

Συμβούλιο της Επικρατείας
Τμήμα Β΄
Αριθμός απόφασης 1944/2012

Περίληψη

Η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια και το ειδικό επίδομα για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη προώθηση των ερευνητικών προγραμμάτων, που καταβάλλεται στα μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι., παρέχονται προς κάλυψη των προσθέτων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται, που κρίνονται από τον νομοθέτη αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους, χορηγείται δε σε αυτούς μηνιαίως όχι γιατί κάθε μήνα υπάρχει συμμετοχή τους σε συνέδρια και αγορά βιβλίων, αλλά, προφανώς, κατόπιν υπολογισμού της σχετικής δαπάνης σε ετήσια βάση – Μη νόμιμη η φορολόγησή τους.

Κείμενο

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 10 Μαΐου 2012 με την εξής σύνθεση: Φ. Αρναούτογλου, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β' Τμήματος, Ν. Μαρκουλάκης, Γ. Τσιμέκας, Β. Καλαντζή, Εμμ. Κουσιουρής, Σύμβουλοι, Μ.-Α. Τσακάλη, Ο.-Μ. Βασιλάκη, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Ι. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β' Τμήματος.

Για να δικάσει την από 20 Οκτωβρίου 2011 αίτηση:

του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, ο οποίος παρέστη με τη Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της του κατοίκου Ηλιούπολης Αττικής (οδός αρ.....), η οποία παρέστη με το δικηγόρο Δημήτριο Σπυρόπουλο (Α.Μ. 16963), που τον διόρισε με πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 281/2011 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της Εισηγήτριας, Παρέδρου Ο.-Μ. Βασιλάκη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την αντιπρόσωπο του αναιρεσειόντος Προϊσταμένου, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η

αίτηση και τον πληρεξούσιο της αναιρεσίβλητης, ο οποίος ζήτησε την απόρριψη της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά το Νόμο

1. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκείται κατά νόμο χωρίς καταβολή παραβόλου.
2. Επειδή, με την αίτηση αυτή, που εισάγεται στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος, μετά την από 15.3.2012 πράξη του Προέδρου του, λόγω σπουδαιότητας, ζητείται η αναίρεση της 281/2011 αποφάσεως του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ανέκκλητης λόγω ποσού, με την οποία, κατ' αποδοχή προσφυγής της αναιρεσίβλητης, ακυρώθηκε η 768/13.1.2005 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής επί αιτήσεως της για την εν μέρει ανάκληση της δηλώσεως της φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, και κρίθηκε ότι το ποσό που έλαβε ως επίκουρη καθηγήτρια του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου για πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια (2.112,96 ευρώ) και για ειδικό ερευνητικό επίδομα για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας και την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη

προώθηση των ερευνητικών προγραμμάτων (3.169,44 ευρώ), δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, διατάχθηκε δε η επιστροφή σε αυτήν του αναλογούντος στο ανωτέρω ποσό φόρου νομιμοτόκως από της ασκήσεως της προσφυγής της.

3. Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν. 3900/2010 (Α' 213) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, ως ίσχυε, ως εξής : «4. Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ...».

4. Επειδή, εξάλλου, το άρθρο 2 του Ν. 3900/2010 ορίζει ότι «Κατ' αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντισυνταγματική ή αντίθετη σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, χωρίς ενώπιον αυτού, κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη διάταξη, αίτηση αναιρέσεως, αν πρόκειται για διαφορά ουσίας ...». Όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διάταξης, εν όψει και του σκοπού της θεσπίσεως της, αίτηση αναιρέσεως, κατά παρέκκλιση κάθε άλλης διατάξεως, κατά αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντισυνταγματική ή αντίθετη σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, χωρεί μόνον όταν η προσβαλλόμενη απόφαση περιέχει ρητή και απερίφραστη κρίση περί αντιθέσεως διατάξεως τυπικού νόμου σε διατάξεις υπέρτερης τυπικής ισχύος (ΣτΕ 2177/2011 7μ.). Και ναι μεν η αναιρεσίβλητη προβάλλει ότι η διάταξη αυτή, μη απαλλάσσοντας της καταβολής των δικαστικών εξόδων τον αναιρεσίβλητο και μη προβλέποντας την προκαταβολή τους από τον αναιρεσείοντα, δεν είναι συμβατή προς το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ όταν το αντικείμενο της δίκης είναι ιδιαίτερα μικρό, όπως εν προκειμένω, γιατί καταλήγει να αναιρεί το δικαίωμα προσβάσεως του ιδιώτη διαδίκου στο δικαστήριο στην περίπτωση που δεν έχει υπάρξει διάφορη συμφωνία τούτου με τον δικηγόρο του, στην προκειμένη, όμως, περίπτωση, η αναιρεσίβλητη βεβαιώνει στο υπόμνημα της ότι τέτοια συμφωνία υπήρξε. Προεχόντως, λοιπόν, για τον λόγο αυτό, ο ισχυρισμός της είναι απορριπτέος.

5. Επειδή, εν προκειμένω, με την κρινόμενη αίτηση, που κατατέθηκε την 24.10.2011, αμφισβητείται η κρίση του δικάσαντος πρωτοδικείου αναφορικά με το φορολογητέο της μηνιαίας αποζημιώσεως για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, καθώς και με το έντοκο του επιστρεπτέου φόρου. Όπως προκύπτει από το σημείωμα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, το ποσό της κύριας διαφοράς ανέρχεται σε 1.979,62 ευρώ, είναι, δηλαδή, κατώτερο από 40.000 ευρώ και, ως εκ τούτου, δεν θα επιτρεπόταν εν προκειμένω κατ' αρχήν η άσκηση αιτήσεως αναιρέσεως, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως ισχύει. Το αναιρεσείον Δημόσιο, όμως, με το δικόγραφο της κρινόμενης αιτήσεως, προβάλλει ότι, παρά ταύτα, η αίτηση ασκείται παραδεκτώς, κατ' επίκληση του άρθρου 2 του ν. 3900/2010, αφού με την αναιρεσιβαλλόμενη κρίθηκε ως αντίθετη με το Σύνταγμα και συνεπώς ανεφάρμοστη, η διάταξη του άρθρου 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002 χωρίς το ζήτημα τούτο να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος, διότι, πράγματι, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιέχει μια τέτοια ρητή κρίση. Συνεπώς, το θέμα αυτό είναι περαιτέρω εξεταστέο.

6. Επειδή, κατ' άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος ... 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη

φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης». Κατά δε το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Εξάλλου, στο άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α 151) ορίζεται ότι «Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20-51». Περαιτέρω στο άρθρο 45 παρ. 1 του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι : «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και, γενικά, κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».

7. Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα δηλαδή, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησης του, οι δε δαπάνες που μνημονεύονται στην παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος λαμβάνονται υπόψη, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων βάσει ενδείξεων (όπως είναι οι δαπάνες). Παρέπεται ότι, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.) που, κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός (Σ.τ.Ε. 3150/1999 επταμ., 1324/2012 επταμ., 2972/2011, 670/2012 επταμ. -πρβλ. ΣτΕ 3544/2008, 1432/2003, 125/1995, 746/1993, 3396/1991, 374/1983, 4289/1980 Ολομ. κ.ά.). Εξάλλου, από 1.1.1997 με το άρθρο 1 περ. 15 του ν. 2459/1997 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις» (Α 17) καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 που όριζε ότι «Προκειμένου για αποζημιώσεις υπαλλήλων του Δημοσίου, που παρέχονται με διάταξη νόμου κατ' αποκοπή για κάλυψη δαπανών ειδικής υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εξαιρείται της φορολογίας ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός εάν ο δικαιούχος αποδεικνύει δαπάνες μεγαλύτερου ποσού με βάση στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων». Η κατάργηση όμως της ανωτέρω διάταξης δεν συνεπάγεται από μόνη της τη φορολόγηση όλων αδιακρίτως των παροχών που καταβάλλονται στους μισθωτούς, δηλαδή και εκείνων που κατά το νόμο ή από τη φύση τους δεν αποτελούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά δίνονται για να καλύψουν δαπάνες για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί ή για την καλλίτερη διεξαγωγή της. Τέλος, η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στα εδάφια α'- ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών δεν αποκλείει το νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ούτε την κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών

δικαστηρίων ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της.

8. Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 13 του εφαρμοστέου εν προκειμένω ν. 2530/1997 «Υπηρεσιακή κατάσταση και αναμόρφωση μισθολογίου του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού και του εκπαιδευτικού προσωπικού των Ιδρυμάτων της Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι.-Τ.Ε.Ι.) ...» (Α' 218), υπό τον τίτλο «Αποδοχές μελών ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης» ορίζονται τα εξής : «1. Ο βασικός μηνιαίος μισθός όλων των βαθμίδων των μελών Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. με πλήρη απασχόληση, των βοηθών, των επιστημονικών συνεργατών, των επιμελητών και του ειδικού εκπαιδευτικού προσωπικού αυτών (Ε.Ε.Π.) καθορίζεται με βάση το βασικό μισθό του Λέκτορα, με τους παρακάτω συντελεστές, ... 2. Πέρα από το βασικό μισθό της προηγούμενης παραγράφου παρέχονται και τα εξής επιδόματα, παροχές και αποζημιώσεις κατά μήνα : α. ... δ. Πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, οριζόμενη ως εξής : αα) Καθηγητής 140.000 δρχ. ββ) Αναπληρωτής Καθηγητής 90.000 δρχ. γγ) Επίκουρος Καθηγητής 60.000 δρχ. δδ) Λέκτορας 60.000 δρχ. εε) Μόνιμοι. ... ε. ... θ. ... 3. ... 4. ... 5. ... 6. Η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη χορήγηση των επιδομάτων των περιπτώσεων ... δ ... του άρθρου αυτού, εξετάζεται σε συνδυασμό με τη διαδικασία της παρ. 2 του αρθρ. 3 του παρόντος», ενώ στο άρθρο 3 παρ. 2 του αυτού νόμου, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, οριζόταν ότι «Τον Ιούνιο κάθε έτους το μέλος Δ.Ε.Π. ανάλογα με την κατηγορία πλήρους ή μερικής απασχόλησης που επιλέγει να ενταχθεί, βεβαιώνει με υπεύθυνη δήλωσή του, που καταγράφεται στα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης του Τομέα, τον τρόπο με τον οποίο εξειδικεύονται από το επόμενο ακαδημαϊκό έτος οι υποχρεώσεις του σε διδασκαλία και παρουσία στους πανεπιστημιακούς χώρους. Ο Διευθυντής του Τομέα εισηγείται σχετικά στη Γενική Συνέλευση του Τμήματος, η οποία αποφασίζει επί των δηλώσεων των μελών Δ.Ε.Π. και διαβιβάζει την απόφαση της στη Σύγκλητοι προς έγκριση. Στα Πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης του Τομέα υποβάλλεται απολογισμός των δραστηριοτήτων των μελών ΔΕΠ για το προηγούμενο εξάμηνο, ο οποίος επικυρώνεται από το αρμόδιο όργανο». Τέλος, στο άρθρο 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002 «Απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στον τρόπο απόδοσης του φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες ρυθμίσεις» (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) ορίστηκαν τα εξής «Η πάγια μηνιαία αποζημίωση, για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για συμμετοχή σε συνέδρια, που καταβάλλεται σε λειτουργούς και υπαλλήλους του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., κατ' εφαρμογή των εκάστοτε ισχυουσών μισθολογικών διατάξεων, υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος. Η ισχύς της παραγράφου αυτής αρχίζει από τις 8.7.2002».

9. Επειδή, κατά την ως άνω διάταξη του άρθρου 13 παρ. 2 περ. δ' του ν. 2530/1997 σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στην σχετική εισηγητική έκθεση, η πάγια αποζημίωση χορηγείται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ για την δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και προς αντιμετώπιση δαπανών συμμετοχής σε συνέδρια. Συνεπώς, παρέχεται προς κάλυψη των προσθέτων δαπανών στις οποίες οι ως άνω υποβάλλονται, που κρίνονται από τον νομοθέτη αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους, χορηγείται δε σε αυτούς μηνιαίως όχι γιατί κάθε μήνα υπάρχει συμμετοχή τους σε συνέδρια και αγορά βιβλίων, αλλά, προφανώς, κατόπιν υπολογισμού της σχετικής δαπάνης σε ετήσια βάση. Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων που αναφέρθηκαν, η ως άνω «πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια» των

μελών ΔΕΠ και ΑΕΙ υπήχθη από 8.7.2002 σε φορολόγηση με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002.

10. Επειδή, υπό τα ανωτέρω γενόμενα δεκτά, ορθώς κρίθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση, με σκέψεις ανάλογες των παραπάνω, ότι το ποσό των 2.112,96 ευρώ, που καταβλήθηκε στην αναιρεσίβλητη, ως «πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια» κατά τη χρήση 2003 (οικονομικό έτος 2004) δεν υπόκειται σε φόρο, απορριπτόμενων ως αβασίμων των περί του αντιθέτου λόγων. Ενόψει, όμως, του ότι το Τμήμα άγεται σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας τυπικού νόμου, πρέπει το ζήτημα αυτό, όπως και η υπόθεση στο σύνολο της, που περιλαμβάνει και το περαιτέρω ζήτημα το σχετικό με το έντοκο του επιστρεπτέου φόρου, περί του οποίου η παραπεμπτική απόφαση 1207/2012 της επταμελούς συνθέσεως του, να παραπεμφθεί και αυτή ενώπιον της Ολομελείας, σύμφωνα με τα άρθρα 100 παρ. 5 του Συντάγματος, που προστέθηκε με το από 6.4.2001 Ψήφισμα της Ζ' Αναθεωρητικής Βουλής και 14 παρ. 1 του π.δ/τος 18/1989 (Α' 8), να ορισθεί δε ως εισηγητής ενώπιον της ο Σύμβουλος Εμμ. Κουσιουρής.

Δια ταύτα

Απέχει ν' αποφανθεί οριστικώς.

Παραπέμπει την υπόθεση ενώπιον της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ορίζει εισηγητή ενώπιον της τον Σύμβουλο Εμμ. Κουσιουρή.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 16 Μαΐου 2012 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 24ης Μαΐου 2012.

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος

Ο Γραμματέας του Β' Τμήματος