



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 361/2014

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 19-11-2014

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Ερώτημα:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 0008811 ΕΞ 2014 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτήματος:** *Εάν το πολιτικό προσωπικό του Ν.Α.Τ.Ο., που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα, υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως ισχύει, για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το Ν.Α.Τ.Ο.*

\*\*\*\*\*

I. Με το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας τίθενται υπόψη μας τα ακόλουθα, με βάση τα οποία υποβλήθηκε το εν θέματι ερώτημα:

«Λαμβάνοντας υπόψη: 1. Τις διατάξεις α) των άρθρων 1 και 10 της Συμφωνίας του Λονδίνου της 19<sup>ης</sup> Ιουνίου 1951 και των άρθρων 3 και 7 του Πρωτοκόλλου του Παρισιού, που κυρώθηκαν με το ν. 2799/1954 (ΦΕΚ Α' 63), β) του άρθρου 1 της Συμφωνίας των Βρυξελλών της 19<sup>ης</sup> Ιουνίου 1995, που κυρώθηκε με το ν. 2827/2000 (ΦΕΚ Α' 93), γ) του άρθρου 8 της Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Ανώτατου Στρατηγείου Συμμαχικών



Δυνάμεων, που κυρώθηκε με το ν. 2826/2000 (ΦΕΚ Α' 92), με τις οποίες προσδιορίζονται η έννοια και οι κατηγορίες του «πολιτικού προσωπικού» του ΝΑΤΟ και προβλέπεται η, κατά περίπτωση, εξαίρεση των μισθών και εν γένει αποδοχών τους από τη φορολόγηση.

2. Ότι με την υπ' αριθ. 70/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους/Τμήμα Β' έχει γίνει δεκτό ότι «...απαλλάσσονται από τη φορολογία οι αποδοχές των προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι ή και υπήκοοι Ελλάδας και υπηρετούν σε Συμμαχικά Στρατηγεία στην Ελλάδα ως υπάλληλοι της κατηγορίας «πολιτικό προσωπικό ΝΑΤΟ»

(ακολουθεί το ως άνω ερώτημα)

Επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

**II. Α.** Με την προαναφερόμενη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (70/2013), είχαν γίνει ερμηνευτικώς δεκτά τα εξής:

1. Με τη σύμβαση ΝΑΤΟ SOFA, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι δυνάμεις ενός κράτους μέλους του βορειοατλαντικού συμφώνου δυνατόν να σταλούν, κατόπιν συμφωνίας, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, τα κράτη μέλη καθόρισαν το νομικό καθεστώς των προσώπων που μετέχουν στη δύναμη ενός κράτους μέλους κατά το χρόνο που βρίσκεται σε υπηρεσία στο έδαφος άλλου. Ορίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι το πολιτικό προσωπικό, δηλαδή το προσωπικό που συνοδεύει τη δύναμη ενός κράτους μέλους και υπηρετεί σε στρατιωτική υπηρεσία, κατά το χρόνο που βρίσκεται στο κράτος διαμονής απαλλάσσεται από κάθε φόρο επί του μισθού και των εν γένει αποδοχών του που του καταβάλλει το κράτος προελεύσεως λόγω της ιδιότητας του αυτής. Στο προσωπικό αυτό, σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη, δεν περιλαμβάνονται υπήκοοι του κράτους διαμονής, ούτε πρόσωπα που έχουν τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος αυτό.

Η ρύθμιση αυτή αφορά προσωπικό που εργάζεται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της βορειοατλαντικής συμμαχίας, αλλά δεν συνδέεται με αυτή με σχέση εργασίας. Το προσωπικό αυτό αποτελείται από πρόσωπα τα οποία δεν είναι υπήκοοι του κράτους διαμονής, ούτε έχουν τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος αυτό και τα οποία δεν καθίστανται φορολογικά υποκείμενα του κράτους διαμονής εκ μόνου του λόγου ότι εργάζονται και διαμένουν εκεί για τους σκοπούς του ΝΑΤΟ.



2. Με το Πρωτόκολλο του 1952 η ως άνω ρύθμιση επεκτάθηκε και στο προσωπικό των Διεθνών Στρατιωτικών Αρχηγείων που εγκαθίστανται δυνάμει ιδιαίτερων συμφωνιών που συνάπτονται στα πλαίσια του βορειοατλαντικού συμφώνου εντός της περιοχής της βορειοατλαντικής συμμαχίας. Ορίστηκε δε (άρθρο 7 παρ. 1 σε συνδυασμό με το άρθρο 3) ότι οι μισθοί και οι εν γένει αποδοχές του στρατιωτικού προσωπικού της περίπτωσης (α) του άρθρου 3 και του πολιτικού προσωπικού της περίπτωσης (β) I του ίδιου άρθρου, το οποίο αποσπάται στα συμμαχικά αρχηγεία και χρησιμοποιείται από κάποια από τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε κράτους μέλους, η οποία και καταβάλλει τις αποδοχές στο προσωπικό αυτό, απαλλάσσονται από κάθε φόρο στο κράτος που είναι εγκατεστημένο το αρχηγείο. Στο προσωπικό αυτό, σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη, δεν περιλαμβάνονται, ομοίως, υπήκοοι του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένο το αρχηγείο, ούτε πρόσωπα που έχουν τη μόνιμη κατοικία τους στο κράτος αυτό.

Η ρύθμιση αυτή, όπως και η αντίστοιχη της NATO SOFA, αφορά προσωπικό που εργάζεται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της βορειοατλαντικής συμμαχίας, σε διεθνή στρατιωτικά αρχηγεία, αλλά δεν συνδέεται με αυτή με σχέση εργασίας.

3. Περαιτέρω, στο πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 7 του Πρωτοκόλλου ορίζεται ότι οι υπάλληλοι συμμαχικού στρατηγείου που υπάγονται σε κάποια κατηγορία από αυτές που θα καθοριστεί από το Συμβούλιο του Βορείου Ατλαντικού, δηλαδή οι υπάλληλοι της περίπτωσης (β)Π του άρθρου 3, απαλλάσσονται από κάθε φόρο επί των μισθών και των εν γένει αποδοχών που τους καταβάλλει το στρατηγείο λόγω της ιδιότητάς τους ως υπαλλήλων αυτού. Με την απόφαση του Συμβουλίου του Βορείου Ατλαντικού της 10ης Φεβρουαρίου 1954 ορίστηκε ότι στη ρύθμιση αυτή υπάγεται όλο το προσωπικό που αμείβεται με μισθολογικά κλιμάκια του NATO και κατέχει μόνιμες διοικητικές θέσεις στα Διεθνή Στρατιωτικά Αρχηγεία χωρίς να γίνεται διάκριση ανάλογα με την υπηκοότητα ή τον τόπο κατοικίας και συνήθους διαμονής του προσωπικού αυτού και χωρίς να γίνεται αναφορά στο άρθρο 3 του Πρωτοκόλλου που περιέχει σχετική πρόβλεψη.

4. Σχετικώς παρατηρούνται τα εξής: α) Το άρθρο 3 έχει ως ρυθμιστικό πεδίο τον καθορισμό της σημασίας εκφράσεων και όρων που συναντώνται στο Πρωτόκολλο. Στον καθορισμό της έννοιας του πολιτικού προσωπικού ορίζεται,

ΣΥΝ  
Α<sup>3</sup>

μεταξύ άλλων, ότι σε αυτό δεν περιλαμβάνονται υπήκοοι του Κράτους διαμονής ή πρόσωπα που έχουν σε αυτό τη μόνιμη τους κατοικία, β) Το άρθρο 7 ρυθμίζει το ζήτημα της απαλλαγής από τη φορολογία των προσώπων που ανήκουν στις κατηγορίες των οποίων η σημασία δίδεται στο άρθρο 3, ανάλογα με την ειδικότερη κατηγορία στην οποία ανήκουν, γ) Το άρθρο αυτό διακρίνει την κατηγορία του πολιτικού προσωπικού που δεν συνδέονται με το Στρατηγείο με σχέση εργασίας (παρ. 1), για τους οποίους ορίζει ότι δεν απαλλάσσονται από τους φόρους που επιβάλλονται από το Κράτος του οποίου είναι υπήκοοι από την κατηγορία του πολιτικού προσωπικού που συνδέονται με το Στρατηγείο με σχέση εργασίας (παρ. 2), οι οποίοι απαλλάσσονται από τη φορολογία επί των μισθών που τους καταβάλλονται από το Στρατηγείο «εν τη ιδιότητι των ως υπαλλήλων», δ) Τέλος, διακρίνει το προσωπικό αυτό από εκείνο το οποίο, δυνάμει συμφωνίας κράτους μέλους με το Στρατηγείο, σύμφωνα με την πρόβλεψη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 7, μπορεί το κράτος μέλος να προσλάβει και να τοποθετήσει στο Στρατηγείο, αναλαμβάνοντας τον προσδιορισμό και την καταβολή των μισθών τους από δικούς του πόρους, τους οποίους μπορεί να φορολογήσει. Για το προσωπικό αυτό ρητά ορίζεται ότι είναι υπήκοοι του κράτους μέλους που τους προσλαμβάνει και, κατά κανόνα, κάτοικοι αυτού.

5. Με τη συμφωνία του 1999, που καταρτίστηκε, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 16 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου, μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας, ως κράτους διαμονής και του Ανωτάτου Στρατηγείου Συμμαχικών Δυνάμεων Ευρώπης (SHAPE) και κυρώθηκε με τυπικό νόμο, ορίστηκε (άρθρο 8 παρ. 8.1 περ. α) ότι τα μέλη του πολιτικού προσωπικού του NATO, όπως αυτό προσδιορίζεται από το συνδυασμό της παρ. 2 του άρθρου 7 του Πρωτοκόλλου και της απόφασης του Συμβουλίου του Βορείου Ατλαντικού της 10<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1954, εξαιρούνται από την καταβολή κυβερνητικών και τοπικών φόρων για το εισόδημα που προέρχεται από τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που καταβάλλονται σε αυτά από το Στρατηγείο λόγω της ιδιότητάς τους ως υπαλλήλων Στρατηγείου. Πρόκειται για προσωπικό που συνδέεται με το Στρατηγείο με σχέση εργασίας, οι όροι της οποίας διέπονται αποκλειστικά από τη σύμβαση εργασίας και τους κανονισμούς που ισχύουν για τις υπηρεσίες του NATO (8 παρ. 8.2), κατέχει μόνιμες διοικητικές θέσεις και οι αποδοχές του βαρύνουν τον προϋπολογισμό του NATO. Η υπηκοότητα των μελών του προσωπικού αυτού δεν προβλέπεται ως θετική ή αρνητική προϋπόθεση για την εν λόγω απαλλαγή. Όπως δε σαφώς συνάγεται από

την παρ. 8.7 του άρθρου 8 της συμφωνίας αυτής, η οποία ρυθμίζει το ζήτημα της εκπληρώσεως των στρατιωτικών υποχρεώσεων των Ελλήνων πολιτών «πριν την έναρξη της απασχολήσεως τους ως πολιτικό προσωπικό του Άρθρου αυτού» χωρίς περαιτέρω διάκριση, δεν αποκλείεται μέλος του πολιτικού προσωπικού του NATO της παραγράφου 8.1 περ. α' να είναι έλληνας υπήκοος.

6. Η ερμηνεία αυτή συνάγεται σαφώς από το κείμενο της παρ. 8.3 της συμφωνίας του 1999, η οποία αποτελεί ευθεία ρύθμιση και βρίσκεται σε αρμονία με τις διατάξεις των προγενέστερων συμβάσεων, κατ' επίκληση των οποίων συνήφθη, με το σκοπό των συμβάσεων αυτών, που συνίσταται στη συνεργασία για την κοινή άμυνα των κρατών μελών και με τον σκοπό της φοροαπαλλαγής, που συνίσταται στη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της συμμαχίας από τα κοινά κεφάλαια χωρίς «κέρδος» για τα κράτη μέλη μέσω της φορολόγησης κάθε είδους (βλ. συναφώς Γνωμ. ΝΣΚ 225/2003 Ολομ., 603/1998). Τέλος, είναι σύμφωνη με την πρακτική που μέχρι σήμερα ακολούθησε η χώρα κατά την εφαρμογή της συμφωνίας.

V. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει καταφατική απάντηση, δηλαδή ότι, απαλλάσσονται από τη φορολογία οι αποδοχές των προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι ή και υπήκοοι Ελλάδας και υπηρετούν σε Συμμαχικό Στρατηγείο στην Ελλάδα ως υπάλληλοι της κατηγορίας «πολιτικό προσωπικό του NATO» του άρθρου 8 της συμφωνίας Ελλάδας - NATO για τους όρους λειτουργίας των Συμμαχικών Στρατηγείων στην Ελληνική Επικράτεια, η οποία κυρώθηκε με το ν. 2826/2000».

B. Εξάλλου, στο άρθρο 29 ν. 3986/2011 (Α' 152), όπως ισχύει, ορίζονται - μεταξύ άλλων - τα ακόλουθα:

«Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

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..

Σ. Σ. Σ. 5

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. 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.

3. 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 ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

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 Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και

Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειαρχών, των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων και των προσώπων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 56 του Συντάγματος, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3833/2010 (Α'40), 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...5..6...7...8...9...

### **III. Επί του ερωτήματος διατυπώθηκαν δύο γνώμες:**

**A. Η γνώμη της πλειοψηφίας,** που απαρτίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους Θ. Ψυχογιού, Ε. Βελώνη, Δ. Χανή, Αλ. Ροϊλό και Χρ. Διβάνη (ψήφου 5), δέχθηκε τα εξής:

Κατ' ορθή ερμηνεία των ανωτέρω ρυθμίσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, παρά την υπ' αριθ. 70/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία κρίθηκε ότι απαλλάσσονται της φορολογίας οι αποδοχές των ως άνω στελεχών του «πολιτικού προσωπικού του ΝΑΤΟ», εντούτοις τα εν λόγω στελέχη δεν χαιρούν απαλλαγής και από την επιβληθείσα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Και τούτο, διότι, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως έχει διαμορφωθεί παγίως κατά τις τελευταίες δεκαετίες, σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής ειδικών ή εκτάκτων εισφορών (και συνεπώς, είναι εφαρμοστέα και στην προκείμενη ειδική εισφορά), γίνεται ερμηνευτικώς δεκτό ότι οι εκάστοτε επιβαλλόμενες εισφορές τέτοιου είδους συνιστούν επιβαρύνσεις, οι οποίες δεν έχουν ως αντικείμενο τα εισοδήματα, τουτέστι δεν αποτελούν φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), αλλά ότι τα εισοδήματα αυτά απετέλεσαν απλώς το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής κάθε έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να

Σταθ. 17

προϋπολογισθεί, αλλά και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι, κατά τεκμήριο, ευπορότεροι πολίτες (πρβλ ΟΛΣΤΕ 1685/2013, 3408/2013, 1512/1991, 1317, 1318/1979, ΣΤΕ, 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116, 2209, 3515/1983, 357/1984, επταμ., 3639/1984, 797, 2729/1986 κ.ά.).

Η ως άνω ερμηνευτική θέση ενδυναμώνεται, εν προκειμένω και από τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, κατά την οποία, 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. Μάλιστα δε, στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, ορίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Οι εν λόγω ρυθμίσεις επιβεβαιώνουν, ασφαλώς, έτι περαιτέρω, ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν διαθέτει τα εννοιολογικά στοιχεία που επιτρέπουν την ταύτιση αυτής με φόρο εισοδήματος, ο οποίος, εξ ορισμού, επιβάλλεται επί του, φορολογουμένου καθαρού εισοδήματος (βλ. άρθρ. 1 και 4§1 του ν. 2238/1994 και 7§1 του ν. 4172/2013) όχι δε και επί του απαλλασσομένου τοιούτου.

Κατά συνέπεια, οιαδήποτε ερμηνευτική επέκταση της προαναφερθείσας, αναμφισβήτητης, φορολογικής απαλλαγής των αποδοχών των πιο πάνω στελεχών του Ν.Α.Τ.Ο. και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης καθίσταται σαφώς απαγορευτική, ενόψει και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές (περί της εν λόγω στενής ερμηνείας βλ. ΣΤΕ 3302/2012, 673/2012, 4232/2011, 1774/2010 κ.ά.). Σημειωτέον, εξάλλου, ότι, όπου ο νομοθέτης θέλησε να χορηγήσει απαλλαγή από την εισφορά αλληλεγγύης, το όρισε ρητά (βλ. τις ως άνω διατάξεις της παράγρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους αναπήρους και μακροχρόνια ανέργους ως και της περ. 7 της υποπαρ. Β2 άρθρου τρίτου του ν. 4254/2014, Α' 85 για τριτέκνους - πολυτέκνους), επομένως, ελλείπει ρητών απαλλακτικών διατάξεων και για τα ως άνω στελέχη του Ν.Α.Τ.Ο., δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής αυτών από της εισφοράς, μη συγχωρουμένης, κατά τα λεχθέντα, της διασταλτικής ερμηνείας και εφαρμογής των ως άνω απαλλακτικών ρυθμίσεων.

Σε κάθε περίπτωση, η σοβαρότητα του λόγου επιβολής της προκειμένης ειδικής εισφοράς, όπως εναργώς καταγράφεται στην οικεία εισηγητική έκθεση (δηλ. η ανάγκη αντιμετώπισης της πρωτοφανούς δημοσιονομικής κρίσης και



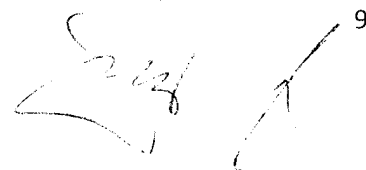
προστασίας του γενικότερου δημοσίου συμφέροντος) αποκλείει, εν προκειμένω, οποιαδήποτε σκέψη προς ερμηνευτική αποδοχή απαλλαγών μη ρητώς και ειδικώς προβλεπομένων από τον νόμο.

**Β. Η γνώμη της μειοψηφίας**, που απαρτίστηκε από τον Αντιπρόεδρο Ν.Σ.Κ. Αλ. Καραγιάννη και το Νομικό Σύμβουλο Γ. Κανελλόπουλο (ψηφοί 2), δέχθηκε τα εξής:

Από τις διατάξεις που πραγματεύεται η υπ' αριθμ. 70/2013 γνωμοδότηση προκύπτει ότι τα μέλη του πολιτικού προσωπικού του NATO εξαιρούνται από την καταβολή κυβερνητικών και τοπικών φόρων για το εισόδημα που προέρχεται από τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που καταβάλλονται σε αυτά από το Στρατηγείο λόγω της ιδιότητάς τους ως υπαλλήλων Στρατηγείου, χωρίς η υπηκοότητα των μελών του εν λόγω προσωπικού να προβλέπεται ως θετική ή αρνητική προϋπόθεση για την εν λόγω απαλλαγή. Με τις διατάξεις αυτές θεσπίσθηκε κατά τρόπο γενικό και ενιαίο το αφορολόγητο των αποδοχών των μελών του προαναφερθέντος προσωπικού του NATO, ανεξάρτητα από το κράτος στο οποίο υπηρετούν και την υπηκοότητα που έχουν, αντιμετωπίζοντας την φορολόγηση των αποδοχών ως συνηθέστερη περίπτωση και αποβλέποντας, προφανώς, και στη μη διαφοροποίηση του ύψους των αποδοχών των δικαιούχων που ενδεχομένως θα επήρχετο από την εφαρμογή του ισχύοντος σε κάθε κράτος σύστημα φορολόγησης.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η απαλλαγή από την φορολόγηση καταλαμβάνει και κάθε άλλη περίπτωση φορολογίας, η οποία συνεπάγεται, έστω και εμμέσως, διαφοροποίηση του ύψους των αποδοχών των μελών του εν προκειμένω ενδιαφέροντος προσωπικού, οφειλομένη σε τυχαία και συμπτωματικά γεγονότα, όπως εν προκειμένω, το γεγονός ότι μερικά εκ των μελών αυτών τυγχάνει να είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα. Ενόψει τούτων, τα στελέχη του πολιτικού προσωπικού του Ν.Α.Τ.Ο., που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα, δεν υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το Ν.Α.Τ.Ο., χωρίς να ασκεί έννομη επιρροή η προεκτεθείσα φύση της εν λόγω εισφοράς ως μη αποτελούσης, πράγματι, φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.).

**IV.** Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος,

 9

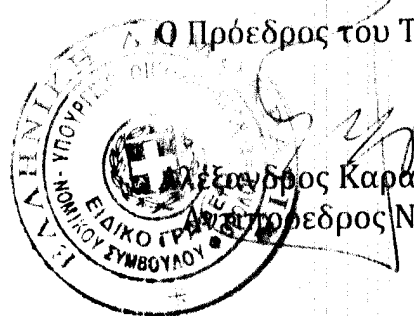
το Τμήμα γνωμοδοτεί, **κατά πλειοψηφία**, ότι τα στελέχη του πολιτικού προσωπικού του Ν.Α.Τ.Ο., που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα, υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το Ν.Α.Τ.Ο.

Θεωρήθηκε

Αθήνα, 25<sup>η</sup> Νοεμβρίου 2014

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Καραγιάννης  
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής

Θεόδωρος Ψυχαγυιός  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους