



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

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 288/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ
Συνεδρίαση της 18^{ης} Νοεμβρίου 2016**

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

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

Εισηγήτρια : Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΑΝ. ΥΠ.ΟΙΚ. 0002925 ΕΣ 2016 έγγραφο του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών .

Ερώτημα: Εάν, κατά το Σύνταγμα, την ισχύουσα νομοθεσία και τις αποφάσεις του Μισθοδικείου (89/2013 και 6/2015), η φορολογική μεταχείριση των αποδοχών των δικαστικών λειτουργών (εν ενεργεία και συνταξιούχων), η υλοποίηση της οποίας αποφασίσθηκε με την ΠΟΛ 1147/2016, προκειμένου να αποφευχθεί η άσκοπη επιβάρυνση των διοικητικών υπηρεσιών και των δικαστηρίων, πρέπει να

εφαρμοσθεί και στους λειτουργούς του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (εν ενεργεία και συνταξιούχους), καθώς και στα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ.

Επί του ως άνω ερωτήματος, το οποίο εισάγεται στην Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ. με το υπ' αριθμ. 1156007/48216/2016 έγγραφο του Προέδρου του Σώματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό:

1. Με τις υπ' αριθ. 89/2013 και 6/2015 αποφάσεις του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος (Μισθοδικείου), εκ των οποίων η πρώτη αφορά σε εν ενεργεία και η δεύτερη σε συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς, κρίθηκε, με τις παρατιθέμενες σε αυτές ειδικότερες αιτιολογίες, ότι ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος (εν ενεργεία και συνταξιούχων) δικαστικών λειτουργών πρέπει να υπολογίζεται και να επιβάλλεται μετά την αφαίρεση ποσοστού 25% από τις ακαθάριστες αποδοχές τους (εν ενεργεία και συντάξιμων).

2. Μετά την έκδοση των ως άνω αποφάσεων, η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, εξέδωσε πρόσφατα την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1147/2016 εγκύκλιο, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών», με την οποία, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός «ότι οι αποφάσεις του Μισθοδικείου είναι αμετάκλητες και δεσμευτικές για τη Διοίκηση ως προς το νομικό ζήτημα το οποίο επιλύουν» και «προκειμένου να αποφευχθεί άσκοπη επιβάρυνση των δικαστηρίων και τλαιπωρία των πολιτών», εντέλλεται τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών «να προβούν σε νέα εκκαθάριση, υπολογίζοντας τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος μετά την αφαίρεση ποσοστού 25% από τις ακαθάριστες αποδοχές τους (εν ενεργεία και συντάξιμες). Το τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις περί παραγραφής».

3. Περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1161/2016 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ παρασχέθηκαν στις φορολογικές αρχές συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της εφαρμογής της ΠΟΛ.1147/2016, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στη νεότερη αυτή εγκύκλιο.

Κατόπιν τούτων υποβλήθηκε το εν θέματι ερώτημα.

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στο άρθρο 100Α του ισχύοντος Συντάγματος, το οποίο είναι ενταγμένο στο Τμήμα Ε' (υπό τον τίτλο «Δικαστική Εξουσία») ορίζεται ότι:

«Νόμος ορίζει τα σχετικά με τη συγκρότηση και τη λειτουργία του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, καθώς και τα σχετικά με την υπηρεσιακή κατάσταση των λειτουργών και υπαλλήλων που υπηρετούν σε αυτό. Στην αρμοδιότητα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ανήκουν ιδίως η δικαστική υποστήριξη και εκπροσώπηση του Δημοσίου και η αναγνώριση απαιτήσεων κατά του Δημοσίου ή ο συμβιβασμός σε διαφορές με αυτό. Στο κύριο προσωπικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 88 παράγραφοι 2 και 5 και 90 παράγραφος 5».

5. Εξ άλλου, στην παράγραφο 2 του άρθρου 88 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

«Οι αποδοχές των δικαστικών λειτουργών είναι ανάλογες με το λειτούργημα τους. Τα σχετικά με τη βαθμολογική και μισθολογική τους εξέλιξη και με την κατάσταση τους γενικά καθορίζονται με ειδικούς νόμους. Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 94, 95 και 98, διαφορές σχετικά με τις κάθε είδους αποδοχές και τις συντάξεις των δικαστικών λειτουργών και εφόσον η επίλυση των σχετικών νομικών ζητημάτων μπορεί να επηρεάσει τη μισθολογική, συνταξιοδοτική ή φορολογική κατάσταση ευρύτερου κύκλου προσώπων, εκδικάζονται από το ειδικό δικαστήριο του άρθρου 99...».

6. Οι αποδοχές των μελών του ΝΣΚ ήταν, παλαιόθεν, ακόμα και πριν από τη συνταγματική κατοχύρωση του ΝΣΚ και των λειτουργών του με το άρθρο 100Α του Συντάγματος, νομοθετικά εξομοιωμένες με τις αποδοχές των δικαστικών λειτουργών, προς τους οποίους αντιστοιχούν βαθμολογικά και μισθολογικά, ενώ αντίστοιχη ήταν και η φορολογική τους μεταχείριση (βλέπ. έγγραφο υπ' αριθ. 1058268/963/A0012/14-6-1999 του Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Φορολογική μεταχείριση αμοιβών δικαστικών λειτουργών και Μελών Ν.Σ.Κ. οικονομικού έτους 1997 (χρήση 1996)» και απόφαση ΥΠΟΙΚ 1023113/423/A0012/ΠΟΛ.1077/28.2.2000) με θέμα «Φορολογική μεταχείριση αναδρομικών αμοιβών δικαστικών λειτουργών και Μελών Ν.Σ.Κ, ύστερα από την υπ' αριθμ. 3150/1999 απόφαση του Σ.τ.Ε.». Ειδικότερα, στο ν. 3205/2003 περί ενιαίου μισθολογίου, οι διατάξεις των άρθρων 29 έως 31, που αφορούν τους δικαστικούς λειτουργούς, και των άρθρων 32 και 33, που αφορούν τους λειτουργούς του ΝΣΚ,

είναι ταυτόσημες, ενώ ταυτόσημη ήταν πάντοτε και η φορολογική τους μεταχείριση. Εξ άλλου, ο ν. 4093/2012 (με τον οποίο επήλθαν περικοπές στα ειδικά μισθολόγια από 1-8-2012), μεταχειρίστηκε με τον ίδιο ακριβώς τρόπο τους δικαστικούς λειτουργούς και τους λειτουργούς του ΝΣΚ, περαιτέρω δε, ο ν. 4270/2014, που κατήργησε τις διατάξεις του ν. 4093/2012 και επανέφερε σε ισχύ το μισθολόγιο του ν. 3205/2003 όπως ίσχυε την 31-7-2012, εφαρμόστηκε τόσο στους δικαστικούς λειτουργούς όσο και στους λειτουργούς του ΝΣΚ. Τέλος, ο ν. 4307/2014, που καθιέρωσε το ισχύον σήμερα μισθολόγιο, έχει ταυτόσημες διατάξεις για τους δικαστικούς λειτουργούς και τους λειτουργούς του ΝΣΚ (άρθρο 86 παρ. 6), ενώ ταυτόσημες είναι και οι διατάξεις της Κ.Υ.Α. που, εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 7 του παραπάνω άρθρου 86 και οι οποίες αφορούν την επιστροφή των διαφορών αποδοχών στους δικαστικούς λειτουργούς και τους λειτουργούς του ΝΣΚ.

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από τα ανώτατα Δικαστήρια, συνάγονται τα ακόλουθα:

7. Από την παραπομπή του άρθρου 100 Α του ισχύοντος Συντάγματος στις ως άνω συνταγματικές διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 88, που αφορούν στους δικαστικούς λειτουργούς, συνάγεται ότι από 17-4-2001, που τέθηκε σε ισχύ το αναθεωρημένο Σύνταγμα, επήλθε γενική και πλήρης εξομοίωση των αποδοχών του κύριου προσωπικού του Ν.Σ.Κ. με τις αποδοχές των δικαστικών λειτουργών, ο δε αναθεωρητικός Συνταγματικός νομοθέτης θέλησε όχι μόνο τη λειτουργική, αλλά και την πλήρη μισθολογική εξομοίωση του κύριου προσωπικού του Ν.Σ.Κ. με τους δικαστικούς λειτουργούς, χωρίς να θέτει προς τούτο προϋποθέσεις (Ολομ.ΕλΣυν 6/2008, Ειδ.Δικ. 75/2007).

8. Ως αποδοχές δε των δικαστικών λειτουργών, ανάλογες προς το λειτούργημά τους, με τις οποίες αντιστοιχούν πλήρως και οι αποδοχές των μελών του ΝΣΚ, νοούνται, κατά τις προπαρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 88 του Συντάγματος, τόσο οι συνολικές κάθε φύσης αποδοχές, οι οποίες δεν πρέπει να υπολείπονται των συνολικών αποδοχών άλλων δημοσίων υπαλλήλων ή λειτουργών του δημοσίου τομέα γενικά, όσο και οι συντάξιμες, εκείνες δηλαδή που, κατά τη σχετική συνταξιοδοτική νομοθεσία, τηρουμένης και της αρχής της σταθερής αναλογίας, μεταξύ συντάξιμων αποδοχών και αποδοχών ενεργείας, λαμβάνονται υπόψη για τον κανονισμό της σύνταξης των εξερχόμενων από την υπηρεσία δικαστικών λειτουργών (βλέπ. Ολομ.ΕλΣυν 6/2008, Ειδ.Δικ. 75/2007, η οποία

εκδόθηκε επί αγωγής μέλους του Ν.Σ.Κ. και με την οποία κρίθηκε ότι οι αποδοχές των μελών του ΝΣΚ αντιστοιχούν πλήρως στις αποδοχές των δικαστικών λειτουργών). Περαιτέρω, ως αποδοχές νοούνται οι καθαρές αποδοχές που χορηγούνται σε όργανα των άλλων δύο λειτουργιών του Κράτους με οποιοδήποτε τρόπο, περιλαμβανομένης και της θεσπίσεως ιδιαίτερης φορολογικής μεταχειρίσεως των, όπως π.χ. με την χορήγηση φορολογικών απαλλαγών στη φορολογία εισοδήματος (βλ. Ειδ.Δικ. 89/2013 - σκέψη 8 - πρβλ. ΟΛΣΤΕ 3670/1994 και Ειδ.Δικ. 13, 21/2006, 1/2005).

9. Εξ άλλου, συνέχεια και αυτής της σύνταξης των αποχωρούντων από την υπηρεσία δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ αποτελεί και η σύνταξη που λαμβάνουν κατά μεταβίβαση η χήρα, αλλά και οι οριζόμενοι στον συνταξιοδοτικό νόμο κατιόντες του δικαστικού λειτουργού μετά το θάνατο αυτού, κατά περίπτωση και κατά το αναλογούν στον καθένα νόμιμο μερίδιο, για την οποία επιφυλάσσεται με την ίδια δικαιολογητική βάση η ίδια φορολογική μεταχείριση με αυτή της συντάξεως των δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ (Ειδ.Δικ. 128/2007, 21/2006, ΣΤΕ 1340/1999, πρβλ.ΟΛΣΤΕ 3540/2003, Δ.Ε.Α 4718/2015, 3477/2013, Δ.Π.Α 2233-2237/2009, 19087-19090/2014, 10122/2014, Δ.Ε.Α 4718/2015, 3477/2013). Εξυπακούεται εν προκειμένω ότι τα λοιπά εισοδήματα που αποκτούν τα μέλη της οικογένειας θανόντος δικαστικού λειτουργού και λειτουργού του ΝΣΚ, δεν απολαμβάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως με την κατά μεταβίβαση σύνταξη τους (Ειδ. Δικ. 128/2007)

10. Συνεπώς, κατά τις διατάξεις του Συντάγματος και των νομοθετημάτων που προαναφέρθηκαν και τις αποφάσεις του Μισθοδικείου (89/2013 και 6/2015), η φορολογική μεταχείριση των αποδοχών των δικαστικών λειτουργών (εν ενεργεία και συνταξιούχων), η υλοποίηση της οποίας αποφασίσθηκε με τις υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1147/2016 και 1161/2016 εγκυκλίους του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, προκειμένου να αποφευχθεί η άσκοπη επιβάρυνση των διοικητικών υπηρεσιών και των δικαστηρίων, πρέπει να εφαρμοσθεί και στους λειτουργούς του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (εν ενεργεία και συνταξιούχους), καθώς και στα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ, τα οποία συνταξιοδοτούνται κατά μεταβίβαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του συνταξιοδοτικού νόμου, λόγω του θανάτου των συνταξιούχων λειτουργών αυτών και μόνο για το τμήμα των κατά μεταβίβαση συντάξεων (όχι δηλαδή και για τα λοιπά εισοδήματα αυτών). Τούτο δε, διότι το νομικό ζήτημα της

φορολογικής μεταχείρισης των εν ενεργεία και συνταξιμίων αποδοχών επιλύθηκε με τις αποφάσεις του Μισθοδικείου, τόσο για τους δικαστικούς λειτουργούς, όσο και για τους λειτουργούς του ΝΣΚ, καμία δε έννομη επιρροή δεν ασκεί το γεγονός ότι λειτουργοί του ΝΣΚ δεν ήταν διάδικοι στις σχετικές δίκες (βλέπ. Ειδ.Δικ. 75/2007, καθώς και τις υπ' αριθμ. 214 και 219/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων, με τις οποίες έγινε δεκτή προσφυγή μέλους του ΝΣΚ, για το εν θέματι ζήτημα της επίμαχης φορολόγησης, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 89/2013 του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 Συντ/τος, αφού κρίθηκε ότι με την απόφαση αυτή λύθηκε το νομικό ζήτημα και για τους λειτουργούς του ΝΣΚ).

Απάντηση

11. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι η φορολογική μεταχείριση των αποδοχών των δικαστικών λειτουργών (εν ενεργεία και συνταξιούχων), η υλοποίηση της οποίας αποφασίσθηκε με τις υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1147/2016 και 1161/2016 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, προκειμένου να αποφευχθεί η άσκοπη επιβάρυνση των διοικητικών υπηρεσιών και των δικαστηρίων, πρέπει να εφαρμοσθεί και στους λειτουργούς του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (εν ενεργεία και συνταξιούχους), καθώς και στα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ, τα οποία συνταξιοδοτούνται κατά μεταβίβαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του συνταξιοδοτικού νόμου, λόγω του θανάτου των λειτουργών αυτών και μόνο για το τμήμα που αφορά τις κατά μεταβίβαση συντάξεις (όχι δηλαδή και για τα λοιπά εισοδήματα αυτών).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 21-11-2016

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Α. Απέσσος

Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους