



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

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΣ 30/2017
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)
Συνεδρίαση της 2ας Φεβρουαρίου 2017**

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Μέλη: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα και Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι Ν.Σ.Κ., Στέφανος Δέτσης, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μηκίδης, Διονύσιος Χειμώνας και Βασιλική Παπαθεοδώρου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτριες: Ευσταθία Τσαούση, Νομική Σύμβουλος του Κράτους, Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 0008811 ΕΞ 2014 /30-09-2014 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών. Το ερώτημα συμπληρώθηκε με το υπ' αριθ. Ε/337/5-10-2016 έγγραφο του Υπουργού Εξωτερικών.

Ερώτημα: Ερωτάται αν οι υπάλληλοι του ΝΑΤΟ, που είναι Έλληνες υπήκοοι ή φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και υπάγονται στις κατηγορίες «*διεθνές προσωπικό*» του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού και «*πολιτικό προσωπικό*» συμμαχικού Στρατηγείου, υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου

29 του ν. 3986/2011, για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το ΝΑΤΟ.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, επί του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ. 361/2014 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ, εν συνεχεία δε, και κατόπιν του υπ' αριθ. Ε/337/05-10-2016 εγγράφου του Υπουργού Εξωτερικών παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την υπ' αριθμ. πρωτ. 153243/48216/31-10-2016 απόφαση του Προέδρου του ΝΣΚ, κατέφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 5 του ν. 3086/2002, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Από τα έγγραφα των ερωτώντων Υπουργών και τα στοιχεία του φακέλου που τα συνοδεύουν προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Εν συνεχεία της υπ' αριθ. 70/2013 γνωμοδότησης του ΝΣΚ (Β' τμήματος), κατά την οποία *«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 του ΝΑΤΟ» του άρθρου 8 της συμφωνίας Ελλάδας-ΝΑΤΟ, για τους όρους λειτουργίας των Συμμαχικών Στρατηγείων στην Ελληνική Επικράτεια, η οποία κυρώθηκε με το ν. 2826/2000»*, υποβλήθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 0008811 ΕΞ 2014/30-9-2014 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών, στο οποίο γίνεται επίκληση α) των άρθρων 1 και 10 της Συμφωνίας του Λονδίνου της 19^{ης} Ιουνίου 1951 και των άρθρων 3 και 7 του Πρωτοκόλλου του Παρισιού, που κυρώθηκαν με το ν. 2799/1954, β) του άρθρου 1 της Συμφωνίας των Βρυξελλών της 19^{ης} Ιουνίου 1995, που κυρώθηκε με το ν. 2827/2000 και γ) του άρθρου 8 της Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Ανωτάτου Στρατηγείου Συμμαχικών Δυνάμεων, που κυρώθηκε με το ν. 2826/2000, 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.

Με το ως άνω έγγραφο ερωτάται αν το πολιτικό προσωπικό του ΝΑΤΟ που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα, υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152), όπως ισχύει, για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το ΝΑΤΟ ή εάν δεν υπόκεινται σ' αυτή.

2. Επί του ανωτέρω ερωτήματος εκδόθηκε η υπ' αριθ. 361/2014 γνωμοδότηση του Β' τμήματος ΝΣΚ, με την οποία το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία, ότι τα στελέχη του πολιτικού προσωπικού του ΝΑΤΟ, 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 ΝΑΤΟ. Η ανωτέρω γνωμοδότηση έγινε αρμοδίως αποδεκτή και με την υπ' αριθ. 1105/11-05-2015 ΠΟΛ της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Γεν. Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης/Γεν.Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών κοινοποιήθηκε σε όλες τις Δ.Ο.Υ. της χώρας, προκειμένου να τύχει εφαρμογής.

3. Με το υπ' αριθ. Ε/337/05-10-2016 έγγραφο του Υπουργού Εξωτερικών προς τον Πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ζητήθηκε να εισαχθεί στην Ολομέλεια του ΝΣΚ το ερώτημα που είχε τεθεί με το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 0008811 ΕΞ 2014/30-09-2014 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών (βλ. παρ. 2) και να διευκρινισθεί «εάν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων του 1952 σχετικά με το διεθνές νομικό καθεστώς των στρατιωτικών αρχηγείων της Συμμαχίας (Ν. 2799/1954, ΦΕΚ 63 Α') και του άρθρου 19 της Σύμβασης της Οττάβα του 1955 για το νομικό καθεστώς του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού (ΝΔ 3568/1956, ΦΕΚ 225 Α'), οι υπάλληλοι συμμαχικού Στρατηγείου και του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού (ΝΑΤΟ), οι οποίοι είναι έλληνες πολίτες ή φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, απαλλάσσονται από την καταβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011».

Στο ανωτέρω έγγραφο του Υπουργού Εξωτερικών επισημαίνονται τα εξής:

α. Με την υπ' αριθ. SHGLX/051/06-06-2012 επιστολή του Νομικού Συμβούλου του Ανωτάτου Συμμαχικού Στρατηγείου του ΝΑΤΟ στην Ευρώπη (SHAPE) κ. Thomas Randall προς τη Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών βεβαιώνεται ότι οι αποδοχές του διεθνούς πολιτικού προσωπικού του ΝΑΤΟ, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι Έλληνες πολίτες που εργάζονται σε υπηρεσία του ΝΑΤΟ στην Ελλάδα και αμείβονται από αυτό με μισθό που έχει εγκριθεί στον ετήσιο προϋπολογισμό του, δεν υπόκεινται στην επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού ή όχι της εν λόγω εισφοράς ως φόρου. Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. SH/SAGLEGMV/134/13-304530/2/16-12-2013 επιστολή του προς τον Υπουργό των Οικονομικών ο Διοικητής του Ανωτάτου Συμμαχικού

Στρατηγείου του NATO στην Ευρώπη (SHAPE) έθεσε εκ νέου το ίδιο ζήτημα, επισημαίνοντας ότι η εισφορά αυτή συνιστά φόρο που επιβάλλεται κατά παράβαση του Πρωτοκόλλου των Παρισίων του 1952 και της μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Ανωτάτου Στρατηγείου Συμμαχικών Δυνάμεων Ευρώπης (SHAPE) Συμφωνίας του Σεπτεμβρίου 1999.

β. Λόγω της ιδιαίτερης σημασίας που αποδίδει η Συμμαχία στο ανακύψαν πρόβλημα, ο Νομικός Σύμβουλος του Ανωτάτου Συμμαχικού Στρατηγείου του NATO στην Ευρώπη (SHAPE) κ. Andres Munoz Mosquera πραγματοποίησε επίσκεψη στην Αθήνα, στο Υπουργείο Εξωτερικών, στις 19-09-2014, εν συνεχεία δε, ο ίδιος μαζί με το Νομικό Σύμβουλο του NATO κ. Steven Hill επισκέφθηκαν το ως άνω Υπουργείο δύο ακόμη φορές (στις 05-11-2014 και στις 20-05-2015) και εξέφρασαν τις απόψεις της Συμμαχίας, ότι δηλαδή η επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης στους ανήκοντες στο «πολιτικό προσωπικό» του NATO υπαλλήλους δεν είναι σύμφωνη με τις συμβατικές υποχρεώσεις της χώρας μας. Ειδικότερα, υποστήριξαν ότι η επιβολή αυτή είναι αντίθετη, καθόσον αφορά μεν στους υπαλλήλους του NATO, στο άρθρο 19 της Σύμβασης της Οτάβα (ν.δ. 3568/1956), καθόσον δε αφορά στους υπαλλήλους των στρατηγείων του NATO, στο άρθρο 7 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων του 1952 (ν. 2799/1954).

γ. Η Ειδική Νομική Υπηρεσία (Ε.Ν.Υ.) του Υπουργείου Εξωτερικών, στα υπ' αριθ. πρωτ. Φ.5020/ΑΣ43373/08-10-2014, Φ.5020/ΑΣ50229/20-11-2014 και Φ.5020/ΑΣ19338/08-05-2015 έγγραφά της, αναφέρεται στις ως άνω επισκέψεις των Νομικών Συμβούλων του SHAPE και του NATO στην Αθήνα και εκφράζει ταυτόσημη με την προαναφερθείσα άποψη της Συμμαχίας, ότι δηλαδή δεν επιτρέπεται η επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης στις εν γένει αποδοχές του πολιτικού προσωπικού του NATO.

δ. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1014/22-02-2010 της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος/Γεν. Δ/σης Φορολογίας/Γεν.Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, οι Έλληνες υπάλληλοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης, του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών και της Euroroi εξαιρούνται της υποχρεώσεως καταβολής της εισφοράς αλληλεγγύης, κατ' εφαρμογήν διατάξεων διεθνών συμβάσεων, που αφορούν στους εν λόγω διεθνείς οργανισμούς. Παρά το ότι αντίστοιχες είναι και οι ρυθμίσεις περί φοροαπαλλαγών που αφορούν στους υπαλλήλους του NATO, με την ανωτέρω ΠΟΛ., κρίθηκε ότι η εν λόγω απαλλαγή αφορά μόνον στους

Έλληνες υπαλλήλους των προαναφερομένων διεθνών οργανισμών και όχι σ' αυτούς του NATO, χωρίς να δικαιολογείται η δυσμενής αυτή μεταχείριση των τελευταίων.

ε. Το Υπουργείο Εξωτερικών έχει προφορικώς ενημερωθεί ότι για το ανωτέρω ζήτημα έχει οχληθεί η Μόνιμη Ελληνική Αντιπροσωπεία της Ελλάδας στο NATO, ότι υφίσταται δε πρόθεση αποστολής κοινής επιστολής του Γενικού Γραμματέα της Συμμαχίας και του Ανωτάτου Στρατιωτικού Διοικητή των Συμμαχικών Δυνάμεων στην Ευρώπη (SACEUR) προς τον Υπουργό Εξωτερικών, οπότε το ανακύψαν θέμα θα τεθεί πλέον σε υψηλό διπλωματικό επίπεδο, σε περίπτωση δε που δεν διευθετηθεί, είναι πολύ πιθανό να κινηθεί από το SHAPE η διαδικασία επίλυσης διαφορών του άρθρου 15 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων,¹ σύμφωνα με το οποίο καταρχάς προβλέπονται διαπραγματεύσεις μεταξύ των μερών και εφόσον αυτές δεν τελεσφορήσουν, η διαφορά μπορεί να αχθεί στο Συμβούλιο του NATO².

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στις 4 Απριλίου 1949 υπογράφηκε στην Ουάσιγκτον η Συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού (Βορειοατλαντικό Σύμφωνο), η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 28 Αυγούστου του ίδιου έτους. Η Ελλάδα προσχώρησε, με την από 20 Αυγούστου 1952 απόφαση του Συμβουλίου, στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, το οποίο κυρώθηκε με το **ν. 1989/1952** «Περί κυρώσεως της συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού» (Α' 37). Στις 20 Σεπτεμβρίου 1951 υπογράφηκε, στην Οττάβα,³ σύμβαση επί του Νομικού Καθεστώτος του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού, των Εθνικών Αντιπροσώπων και του Διεθνούς Προσωπικού, η οποία κυρώθηκε με το **ν.δ. 3568/1956** «Περί κυρώσεως της Συμβάσεως επί του Νομικού Καθεστώτος του Οργανισμού της συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού των Εθνικών Αντιπροσώπων και του Διεθνούς Προσωπικού» (Α' 225).

¹ Πρόκειται για το πρόσθετο στη συμφωνία NATO –SOFA Πρωτόκολλο που κυρώθηκαν με το ν. 2799/1954 (Α' 63) – Βλ. κατωτέρω, παρ. 9 και 10.

² Στο άρθρο 15 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων ορίζονται τα εξής : «Πάσα διαφορά μεταξύ μερών του παρόντος πρωτοκόλλου ή μεταξύ Μέρους και Συμμαχικού τινός Στρατηγείου εν σχέσει προς την ερμηνείαν ή την εφαρμογήν του παρόντος Πρωτοκόλλου θα ρυθμίζεται δια διαπραγματεύσεων μεταξύ των ενδιαφερομένων Μερών, άνευ προσφυγής εις οιαδήποτε εξωτερικήν δικαιοδοσίαν. Εξαιρέσει των περιπτώσεων δι' ας έχει γίνει ρητή πρόβλεψις περί του αντιθέτου εν τω παρόντι Πρωτοκόλλω ή εν τη Συμφωνία, αι διαφοραί αίτινες δεν καθίσταται δυνατόν να ρυθμισθούν δι' απ' ευθείας διαπραγματεύσεων θα παραπέμπονται εις το Συμβούλιον του Βορείου Ατλαντικού».

³ Η σύμβαση αυτή, σύμφωνα με το αυθεντικό της κείμενο στην αγγλική γλώσσα (www.nato.int/en/natoch/5/57772.htm) υπογράφηκε στην Οττάβα στις 20-9-1951. Στο άρθρο μόνο του κυρωτικού ν.δ. 3568/1956 αναφέρεται ότι «κυρούται και έχει πλήρη ισχύν η εν Ουασιγκτώνι υπογραφείσα της 6^{ης} Μαΐου 1955 Σύμβασις....»

Στα άρθρα 1 και 2 του πρώτου μέρους και στα άρθρα 17, 19 και 22, του, υπό τον τίτλο, «Διεθνές Προσωπικόν και Εμπειρογνώμονες επί αποστολή χάριν του Οργανισμού», τέταρτου μέρους της συμβάσεως αυτής ορίζονται τα εξής :

Άρθρο 1

«Εν τη παρούση Συμβάσει : α) "Ο Οργανισμός" υποδηλοί τον Οργανισμόν της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού, συνιστάμενον εκ του Συμβουλίου και των επιβοηθητικών αυτού οργάνων. β) "Το Συμβούλιον" σημαίνει το προβλεφθέν υπό του άρθρου 9 της Συνθήκης του Βορειοατλαντικού Συμφώνου και τους αναπληρωτάς του Συμβουλίου...».

Άρθρο 2

«Η παρούσα Σύμβασις δεν εφαρμόζεται επί στρατιωτικών Αρχηγείων ιδρυθέντων εις εκτέλεσιν της Συνθήκης Βορείου Ατλαντικού ή άλλων στρατιωτικών Οργανισμών, εκτός εάν το Συμβούλιον αποφασίση άλλως».

Άρθρο 17

«Αι κατηγορίαι των υπαλλήλων του Οργανισμού εφ' ων έχουσιν εφαρμογήν τα άρθρ. 18 μέχρις 20 θα αποτελέσωσιν αντικείμενον συμφωνίας μεταξύ του προέδρου των Αναπληρωτών του Συμβουλίου και εκάστης Κυβερνήσεως των ενδιαφερομένων Κρατών-Μελών. Ο Πρόεδρος των Αναπληρωτών του Συμβουλίου θ' ανακοινώση εις τα κράτη-Μέλη τα ονόματα των περιλαμβανομένων εις τας κατηγορίας ταύτας υπαλλήλων».

Άρθρο 19

«Οι υπό του άρθρου 17 προβλεπόμενοι υπάλληλοι του οργανισμού θα εξαιρούνται φορολογίας επί των μισθών και αποδοχών των καταβαλλομένων αυτοίς παρά του Οργανισμού, επί τη ιδιότητι των ως τοιούτων υπαλλήλων. Πάντως εν Κράτος-Μέλος δύναται να συνάψη μετά του Συμβουλίου, ενεργούντος επ' ονόματι του Οργανισμού, συμφωνίαν επιτρέπουσαν εις το ρηθέν Κράτος-Μέλος να προσλαμβάνη και να διαθέτη εις τον Οργανισμόν πάντας τους υπηκόους του (εξαιρουμένων, εφ' όσον το ρηθέν Κράτος-Μέλος το επιθυμεί, υπηκόων του μη διαμενόντων συνήθως επί του εδάφους του) οίτινες πρόκειται να υπηρετήσουν εις το διεθνές προσωπικόν του Οργανισμού. Θα πληρώνη εν τη περιπτώσει ταύτη τους μισθούς και αποδοχάς των εν λόγω προσώπων εκ των ιδίων του κεφαλαίων, επί τη βάσει κλίμακος καθοριζομένης υπ' αυτού. Οι εν λόγω μισθοί και αποδοχαί δυνατόν να καταστώσιν αντικείμενον φορολογίας εκ μέρους του εν λόγω Κράτους-Μέλους, αλλά θα εξαιρώνται της φορολογίας οιουδήποτε ετέρου Κράτους-Μέλους...».

Άρθρο 22

«Τα προνόμια και οι ασυλίες αυτές παρέχονται εις τους υπαλλήλους και εμπειρογνώμονες εν τω συμφέροντι του Οργανισμού, ουχί δε δια προσωπικόν αυτών όφελος...».

5. Στις 19 Ιουνίου 1951 τα κράτη-μέλη της Συνθήκης, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι δυνάμεις ενός μέλους μπορεί, κατόπιν συμφωνίας, να σταλούν για υπηρεσία στο έδαφος άλλου μέλους, υπέγραψαν στο Λονδίνο σύμβαση επί του νομικού καθεστώτος των δυνάμεων αυτών (σύμβαση NATO –SOFA). Περαιτέρω, ενόψει του ότι επί του εδάφους τους μπορεί να εγκατασταθούν Διεθνή Στρατιωτικά Αρχηγεία, υπέγραψαν στο Παρίσι, στις 28 Αυγούστου 1952, Πρόσθετο Πρωτόκολλο στην ανωτέρω συμφωνία, επί του νομικού καθεστώτος των διεθνών στρατιωτικών αρχηγείων, που εγκαθιδρύονται σύμφωνα με τη Συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού. Η ανωτέρω σύμβαση NATO–SOFA και το Πρόσθετο Πρωτόκολλο αυτής κυρώθηκαν με το **ν. 2799/1954** *«Περί κυρώσεως της εν Λονδίνω υπογραφείσης την 19^η Ιουνίου 1951 Συμβάσεως μεταξύ των Κρατών-Μελών της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού επί του νομικού καθεστώτος των δυνάμεων αυτών και του εν Παρισίοις υπογραφέντος την 28^η Αυγούστου 1952 Πρωτοκόλλου επί του νομικού καθεστώτος των διεθνών στρατιωτικών Αρχηγείων των εγκαθιδρυομένων συμφώνως προς την Συνθήκην του Βορείου Ατλαντικού»* (Α' 6).

Στα άρθρα 1 και 10 της Συμβάσεως NATO–SOFA ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1

«1. Εν τη παρούσα Συμβάσει οι εκφράσεις:...(β) «πολιτικόν προσωπικόν» σημαίνει το πολιτικόν προσωπικόν το συνοδεύον την δύναμιν ενός Συμβαλλομένου Μέρους και υπηρετούν εις στρατιωτικήν τινα υπηρεσίαν αυτού. Εις το προσωπικόν τούτο δεν περιλαμβάνονται οι απάτριδες, οι υπήκοοι Κράτους μη Μέλους της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού, οι υπήκοοι Κράτους επί του εδάφους του οποίου η δύναμις ευρίσκεται εν υπηρεσία και τα πρόσωπα τα έχοντα εν τω Κράτει τούτω την συνήθη των διαμονήν...».

Άρθρο 10

«1. Εις ην περίπτωσιν η εντός του Κράτους διαμονής επιβολή φόρου τινός εξαρτάται εκ του τόπου διαμονής ή της κατοικίας του φορολογουμένου, ο χρόνος καθ' όν μέλος δυνάμεως ή πολιτικού προσωπικού ευρίσκεται εντός του εδάφους του Κράτους τούτου μόνον ως εκ της ιδιότητάς του ως μέλους της δυνάμεως ή του πολιτικού προσωπικού, δεν θα θεωρήται ως χρόνος διαμονής εντός του ως άνω Κράτους ή ως

δημιουργών αλλαγής διαμονής ή κατοικίας δι' ό,τι αφορά την τοιαύτην φορολογίαν. Τα μέλη δυνάμεως ή πολιτικού προσωπικού θ' απαλλάσσονται εν τω Κράτει διαμονής παντός φόρου επί των μισθών και εν γένει αποδοχών των καταβαλλομένων αυτοίς ως εκ της ιδιότητάς των τούτης υπό του Κράτους προελεύσεως ή επί αντικειμένων κινητής ιδιοκτησίας ανηκόντων εις αυτό και ευρισκομένων εν τω Κράτει διαμονής αποκλειστικώς και μόνον λόγω της προσκαίρου εκεί παρουσίας των. 2.....».

6. Στα άρθρα 3, 7 και 16 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων ορίζονται τα εξής :

Άρθρο 3

«Προκειμένου περί εφαρμογής της Συμφωνίας επί τινος Συμμαχικού Αρχηγείου αι εκφράσεις «δύναμις», «πολιτικόν προσωπικόν» και «εξαρτώμενον πρόσωπον», οσάκις συναντώνται εν τω παρόντι έχουν την κατωτέρω σημασίαν: (α) «Δύναμις» σημαίνει το εις τα Συμμαχικά Στρατηγεία αποσπώμενον προσωπικόν όπερ ανήκει εις τας κατά ξηρόν, θάλασσαν και αέρα δυνάμεις οιουδήποτε των Κρατών - Μερών της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού. (β) «Πολιτικόν Προσωπικόν» σημαίνει το πολιτικόν προσωπικόν το οποίον είτε (I) αποσπάται παρά τοις Συμμαχικοίς Αρχηγείοις και χρησιμοποιείται παρά τινος των ενόπλων δυνάμεων οιουδήποτε Κράτους-Μέλους της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού είτε (II) ανήκει εις ωρισμένας κατηγορίας πολιτικού προσωπικού χρησιμοποιουμένου υπό τινος Συμμαχικού Στρατηγείου συμφώνως προς τας αποφάσεις του Συμβουλίου του Βορείου Ατλαντικού. Εις το προσωπικόν τούτο δεν περιλαμβάνονται απάτριδες ή υπήκοοι οιουδήποτε Κράτους όπερ δεν τυγχάνει μέλος της Συνθήκης ούτε υπήκοοι του Κράτους διαμονής ή πρόσωπα έχοντα εν αυτώ την μόνιμον κατοικίαν των. (γ)....».

Άρθρο 7

«1. Η από της φορολογίας απαλλαγή, η χορηγουμένη βάσει του άρθρου 10 της Συμφωνίας εις τα μέλη δυνάμεως ή πολιτικού προσωπικού, καθ' όσον αφορά τους μισθούς των και τας εν γένει αποδοχάς αυτών, εν τη περιπτώσει του προσωπικού Συμμαχικού τινός Στρατηγείου, εμπíπτοντος εις τας κατηγορίας τας καθορισθείσας δια των παραγράφων 1 (α) και (β) (I) του άρθρου 3 του παρόντος Πρωτοκόλλου, τυγχάνει εφαρμογής επί των μισθών και εν γένει αποδοχών αίτινες καταβάλλονται αυτοίς υπό της ενόπλου δυνάμεως εις ήν ανήκουν ή υπό της οποίας χρησιμοποιούνται. Η δια της παρούσης παραγράφου χορηγουμένη απαλλαγή δεν αφορά φόρον επιβαλλόμενον επί μέλους ενόπλου δυνάμεως ή υπαλλήλου υπό του

Κράτους ούτινος τυγχάνει υπήκοος. 2. Οι υπάλληλοι Συμμαχικού τινος Στρατηγείου οι υπαγόμενοι εις τινα των κατηγοριών των καθορισθεισών υπό του Συμβουλίου του Βορείου Ατλαντικού, απαλλάσσονται της φορολογίας των μισθών και εν γένει αποδοχών των αίτινες καταβάλλονται αυτοίς υπό του Συμμαχικού Στρατηγείου εν τη ιδιότητι των ως υπαλλήλων. Παν Μέρος του παρόντος Πρωτοκόλλου δύναται, πάντως, να συνάψη Συμφωνίαν μετά του Συμμαχικού Στρατηγείου δυνάμει της οποίας το Μέρος τούτο θα προσλαμβάνη και θα τοποθετή εις το Συμμαχικόν Στρατηγείον ίδιους αυτού υπηκόους.... Οι μισθοί και εν γένει αι αποδοχαί του ούτω διοριζομένου προσωπικού θα καταβάλλωνται υπό του διορίζοντος Κράτους εξ ιδίων πόρων και εις κλίμακα καθορισμένην υπ' αυτού. Οι μισθοί ούτοι και αποδοχαί δύνανται να φορολογούνται υπό του ενδιαφερομένου Μέρους αλλά θα εξαιρούνται της υπ' οιουδήποτε άλλου Μέρους επιβαλλομένης φορολογίας....

Άρθρο 16

«2. Το παρόν Πρωτόκολλον δύναται να συμπληρούται δια διμερών συμφωνιών μεταξύ του Κράτους διαμονής και Ανωτάτου τινός Στρατηγείου...».

7. Με την απόφαση του Συμβουλίου της 10^{ης} Φεβρουαρίου 1954, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 7 παράγραφος 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων, καθορίσθηκαν οι κατηγορίες των υπαλλήλων του NATO των οποίων οι αποδοχές απαλλάσσονται της φορολογίας, ως εξής : «Όλο το πολιτικό προσωπικό που αμείβεται σύμφωνα με μισθολογικά κλιμάκια του NATO και κατέχει μόνιμες διοικητικές θέσεις στα Διεθνή Στρατιωτικά Αρχηγεία, για τα οποία εφαρμόζεται το Πρωτόκολλο, υπάγεται στη ρύθμιση της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Πρωτοκόλλου σχετικά με το καθεστώς των Διεθνών Στρατιωτικών Αρχηγείων».

8. Με το ν. **2827/2000** (Α' 93) κυρώθηκε η συμφωνία που υπογράφηκε στις Βρυξέλλες, στις 19 Ιουνίου 1995, μεταξύ των κρατών-μελών της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού και των λοιπών κρατών που συμμετέχουν στη Σύμπραξη για την Ειρήνη, σχετικά με το νομικό καθεστώς των δυνάμεών τους (PIP SOFA), καθώς και το Πρόσθετο Πρωτόκολλο αυτής.

Στο άρθρο 1 της συμφωνίας αυτής ορίζονται τα εξής: «Εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά στην παρούσα Συμφωνία και οποιοδήποτε πρόσθετο πρωτόκολλο σχετικά με τα δικά τους μέρη, όλα τα Κράτη - Μέρη της παρούσας Συμφωνίας θα εφαρμόζουν τις διατάξεις της Συμφωνίας μεταξύ των Μερών της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού σχετικώς με το νομικό καθεστώς των δυνάμεών τους που έγινε

στο Λονδίνο στις 19 Ιουνίου 1951, στο εξής αναφερόμενη ως NATO SOFA, ως αν όλα τα Κράτη. Μέρη της παρούσας ήταν μέρη της NATO SOFA».

9. Το Σεπτέμβριο του 1999, κατ' επίκληση της σύμβασης NATO SOFA και του προσθέτου Πρωτοκόλλου αυτής, που κυρώθηκαν με το ν. 2799/1954, καθώς και της συμφωνίας PIP SOFA, που κυρώθηκε με το ν. **2827/2000**, καταρτίσθηκε συμφωνία μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Ανωτάτου Στρατηγείου Συμμαχικών Δυνάμεων Ευρώπης (SHAPE), σχετικά με τους ειδικούς όρους που θα διέπουν την εγκατάσταση και λειτουργία Διεθνών Στρατηγείων στην ελληνική επικράτεια, η οποία μαζί με το παράρτημά της κυρώθηκε με το ν. **2826/2000** (Α' 92).

Στο **άρθρο 8** της εν λόγω συμφωνίας ορίζονται τα εξής

« 8.1. Το πολιτικό προσωπικό που απασχολείται σε ένα Στρατηγείο δύναται να εμπίπτει σε μία από τις εξής κατηγορίες:

α) Πολιτικό προσωπικό που ανήκει στις κατηγορίες του Άρθρου VII παρ. 2 του Πρωτοκόλλου και ορίζεται από το Βορειοατλαντικό Συμβούλιο στην απόφασή του της 10ης Φεβρουάριου 1954 (στο εξής "πολιτικό προσωπικό του NATO")...

8.2 Τα Στρατηγεία δύνανται να προβαίνουν σε απευθείας διακανονισμούς για την απασχόληση πολιτικού προσωπικού του NATO. Οι όροι απασχολήσεως του προσωπικού αυτής της κατηγορίας θα διέπονται αποκλειστικά από τη σύμβαση εργασίας και τους ισχύοντες κανονισμούς για υπηρεσίες του NATO.

8.3. Σύμφωνα με το Άρθρο VII παρ. 2 του Πρωτοκόλλου, τα μέλη του πολιτικού προσωπικού του NATO εξαιρούνται από την καταβολή κυβερνητικών και τοπικών φόρων εισοδήματος προερχομένου από μισθούς και λοιπές αποδοχές που καταβάλλονται σε αυτά από τα Στρατηγεία με την ιδιότητά τους ως υπαλλήλων Στρατηγείου...».

10. Στις 23 Μαΐου 1969 καταρτίσθηκε στη Βιέννη, υπό την αιγίδα του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών, σύμβαση για το Δίκαιο των Συνθηκών, η οποία κυρώθηκε με το ν.δ. **402/1974** «Περί κυρώσεως της από 23 Μαΐου 1969 Συμβάσεως της Βιέννης περί του Δικαίου των Συνθηκών και του προσηρημένου αυτή παραρτήματος» (Α' 141).

Στα άρθρα 27, 30, 31 και 32 της συμβάσεως αυτής ορίζονται τα εξής :

Άρθρο 27

«Το συμβαλλόμενον εν τη συνθήκη μέρος δεν δύναται να επικαλεσθή τας διατάξεις του εσωτερικού του δικαίου ως δικαιολογίαν δια την μη υπ' αυτού τήρησιν της συνθήκης...».

Άρθρο 30

«1. Συμφώνως τω άρθρω 103 του Χάρτου των Ηνωμένων Εθνών, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των κρατών των συμβαλλομένων εις διαδοχικάς συνθήκας αναφερομένας εις το αυτό αντικείμενον καθορίζονται κατά τας κατωτέρω παραγράφους.

2. Ότε η συνθήκη ορίζει ότι υπόκειται εις τας διατάξεις προγενεστέρας ή μεταγενεστέρας συνθήκης ή ότι δεν θα έδει να θεωρήται ασυμβίβαστος προς αυτάς προέχουν αι διατάξεις της συνθήκης εις την οποίαν γίνεται η αναφορά. 3...».

Άρθρο 31

«1. Η συνθήκη δέον να ερμηνεύηται καλή τη πίστει, συμφώνως προς την συνήθη έννοιαν ήτις δίδεται εις τους όρους της συνθήκης εν τω συνόλω αυτών και υπό το φώς του αντικειμένου και του σκοπού της.

2. Το σύνολον της συνθήκης δια τους σκοπούς ερμηνείας ταύτης εκτός του κειμένου, περιέχοντος το προοίμιον και τα παραρτήματα αυτής περιλαμβάνει: (α) Πάσαν συμφωνίαν σχετικήν προς την συνθήκην, ήτις συνωμολογήθη μεταξύ όλων των μερών, επ' ευκαιρία της συνάψεως της συνθήκης. (β) Παν έγγραφον, το οποίον συνετάγη υφ' ενός ή πλειόνων μερών εν σχέσει προς την σύναψιν της συνθήκης το οποίον εγένετο αποδεκτόν υπό των άλλων μερών ως έγγραφον σχετιζόμενον προς την συνθήκην.

3. Ομού μετά του συνόλου της συνθήκης δέον να λαμβάνωνται υπ' όψιν: (α) Πάσα μεταγενεστέρα συμφωνία μεταξύ των μερών, αφορώσα εις την ερμηνείαν της συνθήκης ή την εφαρμογήν των διατάξεων ταύτης. (β) Πάσα μεταγενεστέρα πρακτική ακολουθηθείσα υπό των συμβαλλομένων μερών κατά την εφαρμογήν της συνθήκης η οποία συνιστά συμφωνίαν αυτών ως προς την ερμηνείαν ταύτης. (γ) Άπαντες οι σχετικοί κανόνες του Διεθνούς Δικαίου, οι εφαρμοζόμενοι εις τας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών σχέσεις.

4. Ειδική έννοια δύναται να δοθή εις ένα όρον, εάν προκύπτη ότι αυτή ήτο η πρόθεσις των συμβαλλομένων μερών».

Άρθρο 32

«Δύναται να γίνη προσφυγή εις συμπληρωματικά μέσα ερμηνείας, περιλαμβανομένων των προπαρασκευαστικών της συνθήκης εργασιών και των περιπτώσεων υφ' ας συνήφθη αύτη, προκειμένου να επιβεβαιωθή η έννοια η προκύπτουσα εκ της εφαρμογής του άρθρου 31, ή προκειμένου να προσδιορισθή η έννοια, εν περιπτώσει καθ' ην η κατά το άρθρον 31 ερμηνεία: (α) αφήνει την έννοιαν

ασαφή ή αφανή, (β) οδηγεί εις αποτέλεσμα, το οποίον τυγχάνει προδήλως άτοπον ή παράλογον».

11. Στο **άρθρο 29 ν. 3986/2011** «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» (Α' 152), όπως ισχύει, ορίζονται – μεταξύ άλλων - τα ακόλουθα:

«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... 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... Επίσης, εξαιρούνται ...οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ... Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί...⁴

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 μηδέν κόμμα επτά τοις εκατό (0,7%) επί ολόκληρου του ποσού. β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα κόμμα τέσσερα τοις εκατό (1,4%) επί ολόκληρου του ποσού. γ)...δ)...ε)...στ)...»⁵

4. α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.. β) Για τον υπολογισμό

⁴ Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5β του άρθρου 38 του ν. 4024/2011 (Α' 226). Το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου προστέθηκε με το άρθρο 215 του ν. 4072/2012 (Α' 86).

⁵ Η παράγραφος 3 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 7 του ν. 4334/2015 (Α' 80).

της εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο. γ)...».

Ερμηνεία των διατάξεων

12. Επί της ερμηνείας των ανωτέρω διατάξεων, κατά τη συζήτηση μεταξύ των μελών της Ολομέλειας διαμορφώθηκαν δύο γνώμες:

Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία απαρτίσθηκε από τον Πρόεδρο του ΝΣΚ Μιχαήλ Απέσσο, τους Αντιπροέδρους του ΝΣΚ Αλέξανδρο Καραγιάννη, Ανδρέα Χαρλαύτη, Βασιλική Δούσκα και Νικόλαο Μουδάτσο και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Στέφανο Δέτση, Σπυρίδωνα Παπαγιαννόπουλο, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστο Μηκίδη και Διονύσιο Χειμώννα (ψηφοί είκοσι- 20), στην οποία προσχώρησε και η Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. Αναστασία Βασιλείου (γνώμη άνευ ψήφου), από το άρθρο 19 της συμβάσεως επί του Νομικού Καθεστώτος του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού, των Εθνικών Αντιπροσώπων και του Διεθνούς του Προσωπικού, που υπογράφηκε στην Οττάβα στις 20 Σεπτεμβρίου 1951 και κυρώθηκε με το ν.δ. 3568/1956, προκύπτει ότι οι υπαγόμενοι στο διεθνές προσωπικό του NATO υπάλληλοι εξαιρούνται της φορολογίας επί των μισθών και των εν γένει αποδοχών που τους καταβάλλονται από τη Συμμαχία, λόγω της ιδιότητάς τους ως υπαλλήλων αυτής. Το προνόμιο αυτό, κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 22 της ως άνω συμβάσεως, παρέχεται στους εν λόγω υπαλλήλους προς το συμφέρον του Οργανισμού και όχι προκειμένου να ευνοηθούν οι ίδιοι.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με το ως άνω άρθρο 19 της συμβάσεως, τα κράτη - μέλη της Συμμαχίας δύνανται, δυνάμει συμφωνίας με το Συμβούλιο, να προσλάβουν και να διαθέσουν στον Οργανισμό υπηκόους τους, προκειμένου να υπαχθούν στο διεθνές προσωπικό του. Οι υπάλληλοι αυτοί μισθοδοτούνται από το κράτος-μέλος που τους προσλαμβάνει, οι δε μισθοί τους και οι εν γένει αποδοχές τους μπορούν να καταστούν αντικείμενο φορολογίας εκ μέρους του κράτους αυτού.

13. Με τη σύμβαση NATO-SOFA τα κράτη-μέλη του βορειοατλαντικού συμφώνου καθόρισαν το νομικό καθεστώς των προσώπων που μετέχουν στις δυνάμεις τους, κατά το χρόνο κατά τον οποίο αυτές βρίσκονται σε υπηρεσία στο έδαφος άλλου κράτους μέλους. Από το συνδυασμό των άρθρων 1 και 10 της συμβάσεως αυτής προκύπτει ότι το πολιτικό προσωπικό που συνοδεύει τις εν λόγω

δυνάμεις, κατά το χρόνο που υπηρετεί σε στρατιωτική υπηρεσία στο έδαφος άλλου κράτους-μέλους, απαλλάσσεται από κάθε φόρο επί των εν γένει αποδοχών που του καταβάλλονται από το κράτος προελεύσεως. Στο προσωπικό αυτό δεν περιλαμβάνονται οι υπήκοοι του κράτους, στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται η στρατιωτική δύναμη και τα πρόσωπα που έχουν τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος αυτό. Τα ανωτέρω αφορούν σε προσωπικό που εργάζεται μεν για την εξυπηρέτηση των σκοπών της βορειοατλαντικής συμμαχίας, δεν συνδέεται όμως με αυτήν με σχέση εργασίας.

14. Με το πρόσθετο στη σύμβαση NATO-SOFA Πρωτόκολλο των Παρισίων του έτους 1952, η πιο πάνω ρύθμιση επεκτάθηκε και στο πολιτικό προσωπικό των Διεθνών Στρατιωτικών Αρχηγείων που εγκαθίστανται δυνάμει ιδιαιτέρων συμφωνιών, οι οποίες συνάπτονται στο πλαίσιο του βορειοατλαντικού συμφώνου, εντός της περιοχής της βορειοατλαντικής συμμαχίας.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 3 και 7 του ως άνω Πρωτοκόλλου προκύπτουν τα εξής:

- α. Οι καταβαλλόμενες από το κράτος-μέλος προελεύσεως εν γένει αποδοχές του αποσπώμενου στα συμμαχικά στρατηγεία πολιτικού προσωπικού, το οποίο εργάζεται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της βορειοατλαντικής συμμαχίας, αλλά δεν συνδέεται με αυτήν με σχέση εργασίας, απαλλάσσονται από κάθε φόρο. Στο προσωπικό όμως που απολαμβάνει αυτού του προνομίου δεν περιλαμβάνονται οι υπήκοοι του κράτους, στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένο το στρατηγείο, ούτε πρόσωπα που έχουν τη μόνιμη κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος αυτό.
- β. Οι υπάλληλοι συμμαχικού στρατηγείου, που περιλαμβάνονται στην κατηγορία «πολιτικό προσωπικό» της περιπτώσεως (β) II του άρθρου 3, απαλλάσσονται από κάθε φόρο επί των μισθών και των εν γένει αποδοχών που τους καταβάλλει το στρατηγείο «εν τη ιδιότητι των ως υπαλλήλων» αυτού. Στη ρύθμιση αυτή υπάγεται, όπως ορίσθηκε με την απόφαση του Συμβουλίου του Βορείου Ατλαντικού της 10^{ης} Φεβρουαρίου 1954, που εκδόθηκε κατ' επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 7, όλο το προσωπικό που αμείβεται με μισθολογικά κλιμάκια του NATO και κατέχει μόνιμες διοικητικές θέσεις στα Διεθνή Στρατιωτικά Αρχηγεία, ανεξαρτήτως της υπηκοότητας ή του τόπου κατοικίας και της συνήθους διαμονής του. Κατ' εξαίρεση, το κράτος-μέλος, στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένο το στρατηγείο, δύναται, δυνάμει συμφωνίας με αυτό, να προσλάβει υπηκόους του, ως υπαλλήλους, αναλαμβάνοντας

τον πρόσδιορισμό και την καταβολή των μισθών τους από δικούς του πόρους. Στις περιπτώσεις αυτές οι μισθοί και οι εν γένει αποδοχές των υπαλλήλων αυτών μπορούν να καταστούν αντικείμενο φορολογίας εκ μέρους του κράτους-μέλους που τους καταβάλλει.

15. Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 16 παρ. 2 του ανωτέρω Πρωτοκόλλου, καταρτίσθηκε, μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Ανωτάτου Στρατηγείου Συμμαχικών Δυνάμεων Ευρώπης (SHAPE), η κυρωθείσα με το ν. 2826/2000 συμφωνία, σχετικά με τους ειδικούς όρους που θα διέπουν την εγκατάσταση και λειτουργία Διεθνών Στρατηγείων στην ελληνική επικράτεια. Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 8 της ως άνω συμφωνίας, οι οποίες βρίσκονται σε πλήρη αρμονία με αυτές των προγενέστερων συμβάσεων, κατ' επίκληση των οποίων συνήφθη (σύμβαση NATO-SOFA και πρόσθετο Πρωτόκολλο των Παρισίων αφενός και συμφωνία PIP SOFA, αφετέρου), τα μέλη του πολιτικού προσωπικού του NATO, όπως αυτό προσδιορίζεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 7 του Πρωτοκόλλου και στην απόφαση του Συμβουλίου του Βορείου Ατλαντικού της 10^{ης} Φεβρουαρίου 1954, εξαιρούνται από την καταβολή κυβερνητικών και τοπικών φόρων για το εισόδημα που προέρχεται από τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές τους που καταβάλλονται από το Στρατηγείο, λόγω της ιδιότητάς τους ως υπαλλήλων αυτού. Οι υπαγόμενοι στην ως άνω κατηγορία πολιτικού προσωπικού του NATO υπάλληλοι, που συνδέονται με το Στρατηγείο με σχέση εργασίας και κατέχουν μόνιμες διοικητικές θέσεις, απαλλάσσονται της καταβολής φόρων για τις βαρύνουσες τον προϋπολογισμό του NATO εν γένει αποδοχές τους, ανεξαρτήτως της υπηκοότητάς τους, ακόμη δηλαδή και αν είναι υπήκοοι του κράτους, στο οποίο είναι εγκατεστημένο το Στρατηγείο.⁶

16. Συμπερασματικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 19 της Συμβάσεως της Οττάβα, 7 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων και 8 της από Σεπτεμβρίου 1999 συμβάσεως μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του SHAPE, που έχουν κυρωθεί με νόμο και συνεπώς υπερισχύουν, κατά το άρθρο 28 του Συντάγματος, κάθε άλλης αντίθετης διατάξεως νόμου, οι μόνιμοι υπάλληλοι της Συμμαχίας, που περιλαμβάνονται στο «*διεθνές προσωπικό*» του ή στο «*πολιτικό προσωπικό*» των Συμμαχικών του Στρατηγείων, απαλλάσσονται της καταβολής φόρων για τις βαρύνουσες τον προϋπολογισμό του NATO εν γένει αποδοχές τους,

⁶ Γνωμ. ΝΣΚ 70/2013, πρβλ. Γνωμ. ΝΣΚ 25/2013, 603/1998.

ανεξαρτήτως της υπηκοότητάς τους ή του τόπου κατοικίας ή διαμονής τους. Με δεδομένο λοιπόν ότι η υπηκοότητα δεν προβλέπεται ως θετική ή αρνητική προϋπόθεση για την απονομή του προνομίου αυτού, η φορολογική απαλλαγή αφορά και στους Έλληνες υπηκόους, όπως και στους φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, που ανήκουν στις ανωτέρω κατηγορίες υπαλλήλων του ΝΑΤΟ.

17. Η εξαίρεση από τη φορολογία περιλαμβάνεται στα προνόμια που παρέχονται στους προαναφερόμενους υπαλλήλους της Συμμαχίας, όπως και γενικώς στους διεθνείς αξιωματούχους, στους αντιπροσώπους των κρατών μελών και στους υπαλλήλους όλων των διεθνών οργανισμών.⁷ Τα προνόμια αυτά και οι ασυλίες⁸ απονέμονται προς εξασφάλιση της ανεξάρτητης, αποτελεσματικής και απρόσκοπτης ασκήσεως των καθηκόντων των εν λόγω προσώπων και συνεπώς δεν αποσκοπούν σε προσωπικό τους όφελος, αλλά στη διασφάλιση της θεσμικής και λειτουργικής αυτονομίας των διεθνών Οργανισμών.⁹ Η ανεξαρτησία αυτή πρέπει να γίνεται σεβαστή από όλα τα κράτη-μέλη, συμπεριλαμβανομένου του κράτους υπηκοότητας και του κράτους διαμονής.¹⁰ Ειδικώς, καθόσον αφορά στην απαλλαγή από τη φορολογία, η εν λόγω εξαίρεση αποβλέπει στην ισότιμη μεταχείριση των υπαλλήλων των διεθνών οργανισμών και συνεπώς στη μη διαφοροποίηση του ύψους των αποδοχών τους, η οποία θα μπορούσε να επέλθει από την εφαρμογή του ισχύοντος σε κάθε κράτος-μέλος συστήματος φορολόγησης¹¹. Σημειωτέον εξάλλου ότι οι δραστηριότητες των διεθνών οργανισμών, όπως και αυτές της Συμμαχίας, χρηματοδοτούνται από τα κοινά κεφάλαια ("common funds") και τα ποσά

⁷ Βλ. επί παραδείγματι το άρθρο 105 του Χάρτη του ΟΗΕ και το Πρωτόκολλο «Περί των προνομίων και ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης» (Πρωτόκολλο υπ' αριθ. 7).

⁸ Το περιεχόμενο των προνομίων και ασυλιών που απονέμεται στους Διεθνείς Οργανισμούς και στο προσωπικό τους διακρίνεται στις εξής κατηγορίες: α) δικαιοδοτική ασυλία, β) ασυλία εκτέλεσης, γ) απαραβίαστο κτηρίων, περιουσίας και αρχείων του Οργανισμού, δ) συναλλαγματικά και φορολογικά προνόμια και ε) ελευθερία επικοινωνιών. (Βλ. Π. Νάσκου-Περράκη/Κ. Αντωνόπουλος/Μ. Σαρηγιαννίδης, Διεθνείς Οργανισμοί, 2015, σελ. 84).

⁹ Π. Νάσκου-Περράκη, Το δίκαιο των Διεθνών Οργανισμών, 2011, σελ. 91, Π. Νάσκου-Περράκη/Κ. Αντωνόπουλος/Μ. Σαρηγιαννίδης, όπ.π., σελ. 82 -87, Εμμ. Ρούκουνας, Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο, 2^η Έκδοση, σελ. 414-421, Χρ. Σατλάνης, Θεμελιώδεις έννοιες και διαστάσεις της διεθνούς και ευρωπαϊκής έννομης τάξης, 2005, σελ. 280.

¹⁰ Γνμ της 15^{ης} Δεκεμβρίου 1989 του Διεθνούς Δικαστηρίου της Χάγης, για την «Εφαρμογή του άρθρου VI, Ενότητα 22 της Σύμβασης για τα προνόμια και τις Ασυλίες των Ηνωμένων Εθνών», σκ. 50-52. www.icj.org/docket/index.php?p1=3&p2=4&k=48&case=81&code-ecosoc&p3=4 (υπόθεση Dumitru Mazilu).

¹¹ Πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 8^{ης} Σεπτεμβρίου 2005 - C-288/04, σκ. 24-27 και τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα της 28^{ης} Απριλίου 2005, σκ. 16-17.

αυτά δεν πρέπει να γίνονται αντικείμενο «κέρδους» από τα κράτη-μέλη, μέσω της εν γένει φορολόγησης¹².

18. Περαιτέρω, η αληθής έννοια της «απαλλαγής από τη φορολογία επί των μισθών και των αποδοχών», που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 19 της Συμβάσεως της Οπάβα, 7 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων και 8 της από Σεπτεμβρίου 1999 συμβάσεως μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του SHAPE, πρέπει να αναζητηθεί βάσει των κανόνων ερμηνείας των διεθνών συμβάσεων, που έχουν κωδικοποιηθεί με την κυρωθείσα με το ν.δ. 402/1974 Σύμβαση της Βιέννης της 23^{ης} Μαΐου 1969.

Ειδικότερα, στο άρθρο 27 της Συμβάσεως αυτής καθιερώνεται ο βασικός κανόνας, σύμφωνα με τον οποίο τα συμβαλλόμενα μέρη δεν δύνανται να επικαλεσθούν τις διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου, ως δικαιολογία για τη μη τήρηση μιας διεθνούς συνθήκης. Η ερμηνεία εξάλλου των διεθνών συμβάσεων με βάση το εθνικό δίκαιο δεν επιτρέπεται να καθιστά ανενεργές τις διατάξεις τούτων. Περαιτέρω, καθοριστικό στοιχείο, σύμφωνα με τους ανωτέρω ερμηνευτικούς κανόνες, με τους οποίους συνδέονται τόσο υποκειμενικά, όσο και αντικειμενικά στοιχεία, είναι η αντικειμενική βούληση των μερών, όπως εκφράζεται στο κείμενο της διεθνούς συμβάσεως, λαμβανομένου τούτου υπόψη ως συνόλου. Η βούληση, εξάλλου των μερών πρέπει να αναζητείται με βάση την αρχή της καλής πίστης, ενόψει του αντικειμένου και του σκοπού της συμβάσεως. Το σαφές δεν χρήζει ερμηνείας, ενώ ειδική έννοια πρέπει να δίνεται σε έναν όρο αν προκύπτει ότι αυτή είναι η βούληση των μερών. Επίσης, λαμβάνεται υπόψη και η εκ της πράξεως ερμηνεία, δηλαδή η πρακτική που ακολουθούν τα κράτη-μέλη, ενώ αν υπάρχει ασάφεια, παράλογο ή άτοπο αποτέλεσμα μπορούν ληφθούν υπόψη και τα αναφερόμενα στο άρθρο 32 της Συμβάσεως συμπληρωματικά ερμηνευτικά μέσα¹³.

19. Με τις επίμαχες διατάξεις των προαναφερομένων διεθνών συμβάσεων θεσπίσθηκε, κατά τα ανωτέρω, κατά τρόπο γενικό και ενιαίο, το προαναφερθέν φορολογικό προνόμιο των αναφερόμενων σ' αυτές υπαλλήλων του NATO, με σκοπό την μη διαφοροποίηση του ύψους των αποδοχών τους (παρ. 23). Ενόψει λοιπόν των σκοπών των ρυθμίσεων αυτών, λαμβανομένων υπόψη και των ως άνω ερμηνευτικών κανόνων της Συμβάσεως της Βιέννης, η απαλλαγή από τη

¹² Γνμ. ΝΣΚ 70/2013 και Ολομ.225/2003.

¹³ Κ. Ευσταθιάδης, Διεθνές Δίκαιον, τεύχος Γ', έκδ. 1971 σελ. 57 επ., Εμμ. Ρούκουνας, Διεθνές Δίκαιο, 1982, σελ. 147 επ., Χρ. Σολειντάκης, όπ.π. σελ. 76-81.

φορολόγηση δεν καταλαμβάνει μόνον την απαλλαγή από τους φόρους επί του προερχομένου από μισθούς και εν γένει αποδοχές εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), αλλά και κάθε άλλη συναφή επιβάρυνση, δηλαδή κάθε περίπτωση φορολογίας, η οποία συνεπάγεται, έστω και εμμέσως, διαφοροποίηση του ύψους των αποδοχών των δικαιούχων του φορολογικού προνομίου. Η άποψη αυτή επιρρωνύεται και από την πάγια πρακτική που ακολουθούν τα κράτη-μέλη της Συμμαχίας, τα οποία ουδέποτε μέχρι σήμερα έχουν υπαγάγει σε οποιασδήποτε μορφής εθνική φορολογία ή καταβολή εισφοράς τους ενδιαφέροντες εν προκειμένω υπαλλήλους του NATO¹⁴.

20. Με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 επιβλήθηκε, ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσεως, ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, των οικονομικών ετών 2011-2015. Με τις ως άνω διατάξεις, με τις οποίες καθιερώνεται το, συνταγματικώς ανεκτό, σύστημα ολικής προοδευτικής φορολογίας, ορίσθηκε ότι για την επιβολή της εισφοράς αυτής, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου. Περαιτέρω, ορίσθηκε ότι το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και ότι εξαιρούνται από τη σχετική υποχρέωση οι μακροχρόνια άνεργοι, εγγεγραμμένοι στα μητρώα του ΟΑΕΔ, όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας, καθώς και οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί, ενώ δεν προσμετρώνται, κατά τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, ή παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες¹⁵.

21. Από τις διατυπώσεις των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 συνάγεται ότι οι έννοιες του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος, επί των οποίων επιβάλλεται η εισφορά, λαμβάνονται όπως έχουν παγίως καθορισθεί από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Τούτο προκύπτει, περαιτέρω, και από την πρόβλεψη της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία η εισφορά βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού

¹⁴ Βλ. το υπ' αριθ. Φ. 520/ΑΣ 50229/20-11-2014 έγγραφο του Τμήματος Δημοσίου Διεθνούς Δικαίου της Ειδικής Νομικής Υπηρεσίας (ΕΝΥ) του Υπουργείου Εξωτερικών.

¹⁵ ΣΤΕ Ολομ. 2563/15, σκ. 12, 14 και 15, 2564/15, σκ. 13, 17 και 18, 2565/15, σκ. 12 και 13.

προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς, με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 74 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ όπου ο νομοθέτης θέλησε να διαφοροποιηθεί από το σύστημα του εν λόγω Κώδικα το όρισε ρητώς, όπως στις περιπτώσεις των εξαιρουμένων από την βάση επιβολής της εισφοράς εισοδημάτων και στην περίπτωση του εδ. β' της παρ. 2 του ως άνω άρθρου 29, με την οποία απέκλεισε, κατά τον καθορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, την εφαρμογή του άρθρου 19 του κώδικα αυτού, ήτοι την κάλυψη με παραστατικά στοιχεία της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και τελικώς προσδιορισθέντος βάσει της ετήσιας (τεκμαρτής) δαπάνης¹⁶.

22. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνιστά μεν επιβάρυνση, που δεν έχει όμως ως αντικείμενο τα εισοδήματα επί των οποίων επιβάλλεται, τουτέστιν δεν συνιστά φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Πράγματι, τα εισοδήματα θεωρήθηκαν απλώς, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως τα πλέον ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της φοροδοτικής ικανότητας των υποχρέων και συνεπώς αποτελούν το κριτήριο και κατ' ακολουθίαν τη βάση της επιβολής της εισφοράς, κατά τρόπο ώστε να μπορεί να προϋπολογισθεί το αναμενόμενο να συγκεντρωθεί ποσό και να επιβαρυνθούν οι φορολογούμενοι, σύμφωνα με την κατηγορία του εισοδήματος στην οποία ανήκουν¹⁷.

23. Ενώ λοιπόν η ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κ.Φ.Ε., παρά ταύτα - ενταχθείσα στην προσπάθεια εξόδου της χώρας από την οικονομική κρίση - συνιστά φορολογική επιβάρυνση, δηλαδή είδος φορολογίας, που επιβλήθηκε στο πλαίσιο της ευρείας ευχέρειας που παρέχεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος στον κοινό νομοθέτη, προς επιλογή και διαμόρφωση του κατάλληλου φορολογικού συστήματος¹⁸. Συνεπώς, η εν λόγω φορολογική επιβάρυνση, που συνεπάγεται περιορισμό των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων, εις βάρος των οποίων επιβάλλεται, εμπίπτει στην έννοια των, ως άνω ερμηνευομένων, διατάξεων των άρθρων 19 της συμβάσεως της Οττάβα, 7 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων

¹⁶ ΣΤΕ Ολομ. 2563/15, σκ. 12, 2564/15, σκ. 13.

¹⁷ Γνμ ΝΣΚ 361/2014 και τις εκεί παραπομπές στην πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας που αφορά σε ειδικές ή έκτακτες εισφορές όμοιας φύσεως (Ενδεικτικώς πρβλ. ΣΤΕ 1685/2013, 3408, 3409/2013 Ολομ.).

¹⁸ ΣΤΕ Ολομ. 2563/15, σκ. 14, 15 και 21, 2564/15, σκ. 11, 12, 13 και 28, 2565/15, σκ. 19 και 2566/15, σκ. 10, 11, 12 και 20.

και 8 της από Σεπτεμβρίου 1999 συμβάσεως μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του SHAPE και, κατ' ακολουθίαν, τα μέλη του ενδιαφέροντος εν προκειμένω προσωπικού, που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα, δεν υπόκεινται σ' αυτήν για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το ΝΑΤΟ¹⁹. Αντίθετη άποψη θα είχε ως συνέπεια την παραβίαση διατάξεων διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί με νόμο και έχουν, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, αυξημένη ισχύ, επιπλέον δε, θα συνιστούσε και αθέτηση διεθνούς υποχρεώσεως της χώρας.

24. Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, η οποία απαρτίσθηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, Κωνσταντίνο Χαραλαμπίδη, Ευγενία Βελώνη, Δημήτριο Χανή, Αλέξανδρο Ροϊλό, Χριστίνα Διβάνη και Βασιλική Παπαθεοδώρου (ψηφοί έξι-6), κατ' ορθή ερμηνεία των ανωτέρω ρυθμίσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ναι μεν με την υπ' αριθ. 70/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κρίθηκε ότι απαλλάσσονται της φορολογίας οι αποδοχές των ως άνω στελεχών του «πολιτικού προσωπικού του ΝΑΤΟ», πλην όμως, 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 με την προκείμενη περιπτώσεις επιβολής ειδικών ή εκτάκτων εισφορών, γίνεται ερμηνευτικώς δεκτό ότι αυτές συνιστούν επιβαρύνσεις οι οποίες δεν έχουν ως αντικείμενο τα εισοδήματα, τούτέστι δεν αποτελούν φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), αλλά ότι τα εισοδήματα αυτά αποτέλεσαν απλώς το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής κάθε έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να προϋπολογισθεί, αλλά και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι, κατά τεκμήριο, ευπορότεροι πολίτες²⁰. Επομένως, αφού η εν λόγω εισφορά, κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας, δεν επιβάλλεται επί των αποδοχών του υπαλλήλου, η

¹⁹ Πρβλ ΔΠρΘεσ.5228/2014, που έκρινε ότι οι υπάλληλοι που ανήκουν στο πολιτικό προσωπικό συμμαχικού στρατηγείου του Ν.Α.Τ.Ο στην Ελλάδα εξαιρούνται, βάσει διατάξεων διεθνών συμβάσεων που έχουν επικυρωθεί με νόμο και έχουν αυξημένη τυπική ισχύ, κατά το άρθρο 28 του Συντάγματος, από κάθε είδους φορολόγησης και συνεπώς δεν υπόκεινται στην έκτακτη οικονομική εισφορά του άρθρου 18 ν. 3758/2009, που συνιστά κατ' ουσίαν φορολογική διάταξη.

²⁰ 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.

επιβολή της, αυτή καθεαυτή, δεν συνεπάγεται τη διαφοροποίηση των αποδοχών του δικαιούχου, γιατί δεν αποτελεί, κατά νόμο, επιβάρυνση αυτών, αλλά αυτοτελές βάρος που συνδέεται μάλιστα με την ανάγκη κάλυψης αδήριτων δημοσιονομικών αναγκών της χώρας.

25. Η ως άνω ερμηνευτική θέση ενδυναμώνεται εν προκειμένω και από τη ρητή πρόβλεψη της διατάξεως του πρώτου εδαφίου της παρ. 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 παρ. 1 του ν. 2238/1994 και 7 παρ. 1 του ν. 4172/2013), όχι δε και επί του απαλλασσομένου τοιούτου.

Κατά συνέπεια, οποιαδήποτε ερμηνευτική επέκταση της προαναφερθείσας, αναμφισβήτητης, φορολογικής απαλλαγής των αποδοχών των πιο πάνω στελεχών του ΝΑΤΟ και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης καθίσταται σαφώς απαγορευτική, ενόψει και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές²¹. Σημειωτέον, εξάλλου, ότι, όπου ο νομοθέτης θέλησε να χορηγήσει απαλλαγή από την εισφορά αλληλεγγύης, το όρισε ρητά (βλ. τις ως άνω διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους αναπήρους και μακροχρόνια ανέργους, ως και της περιπτώσεως 7 της υποπαραγράφου Β2 του άρθρου τρίτου του ν. 4254/2014, Α' 85 για τριτέκνους–πολυτέκνους), επομένως, ελλείψει ρητών απαλλακτικών διατάξεων και για τα ως άνω στελέχη του ΝΑΤΟ, 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 προκείμενης ειδικής εισφοράς, όπως αναργώς καταγράφεται στην οικεία εισηγητική έκθεση (δηλ. η ανάγκη αντιμετώπισης της πρωτοφανούς δημοσιονομικής κρίσης και προστασίας

²¹ Περί της εν λόγω στενής ερμηνείας βλ. ΣτΕ 3302/2012, 673/2012, 4232/2011, 1774/2010 κ.ά.

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

26. Περαιτέρω, το επιχείρημα της γνώμης που πλειοψήφησε, κατά το οποίο στο άρθρο 27 της Συμβάσεως της Βιέννης καθιερώνεται ο βασικός κανόνας, σύμφωνα με τον οποίο τα συμβαλλόμενα μέρη δεν δύνανται να επικαλεσθούν τις διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου, ως δικαιολογία για την μη τήρηση μιας διεθνούς συνθήκης, είναι μεν ορθό, υπό την απαραίτητη, όμως, προϋπόθεση ότι η απαγόρευση επιβολής του συγκεκριμένου βάρους αποτελεί ρητό όρο της διεθνούς συνθήκης, κάτι που δεν συμβαίνει εν προκειμένω, αφού η εισφορά αλληλεγγύης, ως ειδική επιβάρυνση, κείται εκτός του ρυθμιστικού πεδίου όλων των απαλλακτικών διατάξεων των συναφών συμβάσεων που διέπουν τις σχέσεις του NATO με τα κράτη – μέλη του.

Ασφαλώς δε η προτεινόμενη διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων των εν λόγω συμβατικών κειμένων (έστω και επί τη βάσει κάποιας υποτιθέμενης ή αληθούς συμβατικής ratio) θα διασπάσει ανεπιτρεπτως την έκπαια τηρούμενη ερμηνευτική μεθοδολογία της νομολογίας των ελληνικών δικαστηρίων, περί επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων (και δη των απαλλακτικών τοιούτων), κατ' απόλυτη προσήλωση στη γραμματική αυτών διατύπωση και κατά παράβλεψη της μη ρητώς εκφρασθείσας απαλλακτικής νομοθετικής βουλήσεως. Άλλωστε, οποιαδήποτε σκέψη περί επιβαλλόμενης διαφοροποιημένης ερμηνευτικής προσεγγίσεως των διατάξεων των ημεδαπών νομοθετημάτων σε σχέση με τις διατάξεις των κυρωθεισών διεθνών συμβάσεων²² θα αποτελούσε αξίωση μη ανεκτή από την ελληνική έννομη τάξη, αφού θα συνέβαλλε στην μη ισότιμη μεταχείριση των φορολογικών υποκειμένων από την Ελληνική Πολιτεία.

Απάντηση

27. Ενόψει των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι οι υπάλληλοι του NATO, που είναι Έλληνες υπήκοοι ή φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και υπάγονται στις κατηγορίες «*διεθνές προσωπικό*» του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού και «*πολιτικό προσωπικό*» συμμαχικού Στρατηγείου, δεν

²² Εξάλλου και οι κυρωθείσες διεθνείς συμβάσεις συνιστούν δίκαιο της ελληνικής έννομης τάξης.

υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το ΝΑΤΟ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 20-2-2017

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΜΙΧΑΗΛ Α. ΑΠΕΣΣΟΣ
Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.



ΟΙ ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΕΣ

ΕΥΣΤΑΘΙΑ ΤΣΑΟΥΣΗ
Νομική Σύμβουλος
του Κράτους

A handwritten signature in black ink, corresponding to Eustathia Tsoussi.

ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

A handwritten signature in black ink, corresponding to Anastasia Vasiliou.