ισχύουν αναλόγως και για τις πάσης φύσεως παροχές που παρέχονται από τον ΟΑΕΔ, περαιτέρω δε, ως εκ περισσού, ο νομοθέτης του άρθρου 13 του ν. 3464/1955 προέβη και σε νοηματική απόδοση του περιεχομένου των διατάξεων του άρθρου 40 παρ. 2 του α.ν. 1846/1951, σύμφωνα με την οποία οι τελευταίες φέρονται να ρυθμίζουν τα της «...απαλλαγής από παντός τέλους χαρτοσήμου, φόρου κλπ, των δια την απονομήν παροχών υποβαλλομένων προς το Ι.Κ.Α. αιτήσεων ως και των υπ' αυτού χορηγουμένων παροχών, ή των δια την αναγνώρισιν ή



πραγματοποιήσιν τούτων διοικητικών, δικαστικών και εξωδίκων πράξεων...», με συνέπεια να παρέχεται η εντύπωση ότι, με τη διάταξη του άρθρου 40 παρ. 2 του α.ν. 1846/1951, είχε θεσπισθεί και απαλλαγή των χορηγουμένων από το ΙΚΑ παροχών από κάθε φόρο, σε αντίθεση με την ανωτέρω προσδοθείσα αληθή έννοιά της. Επακολούθησε η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985, με την οποία ο νομοθέτης φανεται να προβαίνει σε αυθεντική ερμηνεία της παραγράφου 5 του άρθρου 58 του Ν. 542/1977, ως προς την επαναφορά σε ισχύ των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 3464/1955, στις οποίες προσδίδει την έννοια της δι' αυτών θεσπίσεως, πλην άλλων, και απαλλαγής των πάσης φύσεως παροχών του ΟΑΕΔ από κάθε φόρο. Όμως, όπως ήδη εκτέθηκε ανωτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 5 του ν. 542/1977 διατηρήθηκαν σε ισχύ αποκλειστικά και μόνο οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 του ν. 3464/1955 απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου και, επομένως, η ερμηνευόμενη αυτή διάταξη ήταν απόλυτα σαφής και δεν έχρηζε ερμηνείας. Με τα δεδομένα αυτά, η εν λόγω διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985, όπως σαφώς προκύπτει από τη διατύπωσή της, («η αληθινή έννοια της...»), έχει μεν τα εξωτερικά χαρακτηριστικά της αυθεντικής ερμηνείας νόμου, πλην όμως, δεν είναι πράγματι ερμηνευτική, αλλά ψευδοερμηνευτική διάταξη, θεσπίζουσα νέο κανόνα δικαίου, σύμφωνα με τον οποίο οι πάσης φύσεως παροχές του ΟΑΕΔ απαλλάσσονται από κάθε φόρο και, επομένως, για την αιτία αυτή δεν έχει αναδρομική ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Συντάγματος, όπως αναθεωρήθηκε με το ψήφισμα της 6-4-2001 της Ζ' Αναθεωρητικής Βουλής, που ορίζει στην μεν παράγραφο 1 αυτού, ότι η αυθεντική ερμηνεία των νόμων ανήκει στη νομοθετική λειτουργία, στην δε παράγραφο 2, που ορίζει ότι ο νόμος που δεν είναι πράγματι ερμηνευτικός ισχύει μόνο από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικός χρόνος ισχύος (ΟΛΑΠ 21/2007, ΣΤΕ 2995/2009).

Ενόψει των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, η ειδική παροχή προστασίας μητρότητας του άρθρου 142 του ν. 3655/2008, η οποία χορηγείται από τον Ο.Α.Ε.Δ. σε εργαζόμενες μητέρες, ασφαλισμένες του Ι.Κ.Α.- Ε.Τ.Α.Μ, κατά τη διάρκεια της εξαμήνης ειδικής άδειας προστασίας της

μητρότητας, αποτελεί μεν εισόδημα εκ μισθωτών υπηρεσιών, αλλ' απαλλάσσεται από κάθε φόρο, σύμφωνα με την ειδική διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985. Κατά την άποψη της εισηγήτριας Παρέδρου Βαΐας Παπακωνσταντίνου (γνώμη χωρίς ψήφο), η εν λόγω παροχή αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε, κατά τα ειδικότερα στην εισήγησή της αναπτυσσόμενα.

III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η ακόλουθη απάντηση: *Η ειδική παροχή προστασίας μητρότητας του άρθρου 142 του ν. 3655/2008, η οποία χορηγείται από τον Ο.Α.Ε.Δ. σε εργαζόμενες μητέρες, ασφαλισμένες του Ι.Κ.Α.- Ε.Τ.Α.Μ., κατά τη διάρκεια της εξάμηνης ειδικής άδειας προστασίας της μητρότητας, αποτελεί μεν εισόδημα εκ μισθωτών υπηρεσιών, αλλ' απαλλάσσεται από κάθε φόρο, σύμφωνα με την ειδική διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985.*

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 18- 5 -2012

Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

Βαΐα Θεμ. Παπακωνσταντίνου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.