



Le Jurisconsulte
D(2009)51089

Bruxelles, le 23 -09- 2009

**Note à l'attention de Monsieur Barrington WILSON
Directeur général de la DG PERS**

Objet: Analyse juridique relative à l'incompatibilité de la taxation grecque au regard du Protocole sur les privilèges et immunités

Pour faire suite à la communication au Personnel D(2009)44853, je vous prie de trouver ci-joint l'analyse en langue grecque faite par Maître Vassilios Christianos, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation de Grèce, professeur de droit européen à la Faculté de Droit d'Athènes, relative à l'incompatibilité avec le Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes de la taxation exceptionnelle instituée par l'article 18 de la loi grecque n° 3758/2009.

Cette analyse est destinée à éclairer et informer les collègues, fonctionnaires ou agents, en activité ou en retraite, sur la légalité de ces dispositions législatives du point de vue du Protocole sur les privilèges et immunités. Elle peut aussi être librement utilisée par eux dans le cadre de réclamations gracieuses auprès des autorités fiscales grecques. De même, elle peut être mise à la disposition d'avocats et conseils auxquels ces collègues s'adresseraient pour être utilisée, en tout ou en partie, dans le cadre de recours devant les juridictions grecques.

A mes yeux, l'Administration accomplit ainsi pleinement son devoir de sollicitude à l'égard des collègues concernés.

Je vous laisse le soin, si cela vous semble utile, d'en faire établir d'autres versions linguistiques.



Christian PENNERA

Annexe

Copie: M. Klaus WELLE, Secrétaire général du PE
M. Freddy DREXLER, Chef de Cabinet du Secrétaire général du PE

ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ

Θέμα: Συμβατότητα της επιβολής έκτακτης εισφοράς με το άρθρο 18 του Νόμου 3758/2009 προς το κοινοτικό δίκαιο, όσον αφορά τους υπαλλήλους του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και, γενικότερα, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

1. Μου ετέθη το ζήτημα της συμβατότητας προς το κοινοτικό δίκαιο της διάταξης του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009, με το οποίο επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων, για την επιβολή της οποίας λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, είτε φορολογούμενο είτε απαλλασσόμενο, για το οικονομικό έτος 2008, εφόσον αυτό είναι από 60.000 € και άνω. Η ανωτέρω ρύθμιση αφορά και τους υπαλλήλους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, ιδίως του Έλληνας, οι οποίοι υποβάλλουν φορολογική δήλωση στις ελληνικές Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες όσον αφορά τις αποδοχές ή συντάξεις, περιλαμβανομένων των επιδομάτων, που λαμβάνουν από τα κοινοτικά όργανα, προς τα οποία παρέχουν ή παρέσχον τις υπηρεσίες τους.
2. Για να δοθεί απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα πρέπει να εξετασθεί η συμβατότητα του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009, ειδικώς σε σχέση με τους κοινοτικούς υπαλλήλους, προς το κοινοτικό δίκαιο.
3. Οι κατωτέρω αναλύσεις προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά την κρίση των ενδιαφερομένων σε περίπτωση κίνησης ένδικης διαδικασίας περί αμφισβήτησης της επιβολής ή/και του ύψους της έκτακτης εισφοράς του



άρθρου 18 του Ν. 3758/2009. Σε αυτές μπορούν να προστεθούν και επιχειρήματα που αφορούν ενδεχομένως τη συμβατότητα της ανωτέρω ρύθμισης προς το ελληνικό δίκαιο, ζήτημα το οποίο, ωστόσο, δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας γνωμοδότησης.

I. Εξέταση της συμβατότητας προς το κοινοτικό δίκαιο

5. Μεταξύ άλλων διατάξεων του Πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το οποίο έχει προσαρτηθεί στη Συνθήκη περί ιδρύσεως ενιαίου Συμβουλίου και ενιαίας Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ 152 της 13^{ης} Ιουλίου 1967, σελ. 2), το άρθρο 13 ορίζει ότι *«επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό τους, επιβάλλεται φόρος υπέρ των Κοινοτήτων σύμφωνα με τους όρους και τη διαδικασία που καθορίζονται από το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής. Οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό απαλλάσσονται από την επιβολή εσωτερικών φόρων επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών, που καταβάλλονται από τις Κοινότητες»*.
6. Επισημαίνω ότι η ανωτέρω διάταξη που εμπεριέχεται στο εν λόγω Πρωτόκολλο βρίσκεται σε ιεραρχική σχέση αντίστοιχη με τις διατάξεις της Συνθήκης (πρωτογενές δίκαιο) σε σχέση προς τους λοιπούς κανόνες του κοινοτικού δικαίου, αλλά και του εθνικού δικαίου, υπό την έννοια ότι υπερέχει αυτών. Ειδικότερα, σύμφωνα με την αρχή της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, σε περίπτωση που μια διάταξη του εθνικού δικαίου είναι αντίθετη προς οποιαδήποτε διάταξη του κοινοτικού δικαίου και τις γενικές αρχές του, ο εθνικός δικαστής οφείλει να μην εφαρμόσει την εθνική διάταξη (απόφαση του Δικαστηρίου της 9.3.1978, υπόθεση 106/77, *Simmenthal*, Συλλογή Ελληνική,



ειδ. έκδ. τόμος 1978, σελ. 239, σκ. 17, 21).

7. Ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη του Πρωτοκόλλου περί των προνομίων και ασυλιών, το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (εφεξής: «Δικαστήριο») έκρινε ότι «η διάταξη [του άρθρου 13, δεύτερη παράγραφος], σύμφωνα με τη διατύπωση και την οικονομία της, αποσκοπεί την απαλλαγή από κάθε εθνική φορολογική επιβάρυνση, είτε άμεσα είτε έμμεσα, των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλονται από τις Κοινοότητες στους υπαλλήλους τους.¹ Κατά συνέπεια, το άρθρο αυτό απαγορεύει κάθε εθνική φορολογική επιβάρυνση, ασχέτως της φύσεως ή των λεπτομερειών επιβολής της, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να πλήττονται, άμεσα ή έμμεσα, οι μόνιμοι ή μη μόνιμοι υπάλληλοι των Κοινοτήτων, λόγω του ότι εισπράττουν αποδοχές καταβαλλόμενες από τις Κοινοότητες έστω κι αν ο εν λόγω φόρος δεν υπολογίζεται κατ' αναλογία του ύψους των αποδοχών αυτών» (απόφαση του Δικαστηρίου της 24.2.1988, υπόθεση 260/1986, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Βασιλείου του Βελγίου, Συλλογή, σελ. 955, σκ. 10· ομοίως και στην προαναφερθείσα απόφαση *Kristoffersen/Skatteministeriet*, σκ. 14, και στην απόφαση της 14.10.1999, υπόθεση C-229/98, *Vander Zwalmen και Massart*, Συλλογή, σελ. I-7113, σκ. 24).
8. Συνεπώς, είναι αδιάφορος ο νομικός χαρακτηρισμός της εν λόγω εισφοράς κατά το εθνικό δίκαιο και, εν προκειμένω, κατά την έννοια του άρθ. 78 του ελληνικού Συντάγματος, το οποίο αναφέρεται σε «φόρους», «δασμούς», «εισφορές», ενώ στην παράγραφο 2 του άρθρου γίνεται λόγος για «άλλα οικονομικά βάρη».

¹ Ο τονισμός δικός μου.



9. Στην τυχόν αντίρρηση του Ελληνικού Δημοσίου ότι με την εν λόγω διάταξη δεν επιβάλλεται φόρος επί των αποδοχών, συντάξεων κλπ, αλλά οι ανωτέρω αποδοχές, συντάξεις κλπ χρησιμοποιούνται απλώς ως βάση υπολογισμού για την επιβολή της ειδικής εισφοράς, η απάντηση είναι ότι, έστω και ως βάση υπολογισμού, η ανωτέρω μέθοδος συνιστά καταστρατήγηση της απαγόρευσης του άρθρου 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών, το οποίο απαγορεύει κάθε φορολογική επιβάρυνση στις αποδοχές των κοινοτικών υπαλλήλων, είτε άμεση είτε έμμεση.
10. Υπενθυμίζω ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών προβαίνει σε «κατανομή φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ της Κοινότητας και του κράτους στο οποίο είχε τη φορολογική του κατοικία ο υπάλληλος πριν αναλάβει υπηρεσία στις Κοινότητες» (απόφαση του Δικαστηρίου της 25.5.1993, υπόθεση C-263/91, *Kristoffersen/Skatteministeriet*, Συλλογή, σελ. I-2755, σκ. 9). Με άλλα λόγια, αποδοχές, μισθοί και λοιπές αμοιβές που καταβάλλονται από την Κοινότητα, περιλαμβανομένων και των αμοιβών των free-lance (απόφαση του Πρωτοδικείου της 23.2.2000, υποθέσεις T-223/97 και T-17/98, *Kooyman κατά Κοινοβουλίου*, Συλλογή Υπ. Υπ., σελ. II-135, σκ. 68), δεν υπόκεινται σε εθνικούς φόρους (απόφαση του Δικαστηρίου της 13.7.1983, υπόθεση 152/82, *Forcheri κατά Βελγίου*, Συλλογή, σελ. 2323, σκ. 19). Εισοδήματα, όμως, των υπαλλήλων που προέρχονται από άλλες πηγές (μισθώματα κλπ), που δεν έχουν σχέση με τις ανωτέρω αποδοχές, υπόκεινται σε εσωτερικούς φόρους (προαναφερθείσα απόφαση *Kristoffersen/Skatteministeriet*, σκ. 13 και 15).
11. Επίσης, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, «τα προνόμια και οι ασυλίες των υπαλλήλων ΕΚΑΧ και ιδίως οι απαλλαγές από τους εθνικούς φόρους απονέμονται απ' ευθείας στους υπαλλήλους αυτούς και δημιουργούν δικαίωμα



προς όφειλός τους» (απόφαση του Δικαστηρίου της 16.12.1960, υπόθεση 6/60, Humblert κατά Βελγίου, Συλλογή, ελλ. ειδ. έκδ. 1954-1964, σελ. 543).

12. Από την ανωτέρω παρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έννοια του φόρου στο άρθρο 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών ερμηνεύεται με μεγάλη ευρύτητα και περιλαμβάνει κάθε είδους εθνική επιβάρυνση που σχετίζεται με τις αποδοχές των υπαλλήλων της Κοινότητας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να πλήττονται οι τελευταίοι άμεσα ή έμμεσα. Συνεπώς, η έκτακτη εισφορά του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 εμπίπτει αναμφισβήτητα στην έννοια του φόρου κατ' άρθρο 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών και αντίκειται στην απαγόρευση της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου.
13. Σύμφωνα, λοιπόν, με τα ανωτέρω, σε ενδεχόμενη αμφισβήτηση της νομιμότητας της επιβολής έκτακτης εισφοράς βάσει του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να μην εφαρμόσει την ανωτέρω διάταξη, βάσει της αρχής της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, ως διάταξη αντίθετη προς πρωτογενές δίκαιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.
14. Ωστόσο, επειδή είναι ενδεχόμενο ο εθνικός δικαστής – προφανώς χωρίς σοβαρή εν προκειμένω αιτιολογία – να αμφισβητήσει την ανωτέρω προσέγγιση, θα πρέπει ενδεχομένως να προταθεί ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος προς το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (άρθρο 234 ΕΚ), σχετικά με την ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών, προκειμένου να κριθεί από τον εθνικό δικαστή, με βάση την απόφαση του Δικαστηρίου, η συμβατότητα του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 προς το άρθρο 13 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών.

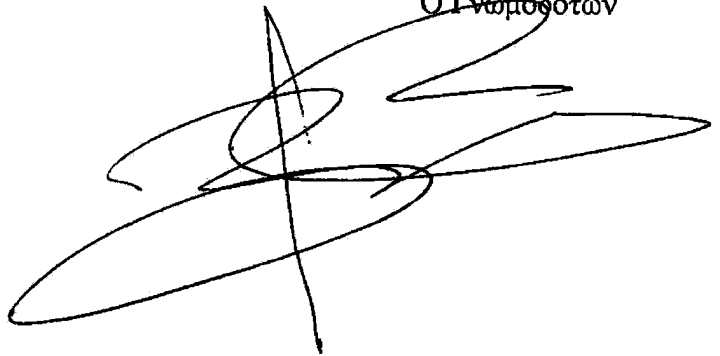


II. Συμπέρασμα

15. Ενόψει των ανωτέρω, φρονώ ότι η διάταξη του άρθ. 18 του Ν. 3758/2009 δεν είναι συμβατή προς το κοινοτικό δίκαιο.

Αθήνα, 23 Σεπτεμβρίου 2009

Ο Γνωμοδοτών

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a vertical line, positioned below the text 'Ο Γνωμοδοτών'.