



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 153/2009
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα ΣΤ')**
Συνεδρίαση της 7-4-2009

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Δημήτριος Αναστασόπουλος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Ανδρέας Φυτράκης, Ιωάννης Τριάντος,
Ηλίας Ψώνης, Παρασκευάς Βαρελάς, Ασημίνα Ροδοκάλη,
Θεόδωρος Ψυχογιός, Στυλιανή Χαριτάκη και Δημήτριος Χανής,
Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Αθανάσιος Τσιοκάνης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: 1103738/2173/Α0012/20.11.03 Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών, Γεν.Δνση Φορολογίας,
Δνση Φορολογίας Εισοδήματος, σε συνδυασμό με το
1037264/620/Α' 0012/7-4-09 έγγραφο της αυτής
Διεύθυνσης

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται αν οι αμοιβές που αποκτώνται και φορολογούνται στην αλλοδαπή, από φορολογικά κατοίκους Ελλάδος που υπηρετούν ως ιπτάμενο προσωπικό πολιτικής αεροπορίας σε αεροσκάφη αλλοδαπής αεροπορικής εταιρίας, η οποία δεν έχει έδρα ή εγκατάσταση στην Ελλάδα, φορολογούνται στην Ελλάδα με τον ειδικό τρόπο της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 ή με τις γενικές διατάξεις του άρθρου αυτού.

Από το πιο πάνω ερώτημα σε συνδυασμό με τα λοιπά στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το εξής ιστορικό:

Με την 1012213/302/A0012/17.3.2003 διαταγή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας που απασχολείται για την εκτέλεση διεθνών μεταφορών σε αεροσκάφη αλλοδαπών αεροπορικών εταιριών, οι οποίες δεν έχουν έδρα ή εγκατάσταση στην Ελλάδα, αποτελούν για τους κατοίκους Ελλάδος εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εφόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται και φορολογούνται στην αλλοδαπή. Το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος και από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε για τις αμοιβές αυτές στην αλλοδαπή μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Την ως άνω διαταγή αμφισβήτησε έντονα φορολογούμενος ο οποίος με αιτήσεις του και αναφορές προς τον αρμόδιο Υπουργό Οικονομίας και



Οικονομικών, συνήγορο του Πολίτη, Γενική Δνση Φορολογίας κλπ έθεσε το ερώτημα βάσει ποίου νόμου, η έδρα της αεροπορικής εταιρίας αποτελεί κριτήριο υπαγωγής η μη στον ειδικό τρόπο φορολόγησης των αμοιβών του υπαμένου προσωπικού πολιτικής αεροπορίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 ν. 2238/94.

Κατόπιν των ανωτέρω η ερωτώσα Υπηρεσία υπέβαλε το ως άνω ερώτημα με αφορμή την ανωτέρω περίπτωση, η οποία έχει ως εξής σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου: Έλληνας υπήκοος και κάτοικος Ελλάδος υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001) στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για το οποίο και φορολογήθηκε στην αλλοδαπή (Ισπανία). Το εισόδημα αυτό (αμοιβές) προέκυψε από τις υπηρεσίες του ως υπάμενο προσωπικό πολιτικής αεροπορίας σε αεροσκάφη αλλοδαπής εταιρίας που δεν έχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά στο εξωτερικό, σε χώρα με την οποία η Ελλάδα δεν είχε συνάψει συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα.

Κατά την άποψη της ερωτώσας υπηρεσίας το ανώτερο εισόδημα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις λόγω του ότι οι φορολογικές διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά (γραμματική ερμηνεία), ιδίως όταν πρόκειται για τη χορήγηση απαλλαγών, εκπτώσεων φορολογικών ελαφρύνσεων, ενόψει της μεγάλης διαφοράς φόρου μεταξύ γενικού και ειδικού τρόπου φορολογίας των αμοιβών αυτών.

Σχετικά με το παραπάνω ερώτημα, το ΣΤ' Τμήμα του Ν.Σ.Κ, γνωμοδότησε ως εξής:

I. Α) Το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου..... 5 Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Β) Ο ν. 2238/94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι: **Άρθρο 2** «Σε φόρο υπάγεται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια τους σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα».

Άρθρο 9, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, «1. Το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των ποσών των μειώσεων και των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα...».

«4.Ειδικά, ο φόρος στις αμοιβές που αποκτά το ιπτάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας από την παροχή υπηρεσιών σε αεροσκάφη υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 1997, δώδεκα και μισό τοις εκατό (12,5%) στις αμοιβές που θα αποκτηθούν στο ημερολογιακό έτος 1998 και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στις αμοιβές που θα αποκτηθούν στο ημερολογιακό έτος 1999 και επόμενα. Επίσης ο φόρος στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί του εμπορικού ναυτικού και το κατώτερο πλήρωμα από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία, υπολογίζεται με



αναλογικό συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) για τους αξιωματικούς και τέσσερα τοις εκατό (4%) για το κατώτερο πλήρωμα στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 1997 και εννέα τοις εκατό (9%) για τους αξιωματικούς και έξι τοις εκατό (6%) για το κατώτερο πλήρωμα στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 1998 και επόμενα. Αν ο φόρος που εξευρίσκεται με αυτό τον τρόπο είναι ανώτερος από το φόρο που προκύπτει με βάση τις παραγράφους 1 και 2, το επί πλέον ποσό φόρου επιστρέφεται ύστερα από την υποβολή στον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας της σχετικής ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από το δικαιούχο.

5. Για να εξευρεθεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα των αξιωματικών του εμπορικού ναυτικού και του υπάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εκτός από τις αμοιβές τους για τις υπηρεσίες τους σε εμπορικά πλοία ή ως υπάμενοι, αντίστοιχα, και εισοδήματα από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' του άρθρου 4 του παρόντος, το ποσό του φόρου που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αθροίζεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υπόχρεου. Για την εξεύρεση του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υποχρέου επιμερίζεται ο φόρος που προκύπτει στο συνολικό εισόδημά του, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 3 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τα ποσά των αμοιβών του, ως αξιωματικού των εμπορικών πλοίων ή ως υπάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας και των εισοδημάτων του από τις κατηγορίες Α' έως Ζ'.

«6. Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτουν:

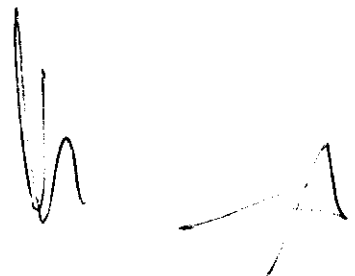
α).....

β)Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα.

Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού και μερίζεται, ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή.....».

II. Α) Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται ότι σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό, άσχετα με την ιθαγένειά του, εφόσον όμως έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Στην περίπτωση αυτή δηλ. της κατοικίας στην Ελλάδα το φυσικό πρόσωπο έχει πλήρη φορολογική υποχρέωση (Full tax Liability) για όλο το εισόδημα του που αποκτά τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό (World-Wide Income). Ο φόρος όμως που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σ' αυτή εκπίπτει μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, όπως αυτό



δηλώθηκε στην Ελλάδα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 6 του ν. 2238/94.

Περαιτέρω σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο από το 1955 (ν.δ. 3323/55) σύστημα «ενιαίου φόρου εισοδήματος» για τον προσδιορισμό του φόρου αθροίζονται τα δηλωθέντα κατά πηγή εισοδήματα κατά συγκεκριμένο οικονομικό έτος και μετά την αφαίρεση των ποσών των μειώσεων και των δαπανών το εισόδημα που απομένει φορολογείται με τη χρήση προοδευτικών συντελεστών (βλ. άρθρο 9 παρ. 1 ν. 2391/94).

Ειδικά όμως, οι αμοιβές που αποκτά το υπάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας δηλαδή το υπάμενο προσωπικό που ασχολείται κατ' επάγγελμα στις διεθνείς και εσωτερικές αερογραμμές που εκτελούν μεταφορές προσώπων και πραγμάτων και προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών σε αεροσκάφη (βλ. Ολ. Ν.Σ.Κ. 240/95), φορολογούνται κατ' εξαίρεση με αναλογικό συντελεστή ο οποίος ανέρχεται σε 15% στις αμοιβές που αποκτώνται από το ημερολογιακό έτος 1999 και επόμενα.(άρθρο 9 παρ. 4 ν. 2238/94). Το ποσό αυτό του φόρου αθροιζόμενο με το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υποχρέου αποτελεί το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου.

Έχει κριθεί (βλ. Ολ. ΣτΕ 4290/80) ότι η κατά τα ανωτέρω ευνοϊκή ρύθμιση των φορολογικών υποχρεώσεων της ρηθείσης κατηγορίας εργαζομένων δεν αντίκειται στον κανόνα περί ισότητας του Συντάγματος διότι η διάφορος φορολογική μεταχείριση του υπαμένου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας δικαιολογείται εκ λόγων δημοσίου συμφέροντος,

ήτοι «εις τας συνθήκας εργασίας αυτών» οι οποίες πράγματι είναι διάφοροι των λοιπών εργαζομένων και συνεπάγονται αυξημένους κινδύνους.

Β) Περαιτέρω εκ της καθιερωμένης από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος αρχής της νομιμότητας του φόρου που επιτάσσει την ρύθμιση των ουσιωδών στοιχείων του φόρου με νόμο συνάγεται ότι οι διατάξεις που επιβάλλουν φορολογικά βάρη θα πρέπει να ερμηνεύονται στενά σύμφωνα με τη γραμματική τους ερμηνεία. Εκ του λόγου αυτού απαγορεύεται καταρχήν η διασταλτική ερμηνεία των διατάξεων αυτών. Ειδικότερα, και όσο αφορά τις διατάξεις που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές, απαγορεύεται και η συσταλτική ερμηνεία αυτών υπό την έννοια ότι ο ερμηνευτής του δικαίου (φορολογική διοίκηση, δικαστήρια) δεν δύναται δια της τελεολογικής ερμηνείας να αποκλείσει της φορολογικής απαλλαγής φορολογούμενο ο οποίος εμπίπτει στο κανονιστικό πεδίο της διάταξης που θεσπίζει την απαλλαγή βάσει της γραμματικής ερμηνείας, με κριτήρια που δεν αναφέρονται στο νόμο, ιδίως, μάλιστα στην περίπτωση που η φορολογική απαλλαγή κρίνεται (από τα αρμόδια Δικαστήρια) όχι αυθαίρετη αλλά δικαιολογημένη εκ λόγων δημοσίου συμφέροντος.

Γ) Από τα προαναφερθέντα και δη α) τον δικαιολογητικό λόγο θέσπισης της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης των αμοιβών του ιπτάμενου προσωπικού της Πολιτικής Αεροπορίας που ανάγεται στην επικινδυνότητα του επαγγέλματος του ανωτέρω προσωπικού και β) τη γραμματική ερμηνεία της κρίσιμης διάταξης του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 2238/94 η οποία τάσσει ως μόνη προϋπόθεση για την υπαγωγή στον ειδικό τρόπο φορολόγησης των ως άνω αμοιβών, την απασχόληση του



φορολογουμένου στην Πολιτική Αεροπορία ως ιπτάμενο προσωπικό, συνάγεται ότι απολαμβάνουν της ως άνω φορολογικής απαλλαγής όλοι οι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας που εργάζονται στον ανωτέρω τομέα ανεξάρτητα από την εθνικότητα των αεροσκαφών ή την ιθαγένεια των εταιριών στα αεροσκάφη των οποίων το ανώτερο προσωπικό παρέχει τις υπηρεσίες του δηλ. αν αυτές είναι αλλοδαπές ή αν αυτές έχουν την έδρα τους (ημεδαπές) ή την μόνιμη εγκατάστασή τους στην Ελλάδα καθώς επίσης ανεξάρτητα με τον τόπο όπου παράγεται το συγκεκριμένο εισόδημα δηλ. αν αυτό παράγεται στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή.

III. Κατόπιν των ανωτέρω στο τεθέν ερώτημα προσήκει κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του τμήματος η απάντηση ότι οι αμοιβές που αποκτώνται και φορολογούνται στην αλλοδαπή από φορολογικά κατοίκους Ελλάδος που υπηρετούν ως ιπτάμενο προσωπικό πολιτικής αεροπορίας σε αεροσκάφη αλλοδαπής αεροπορικής εταιρίας, η οποία δεν έχει έδρα ή εγκατάσταση στην Ελλάδα, φορολογούνται στην Ελλάδα με τον ειδικό τρόπο της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 και όχι με τις γενικές διατάξεις του άρθρου αυτού.

Θεωρήθηκε

Αθήνα, 23 / 4 / 2009

Ο Πρόεδρος

Δημήτριος Αναστασόπουλος
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής

Αθανάσιος Τσιοκάνης

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.