



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 54/2014
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

(Α΄ Τακτική Ολομέλεια)

Συνεδρίαση της 18ης Φεβρουαρίου 2014

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Ιωάννης Σακελλαρίου, Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Μιχαήλ Απέσσος, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδροι Ν.Σ.Κ., Χριστόδουλος Μπότσιος, Ανδρέας Χαρλαύτης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Παναγιώτης Σπανός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριο Μακαρονίδης, Αλέξανδρος Ροϊλός, Ευστράτιος Συνοίκης, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, και Σταύρος Σπυρόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ 32/24-1-2014 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών.

Εισηγήτρια: Ελένη Σβολοπούλου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Περίληψη Ερωτήματος: *Εάν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα το μηνιαίως καταβαλλόμενο, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 11 παράγραφος 3 περ. α' του ν. 2327/1995, ποσό για έξοδα κινήσεως χωρίς απόδοση λογαριασμού στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της*

Ακαδημίας Αθηνών, λαμβανομένων υπόψη και των νομολογιακών παραδοχών των υπ' αριθ. 671/2012, 2372/2013 και 29/2014 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας



Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως

:Ι.Ιστορικό.

Από το έγγραφο του ερωτώντος υπουργού και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, καθώς και από στοιχεία σχετικού δικαστικού φακέλου του Ειδικού Γραφείου Νομικού Συμβούλου Φορολογίας, προκύπτει το κατωτέρω ιστορικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκε το εξεταζόμενο ερώτημα.

1. Σύμφωνα με το υπ' αριθ. 115374/2014 έγγραφο της Ακαδημίας Αθηνών προς τον Υπουργό Οικονομικών, κατά τα έτη 1997-2012, τα βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 παρ. 3 περ. α του ν. 2327/1995 έξοδα κίνησης καταβάλλονταν στους δικαιούχους ακαδημαϊκούς χωρίς παρακράτηση φόρου εισοδήματος, κατ' επίκληση των ως άνω διατάξεων και της οικείας εισηγητικής έκθεσης και εκδίδονταν κάθε χρόνο βεβαιώσεις από την Ακαδημία Αθηνών, τις οποίες αυτοί υπέβαλλαν με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα εν λόγω δε ποσά δηλώνονταν αφορολόγητα, ενώ δεν είχαν διατυπωθεί από τις οικείες Δ.Ο.Υ αντιρρήσεις σχετικά με τον ως άνω τρόπο φορολόγησης.

2. Με αφορμή την επιβληθείσα με το άρθρο 29 του ν.3986/2011 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης, η Ακαδημία Αθηνών απηύθυνε προς την Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών ερώτημα για την επιβολή ή όχι ειδικής εισφοράς επί των μη υπαγομένων σε φόρο εισοδήματος εξόδων κίνησης των τακτικών μελών της.

Το Υπουργείο Οικονομικών με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12 Α1143068/ΕΞ16-10-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος απάντησε ότι οφείλεται όχι μόνο ειδική εισφορά, αλλά και φόρος εισοδήματος επί των καταβαλλομένων μηνιαίως εξόδων κίνησης.

Η Ακαδημία επανήλθε με το υπ' αριθ. 111314/12-12-2012 έγγραφό της εκθέτοντας το νομικό καθεστώς της Ακαδημίας Αθηνών και των μελών της, καθώς και τους λόγους για τους οποίους, κατά τους ισχυρισμούς της, τα προαναφερόμενα έξοδα κίνησης δεν συνιστούν εισόδημα υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος.

Το Υπουργείο Οικονομικών με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12Α 1173422 ΕΞ/14-12-2012 έγγραφό του απέρριψε τους ισχυρισμούς της Ακαδημίας Αθηνών.

3. Κατόπιν αυτών: **α)** Από τον μήνα Φεβρουάριο έτους 2013 και μετά υποβάλλονται με **Επιφύλαξη** Δηλώσεις Παρακράτησης και Απόδοσης Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης επί των καταβληθέντων κάθε μήνα εξόδων κίνησης στους ακαδημαϊκούς και κατά της σιωπηρής άρνησης της αρμόδιας ΔΟΥ Δ' Αθηνών ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ενώ από 1-1-2014 και μετά ασκήθηκαν ενδικοφανείς προσφυγές των άρθρων 70B' του ν.2238/1994 και 63 του ν.4174/2013, η εκδίκαση των οποίων εκκρεμεί. **β)** Παράλληλα, από το τέλος Δεκεμβρίου 2013 άρχισαν να κοινοποιούνται στα μέλη της Ακαδημίας, για τα οικονομικά έτη 2000 έως 2012, είτε Φύλλα Ελέγχου καταλογισμού φόρου εισοδήματος, είτε Εκκαθαριστικά απ' ευθείας βεβαίωσης του φόρου κατά των οποίων ασκούνται Ενδικοφανείς Προσφυγές στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία και εκκρεμούν για εξέταση.

II. Εφαρμοστές διατάξεις.

A.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 ..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...»*

2. Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε), που κυρώθηκε με το ν.2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε μέχρι 31-12-2013 (πριν την κατάργησή του με το ν.4172/2014), ορίζονται, 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 προσέλευσής 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.»*

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) 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.

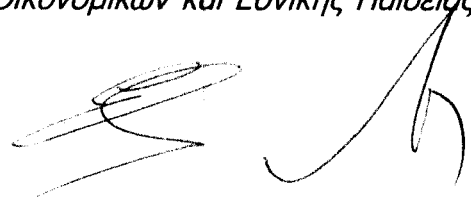
β). Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 και του Π.Δ. 200/1993, καθώς και τα έξοδα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

Άρθρο 48: «1...2.....3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.....».

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του ν. 2327/1995 (Α' 156) ορίστηκε ότι: « **α.** Από την 1η Ιανουαρίου 1996 στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών χορηγείται κατά μήνα από το Δημόσιο, χωρίς απόδοση λογαριασμού, για έξοδα κίνησης, ποσό ίσο προς τα τρία τέταρτα (3/4) του συνόλου των αποδοχών μέλους Δ.Ε.Π. βαθμίδας καθηγητή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών με υπηρεσία είκοσι εννέα (29) ετών **β.** Από την έναρξη της ισχύος της διατάξεως του στοιχείου **α** καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του α.ν 350/1945» .

(Σημείωση: Οι καταργηθείσες διατάξεις προέβλεπαν την κατά μήνα χορήγηση από το Δημόσιο Ταμείο, στους άνω ακαδημαϊκούς, ποσού ίσου με τις εκάστοτε τακτικού καθηγητού Πανεπιστημίου μηνιαίες αποδοχές εν ενεργεία, για έξοδα παραστάσεως, χωρίς απόδοση λογαριασμού).

4. Επακολούθησε η διάταξη του άρθρου 24 παρ.8 του ν.2530/1997 με την οποία προβλέφθηκε ότι «Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και



Θρησκευμάτων καθορίζονται τα έξοδα κινήσεως των μελών της Ακαδημίας Αθηνών» και σε εκτέλεση της διάταξης αυτής εκδόθηκαν οι υπ' αρ. 208/1997 (Β' 1112) και 2/67878/0022/16.1.2003 (Β' 72) ΚΥΑ. Με την πρώτη ΚΥΑ αυτά καθορίστηκαν στο ποσόν των 600.000 δραχμών ανά μήνα και με τη δεύτερη ανακαθορίστηκαν στο ποσόν των 2.348 ευρώ ανά μήνα, επίσης χωρίς απόδοση λογαριασμού. Ήδη, όπως προκύπτει από σχετική κατάσταση της Δ/νσης Οικονομικών Υπηρεσιών της Ακαδημίας Αθηνών, που επισυνάπτεται σε υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών Δήλωση με επιφύλαξη κάποιων Ακαδημαϊκών, το ποσόν των εν λόγω εξόδων κινήσεως ανέρχεται σε 1900,94 ευρώ ανά μήνα, μετά τις μειώσεις που έχουν υποστεί με τους νόμους 3833/2010 (άρθρο 1) και 3845/2010 (άρθρο τρίτο).

Β. Σύμφωνα με το άρθρο πρώτο του ν. 4398/1929 (Α' 308) περί κυρώσεως του Οργανισμού της Ακαδημίας Αθηνών, η ίδρυση της Ακαδημίας είναι εθνική ανάγκη και με την ίδρυσή της επιδιώκεται η προαγωγή της Επιστήμης, των Γραμμάτων και της Τέχνης, με την καρποφόρα συνεργασία των κορυφαίων πνευματικών δυνάμεων του Έθνους.

Ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η Ακαδημία και ο τρόπος επίτευξής του διαγράφονται στα άρθρα 1 και 2 του Οργανισμού της, ενώ από το άρθρο 4 αυτού συνάγεται ότι η Ακαδημία είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου (πρβλ και ΣΤΕ 727/1935).

Αν και η νομική κατάσταση των μελών του «σώματος» των ακαδημαϊκών και ο χαρακτήρας της νομικής σχέσης που συνδέει την Ακαδημία με τα μέλη της, δεν ρυθμίζονται ευθέως, από τον Οργανισμό της Ακαδημίας Αθηνών προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Η εκλογή των μελών της γίνεται αποκλειστικά με απόφαση της Ολομέλειας των μελών της, χωρίς σύμπραξη ή έλεγχο από άλλο όργανο, ενώ για την εκλογή τους εκδίδεται προεδρικό διάταγμα.

- Οι εκλεγόμενοι ακαδημαϊκοί δεν δίδουν όρκο, δεν λαμβάνουν μισθό, ούτε κατέχουν νομοθετημένη οργανική θέση, αφού η ίδρυση και η πλήρωση των κενών εδρών γίνεται αποκλειστικά από την Ολομέλεια, στο πλαίσιο βεβαίως του αριθμού που ορίζει ο Οργανισμός.

- Τα μέλη της Ακαδημίας δεν έχουν υπηρεσιακή εξάρτηση από το νομικό πρόσωπο της Ακαδημίας, δεν υπόκεινται σε διευθυντικό δικαίωμα, ούτε και σε κάποιας μορφής έλεγχο (ιεραρχικό ή άλλο) από το νομικό πρόσωπο της Ακαδημίας. απολαμβάνουν προσωπικής ανεξαρτησίας και μοναδική τους υποχρέωση είναι να παρίστανται τακτικά στις συνεδριάσεις της Ολομελείας και των Τάξεων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι τα μέλη της Ακαδημίας Αθηνών **α)** δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή λειτουργού (λαμβάνομένου υπόψη και ότι η εκλογή τους γίνεται αποκλειστικά με απόφαση της Ολομέλειας των μελών της και συνιστά την ύψιστη ακαδημαϊκή διάκριση) και **β)** δεν τελούν σε έμμισθη σχέση ή σχέση εξαρτημένης εργασίας και γενικότερα σε σχέση εξάρτησης οποιασδήποτε μορφής από το νομικό πρόσωπο της Ακαδημίας.

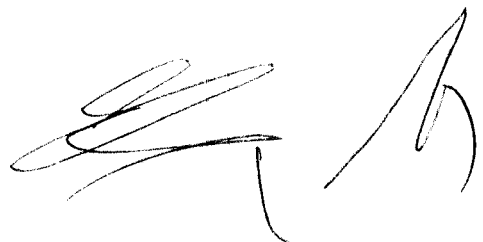
III.Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων.

1. Ο ορισμός της έννοιας του εν γένει εισοδήματος, για την επιβολή φορολογίας, δεν περιέχεται ούτε στο Σύνταγμα, ούτε στον φορολογικό νόμο.

Από τη σχετική θεωρία και τη νομολογία έχουν διαμορφωθεί κριτήρια της έννοιας αυτής, με βάση τις αρχές που εφαρμόζονται στο αστικό δίκαιο για τον καθορισμό της έννοιας της προσόδου και των καρπών πράγματος ή δικαιώματος (ΑΚ 840 και 961).

Σύμφωνα με την κρατούσα στην Ελλάδα τριμερή θεωρία του εισοδήματος, (η οποία αποτελεί συγκερασμό της θεωρίας της περιοδικότητας και της θεωρίας των πηγών του εισοδήματος) τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος είναι: **α)** η περιοδικότητα, δηλαδή η επανάληψη του εισοδήματος κατά κανονικά διαστήματα ή η δυνατότητα επανάληψης αυτού, **β)** η ύπαρξη μόνιμης πηγής εισοδήματος, η οποία δεν εξαντλείται με την παραγωγή του εισοδήματος και η οποία αποτελεί την προϋπόθεση της περιοδικότητας και **γ)** η διαρρύθμιση ή εκμετάλλευση της πηγής, με σκοπό την εξασφάλιση συνεχώς εισοδήματος, δεδομένου ότι το εισόδημα δεν παράγεται αυτομάτως, αλλά κατόπιν οικονομικής προσπάθειας (Βλ. Χρ. Τότση, Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, εκδ.3^η, 2008, τόμος Α', σελ. 79-81).

Έτσι, ως προς τη φορολογία φυσικών προσώπων, ο Κ.Φ.Ε. εφαρμόζει καταρχήν τη θεωρία των πηγών του εισοδήματος, με την ταξινόμηση των διαφόρων ειδών εισοδημάτων σε επιμέρους κατηγορίες (άρθρο 4), ενώ στα άρθρα 20-51 προσδιορίζει, ειδικά για κάθε κατηγορία και με έντονο το χαρακτηριστικό της περιοδικότητας, την έννοια του εισοδήματος από τη συγκεκριμένη πηγή, την οποία άλλοτε διευρύνει και άλλοτε περιορίζει με ρητή και ειδική πρόβλεψη, ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τις επιταγές του άρθρου 78 του Συντάγματος, κατά το οποίο ουδείς φόρος επιβάλλεται και ουδεμία απαλλαγή ή εξαιρεση από τη φορολογία παρέχεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει ειδικώς το είδος της περιουσίας και το εισόδημα στο οποίο αναφέρεται ο φόρος.



Εν όψει των ανωτέρω, προκειμένου κάποιο έσοδο του φορολογουμένου να χαρακτηριστεί ως εισόδημα και να φορολογηθεί, εφόσον δεν θεωρείται ευθέως από τον Κ.Φ.Ε. ή από ειδική διάταξη νόμου ως εισόδημα, πρέπει να διερευνηθεί αν αυτό συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της έννοιας του εισοδήματος, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί στη νομολογία, κατά τα προαναφερόμενα, και βάσει των χαρακτηριστικών αυτών να καταταχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες (Α έως Ζ) εισοδήματος που προβλέπονται στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε.

Συμπερασματικά, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του Κ.Φ.Ε., ως εισόδημα φορολογείται, έστω και αν δεν κατονομάζεται ρητά στο νόμο, εφόσον υπάρχει περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή οι καρποί των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου και όχι και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός αν αυτή, δυνάμει ειδικής διάταξης νόμου, λογίζεται, για την υπαγωγή στο φόρο, ως εισόδημα (ΣΤΕ 670, 1944/2012, 3884/1995, 2217/1988, 855/1986, 1453/1982, 3514/1975, 2167/1983, ΟΛΝΣΚ 622/2005, 387/2005, ΝΣΚ 777/1999).

2. Στην υπό κρίση περίπτωση, από τη διατύπωση της παρατεθείσας ειδικής διάταξης του άρθρου 11 παρ.3 περ. α του ν.2327/1995 και τα διαλαμβανόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, σύμφωνα με την οποία *«Με την παράγραφο 3 ρυθμίζονται θέματα εξόδων κίνησης των τακτικών μελών της Ακαδημίας Αθηνών, ώστε να μπορούν αυτοί να ανταποκρίνονται στα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις τους που συνδέονται με το υψηλό λειτούργημά τους και την απασχόλησή τους σε ερευνητικά κέντρα και συμμετοχές σε διεθνή συνέδρια»*, συνάγεται ότι το μηνιαίως χορηγούμενο στους ανωτέρω Ακαδημαϊκούς ποσό για έξοδα κίνησης δεν έχει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, διότι δεν αποτελεί αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας των τακτικών μελών της Ακαδημίας, αλλά αντιστοιχεί σε πραγματικές δαπάνες για τις μετακινήσεις τους προς άσκηση των έργων τους και στις συμμετοχές τους (υπό την ιδιότητα του Ακαδημαϊκού) σε διεθνή συνέδρια.

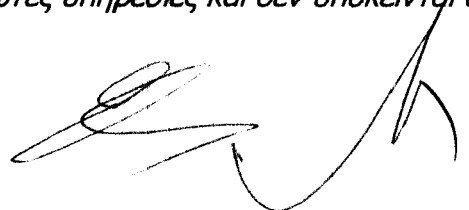
3. α. Περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. συνάγεται ότι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, είναι κάθε είδους παροχή, τακτική ή έκτακτη η οποία, πλην άλλων, δίνεται σε αντάλλαγμα υπηρεσιών που προσφέρονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Εξαρτημένη δε εργασία παρέχουν, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όσοι, εν όψει των συνθηκών της συγκεκριμένης περίπτωσης και μάλιστα του τόπου, του τρόπου και του χρόνου απασχολήσής τους, βρίσκονται σε σχέση υπηρεσιακής εξάρτησης

με τον εργοδότη, εργαζόμενοι υπό την επιτήρηση και καθοδήγησή του, η οποία είναι περισσότερο ή λιγότερο στενή, ανάλογα με τη φύση της εργασίας.(πρβλ. ΣΤΕ 2217/1988).

Στην υπό κρίση περίπτωση, από τα προεκτεθέντα (ανωτ.υπό στοιχ.ΙΙ.Β) προκύπτει σαφώς ότι δεν υπάρχει εργασιακή σχέση η γενικότερα σχέση υπηρεσιακής εξάρτησης μεταξύ του νομικού προσώπου της Ακαδημίας Αθηνών και των τακτικών εν ενεργεία μελών της. Συνεπώς, τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται μηνιαίως στους άνω Ακαδημαϊκούς χωρίς απόδοση λογαριασμού, δεν παρέχονται ως αντάλλαγμα υπηρεσιών εργασίας και δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3.β. Εξάλλου, το άρθρο 48 παρ.3 του Κ.Φ.Ε., ορίζοντας ότι «*ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα, που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως. Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4*» εννοεί μόνο εκείνα τα έσοδα που, αντικειμενικά εξεταζόμενα, έχουν τα γνωρίσματα του εισοδήματος, δηλαδή περιοδικότητα, διαρκή εκμετάλλευση της πηγής και αποτελούν αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή καρπό περιουσιακού στοιχείου, και όχι οποιοδήποτε έσοδο που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις άλλες κατηγορίες εισοδημάτων (πρβλ ΣΤΕ 414/1999, 3514/1975, ΝΣΚ622, 387/2005, ΟΛΝΣΚ777/1999). Επομένως, τα εν λόγω έξοδα κίνησης δεν εμπίπτουν ούτε στην έννοια του εισοδήματος *εκ πάσης άλλης πηγής*, αφού δεν φέρουν, κατά τα προεκτεθέντα, τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος.

4. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 78 παρ.1 και 2 και 4 παρ.5 του Συντάγματος καθώς και των άρθρων 4 παρ.1 και 45 παρ.1 και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, «*ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα, δηλαδή αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του. Παρέπεται ότι, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.), αν 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 υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός (ΟΛΣΤΕ 29/2014, 2372/2013, 1840/2013, ΣΤΕ 670/2012, 3150/1999 (επταμ.), 2972/2011 κ.ά.)..... Εξάλλου, η απαρίθμηση στην παράγραφο 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε*



φόρο, δεν είναι αποκλειστική και ως εκ τούτου δεν αποκλείεται να κριθεί από τη φορολογική αρχή και τα αρμόδια δικαστήρια ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (ΣΤΕ/1840/2013 Ολομ., 670/2012, 3150/1999 επταμ., 2972/2011 κ.α.) ούτε κωλύεται ο νομοθέτης να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες».

Έτσι, μεταξύ άλλων, με την υπ' αριθ. 29/2014 απόφαση Ολομ.ΣΤΕ κρίθηκε ότι η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, που χορηγείται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού υποκείμενη σε φόρο, αλλά αποζημίωση για δαπάνες στις οποίες αυτοί υποβάλλονται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί. Επίσης, με την υπ' αριθ. 2327/2013 απόφαση Ολομ.ΣΤΕ κρίθηκε ότι, το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται στους υπαλλήλους του ΥΠΕΞ που υπηρετούν στην αλλοδαπή, προκειμένου με αυτό να αντιμετωπίσουν το αυξημένο κόστος ζωής στην αλλοδαπή και τις ειδικές συνθήκες διαβίωσης σε κάθε χώρα, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα προς κάλυψη των δαπανών αυτών και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Στην υπό κρίση περίπτωση, εν όψει της φύσεως και του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε, με το άρθρο 11 παρ.3 περ. α' του ν.2327/1995, η εν λόγω μηνιαία παροχή, ύψους, 1900,94 ευρώ, που καταβάλλεται στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών για τις μετακινήσεις τους, προκειμένου αυτά να ανταποκριθούν, κατά την οικεία αιτιολογική έκθεση, στα καθήκοντά τους που συνδέονται με το υψηλό λειτούργημά τους και την απασχόλησή τους σε Ερευνητικά Κέντρα και Γραφεία της Ακαδημίας, στις συμμετοχές τους σε διεθνή συνέδρια και για την κάλυψη πάσης φύσεως μετακινήσεων προς συνεργασία με άλλες ακαδημίες ή άλλους διεθνείς φορείς, παρέχεται για την κάλυψη πραγματικών δαπανών στις οποίες οι ανωτέρω υποβάλλονται και οι οποίες είναι από τη φύση τους, κρίνονται δε και από τον νομοθέτη, αναγκαίες για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους, ως ακαδημαϊκών, το δε ύψος της, λαμβάνοντας υπ' όψη την υψηλή αποστολή των ως άνω προσώπων και τις μετακινήσεις τους στο εξωτερικό, δεν υπερβαίνει το κατά κοινή πείρα εύλογο μέτρο.

Τον χαρακτήρα αυτό των εξόδων κίνησης δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχονται ανεξάρτητα από την ύπαρξη συγκεκριμένης μηνιαίας συμμετοχής σε συνέδρια και χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια των εν λόγω δαπανών, διότι οι

δαπάνες αυτές είναι αναμενόμενες και άρρηκτα συνδεδεμένες με τα καθήκοντά τους, γίνεται δε επιμερισμός τους σε ετήσια βάση.

5. Συνεπώς, η παροχή αυτή δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ούτε συγκεκριμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των τακτικών εν ενεργεία μελών της Ακαδημίας Αθηνών.

IV. Κατ'ακολουθίαν των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτικά Ολομέλεια) γνωμοδότησε ομόφωνα ότι στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι, το μηνιαίως καταβαλλόμενο κατ'εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 11 παράγραφος 3 περ. α' του ν. 2327/1995 ποσό για έξοδα κινήσεως, χωρίς απόδοση λογαριασμού, στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών, καλύπτει δαπάνες στις οποίες τα ως άνω πρόσωπα υποβάλλονται για την εκτέλεση των καθηκόντων τους ως τακτικών μελών της Ακαδημίας Αθηνών και, επομένως, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ.1 του Κ.Φ.Ε.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 19 - 2 - 2014

Ο Πρόεδρος

Ιωάννης Σακελλαρίου
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια

Ελένη Σβολοπούλου
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους