



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

**ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ 475/2012
ΤΗΣ Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Συνεδρίαση της 20^{ης} Σεπτεμβρίου 2012

ΣΥΝΘΕΣΗ

ΠΡΟΕΔΡΟΣ : Φωκίων Γεωργακόπουλος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

ΝΟΜΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ : Παναγιώτης Κιούσης, Ανδρέας Φυτράκης, Μιχαήλ Απέσσος, Ηλίας Ψώνης, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ηλίας Δροσογιάννης, Χρυσάφουλα Αυγερινού, Στέφανος Δέτσης, Νικόλαος Μουδάτσος, Ασημίνα Ροδοκάλη, Ανδρέας Γραμματικός, Κωνσταντίνος Γεωργάκης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Βασιλική Τύρου, Κουήν – Τακουήν Χουρμουζιάν, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλια, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας και Ελένη Σβολοπούλου.

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ : Κωνσταντίνα Νασοπούλου, Πάρεδρος ΝΣΚ .

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ : Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ 12 Α' 1107698/ΕΞ 2011/26-7-2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Δ/νση Φορολογίας-Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος).

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ : *Αν: 1. Οι Λογαριασμοί Επικουρικής Συνταξιοδότησης, Πρόνοιας και Υγείας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) εμπίπτουν στην έννοια των φορέων ασφάλισης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2084/1992.*

2. Το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που καταβλήθηκε από τον Ε.Ε. στο Λογαριασμό Επικουρικής Συνταξιοδότησης του ΣΟΕΛ για την αναγνώριση χρόνου υπηρεσίας, προκειμένου να λάβει επικουρική σύνταξη, εκπίπτει από το συνολικό του εισόδημα, βάσει των σχετικών διατάξεων του άρθρου 8§1 περ. β' του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με τις διατάξεις του άρθρου 27§1 του ν. 3986/2011.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως :

I. Ιστορικό.

Το εξεταζόμενο ερώτημα, το οποίο εισήχθη στην Α' Τακτική Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους κατόπιν παραπομπής από το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ., υποβλήθηκε εξ αφορμής του γεγονότος ότι ο Ε.Ε., συνταξιούχος ορκωτός ελεγκτής, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2010 και με την από 1-3-2011 αίτησή του ζήτησε να εκπέσει από το εισόδημά του το ποσό των 35.650,80 €, το οποίο κατέβαλε στο Λογαριασμό Επικουρικής Συνταξιοδότησης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, με σκοπό την αναγνώριση του χρόνου υπηρεσίας του στο ΣΟΕΛ ως χρόνου ασφάλισης για τη λήψη επικουρικής σύνταξης.

II. Εφαρμοστές διατάξεις:

1. Στο άρθρο 8§1 περ. β' του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 1 του ν. 3986/2011 (Α' 152), ορίζοντο τα εξής :

« 1. Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών: (α)... (δ) Το συνολικό ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από το φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισής του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισής του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο».

2. Εξ άλλου, στις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 ν. 2084/1992 (Α' 165) ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής :

« Άρθρο 1 : Χαρακτήρας Κοινωνικής Ασφάλισης

Η ασφάλιση στους οικείους φορείς κοινωνικής ασφάλισης και το Δημόσιο είναι υποχρεωτική και καταλαμβάνει τα πρόσωπα κατά τη διάρκεια της απασχόλησής τους, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί προαιρετικής ασφάλισης.

Άρθρο 2 - Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Στον παρόντα νόμο οι παρακάτω όροι σημαίνουν αντίστοιχα :

1.

4. *Φορείς κοινωνικής ασφάλισης: Όλα τα ασφαλιστικά Ταμεία και Οργανισμοί, που λειτουργούν με τη μορφή ν.π.δ.δ. και υπάγονται στην εποπτεία του Υπουργείου Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Επίσης φορείς ασφάλισης νοούνται τα Ταμεία ή Κλάδοι ή λογαριασμοί, που λειτουργούν με τη μορφή ν.π.ι.δ., οι υπηρεσίες και κάθε άλλος φορέας ανεξαρτήτως ονομασίας και νομικής μορφής, που χορηγούν περιοδικές παροχές υπό τύπο συντάξεων (κύριες και επικουρικές), βοηθημάτων ή μερισμάτων ή παροχές ασθένειας ή εφάπαξ βοηθήματα εφόσον καταβάλλεται εργοδοτική εισφορά ή κοινωνικός πόρος..... » (σημείωση : Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 αντικαταστάθηκε από την παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 2227/1994, ΦΕΚ Α' 129 και η εποπτεία του Υπουργείου Οικονομικών και του Υπουργείου Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, που υπήρχε στην αντικατασταθείσα διάταξη, περιορίσθηκε στα εποπτευόμενα μόνο από το δεύτερο Υπουργείο ν.π.δ.δ.).*

3. Περαιτέρω, στις διατάξεις των άρθρων 1 και 24 § 10 του π.δ/τος 226/1992 (Α' 120), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 75 του ν. 1969/1991 (Α' 167), ορίζονται τα εξής:

« Άρθρο 1 - Σύσταση

1. *Συνιστάται σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας». Με το άρθρο 39 του ν. 2733/1999 (Α' 155) το Σ.Ο.Ε. μετονομάσθηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ).*

Άρθρο 24

1.....2.....10. Οι Λογαριασμοί Επικουρικής Συνταξιοδότησης, Πρόνοιας και Υγείας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών εξακολουθούν να έχουν το δημόσιο χαρακτήρα τους και παραμένουν ως Λογαριασμοί του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και οι εισφορές τους καθίστανται υποχρεωτικές και για τους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές, οι οποίοι εντάσσονται στους Ασφαλιστικούς αυτούς Λογαριασμούς. Τους λογαριασμούς αυτούς τους διαχειρίζεται το Εποπτικό Συμβούλιο».

4. Στις διατάξεις της υπ' αριθμ. 1087/8/2-2-1993 (Β' 197) αποφάσεως του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

« Ο Οργανισμός Λογαριασμού Υγείας των Μελών του Σώματος Ορκωτών Λογιστών,....αντικαθίσταται από την 1^η Ιουλίου 1992 ως κατωτέρω :

ΣΥΣΤΑΣΗ – ΣΚΟΠΟΣ

I. Συνιστάται ανεξάρτητος «Λογαριασμός Υγείας», σκοπός του οποίου είναι η παροχή υγειονομικής περιθάλψεως στα Μέλη του Σ.Ο.Λ. και στις οικογένειές τους.

II. Δικαιούχοι των παροχών του Λογαριασμού είναι:

A) Με πλήρη κάλυψη,

α) Τα υπηρετούντα Μέλη του Σ.Ο.Λ.

β) Η ατομική οικογένεια των Μελών, δηλαδή

III. ΠΟΡΟΙ

Πόροι του Λογαριασμού είναι:

α) Η εισφορά των σε ενεργό υπηρεσία ή σε σύνταξη ασφαλισμένων Μελών που καθορίζεται σε ποσοστό 1% (ένα τα εκατό).

β) Η συνεισφορά του Σ.Ο.Λ. που καθορίζεται σε ποσοστά 3,5 % (τρία και μισό τα εκατό).

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΗΣ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Ο Κανονισμός Λειτουργίας του Λογαριασμού Επικουρικής Συνταξιοδότησεως των Μελών και του Διοικητικού Προσωπικού του Σώματος Ορκωτών Λογιστών αντικαθίσταται από την 1^η Ιουλίου 1992 ως κατωτέρω :

ΣΥΣΤΑΣΗ – ΔΙΑΡΚΕΙΑ

Συνοιστάται από την 1^η Ιουλίου 1976 Λογαριασμός Επικουρικής Συνταξιοδότησεως των Μελών και του Διοικητικού Προσωπικού του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), ο οποίος στη συνέχεια, θα αναφέρεται με μόνη τη λέξη «Λογαριασμός». Ο «Λογαριασμός» αποκτάει δική του περιουσία, σύμφωνα με όσα ορίζονται παρακάτω στο Κεφάλαιο IV....

II. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του πιο πάνω «Λογαριασμού» είναι η επικουρική συνταξιοδότηση των ασφαλισμένων προσώπων, όπως αυτά ορίζονται στο επόμενο Κεφάλαιο III, σε περίπτωση αποχωρήσεώς τους από την ενεργό υπηρεσία του Σ.Ο.Λ., σύμφωνα με όσα ορίζονται παρακάτω, και, σε περίπτωση θανάτου τους, η συνταξιοδότηση των μελών της οικογένειάς τους.

III. ΑΣΦΑΛΙΖΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Στο «Λογαριασμό» ασφαλιζονται υποχρεωτικά: α) Όλα τα Μέλη του Σ.Ο.Λ. (Ορκωτοί Λογιστές, Βοηθοί Ορκωτοί Λογιστές και Δόκιμοι Ορκωτοί Λογιστές Α' και Β' τάξεως) που υπηρετούσαν την 1η Ιουλίου 1976, καθώς και όσα διορίζονται στο Σ.Ο.Λ. μετά τη χρονολογία αυτή, και β) το Διοικητικό Προσωπικό που υπηρετούσε στο Σ.Ο.Λ. την 1η Ιουλίου 1976, καθώς και αυτό που προσλαμβάνεται μετά τη χρονολογία αυτή.

IV. ΠΟΡΟΙ ΤΟΥ «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ» – ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1. Οι πόροι του «Λογαριασμού» προέρχονται:

α) Από τις εισφορές των ασφαλισμένων Μελών του Σ.Ο.Λ. (Ελεγκτικό Προσωπικό).

β) Από τις εισφορές των ασφαλισμένων προσώπων του Διοικητικού προσωπικού του Σ.Ο.Λ. και τις αντίστοιχες συνεισφορές του Σ.Ο.Λ.....

.....

4. Για όσους από τους ασφαλισμένους ή τους άμεσα συνταξιούχους του «Λογαριασμού» θα αναγνωριστεί, σύμφωνα με τα όσα σχετικώς ορίζονται στο παρακάτω Κεφάλαιο VII «ΣΥΝΤΑΞΙΜΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΣ», (παράγραφος 2

περιπτώσεις β, γ, και δ), πλασματικός χρόνος ασφαλίσεώς τους στο «Λογαριασμό», η εισφορά τους, γι' αυτόν τον πλασματικό χρόνο ασφαλίσεώς τους, ορίζεται: α).... (σημείωση: στη συνέχεια καθορίζονται η βάση υπολογισμού και το ποσοστό των καταβλητέων εισφορών)

5. Για όσους από τους ασφαλισμένους ή τους άμεσα συνταξιούχους του «Λογαριασμού» θα αναγνωριστεί, σύμφωνα με τα όσα σχετικώς ορίζονται στο παρακάτω Κεφάλαιο VII «ΣΥΝΤΑΞΙΜΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΣ», ως πλασματικός χρόνος ασφαλίσεώς τους στο «Λογαριασμό» χρονικό διάστημα της στρατιωτικής υπηρεσίας τους ή της αναγνωρισμένης, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, συμμετοχής τους στην Εθνική Αντίσταση, η εισφορά τους γι' αυτόν τον πλασματικό χρόνο ασφαλίσεώς τους ορίζεται : (σημείωση: στη συνέχεια καθορίζονται η βάση υπολογισμού και το ποσοστό των καταβλητέων εισφορών).

VII. ΣΥΝΤΑΞΙΜΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΣ

Ο συντάξιμος χρόνος ασφαλίσεως αποτελείται από τον πραγματικό καθώς και από τον πλασματικό χρόνο ασφαλίσεως στο «Λογαριασμό».

1. Ως πραγματικός χρόνος ασφαλίσεως θεωρείται :

.....

2. Ως πλασματικός χρόνος ασφαλίσεως στο «Λογαριασμό» θεωρείται:

α) Για τα Μέλη του Σ.Ο.Λ. και τα πρόσωπα του Διοικητικού Προσωπικού που υπηρετούσαν στο Σ.Ο.Λ. κατά την ημέρα συστάσεως του «Λογαριασμού» (1.7.1976), το χρονικό διάστημα υπηρεσίας τους στο Σ.Ο.Λ, ως τις 30 Ιουνίου 1976.

β) Για τους ασφαλισμένους που την 1η Ιανουαρίου 1969 ήταν Μέλη του Σ.Ο.Λ. - καθώς και γι' αυτούς που έγιναν ή θα γίνουν Μέλη του Σ.Ο.Λ. μετά τη χρονολογία αυτή (1.1.1989) - και που διορίστηκαν - ή θα διοριστούν στο Σ.Ο.Λ. - απευθείας με το βαθμό του Ορκωτού Λογιστή ή του Βοηθού Ορκωτού Λογιστή ή του Δόκιμου Ορκωτού Λογιστή Α' τάξεως, χρονικό διάστημα, κατ' ανώτατο όριο, 15 (δεκαπέντε) ή 10 (δέκα) ή 5 (πέντε) ετών, αντίστοιχα, το οποίο τους έχει αναγνωριστεί ή θα τους αναγνωριστεί, ως πλασματικός χρόνος ασφαλίσεώς τους στο «Λογαριασμό», σύμφωνα με τα όσα σχετικώς ορίζονται στην επόμενη παράγραφο 3.

Τα ίδια ισχύουν και για τα άλλοτε Μέλη του Σ.Ο.Λ. που την 1η Ιανουαρίου 1989 ήταν συνταξιούχοι του «Λογαριασμού» και τα οποία είχαν διοριστεί στο Σ.Ο.Λ. απευθείας με ένα από τους πιο πάνω τρεις βαθμούς.

γ)(σημείωση: αφορά το διοικητικό προσωπικό)

δ).... (σημείωση: αφορά το διοικητικό προσωπικό).

ε) Το χρονικό διάστημα στρατιωτικής υπηρεσίας ή της συμμετοχής σε αναγνωρισμένη, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, οργάνωση Εθνικής Αντιστάσεως των Μελών και των προσώπων του Διοικητικού Προσωπικού του Σ.Ο.Λ., τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1989 υπηρετούσαν στο Σ.Ο.Λ. καθώς και εκείνων που θα προσληφθούν στο Σ.Ο.Λ. μετά τη χρονολογία αυτή (1.1.1989), το οποίο θα τους αναγνωριστεί ως πλασματικός χρόνος ασφαλίσεως τους στο «Λογαριασμό», σύμφωνα με τα όσα σχετικώς ορίζονται στην επόμενη παράγραφο 3. Τα ίδια ισχύουν και για τα πρόσωπα που άλλοτε ήταν Μέλη του Σ.Ο.Λ. ή ανήκαν στο Διοικητικό Προσωπικό του, τα οποία συνταξιοδοτήθηκαν από το «Λογαριασμό» πριν από την 1η Ιανουαρίου 1989, καθώς και για τους ασφαλισμένους στο «Λογαριασμό» που απεβίωσαν, πριν από τη χρονολογία αυτή (1.1.1989).

3.α) Ο πλασματικός χρόνος ασφαλίσεως στο «Λογαριασμό» των περιπτώσεων (β), (γ) και (δ) της προηγούμενης παραγράφου 2, αναγνωρίζεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Λ., ύστερα από έγγραφη αίτηση του ασφαλισμένου, που πρέπει να υποβληθεί σ' αυτό, το αργότερο 2 (δύο) μήνες πριν από τη συνταξιοδότησή του από το «Λογαριασμό». Σε περίπτωση θανάτου ασφαλισμένου, η σχετική έγγραφη αίτηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Λ. πρέπει να υποβληθεί σ' αυτό, μέσα σε 6 (έξι) μήνες από το θάνατο του ασφαλισμένου, από οποιοδήποτε μέλος της οικογένειάς του που δικαιούται να παίρνει σύνταξη από το «Λογαριασμό».

.....
**ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΠΡΟΝΟΙΑΣ ΜΕΛΩΝ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ
 ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ**

Ο Κανονισμός Λειτουργίας του Ειδικού Λογαριασμού Πρόνοιας Μελών και του Διοικητικού Προσωπικού του Σώματος Ορκωτών Λογιστών αντικαθίσταται από την 1^η Ιουλίου 1992 ως κατωτέρω :

ΣΥΣΤΑΣΗ - ΔΙΑΡΚΕΙΑ

Συνιστάται από την 1^η Αυγούστου 1967 «Ειδικός Λογαριασμός Αυτασφαλίσεως Μελών του Σ.Ο.Λ.», ο οποίος, στη συνέχεια θα αναφέρεται με μόνη τη λέξη

«Λογαριασμός». Ο «Λογαριασμός» αποκτάει δική του περιουσία, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται παρακάτω στο Κεφάλαιο IV. «ΠΟΡΟΙ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ»- ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ».

II. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του πιο πάνω «Λογαριασμού» είναι η χορήγηση, προς τα Μέλη του Σ.Ο.Λ., εφάπαξ ποσού, όπως ορίζεται στα κατωτέρω Κεφάλαια (VII) και (VIII) αυτού του Κανονισμού.

IV. ΠΟΡΟΙ ΤΟΥ «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ» ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ.

1. Οι πόροι του «Λογαριασμού» είναι:

- α) Οι εισφορές των ασφαλισμένων Μελών του Σ.Ο.Λ. (Ελεγκτικό Προσωπικό).
β)... » (σημείωση: στη β' περίπτωση και στις επόμενες προβλέπονται και άλλοι πόροι του Λογαριασμού αυτού, χωρίς να περιλαμβάνεται σε αυτούς και εργοδοτική εισφορά).

III. Α. Επί του πρώτου ερωτήματος, εάν δηλαδή οι Λογαριασμοί Υγείας, Επικουρικής Συνταξιοδότησης και Πρόνοιας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών αποτελούν ασφαλιστικά ταμεία κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 2 του ν. 2084/1992, η Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως ακολούθως :

1. Με τις διατάξεις του π.δ/τος 226/1992 συνεστήθη το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ), το οποίο με το άρθρο 39 του ν. 2733/1999 μετονομάσθηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Το Σώμα αυτό αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές, που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του πιο πάνω π.δ/τος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας. Σημειωτέον ότι, σύμφωνα με το άρθρο 1§2 του π.δ/τος 226/1992, όπως είχε στην αρχική του μορφή, το ΣΟΕΛ αποτελούσε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, πλην όμως η σχετική φράση απαλείφθηκε με το άρθρο 2§1 του π.δ/τος 121/1993 (Α' 53).

2. Εξ άλλου, σύμφωνα με το άρθρο 24 του προαναφερθέντος π.δ/τος οι κατά τον χρόνο συστάσεως του Σώματος υφιστάμενοι Λογαριασμοί Υγείας, Επικουρικής Συνταξιοδότησης και Πρόνοιας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, που καλύπτουν ασφαλιστικά τα μέλη του ΣΟΕΛ για την υγειονομική περίθαλψη και τη

χορήγηση επικουρικής συντάξεως και εφάπαξ βοηθημάτων, εξακολουθούν να υφίστανται και διατηρούν τον δημόσιο χαρακτήρα τους, οι δε εισφορές καθίστανται υποχρεωτικές για τους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές, οι οποίοι εντάσσονται στους Λογαριασμούς αυτούς. Στην συνέχεια, όμως, οι ανωτέρω Λογαριασμοί, που είχαν συσταθεί με αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ υπό το κράτος του προϊσχύσαντος ν. 3329/1955, που διείπε την οργάνωση του ΣΟΕΛ, ανασυστάθηκαν και τροποποιήθηκαν με την υπ' αριθμ. 1087/8/02.02.1993 (Β' 197) απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που αποτελεί και το βασικό όργανο του Σώματος (άρθρο 9 του π.δ. 226/1992) και διαχειρίζεται τους Λογαριασμούς (άρθρο 24 § 10 του π.δ. 226/1992). Στις προπαρατεθείσες διατάξεις της εν λόγω αποφάσεως ρητά προβλέφθηκαν ως πόροι, για τους μεν Λογαριασμούς Υγείας και Επικουρικής Συνταξιοδότησης οι εισφορές των ασφαλισμένων και οι αντίστοιχες συνεισφορές του ΣΟΕΛ (εργοδοτικές εισφορές), για τον δε Ειδικό Λογαριασμό Πρόνοιας οι εισφορές των ασφαλισμένων μελών, χωρίς εργοδοτική εισφορά.

3. Σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 8§1 περ. β' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 1 του ν. 3986/2011, προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται, μεταξύ άλλων, τα ποσά δαπανών που καταβάλλονται από το φορολογούμενο σε ασφαλιστικά ταμεία, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των κατά νόμο υποχρεωτικώς καταβαλλομένων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισής του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

4. Η έννοια των «*ασφαλιστικών ταμείων*» της προμνησθείσης φορολογικής διατάξεως δεν προσδιορίζεται μεν στην ανωτέρω διάταξη, πλην όμως, συνδυαζόμενη προς την απαιτούμενη από την ίδια διάταξη καταβολή εισφορών στα ταμεία αυτά και μάλιστα την υποχρεωτική τοιαύτη, ως προϋπόθεση για την έκπτωση του ποσού τους από το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου - ασφαλισμένου, είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την έννοια και τον σκοπό της κοινωνικής ασφαλίσεως. Επομένως, «*ασφαλιστικά ταμεία*» κατά την έννοια της επίμαχης διατάξεως νοούνται οι φορείς εκείνοι που αποσκοπούν στην πραγμάτωση κοινωνικής ασφαλίσεως και δη

στην παροχή υγειονομικής περιθάλψεως, συντάξεως (κυρίας ή επικουρικής) και εφάπαξ προνοιακής παροχής και ταυτίζονται ως προς την λειτουργία τους με τις αλλαγές στη νομοθεσία χρησιμοποιούμενες έννοιες «ασφαλιστικοί φορείς» ή «φορείς κοινωνικής ασφάλισης» (πρβλ. ΑΕΔ 5/2002). Υπ' αυτήν την έννοια, η οποία και ενδιαφέρει στην προκειμένη περίπτωση, ως ασφαλιστικά ταμεία δεν νοούνται μόνον οι φορείς κοινωνικής ασφάλισης του άρθρου 2 του ν. 2084/1992, δηλ. αποκλειστικώς οι φορείς που υπάγονται στην εποπτεία του Υπουργείου Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων οι οποίοι άλλωστε ορίζονται για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού και όχι της ενδιαφερούσης φορολογικής διατάξεως, αλλά κάθε φορέας κοινωνικής ασφάλισης, ο οποίος αποσκοπεί στην πραγμάτωση κοινωνικής ασφάλισης, με τη χορήγηση συντάξεων (κυρίων και επικουρικών), μερισμάτων, εφάπαξ βοηθημάτων, παροχών ασθένειας κλπ, ανεξάρτητα από το Υπουργείο που ασκεί την εποπτεία του, την ονομασία του ασφαλιστικού ταμείου, τη νομική μορφή του και την καταβολή ή μη εργοδοτικής εισφοράς.

5. Με τα δεδομένα αυτά, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., οι Λογαριασμοί Επικουρικής Συνταξιοδότησης, Πρόνοιας και Υγείας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), οι οποίοι, κατά τα προεκτεθέντα, έχουν ως σκοπό την παροχή επικουρικής συντάξεως, εφάπαξ βοηθήματος και υγειονομικής περιθάλψεως στα ασφαλισμένα σε αυτούς μέλη του ΣΟΕΛ, αποτελούν ασφαλιστικά ταμεία κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 8 § 1 περ. β' του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 27 § 1 του ν. 3986/2011 (Α' 152), έστω και αν στερούνται νομικής προσωπικότητας (ΝΣΚ 839/1992) και, επομένως, παρέλκει η απάντηση αν εμπίπτουν στην έννοια των φορέων κοινωνικής ασφάλισης του ν. 2084/1992.

Β. Επί του δευτέρου ερωτήματος, εάν δηλαδή το ποσό των προς τον Λογαριασμό Επικουρικής Συνταξιοδότησης του ΣΟΕΛ καταβληθεισών εισφορών για την αναγνώριση πλασματικού χρόνου υπηρεσίας εκπίπτει από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου – ασφαλισμένου βάσει της διατάξεως του άρθρου 8 §1 περ. β' του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τις διατάξεις του άρθρου 27 §1 του ν. 3986/11, η κρατήσασα ενώπιον της Ολομελείας του Ν.Σ.Κ. άποψη, με την οποία τάχθηκαν οι Φωκίων Γεωργακόπουλος, Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ. και Παναγιώτης Κιούσης, Ανδρέας Φυτράκης, Ηλίας Δροσογιάννης, Χρυσάφουλα Αυγερινού,

Στέφανος Δέτσης, Νικόλαος Μουδάτσος, Ασημίνα Ροδοκάλη, Ανδρέας Γραμματικός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Βασιλική Τύρου, Κουήν – Τακουήν Χουρμουζιάν, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλια, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας και Ελένη Σβολοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους (ψήφοι 19), έχει ως ακολούθως :

1. Ως ασφαλιστική εισφορά (εργαζομένου ή εργοδότη), νοείται το υπέρ ασφαλιστικού φορέα ορισμένο καθ' ύψος και κατά χρόνο καταβολής χρηματικό ποσό, με την υποχρέωση καταβολής του οποίου, βαρύνεται ο εργαζόμενος ή ο εργοδότης στο πλαίσιο της νομικώς θεσπισμένης συμβολής του στην υπό του ασφαλιστικού φορέα παρεχόμενη προστασία των εργαζομένων. Στην έννοια των ασφαλιστικών εισφορών της ως άνω διατάξεως του άρθρου 8 § 1 περ. β' του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της, το ποσό των οποίων εκπίπτει από το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η καταβολή (ΣΤΕ 387/1966), νοούνται οι εισφορές των φορολογουμένων που καταβάλλονται από αυτούς στα ασφαλιστικά ταμεία τους, εφόσον η καταβολή τους είναι κατά νόμο υποχρεωτική, δηλαδή οι εισφορές που καταβάλλονται προς το σκοπό πραγμάτωσης της υποχρεωτικής κοινωνικής ασφαλίσεως, η οποία διέπεται από κανόνες ασφαλιστικού δικαίου που επιβάλλουν υποχρεωτική και αυτοδίκαιη ασφάλιση των ασφαλισμένων από της συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων και δεν εξαρτάται από τη βούλησή τους, ούτε, όμως είναι νοητή χωρίς καταβολή εισφορών, όπως δεν νοείται και η υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών χωρίς υπαγωγή στην ασφάλιση. Περαιτέρω, ο νομοθέτης θέσπισε την έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών και σε περίπτωση υπαγωγής στην προαιρετική ασφάλιση, υπό την προϋπόθεση ότι αυτή αφορά ασφαλιστικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο και, ως εξυπακούεται, η καταβολή των εισφορών είναι, επίσης, κατά νόμο υποχρεωτική.

2. Ο ασφαλιστέος χρόνος ασφάλισης στους οικείους ασφαλιστικούς φορείς (κυρίας και επικουρικής ασφάλισης), ο οποίος λαμβάνεται υπ' όψιν για την θεμελίωση συνταξιοδοτικού δικαιώματος, καθώς και την προσαύξηση της συντάξεως, διακρίνεται σε χρόνο πραγματικής και σε χρόνο πλασματικής ασφάλισης. Συγκεκριμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις και υπό προϋποθέσεις (υποβολή αιτήσεως

εξαγοράς, καταβολή ασφαλίστρου κλπ.) η πολιτεία με ειδικές νομοθετικές διατάξεις χορηγεί στους ασφαλισμένους την ευχέρεια να προβαίνουν στην προσμέτρηση χρόνου ασφαλίσεως, κατά τον οποίον είτε δεν υπάγονταν στην ασφάλιση είτε δεν μπορούσαν να ασφαλισθούν. Ο κατά τα ανωτέρω υπολογιζόμενος πλασματικός χρόνος ασφάλισης θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, ότι διανύθηκε στην ασφάλιση του οικείου ασφαλιστικού φορέα, εξομοιώνεται, δε, πλήρως με τον χρόνο πραγματικής ασφάλισης και έχει όλα τα δικαιώματα αυτού (βλ. και άρθρο 40 ν. 2084/92, Α. Πετρόγλου, Δίκαιον Κοινωνικής Ασφάλισης, εκδ. 1975, σελ. 307-8) .

3. Στην προκειμένη περίπτωση χορηγήθηκε στους ασφαλισμένους του ΣΟΕΛ το δικαίωμα να αναγνωρίσουν πλασματικό χρόνο ασφαλίσεως στο Λογαριασμό Επικουρικής Συνταξιοδότησης, στον οποίον εντάχθηκαν υποχρεωτικώς, λόγω ιδιότητος, δυνάμει του άρθρου 24 § 10 π.δ. 226/1992, μετά από αίτησή τους και υπό πρόσθετες προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων και η καταβολή εισφορών εργαζομένου που αντιστοιχούν στον εξαγοραζόμενο χρόνο.

Κατά συνέπειαν, τα ποσά που κατέβαλε ο Ε.Ε., μετά την άσκηση του δικαιώματός του για την εξαγορά πλασματικού χρόνου ασφαλίσεως, αφορούν εισφορές που ήταν υποχρεωτικώς καταβλητέες για την λήψη σύνταξης στο πλαίσιο της υποχρεωτικής κοινωνικής ασφάλισής του στον ανωτέρω ασφαλιστικό φορέα – Λογαριασμό, τις οποίες ο φορολογικός νομοθέτης θέλησε να απαλλάξει της φορολογίας και, ως εκ τούτου, αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημά του, κατ' άρθρο 8 § 1 περ. β' ν. 2238/94. Και τούτο ανεξαρτήτως του ότι οι εισφορές αυτές αναφέρονται στην αναγνώριση πλασματικού χρόνου ασφάλισης, δεδομένου ότι η εκ του νόμου παρεχομένη στον ασφαλισμένο – φορολογούμενο δυνατότητα να αναγνωρίσει πλασματικό χρόνο καταβάλλοντας τις αντίστοιχες εισφορές στον οικείο ασφαλιστικό φορέα δεν αναιρεί τον χαρακτηρισμό τους ως υποχρεωτικώς καταβαλλόμενες, αφού δεν ανατρέπεται το γεγονός ότι καταβάλλονται σε εκπλήρωση των σκοπών της υποχρεωτικής κοινωνικής ασφάλισης.

Σημειωτέον ότι η ανωτέρω άποψη εναρμονίζεται με την γνώμη που υιοθέτησε η πλειοψηφία της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους στην υπ' αριθμ. 265/92 γνωμοδότηση, η οποία εκδόθηκε υπό την ισχύ του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 3323/55) και με την οποία έγινε δεκτό ότι, εφόσον υποβληθεί αίτηση εξαγοράς

πλασματικού χρόνου ασφάλισης, η καταβολή εισφορών είναι υποχρεωτική από το νόμο και, συνεπώς, τα καταβαλλόμενα ποσά εκπίπτουν από το εισόδημα του φορολογουμένου ως προσωπικό αφορολόγητο ποσό.

Κατά την μειοψηφία, όμως, άποψη, η οποία υποστηρίχθηκε από τους Μιχαήλ Απέσσο, Ηλία Ψώνη, Αλέξανδρο Καραγιάννη, Κωνσταντίνο Γεωργάκη και Ευγενία Βελώνη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 5), η ερμηνευόμενη διάταξη του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σαφώς απαλλακτική της φορολογίας και, συνεπώς, στενά ερμηνευτέα, δεν επιδέχεται ευρεία ή ανάλογη εφαρμογή και, ως εκ τούτου, τόσο επί υποχρεωτικής, όσο επί προαιρετικής ασφαλίσεως, δεν καταλαμβάνει και την περίπτωση της καταβολής ασφαλιστικών εισφορών για την εξαγορά πλασματικού χρόνου ασφαλίσεως που αποσκοπεί στην θεμελίωση του δικαιώματος επί της παροχής ή στην επαύξηση αυτής, είτε του άμεσα ασφαλισμένου είτε των δικαιούχων μελών της οικογενείας του. Και τούτο, γιατί η εξαγορά ή μη του εν λόγω χρόνου αποτελεί δικαίωμα του ασφαλισμένου, η άσκηση του οποίου εναπόκειται στην διακριτική του ευχέρεια και, συνεπώς η προς το σκοπό αυτό καταβολή εισφορών ανάγεται στη σφαίρα της επιλογής του ίδιου του ασφαλισμένου ή άλλων δικαιούχων (μειοψηφία ΟΛΝΣΚ 265/1992, contra ΝΣΚ 256/2008, 75/2000), ενώ καμία έννομη επιρροή δεν ασκεί το γεγονός ότι η άσκηση του δικαιώματος της εξαγοράς συνεπάγεται την υποχρεωτική καταβολή των εισφορών. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο φορολογικός νομοθέτης θεσπίζοντας ως προϋπόθεση της εκπτώσεως την καταβολή εισφοράς που είναι υποχρεωτική από το νόμο απέβλεψε ακριβώς στην καταβολή της εισφοράς που θεσπίσθηκε ως υποχρεωτική με νόμο και όχι στο υποχρεωτικό της καταβολής σε αντιδιαστολή προς την οικειοθελή και χωρίς υποχρέωση καταβολή εισφοράς, η οποία άλλωστε δεν είναι νοητή στο πλαίσιο των κοινωνικοασφαλιστικών σχέσεων, τυχόν δε γενομένη θα είχε τον χαρακτήρα δωρεάς, την τύχη της οποίας όμως ρυθμίζουν άλλες διατάξεις και όχι η επίμαχη φορολογική διάταξη.

Με τα δεδομένα αυτά, οι προς τον Λογαριασμό Επικουρικής Συνταξιοδότησης εισφορές που κατέβαλε ο Ε.Ε. για την αναγνώριση πλασματικού χρόνου υπηρεσίας, δεν εκπίπτουν από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου – ασφαλισμένου, κατ' άρθρο 8§1 περ. β' ν. 2238/1994, διότι δεν ήταν υποχρεωτικώς κατά νόμο

καταβλητέες, η δε διάταξη του άρθρου 24 § 10 του π.δ/τος 226/1992, η οποία προβλέπει την υποχρεωτική καταβολή εισφορών προς τους ανωτέρω Λογαριασμούς των Ορκωτών Ελεγκτών και Ασκουμένων Ορκωτών Ελεγκτών, προφανώς αναφέρεται σε αυτές που αντιστοιχούν στο χρόνο πραγματικής και όχι πλασματικής ασφαλίσεως.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με την υπ' αριθμ. 839/1992 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, έγινε δεκτό ότι οι ανωτέρω Λογαριασμοί του ΣΟΛ, οι οποίοι υφίσταντο προ του έτους 1993, δεν είχαν νομική προσωπικότητα και αποτελούσαν απλούς ταμειακούς και λογιστικούς λογαριασμούς και όχι ασφαλιστικά ταμεία ή ασφαλιστικούς φορείς και, επομένως, το υπό του Ειδικού Λογαριασμού Προνοίας χορηγούμενο εφάπαξ βοήθημα δεν εξέπιπτε του εισοδήματος με βάση την τότε ισχύουσα διάταξη του άρθρου 40 § 3 περ. γ' του ΚΦΕ (ν. 3323/1955), χωρίς όμως να πραγματοποιηθεί το ζήτημα και υπό το πρίσμα των διατάξεων του ισχύοντος κατά τον χρόνο εκδόσεως της γνωμοδοτήσεως π.δ/τος 226/1992, που διατήρησε τους λογαριασμούς αυτούς και τους προσέδωκε δημόσιο χαρακτήρα.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Στο πρώτο ερώτημα (ομοφώνως) : Οι Λογαριασμοί Επικουρικής Συνταξιοδότησης, Πρόνοιας και Υγείας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), οι οποίοι, κατά τα προεκτεθέντα, έχουν ως σκοπό την παροχή επικουρικής συντάξεως, εφάπαξ βοηθήματος και υγειονομικής περιθάλψεως στα ασφαλισμένα σε αυτούς μέλη του ΣΟΕΛ, αποτελούν ασφαλιστικά ταμεία κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 8§1 περ. β' του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 27§1 του ν. 3986/2011 (Α' 152) και, επομένως, παρέλκει ως αλυσιτελής η απάντηση αν εμπίπτουν στην έννοια των φορέων κοινωνικής ασφαλίσεως του ν. 2084/1992.

Στο δεύτερο ερώτημα (κατά πλειοψηφία): Το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλεται στο Λογαριασμό Επικουρικής Συνταξιοδότησης του ΣΟΕΛ, για την αναγνώριση πλασματικού χρόνου υπηρεσίας, προκειμένου ο ασφαλισμένος να λάβει επικουρική σύνταξη, εκπίπτει από το συνολικό εισόδημά

του, βάσει της διατάξεως του άρθρου 8 § 1 περ. β' του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 27 § 1 του ν. 3986/2011.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 19-10-2012

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Φωκίων Γεωργακόπουλος

Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

Κωνσταντίνα Νασοπούλου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.