

## Πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας

### 1. Δώρα δημοσίων υπαλλήλων

ΣτΕ 7μ. 2626/2018 Στ' Τμήμα

**Πρόεδρος:** Μ. Καραμανώφ

**Εισηγητής:** Κ. Φιλοπούλου, Συμβούλος ΣτΕ

**Δικηγόροι:** Α. Αναστοπούλου (ΝΣΚ)

#### **Επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα και αδείας – Κατάργηση**

Η διάταξη της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012, με την οποία καταργήθηκαν από 1.1.2013 τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα και αδείας για λειτουργούς και υπαλλήλους του Δημοσίου και στρατιωτικούς, αντίκειται στα άρθρα 25 παρ.1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος και τις απορρέουσες από αυτά αρχές της αναλογικότητας και της ισότητας στα δημόσια βάρη.

1. Επειδή, με την από 5.6.2015 αγωγή που άσκησαν ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τριπόλεως οι ενάγοντες, μόνιμοι δικαστικοί υπάλληλοι, ζήτησαν να υποχρεωθεί το εναγόμενο Ελληνικό Δημόσιο να καταβάλει σε καθέναν από αυτούς, νομιμοτόκως, τα αναφερόμενα στο δικόγραφό τους ποσά που αντιστοιχούν στα επιδόματα εορτών και αδείας επιμέρους περιόδων εντός του χρονικού διαστήματος από 1.1.2013 έως 9.6.2015, τα οποία (επιδόματα) στερήθηκαν οι ενάγοντες λόγω καταργήσεώς τους, από 1.1.2013, με τη διάταξη της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012.

2. Επειδή, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Τριπόλεως, με την 1006/2017 απόφασή του, υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα: «Εάν η διάταξη της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 5 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.».

3. ...

4. ...

5. Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ανωτέρω ν. 3900/2010 (Α' 213/17.12.2010) εισήχθη ο θεσμός της «δίκης-πλότου» ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας σε θέματα που, ως εκ της φύσεώς τους, έχουν γενικότερο ενδιαφέρον και, συνεπώς, αναμένεται να προκαλέσουν σημαντικό αριθμό διαφορών, με τον κίνδυνο να εκδοθούν αντιφατικές αποφάσεις και να υπάρξει σημαντική καθυστέρηση για τους διαδίκους ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Ειδικότερα, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, όπως ισχύουν, η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος από τακτικό διοικητικό δικαστήριο στο Συμβούλιο της Επικρατείας για «ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος» προϋποθέτει ότι το διοικητικό δικαστήριο, ως αρμόδιο καταρχήν επί της συγκεκριμένης διαφοράς, έχει ασκήσει πράγματι την αρμοδιότητά του και έχει διαγνώσει ότι η επίλυση του εν λόγω ζητήματος είναι αναγκαία για την έκδοση οριστικής απόφασης. Περαιτέρω, ο χαρακτήρας του ζητήματος ως «γενικότερου ενδιαφέροντος» πρέπει να αναδεικνύεται με την απαραίτητη σαφήνεια, ούτως ώστε το Ανώτατο Δικαστήριο να μπορεί να ασκήσει αποτελεσματικά την αντίστοιχη δική του αρμοδιότητα, ελέγχοντας ευχερώς ποιά από τα ζητήματα που του παραπέμπονται παρουσιάζουν πραγματικά γενικότερο ενδιαφέρον και συμβάλλοντας, με την επίκαιρη επίλυσή τους, στην ενότητα της νομολογίας και την ασφάλεια δικαίου. Συνεπώς, το τακτικό διοικητικό δικαστήριο που διατυπώνει προδικαστικό ερώτημα πρέπει, στην απόφασή του, αφενός μεν να παραθέτει και να τεκμηριώνει τους λόγους, για τους οποίους το ζήτημα ή τα ζητήματα που ανέκυψαν στην αχθείσα ενώπιόν του διαφορά και αποτελούν το αντικείμενο του ερωτήματος είναι, όπως ορίζει ο νόμος, «γενικότερου ενδιαφέροντος με συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων», αφετέρου δε να αναδεικνύει επαρκώς, με την παράθεση των νομίμως αποδειχθέντων πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως καθώς και του εφαρμοστέου νομοθετικού πλαισίου, ότι το ζήτημα, για το οποίο υποβάλλεται το ερώτημα, ανακύπτει πράγματι στην ενώπιόν του διαφορά, δηλαδή ότι είναι κρίσιμο για την επίλυσή της (ΣτΕ Ολομ. 1841-3/2013, 1470/2016, 2588/2017), χωρίς να απαιτείται να λαμβάνει, και μάλιστα αιτιολογημένα, θέση επί του νομικού ζητήματος που τίθεται με αυτό, αν και κάτι τέτοιο είναι σκόπιμο, προς το συμφέρον της απονομής της δικαιοσύνης (ΣτΕ Ολομ. 1470/2016, 2588/2017).

6. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τα ήδη εκτεθέντα, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Τριπόλεως, με την 1006/2017 απόφασή του, υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας, κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010, το αναφερόμενο στη σκέψη 2 προδικαστικό ερώτημα, ως προς δε το χαρακτήρα του τιθέμενου με το εν λόγω ερώτημα ζητήματος ως «γενικότερου ενδιαφέροντος» που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων, το ανωτέρω δικαστήριο δέχθηκε, μεταξύ άλλων, ότι: α) τα επίμαχα επιδόματα εορτών και αδειάς καταργήθηκαν από 1.1.2013 για όλους τους δημοσίους υπαλλήλους καθώς και για τους υπαλλήλους που υπηρετούν στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, β) «ήδη εκκρεμεί πλήθος ανάλογων υποθέσεων στα διοικητικά δικαστήρια» και το τιθέμενο ως άνω ζήτημα είναι κρίσιμο και λυσιτελές για την επίλυση της κρινόμενης υπόθεσης, καθώς η συνταγματικότητα και η συμφωνία της επίδικης διάταξης του ν. 4093/2012 προς την Ε.Σ.Δ.Α. «ελέγχονται παρεμπιπτόντως από τα διοικητικά δικαστήρια και αποτελούν, άλλωστε, τους μοναδικούς ισχυρισμούς των εναγόντων σχετικά με τα επίμαχα επιδόματα», και γ) έχουν ήδη εκδοθεί, ως προς το ανωτέρω ζήτημα, συγκεκριμένες αποφάσεις των Διοικητικών Πρωτοδικείων Καλαμάτας, Καβάλας και Ναυπλίου, ενώ εκκρεμούν όμοιες υποθέσεις στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Τριπόλεως καθώς και σχετική αίτηση αναιρέσεως κατά της 155/2016 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

7. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παραδεκτώς, με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στη σκέψη 5, υποβλήθηκε το ανωτέρω προδικαστικό ερώτημα στο Συμβούλιο της Επικρατείας, η δε επίλυσή του παρίσταται κρίσιμη για την έκβαση της δίκης.

8. Επειδή, το Σύνταγμα ορίζει, στο μεν άρθρο 4 παρ. 5 ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», στο δε άρθρο 25 παράγραφοι 1 και 4 ότι: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. ... Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την

αρχή της αναλογικότητας. 4. Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Περαιτέρω, στο άρθρο 79 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Η Βουλή κατά την τακτική ετήσια σύνοδό της ψηφίζει τον προϋπολογισμό των εσόδων και εξόδων του Κράτους για το επόμενο έτος», και στο άρθρο 106 παρ. 1 αυτού, ότι «Για την εδραίωση της κοινωνικής ειρήνης και την προστασία του γενικού συμφέροντος το Κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη Χώρα, επιδιώκοντας να εξασφαλίσει την οικονομική ανάπτυξη όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας. ...». **Όπως έχει κριθεί, από το συνδυασμό των ανωτέρω συνταγματικών διατάξεων συνάγεται ότι σε περιπτώσεις παρατεταμένης οικονομικής κρίσης, ο κοινός νομοθέτης δύναται να θεσπίσει μέτρα περιστολής των δημόσιων δαπανών που συνεπάγονται σοβαρή οικονομική επιβάρυνση μεγάλων κατηγοριών του πληθυσμού και, ιδίως, όσων λαμβάνουν μισθό ή σύνταξη από το δημόσιο ταμείο, λόγω της άμεσης εφαρμογής και αποτελεσματικότητας των επιβαλλόμενων σε βάρος τους μέτρων για τον περιορισμό του δημόσιου ελλείμματος. Η δυνατότητα, όμως, αυτή δεν μπορεί να είναι απεριόριστη, αλλά έχει ως όριο τις αρχές της αναλογικότητας, της ισότητας στην κατανομή των δημόσιων βαρών και του σεβασμού της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, οι οποίες επιτάσσουν το βάρος της δημοσιονομικής προσαρμογής να κατανέμεται μεταξύ όλων των κατηγοριών απασχολούμενων τόσο στον δημόσιο, όσο και στον ιδιωτικό τομέα, όπως, επίσης, και των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, δεδομένου, μάλιστα, ότι η βιωσιμότητα των δημόσιων οικονομικών είναι προς όφελος όλων. Και τούτο διότι, ενόψει και της καθιερούμενης στο άρθρο 25 παρ. 4 του Συντάγματος αξίωσης του Κράτους να εκπληρώνουν όλοι οι πολίτες το χρέος της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης, δεν είναι επιτρεπτό η επιβάρυνση από τα μέτρα που λαμβάνονται προς αντιμετώπιση της δυσμενούς και παρατεταμένης οικονομικής συγκυρίας να κατανέμεται πάντοτε σε συγκεκριμένες κατηγορίες πολιτών, ώστε η σωρευτική επιβάρυνση αυτών να είναι ιδιαίτερα μεγάλη και να είναι πλέον εμφανής η υπέρβαση των ορίων της αναλογικότητας και της ισότητας στην κατανομή των δημόσιων βαρών, αντί της προώθησης διαρθρωτικών μέτρων ή της είσπραξης των**

**φορολογικών εσόδων, από τη μη εφαρμογή των οποίων ευνοούνται, κυρίως, άλλες κατηγορίες πολιτών (ΣτΕ Ολομ. 481, 431/2018, 4741/2014, 2192-2196/2014, πρβλ. και Ολομ. 668/2012, σκ. 37).**

9. Επειδή, ο ν. 1505/1984 περί του μισθολογίου του προσωπικού της Δημόσιας Διοίκησης (Α' 194) όριζε, στο άρθρο 8 ότι, πέραν του μηνιαίου βασικού μισθού, παρέχονταν στους υπαλλήλους του Δημοσίου (και των Ν.Π.Δ.Δ.) και επιδόματα, μεταξύ των οποίων και τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα και αδειάς, και στο άρθρο 13 ότι, το μεν επίδομα Χριστουγέννων ισούτο με το μηνιαίο βασικό μισθό του εκάστοτε μισθολογικού κλιμακίου του υπαλλήλου μετά του επιδόματος χρόνου υπηρεσίας, τα δε επιδόματα Πάσχα και αδειάς ισούντο, καθένα από αυτά, προς το ήμισυ των μηνιαίων ποσών του βασικού μισθού του εκάστοτε μισθολογικού κλιμακίου του υπαλλήλου και του επιδόματος χρόνου υπηρεσίας. Με τον μεταγενέστερο ν. 2470/1997 «Αναμόρφωση μισθολογίου προσωπικού της Δημόσιας Διοίκησης κ.λπ.» (Α' 40), στις διατάξεις του οποίου υπήχθησαν, κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 1 του νόμου αυτού, και οι υπάλληλοι της Γραμματείας των Δικαστηρίων και Εισαγγελιών, ορίσθηκε, συναφώς, ότι οι τακτικές αποδοχές κάθε μισθολογικού κλιμακίου αποτελούνταν από το βασικό μισθό και τα τακτικά επιδόματα (χρόνου υπηρεσίας, εξομάλυνσης διαφορών μισθολογίου, μεταπτυχιακών σπουδών κ.λπ.) (άρθρα 7 και 8), προβλέφθηκε δε ειδικώς η χορήγηση και επιδομάτων εορτών και αδειάς, του μεν επιδόματος Χριστουγέννων ορισθέντος ίσου με το μηνιαίο βασικό μισθό του μισθολογικού κλιμακίου του υπαλλήλου μετά των επιδομάτων χρόνου υπηρεσίας και εξομάλυνσης, των δε επιδομάτων Πάσχα και αδειάς ορισθέντων, καθενός εξ αυτών, ίσων προς το ήμισυ των μηνιαίων ποσών του βασικού μισθού του εκάστοτε μισθολογικού κλιμακίου και των επιδομάτων χρόνου υπηρεσίας και εξομάλυνσης (άρθρο 9). Επακολούθησε ο ν. 3205/2003 περί του μισθολογίου των λειτουργών και υπαλλήλων του Δημοσίου (και των Ν.Π.Δ.Δ.) και των μόνιμων στελεχών των Ενόπλων Δυνάμεων και των σωμάτων ασφαλείας (Α' 297), στις διατάξεις του Μέρους Α' του οποίου υπήχθησαν, ρητώς, και οι υπάλληλοι της Γραμματείας των Δικαστηρίων και Εισαγγελιών (άρθρο 1) και ο οποίος στο άρθρο 7 όρισε ότι οι μηνιαίες αποδοχές κάθε υπαλλήλου αποτελούνταν από το βασικό μισθό του Μ.Κ. της κατηγορίας του και τα προβλεπόμενα στον ίδιο νόμο επιδόματα και

παροχές (μεταπτυχιακών σπουδών, οικογενειακή παροχή, κίνητρο απόδοσης κ.λπ.), εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις καταβολής τους. Ειδικώς δε, στο άρθρο 9 του εν λόγω μισθολογίου προβλέφθηκε η χορήγηση επιδομάτων εορτών και αδείας, εκ των οποίων το μεν επίδομα Χριστουγέννων ορίσθηκε ίσο με το μηνιαίο βασικό μισθό του εκάστοτε μισθολογικού κλιμακίου του υπαλλήλου, καθένα δε από τα επιδόματα Πάσχα και αδείας ορίσθηκε ίσο προς το ήμισυ του ίδιου αυτού μηνιαίου βασικού μισθού.

10. Επειδή, στο πλαίσιο της επισημοποιηθείσης από τον Ιανουάριο του έτους 2010 δημοσιονομικής κρίσεως και μετά τη διαπίστωση, με την 2010/182 απόφαση του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 16ης Φεβρουαρίου 2010 (L 83/13), της κατάστασης υπερβολικού ελλείμματος, στην οποία είχε περιέλθει η Ελληνική Δημοκρατία, καθώς και της ανάγκης λήψεως μέτρων για τη μείωση αυτού, δημοσιεύθηκε ο ν. 3833/2010 «Προστασία της εθνικής οικονομίας – Επείγοντα μέτρα για την αντιμετώπιση της δημοσιονομικής κρίσης» (Α' 40/15.3.2010), με τις διατάξεις του οποίου, μεταξύ των άλλων μέτρων, μειώθηκαν οι αποδοχές των υπηρετούντων, με οποιαδήποτε σχέση εργασίας, στον στενό ή ευρύτερο δημόσιο τομέα (άρθρο 1) αναδρομικά από 1.1.2010 (άρθρα 20 παρ. 1 και 1 παρ. 9) και ορίσθηκε νέο όριο στις συνολικές αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές όλων των εργαζομένων στο δημόσιο τομέα (άρθρο 2) αναδρομικά από 1.3.2010 (άρθρο 20 παρ. 2). Ειδικότερα, στο άρθρο 1 του ανωτέρω ν. 3833/2010 ορίσθηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής: «2. Τα πάσης φύσεως επιδόματα, αποζημιώσεις και αμοιβές γενικά, καθώς και τα με οποιαδήποτε άλλη ονομασία οριζόμενα και από οποιαδήποτε γενική ή ειδική διάταξη προβλεπόμενα των λειτουργών και υπαλλήλων του Δημοσίου, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), των μόνιμων στελεχών των Ενόπλων Δυνάμεων και αντιστοίχων της Ελληνικής Αστυνομίας, καθώς και του Πυροσβεστικού και Λιμενικού Σώματος μειώνονται κατά ποσοστό δώδεκα τοις εκατό (12%). Τα επιδόματα των παραγράφων Α3 των άρθρων 30 και 33 του ν. 3205/2003 [για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων και για την αντιστάθμιση δαπανών]... μειώνονται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και τα επιδόματα των Χριστουγέννων, Πάσχα και αδείας μειώνονται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής

εφαρμόζονται και για το προσωπικό με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ. και των Ο.Τ.Α., των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας και του Πυροσβεστικού και Λιμενικού Σώματος και κατισχύουν κάθε γενικής ή ειδικής διάταξης ή ρήτρας ή όρου συλλογικής σύμβασης εργασίας, διαιτητικής απόφασης ή ατομικής σύμβασης εργασίας ή συμφωνίας. 3 (όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 90 του ν. 3842/2010, Α' 58). Από τη μείωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται τα επιδόματα... α) οικογενειακής παροχής..., β) χρόνου υπηρεσίας..., γ) εφημεριών..., δ)... ε)...». Στο δε άρθρο 2 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίσθηκε ότι «Οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές... που καταβάλλονται στους λειτουργούς ή υπαλλήλους... του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ... απαγορεύεται να υπερβαίνουν τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως αυτές κάθε φορά καθορίζονται, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικογενειακή παροχή, τα επιδόματα εορτών και αδείας...». Στη συνέχεια, δημοσιεύθηκε ο ν. 3845/2010 «Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο» (Α' 65/6.5.2010), στον οποίο (νόμο) προσαρτήθηκαν ως παραρτήματα το Μνημόνιο Οικονομικής και Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ) και το Μνημόνιο Συνεννόησης στις Συγκεκριμένες Προϋποθέσεις Οικονομικής Πολιτικής (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙV), δηλαδή δύο από τα μέρη [«Memorandum of Economic and Financial Policies», «Memorandum of Understanding on Specific Economic Policy Conditionality» και «Technical Memorandum of Understanding» (Τεχνικό Μνημόνιο Συνεννόησης)] του γνωστού ως πρώτου (I) Μνημονίου, (άρθρο πρώτο παρ. 1-3 του ν. 3845/2010). Με το νόμο αυτόν θεσπίσθηκαν μέτρα προς εφαρμογή του εξαγγελθέντος με τα ως άνω δύο Μνημόνια οικονομικού προγράμματος (άμεση μείωση του λογαριασμού μισθοδοσίας του δημόσιου τομέα), μεταξύ δε των θεσπισθέντων μέτρων περιελήφθησαν η περαιτέρω μείωση κατά 8% των αμοιβών των υπαλλήλων του Δημοσίου καθώς και η πρόβλεψη, για καθένα από τα επιδόματα εορτών και αδείας, ενός πάγιου και εκ των προτέρων καθορισμένου ποσού. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου τρίτου του ως άνω ν. 3845/2010, που άρχισαν να ισχύουν από την 1.6.2010, σύμφωνα με το άρθρο έβδομο παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίσθηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. Τα πάσης φύσεως

επιδόματα, αποζημιώσεις και αμοιβές γενικά, καθώς και τα με οποιαδήποτε άλλη ονομασία οριζόμενα και από οποιαδήποτε γενική ή ειδική διάταξη προβλεπόμενα των λειτουργών και υπαλλήλων των φορέων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 3833/2010 ... μειώνονται κατά ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%). 2. Από τη μείωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται τα επιδόματα που προβλέπονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 3833/2010, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. 6. Τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων, Πάσχα και αδείας που προβλέπονται από οποιαδήποτε γενική ή ειδική διάταξη ή ρήτρα ή όρο συλλογικής σύμβασης εργασίας, διαιτητική απόφαση ή με ατομική σύμβαση εργασίας ή συμφωνία, για λειτουργούς, υπαλλήλους και μισθωτούς που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 1 έως και 4, ... καθορίζονται ως εξής: α) Το επίδομα εορτών Χριστουγέννων σε πεντακόσια (500) ευρώ, β) Το επίδομα εορτών Πάσχα σε διακόσια πενήντα (250) ευρώ, γ) Το επίδομα αδείας σε διακόσια πενήντα (250) ευρώ. Τα επιδόματα του προηγούμενου εδαφίου καταβάλλονται εφόσον οι πάσης φύσεως τακτικές αποδοχές, επιδόματα και αμοιβές, συμπεριλαμβανομένων και των επιδομάτων του προηγούμενου εδαφίου, δεν υπερβαίνουν κατά μήνα, υπολογιζόμενες σε δωδεκάμηνη βάση, τα τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ. Αν με την καταβολή των επιδομάτων του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, οι πάσης φύσεως τακτικές αποδοχές, επιδόματα και αμοιβές υπερβαίνουν το ύψος αυτό, τα επιδόματα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής καταβάλλονται μέχρι του ορίου των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, με ανάλογη μείωσή τους». Ακολούθως, με το άρθρο 38 παρ. 5 του ν. 3986/2011 «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» (Α' 152/1.7.2011) ανεστάλησαν από 1.7.2011 και έως τη θέσπιση νέου ενιαίου μισθολογίου, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 5 του ανωτέρω ν. 3205/2003 περί του χρόνου μισθολογικής εξέλιξης των υπαλλήλων του Δημοσίου, ενώ, με το άρθρο 55 παρ. 23 περίπτ. α' του ν. 4002/2011 «Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου – Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση – κ.λπ.» (Α' 180/22.8.2011) μειώθηκε αναδρομικά από 1.7.2011 κατά ποσοστό 50% το προβλεπόμενο από το άρθρο 12 παρ. 1 του ως άνω ν. 3205/2003 κίνητρο απόδοσης, όπως είχε ήδη διαμορφωθεί. Σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση της σχετικής

τροπολογίας, «κρίνεται αναγκαία η μείωση των επιδομάτων που λειτουργούν ως κίνητρο απόδοσης ή ταχύτερης διεκπεραίωσης ή ειδικής απασχόλησης του έργου των δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων στο πλαίσιο της αντιμετώπισης της δημοσιονομικής κρίσης και του περιορισμού του μισθολογικού κόστους, με τελικό στόχο τη μείωση των δημοσίων δαπανών». Επακολούθησε ο ν. 4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο – βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015» (Α' 226/27.10.2011), με τον οποίο επιχειρήθηκε η διαμόρφωση ενός ενιαίου συστήματος βαθμολογικών προαγωγών και μισθολογικής εξέλιξης του προσωπικού της δημόσιας διοίκησης, με σκοπό, κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση, αφενός την άμεση αντιμετώπιση της οξείας δημοσιονομικής κρίσης και την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών και αφετέρου τον εξορθολογισμό του δημόσιου τομέα, την άρση των ανισοτήτων στις συνολικές αμοιβές των υπαλλήλων, την ανταμοιβή της εργασίας βάσει του παραγόμενου αποτελέσματος, την προσέλκυση ικανού στελεχιακού δυναμικού και την προώθηση των αναπτυξιακών και κοινωνικών προτεραιοτήτων της Χώρας. Οι ρυθμίσεις αυτές είχαν ως συνέπεια την περικοπή αποδοχών και επιδομάτων των εργαζομένων στον εν γένει δημόσιο τομέα (βλ. ΣτΕ Ολομ. 3404 - 3406/2014, 3372, 3373/2015). Ειδικότερα, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 4, στις διατάξεις του Κεφαλαίου Δεύτερου του εν λόγω νόμου (Σύστημα βαθμολογικών προαγωγών και μισθολογικής εξέλιξης) υπάγονταν οι μόνιμοι και δόκιμοι πολιτικοί υπάλληλοι και οι υπάλληλοι με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου (ΙΔΑΧ), μεταξύ άλλων, του Δημοσίου (περίπτ. α) και των Ν.Π.Δ.Δ. (περίπτ. γ), καθώς επίσης και ορισμένες άλλες κατηγορίες υπαλλήλων και λειτουργών (υπό α έως ζ), μεταξύ των οποίων και οι υπάλληλοι της Γραμματείας των Δικαστηρίων και Εισαγγελιών (περίπτ. β). Κατά το άρθρο 12 του ίδιου νόμου, οι υπάλληλοι του άρθρου 4 ελάμβαναν το βασικό μισθό που αντιστοιχούσε στο βαθμό τους, σε κάθε δε βαθμό θεσπίζονταν μισθολογικά κλιμάκια (Μ.Κ.), στα οποία εξελισσόταν ο υπάλληλος (παρ. 1), ενώ, συναφώς, με το άρθρο 13 ορίσθηκε ως βάση για τον υπολογισμό του αντιστοιχούντος σε κάθε βαθμό, εισαγωγικού μισθού ο εισαγωγικός μηνιαίος βασικός μισθός του κατώτερου βαθμού της κατηγορίας ΥΕ, ο οποίος καθορίσθηκε σε 780 ευρώ. Περαιτέρω,



στο άρθρο 14 ορίσθηκε ότι οι μηνιαίες αποδοχές του υπαλλήλου αποτελούνταν, πέραν του βασικού μισθού, από τα επιδόματα και τις λοιπές παροχές που προβλέπονταν ειδικά στο νόμο και χορηγούνταν εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις καταβολής τους, με τις διατάξεις δε των άρθρων 15 έως 20 καθορίσθηκαν τα επιδόματα και οι προϋποθέσεις χορήγησής τους (επιδόματα επικίνδυνης και ανθυγιεινής εργασίας και απομακρυσμένων παραμεθόριων περιοχών, οικογενειακή παροχή κ.λπ.), μεταξύ των οποίων, στο άρθρο 16, και τα επιδόματα εορτών και αδείας, ως προς τα οποία εισήχθη ρύθμιση όμοια με εκείνη του προαναφερθέντος ν. 3845/2010. Ειδικότερα, ορίσθηκαν, το επίδομα Χριστουγέννων στο ποσό των 500 ευρώ (παρ. 1) και καθένα από τα επιδόματα Πάσχα και αδείας στο ποσό των 250 ευρώ (παρ. 2 και 3), επιπλέον δε, προβλέφθηκε ότι τα επιδόματα αυτά εορτών και αδείας θα καταβάλλονταν, εφόσον οι συνολικές μηνιαίες αποδοχές, συμπεριλαμβανομένων και των εν λόγω επιδομάτων, δεν υπερέβαιναν κατά μήνα (υπολογιζόμενες σε δωδεκάμηνη βάση) το ποσό των 3.000 ευρώ, και ότι, σε περίπτωση υπερβάσεως του ανώτατου αυτού ορίου αποδοχών, τα επιδόματα αυτά θα καταβάλλονταν μέχρι του ποσού των 3.000 ευρώ, μειούμενα αναλόγως (παρ. 5). **Εξάλλου, όσον αφορά τη ρητή κατά τα άνω υπαγωγή ειδικώς των δικαστικών υπαλλήλων στο ενιαίο Μισθολόγιο – Βαθμολόγιο του ν. 4024/2011, όπως έχει κριθεί σχετικώς (ΣΤΕ 1512/2014 Ολομ.), οι δικαστικοί υπάλληλοι αποτελούν μεν βοηθητικά όργανα της δικαστικής λειτουργίας, τα οποία καλύπτονται από ορισμένες συνταγματικές εγγυήσεις ως προς την υπηρεσιακή τους κατάσταση, όμως ούτε οι διατάξεις του άρθρου 92 του Συντάγματος περί των υπηρεσιακών αυτών εγγυήσεων ούτε άλλες συνταγματικές διατάξεις που εντάσσονται στο κεφάλαιο περί δικαστικής λειτουργίας, κωλύουν τον κοινό νομοθέτη να υπαγάγει τους δικαστικούς υπαλλήλους στο ίδιο βαθμολογικό και μισθολογικό καθεστώς με τους λοιπούς δημοσίους υπαλλήλους.**

11. Επειδή, περαιτέρω, με το ν. 4046/2012 (Α' 28/14.2.2012) εγκρίθηκε το Σχέδιο του Μνημονίου Συνεννόησης («Memorandum of Understanding») [Μνημόνιο II] μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Τράπεζας της Ελλάδος (άρθρο 1 παρ. 2) ως προϋπόθεση για την υπογραφή και τη θέση σε ισχύ των Συμβάσεων Χρηματοδοτικής

Διευκόλυνσης μεταξύ του Ευρωπαϊκού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ), της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας της Ελλάδος, τα σχέδια των οποίων επίσης εγκρίθηκαν με τον ίδιο νόμο και προσαρτήθηκαν σε αυτόν ως Παράρτημα V (άρθρο 1 παρ. 1). Το εν λόγω Μνημόνιο αποτελείται από τα ακόλουθα μέρη: α) Μνημόνιο Οικονομικής και Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής («Memorandum of Economic and Financial Policies»), β) Μνημόνιο Συνεννόησης στις Συγκεκριμένες Προϋποθέσεις Οικονομικής Πολιτικής («Memorandum of Understanding on Specific Economic Policy Conditionality») και γ) Τεχνικό Μνημόνιο Συνεννόησης («Technical Memorandum of Understanding»). Στο πρώτο από τα ανωτέρω τρία επιμέρους Μνημόνια, δηλαδή στο Μνημόνιο Οικονομικής και Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής, το οποίο προσαρτάται στο ν. 4046/2012 ως Παράρτημα V\_1 και στο οποίο περιγράφονται οι στόχοι, η στρατηγική και οι προοπτικές για την ελληνική οικονομία, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής στο κεφάλαιο με τίτλο «Δημοσιονομική Πολιτική»: «6. Για να διασφαλίσει την πορεία δημοσιονομικής προσαρμογής του προγράμματος, η κυβέρνηση θα αναλάβει τολμηρές διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις από την πλευρά των δαπανών. Λαμβάνοντας υπόψη την προβλεπόμενη πορεία ανάκαμψης, τα συνεχή προβλήματα της Ελλάδας με τη φορολογική συμμόρφωση και την ανάγκη να προσαρμόσουμε κάποια από τα προηγούμενα μέτρα, θα απαιτηθούν επιπρόσθετα μέτρα πέραν εκείνων που έχουν ήδη εγκριθεί στο πλαίσιο της ΜΔΣ [εννοείται: Μεσοπρόθεσμη Δημοσιονομική Στρατηγική] του 2011 και του προϋπολογισμού του 2012. ... Το μεγαλύτερο μέρος της προσαρμογής θα επιτευχθεί μέσω περικοπών δαπανών που αποσκοπούν στη μόνιμη μείωση του μεγέθους του κράτους και στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της κυβέρνησης ... . 7. Οι βασικές μεταρρυθμίσεις, συμπεριλαμβανομένων αυτών που έχουν καθοριστεί στη ΜΔΣ και στον προϋπολογισμό του 2012, περιλαμβάνουν: Μειώσεις στη μισθολογική δαπάνη του δημοσίου τομέα. ... 8. Δεδομένης της χαμηλής εισπραξης φόρων σε σύγκριση με τις άλλες Ευρωπαϊκές χώρες, η στρατηγική προσαρμογής μας βασίζεται στην εισαγωγή εκτενών μεταρρυθμίσεων στη φορολογική διοίκηση... 9. Έχουμε δεσμευθεί να πετύχουμε τον δημοσιονομικό μας στόχο και είμαστε έτοιμοι να λάβουμε διορθωτικά μέτρα στην περίπτωση υποαπόδοσης. Τα διορθωτικά μέτρα, εάν κριθούν αναγκαία, θα περιλαμβάνουν πρόσθετες

στοχευμένες μειώσεις στο μισθολογικό κόστος του δημόσιου τομέα και στις κοινωνικές δαπάνες, ...». Στην αιτιολογική έκθεση, που συνοδεύει το ν. 4046/2012, αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι παρά τις προσπάθειες των τελευταίων τριών ετών συνεχίσθηκε η ύφεση της ελληνικής οικονομίας και η αύξηση του δημόσιου χρέους, το οποίο ανήλθε για το έτος 2011 στα 368 δισ., υπερβαίνοντας το 169% του ΑΕΠ, και ότι τούτο επέβαλλε τη λήψη άμεσων μέτρων προς την κατεύθυνση της ελάφρυνσής του, και ειδικότερα μία ουσιαστική αναδιάρθρωση του δημόσιου χρέους, ώστε να καταστεί βιώσιμο βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα. Στη συνέχεια, με το ν. 4051/2012 (Α' 40/29.2.2012) εισήχθησαν επείγουσες ρυθμίσεις για την εφαρμογή τού, κατά τα ανωτέρω, Μνημονίου Συνεννόησης και επήλθαν οι αναγκαίες προσαρμογές στον εγκριθέντα με το ν. 4032/2011 (Α' 257) προϋπολογισμό του έτους 2012.

12. Επειδή, ακολούθως, εκδόθηκε ο ν. 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» (Α' 222/12.11.2012). Με τις διατάξεις της παραγράφου Α' με τίτλο «ΕΓΚΡΙΣΗ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ 2013-2016» του άρθρου πρώτου του νόμου αυτού εγκρίθηκε το μεσοπρόθεσμο πλαίσιο. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του μεσοπρόθεσμου πλαισίου (βλ. σχετ. κείμενο του Υπουργείου Οικονομικών, Οκτωβρίου 2012) και ιδίως στην ενότητα 1 «Δημοσιονομική στρατηγική και πολιτικές» του Κεφαλαίου 3 του μεσοπρόθεσμου, υποενότητα 1.4 «Η νέα δημοσιονομική προσπάθεια στην περίοδο 2013-2016», καθώς και στους συνοδεύοντες αυτό πίνακες, οι οποίοι προσαρτήθηκαν ως παράρτημα στο ν. 4093/2012, «οι καθυστερήσεις στην εφαρμογή των πολιτικών, κυρίως στον τομέα των διαρθρωτικών αλλαγών, και η περιορισμένη εφαρμογή ή/και χαμηλότερη αποδοτικότητα κάποιων μέτρων, που οδήγησαν σε πολύ χαμηλότερες αποδόσεις του συνολικού πακέτου των μέτρων της προηγούμενης περιόδου σε σχέση με τους αρχικούς υπολογισμούς, σε συνδυασμό και με τη βαθύτερη, από ότι προβλεπόταν, ύφεση, δημιούργησαν μεγάλες αποκλίσεις ακόμα και από τους χαμηλότερους (μετά την επιμήκυνση) στόχους του πρωτογενούς ελλείμματος Γενικής Κυβέρνησης της περιόδου 2013-2016. Προκειμένου να επανέλθει το

πρόγραμμα στις αρχικές του προβλέψεις, κρίθηκε απαραίτητο να συνεχισθεί και να ενταθεί η δημοσιονομική προσαρμογή. ...». Προβλέφθηκε δε, ότι το δημοσιονομικό όφελος από την κατάργηση δώρων στο Δημόσιο Τομέα θα ανερχόταν στα 431 εκατομμύρια ευρώ, για την περίοδο 2013-2016. Τέλος, στην ενότητα 5 «Δαπάνες Κρατικού Προϋπολογισμού» του ίδιου Κεφαλαίου 3, υποενότητα 5.3.1, αναφέρεται ότι «Οι δαπάνες για μισθούς εμφανίζονται μειωμένες κατά 2.490 εκατ. ευρώ, το 2016 σε σύγκριση με την σχετική εκτίμηση για το 2012 προ της λήψεως μέτρων. Συγκεκριμένα, εκτιμάται ότι θα ανέλθουν σε 13.112 εκατ. ευρώ ή 6,76% του ΑΕΠ το 2012, σε 11.811 εκατ. ευρώ ή 6,45% του ΑΕΠ το 2013, σε 11.248 εκατ. ευρώ ή 6,16% του ΑΕΠ το 2014, σε 10.942 εκατ. ευρώ ή 5,83% του ΑΕΠ το 2015 και σε 10.630 εκατ. ευρώ ή 5,41% του ΑΕΠ το 2016. Η διαμόρφωση των εξοικονομήσεων στο ύψος των ανωτέρω δαπανών, εκτιμάται ότι θα επιτευχθεί ως αποτέλεσμα των εξής σχεδιαζόμενων παρεμβάσεων: ... κατάργηση εξαιρέσεων του ενιαίου μισθολογίου και κατάργηση δώρων, ...».

13. Επειδή, εξάλλου, με τη διάταξη της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ανωτέρω ν. 4093/2012 επήλθε κατάργηση των επιδομάτων εορτών και αδείας, ορισθέντος ειδικότερα ότι: «Τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων, Πάσχα και αδείας, που προβλέπονται από οποιαδήποτε γενική ή ειδική διάταξη, ή ρήτρα ή όρο συλλογικής σύμβασης εργασίας, διαιτητική απόφαση ή με ατομική σύμβαση εργασίας ή συμφωνία, για λειτουργούς, υπαλλήλους και μισθωτούς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., και Ο.Τ.Α., καθώς και για τα μόνιμα στελέχη των Ενόπλων Δυνάμεων και αντίστοιχους της Ελληνικής Αστυνομίας, του Πυροσβεστικού και Λιμενικού Σώματος, καταργούνται από 1.1.2013». Σχετικά με τις ρυθμίσεις αυτές, στην αιτιολογική έκθεση του νόμου –χωρίς, πάντως, μνεία των προηγουμένως επιβληθεισών μειώσεων- αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 καταργούνται, από 1.1.2013, τα επιδόματα εορτών και αδείας για όλους τους λειτουργούς και υπαλλήλους του Δημοσίου, των ΝΠΔΔ, και των ΟΤΑ. Με τις ίδιες διατάξεις καταργούνται τα επιδόματα εορτών και αδείας και για όλους τους υπαλλήλους και τους μισθωτούς των ΝΠΙΔ». Εξάλλου, στην έκθεση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, που συνόδευε το σχέδιο του ανωτέρω ν. 4093/2012 κατά την υποβολή του προς ψήφιση στη Βουλή, αναφέρονται, σχετικώς, τα εξής «Παράγραφος Γ

Τροποποιούνται οι μισθολογικές διατάξεις που διέπουν τους φορείς του δημόσιου τομέα ως ακολούθως: - Καταργούνται, από 1-1-2013, τα επιδόματα εορτών και άδειας υπέρ των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, των ο.τ.α. και των άλλων ν.π.δ.δ., καθώς και υπέρ των μισθωτών των ν.π.ι.δ. ... 2. Από τις προτεινόμενες διατάξεις προκαλούνται τα ακόλουθα οικονομικά αποτελέσματα: Α. Επί του κρατικού προϋπολογισμού 1. Ετήσια εξοικονόμηση δαπάνης ποσού ... 469.600.000 ΕΥΡΩ από την κατάργηση των δώρων εορτών και επιδόματος άδειας στους εν ενεργεία υπαλλήλους και λειτουργούς (Παρ. Γ)».

14. Επειδή, τέλος, οι αναιρεσίβλητοι υποβλήθηκαν, παράλληλα, και στο σύνολο των γενικής φύσεως οικονομικών και φορολογικών μέτρων που ελήφθησαν για την αντιμετώπιση του δημοσιονομικού προβλήματος της Χώρας, τέτοια δε μέτρα ήταν, μεταξύ άλλων, ο περιορισμός των κλιμακίων και η αύξηση των συντελεστών φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 1 επ. του ν. 3842/2010, 27 του ν. 3986/2011, 38 του ν. 4024/2011 και 1 του ν. 4110/2013 κ.ά.), η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν. 3986/2011), η διαδοχική αύξηση των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας, η υπαγωγή στους αυξημένους συντελεστές αγαθών και υπηρεσιών που υπάγονταν σε κατώτερη κλίμακα και η αύξηση των ειδικών φόρων κατανάλωσης (άρθρα 12 επ. του ν. 3833/2010, 34 του ν. 3986/2011 κ.ά.), η εξίσωση του φόρου πετρελαίου θέρμανσης και κίνησης (άρθρο 36 του ν. 3986/2011), καθώς και η επιβολή του ειδικού τέλους ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών και του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας στα ακίνητα (άρθρα 53 του ν. 4021/2011, 1 του ν. 4223/2013 κ.ά.).

15. Επειδή, όπως έχει κριθεί, ο νομοθέτης, εκτιμώντας τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες και λαμβάνοντας υπόψη τη δημοσιονομική κατάσταση της Χώρας, δύναται, καταρχήν, να προβαίνει σε αναμόρφωση του μισθολογίου των δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων, εισάγοντας νέες ρυθμίσεις, η συνταγματικότητα των οποίων υπόκειται σε οριακό έλεγχο εκ μέρους του δικαστή (ΣΤΕ 481/2018 Ολομ., βλ. και Ολομ. 3372, 3373/2015, 3177/2014, πρβλ. και Ολομ. 431/2018, 3404-3406/2014, 2192-2196/2014, 668/2012, σκ. 35 κ.ά.). Η αντίληψη αυτή περί των περιθωρίων εκτίμησης που απολαμβάνει ο εθνικός νομοθέτης σε ζητήματα δημοσιονομικής πολιτικής υιοθετείται

και από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Δ.Δ.Α.), το οποίο παγίως δέχεται ότι στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α. εμπίπτουν μεν οι δεδουλευμένες αποδοχές του δημοσιοϋπαλληλικού δικαίου και η προσδοκία για τη μελλοντική καταβολή τους, εφόσον υφίσταται επαρκής νομική βάση στο εθνικό δίκαιο για την ικανοποίηση των σχετικών αξιώσεων, πλην, με τις διατάξεις αυτές δεν κατοχυρώνεται δικαίωμα σε διαρκή απόληψη αποδοχών και συντάξεων συγκεκριμένου ύψους (ΕΔΔΑ, απόφαση της 19.4.2007, Eskelinen κατά Φινλανδίας, απόφαση της 20.3.2012, Panfile κατά Ρουμανίας, ΣΤΕ Ολομ. 481/2018, 3404-3406/2014, 3177/2014, 668/2012, σκ. 34, βλ. και Ολομ. 431/2018, 2192-2196/2014 κ.ά.), εκτός αν συντρέχει περίπτωση διακινδύνευσης της αξιοπρεπούς διαβίωσης του ενδιαφερομένου (ΣΤΕ Ολομ. 481/2018, 668/2012, σκ. 35).

16. Επειδή, όπως συνάγεται από τα παρατιθέμενα στη σκέψη 10 νομοθετήματα, σε συνδυασμό με τις οικείες αιτιολογικές εκθέσεις, με την εμφάνιση της οξύτατης δημοσιονομικής κρίσης στις αρχές του έτους 2010, ο νομοθέτης, εκτιμώντας ότι υφίστατο άμεσος κίνδυνος κατάρρευσης της οικονομίας και χρεοκοπίας της Χώρας και ότι ο μόνος τρόπος για να αντιμετωπισθεί η κατάσταση ήταν η προσφυγή στη χρηματοδοτική υποστήριξη από τα κράτη της Ευρωζώνης και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, έλαβε, έναντι της υποστήριξης αυτής, κυριαρχικώς, σειρά μέτρων περιστολής των δημόσιων δαπανών, μεταξύ των οποίων και η διενέργεια περικοπών και μειώσεων των αποδοχών των υπαλλήλων του Δημοσίου. Οι περικοπές και οι μειώσεις αυτές, οι οποίες ξεκίνησαν με την αναδρομική μείωση των αποδοχών κατά 12% και των επιδομάτων εορτών και αδείας κατά 30% και τον ορισμό νέου ορίου στις συνολικές αποδοχές των εργαζομένων στο δημόσιο τομέα (άρθρα 1 παράγραφοι 2 και 9, 2 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του ν. 3833/2010) και συνεχίσθηκαν σε σύντομο χρονικό διάστημα με την περαιτέρω μείωση των αποδοχών κατά 8% καθώς και με την αποσύνδεση του ύψους των επιδομάτων εορτών και αδείας από το βασικό μισθό, την πρόβλεψη για καθένα από τα επιδόματα αυτά ενός πάγιου και εκ των προτέρων καθορισμένου ποσού και τη θέσπιση μέγιστου ορίου

συνολικών αποδοχών για την επιτρεπτή καταβολή των εν λόγω επιδομάτων (άρθρο τρίτο παράγραφοι 1 και 6 του ν. 3845/2010), την εν συνεχεία αναστολή των διατάξεων περί μισθολογικής εξελίξεως των υπαλλήλων (άρθρο 38 παρ. 5 του ν. 3986/2011), την αναδρομική μείωση κατά το ήμισυ, του κινήτρου απόδοσης (άρθρο 55 παρ. 23 περίπτ. α΄ του ν. 4002/2011), καθώς και την καθιέρωση νέου ενιαίου μισθολογίου – βαθμολογίου (ν. 4024/2011) με συνέπεια την περαιτέρω περικοπή των αποδοχών, εντάσσονται στις δέσμες μέτρων που είχαν ως βάση τις προβλέψεις του πρώτου «Μνημονίου Συνεννόησης» και του πρώτου «Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής» (ετών 2012 - 2015) και απέβλεπαν στην άμεση μείωση των κρατικών δαπανών για την εξεύρεση πόρων προς αντιμετώπιση της έκτακτης ανάγκης στην οποία βρέθηκε η Χώρα. Για τους λόγους δε αυτούς, όπως έχει κριθεί, ειδικώς τα θεσπισθέντα με τους ανωτέρω νόμους 3833/2010, 3845/2010 και 4024/2011 μισθολογικά μέτρα (περικοπές αποδοχών και επιδομάτων) δεν παρίσταντο, καταρχήν, απρόσφορα, και μάλιστα προδήλως, ούτε μη αναγκαία, για την επίτευξη των επιδιωκόμενων με αυτά ως άνω σκοπών (ΣΤΕ Ολομ. 668/2012, σκ. 35, 1283/2012, σκ. 31, 3177/2014, βλ. και Ολομ. 3404 - 3406/2014, 3372, 3373/2015).

17. Επειδή, στη συνέχεια και προς εφαρμογή του εγκριθέντος με το ν. 4046/2012 δεύτερου Μνημονίου Συνεννόησης, δημοσιεύθηκε ο ν. 4093/2012, με τις διατάξεις του οποίου ο νομοθέτης, αφού διαπίστωσε ότι η οικονομική ύφεση συνεχίζεται και ότι η Χώρα εξακολουθεί να έχει συνεχή προβλήματα με τη φορολογική «συμμόρφωση», την είσπραξη ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Κράτος και την προώθηση των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων, αποφάσισε να λάβει και πάλι, μεταξύ άλλων, ως άμεσο μέτρο για την αντιμετώπιση της παρατεταμένης οικονομικής και δημοσιονομικής κρίσης, την περαιτέρω μείωση των αποδοχών των μισθοδοτούμενων από το Δημόσιο, στο πλαίσιο δε αυτό, με την επίμαχη διάταξη της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του εν λόγω ν. 4093/2012 καταργήθηκαν πλήρως, από 1.1.2013, τα επιδόματα εορτών και αδείας για όλους τους λειτουργούς και υπαλλήλους που αμείβονται από το δημόσιο ταμείο. [Επιπλέον, στην ίδια υποπαραγράφο Γ.1 της παρ. Γ

του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 προβλέφθηκαν, εκτός από τις μειώσεις των «ειδικών μισθολογίων», μεταξύ άλλων και αναστολή, έως τις 31.12.2016, αφενός της καταβολής κινήτρου επίτευξης στόχων και κινήτρου επίτευξης δημοσιονομικών στόχων και αφετέρου της κατανομής, σε δύο επόμενα έτη, της υπερβάλλουσας το ποσοστό 25% μείωσης, βάσει του ν. 4024/2011, των καταβαλλόμενων συνολικών μηνιαίων αποδοχών, μείωση της αντιμισθίας των προέδρων των δημοτικών και περιφερειακών συμβουλίων κατά 50%, κατάργηση της αποζημίωσης των μελών των δημοτικών συμβουλίων, των οικονομικών επιτροπών των δήμων κ.λπ., ένταξη των υπαλλήλων της Βουλής και της Προεδρίας της Δημοκρατίας στο ν. 4024/2011]. Και ναι μεν, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα, ο νομοθέτης, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες, δύναται να προβεί σε μείωση του βασικού μισθού ή και των επιδομάτων των δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων, δοθέντος μάλιστα ότι από καμία συνταγματική διάταξη ή αρχή δεν κατοχυρώνεται δικαίωμα σε αποδοχές συγκεκριμένου ύψους, εν προκειμένω δε, σύμφωνα και με τα εκτιθέμενα στη σκέψη 8, ο διακηρυσσόμενος ως άνω σκοπός της περιστολής των δημοσιονομικών δαπανών αποτελεί πράγματι σκοπό δημόσιου συμφέροντος, ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει, καταρχήν, τη λήψη μέτρων περικοπής των καταβαλλόμενων από το Δημόσιο αποδοχών. Με την επίμαχη, όμως, διάταξη επιχειρείται νέα, για πολλοστή φορά, περικοπή των αποδοχών της ίδιας ομάδας θιγομένων, ειδικότερα δε, θεσπίζεται πλέον, με αυτήν, κατάργηση – και όχι απλώς περαιτέρω μείωση – ενός διακριτού τμήματος των καταβαλλόμενων συνολικών ετήσιων αποδοχών (βλ. σχετικώς ανωτέρω άρθρα 14 και 16 ν. 4024/2011), το οποίο παγίως, με διαδοχικούς νόμους, εχορηγείτο στο σύνολο των υπαλλήλων του ευρύτερου δημόσιου τομέα, ανεξαρτήτως ειδικότητας και φορέα, δοθέντος ότι, πράγματι, τα επίδικα επιδόματα εορτών και αδείας συνδέονταν, από τη φύση τους και ενόψει του νομοθετικού λόγου της θέσπισής τους, με τις αυξημένες ανάγκες που ανακύπτουν κατά τις εορταστικές περιόδους και κατά την περίοδο των θερινών διακοπών, οι ανάγκες δε αυτές συντρέχουν για όλους τους υπαλλήλους ανεξάρτητα από το μισθό καθενός από αυτούς (βλ. ΣΤΕ



Ολομ. 668/2012, σκ.40, 1283/2012, σκ. 34). Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων (αιφνίδια ανατροπή, εν μέρει, του ισχύοντος μισθολογικού καθεστώτος της ίδιας κατηγορίας πολιτών – υπαλλήλων εν γένει του Δημοσίου), ο νομοθέτης δεν εδικοιολογείτο πλέον να προχωρήσει στην υιοθέτηση του επίμαχου καταργητικού μέτρου, χωρίς να έχει προηγουμένως εκτιμήσει, κατά πρώτον, την προσφορότητα του μέτρου αυτού, ενόψει και της διαπίστωσής του ότι τα αντίστοιχα μέτρα που είχε λάβει έως τότε (μειώσεις μισθών και συντάξεων) δεν είχαν αποδώσει τα αναμενόμενα και ότι η οικονομική ύφεση είχε ενταθεί με ρυθμούς που είχαν ανατρέψει τις αρχικές προβλέψεις. Όφειλε δε, περαιτέρω, ο νομοθέτης, αποφαινόμενος τεκμηριωμένα και για την αναγκαιότητα του ίδιου ως άνω μέτρου, να εξετάσει την ύπαρξη τυχόν εναλλακτικών επιλογών και να συγκρίνει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της καθεμιάς για τον επιδιωκόμενο δημόσιο σκοπό της δημοσιονομικής προσαρμογής, καθώς και αν οι επιπτώσεις της συγκεκριμένης περικοπής αποδοχών στο βιοτικό επίπεδο των θιγομένων, αθροιζόμενες με τις επιπτώσεις από τα ήδη ληφθέντα γενικά μέτρα αντιμετώπισης της κρίσης (όπως οι αλληπάλληλες, κατά τα προεκτεθέντα, φορολογικές επιβαρύνσεις) και συνδυαζόμενες με τις ευρύτερες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες της διανυόμενης έκτακτης περιόδου (κόστος αγαθών και υπηρεσιών, ανεργία, έκταση και περιεχόμενο δανειοληπτικών υποχρεώσεων κ.λπ.), οδηγούν σε ανεπίτρεπτη μείωση του επιπέδου ζωής των υπαλλήλων κάτω του κατά το άρθρο 2 παρ.1 του Συντάγματος επιπέδου αξιοπρεπούς διαβίωσης (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2287-2288/2015). Όμως, ούτε από τις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφησης του ν. 4093/2012 ούτε από το κείμενο του εγκριθέντος με το νόμο αυτόν Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 ούτε, τέλος, από το κείμενο του εγκριθέντος με το ν. 4046/2012 Μνημονίου Συνεννόησης προκύπτει ότι, κατά τη θέσπιση της πλήρους κατάργησης των επιδομάτων εορτών και αδείας των εν γένει υπαλλήλων του Δημοσίου με την επίμαχη διάταξη του ν. 4093/2012 (περίπτ. 1 υποπαραγρ. Γ.1 παραγρ. Γ άρθρου πρώτου) ελήφθησαν υπόψη, πέραν του προαναφερθέντος καθαρώς αριθμητικού και, ως εκ τούτου, προδήλως απρόσφορου κριτηρίου, της επίτευξης

δηλαδή συγκεκριμένης μεσοσταθμικής μείωσης του μισθολογικού κόστους του Δημοσίου (431.000.000 ευρώ, για την περίοδο 2013 – 2016), τα παρατεθέντα αμέσως ανωτέρω στοιχεία, μεταξύ των οποίων, ειδικότερα, και εάν οι αποδοχές των υπαλλήλων του Δημοσίου παραμένουν, και μετά τη νέα, σοβαρή μείωση, επαρκείς για την αντιμετώπιση του κόστους αξιοπρεπούς διαβίωσής τους και ανάλογες της αποστολής τους ως οργάνων που εκφράζουν τη βούληση του Κράτους (βλ. σχετικώς άρθρο 103 παρ. 1 του Συντάγματος). Περαιτέρω, με τα δεδομένα που ίσχυαν κατά το χρόνο δημοσίευσης του ν. 4093/2012, οι επελθούσες με το νόμο αυτόν συγκεκριμένες μειώσεις των αποδοχών των δημοσίων υπαλλήλων, τις οποίες (μειώσεις) συνεπάγεται η πλήρης κατάργηση των επιδομάτων εορτών και αδείας και οι οποίες θεσπίσθηκαν αποκλειστικά με βάση το ανωτέρω καθαρώς αριθμητικό κριτήριο, συνυπολογιζόμενες με τις προηγούμενες μειώσεις που, κατά τα εκτιθέμενα στη σκέψη 16, επιβλήθηκαν διαδοχικά επί των πάσης φύσεως αποδοχών και επιδομάτων τους, καθώς και με άλλες μειώσεις του εισοδήματός τους βάσει παράπλευρων νομοθετημάτων της περιόδου της κρίσης κατά τα άνω (επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011, επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για την καταπολέμηση της ανεργίας με το άρθρο 38 παρ. 2 περίπτ. α΄ του ν. 3986/2011, επιβολή ειδικής εισφοράς υπέρ του Τ.Π.Δ.Υ. με το άρθρο 38 παρ. 2 περίπτ. β΄ του ίδιου ν. 3986/2011 και αλληπάλληλες φορολογικές επιβαρύνσεις), υπερβαίνουν, λόγω του σωρευτικού τους αποτελέσματος και της έκτασής τους, το όριο που θέτουν οι συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας και της ισότητας στα δημόσια βάρη, δεδομένης, άλλωστε, και της χρονίζουσας αδυναμίας προώθησης των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και είσπραξης των ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών που αποτέλεσαν, κατά τα προεκτεθέντα, έναν από τους λόγους για τους οποίους κρίθηκαν και πάλι αναγκαίες, μεταξύ άλλων, οι νέες μειώσεις στις αποδοχές των λειτουργών και υπαλλήλων του Δημοσίου, που επήλθαν με την επίμαχη πλήρη κατάργηση των επιδομάτων εορτών και αδείας (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 481, 431/2018, 4741/2014, 2192-2196/2014). Κατόπιν των ανωτέρω, οι λόγοι δημοσίου συμφέροντος που επικαλέσθηκε το αναιρεσεϊόν

Δημόσιο προς δικαιολόγηση της επίμαχης περικοπής του ν. 4093/2012, οι οποίοι συνίστανται στην επίτευξη των στόχων του μεσοπρόθεσμου προγράμματος, στην εκπλήρωση, δηλαδή, των προϋποθέσεων που τίθενται, υπό μορφή προαπαιτούμενων, για τη συνέχιση της χρηματοδότησης του προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής της Χώρας, δεν αρκούν, κατά τα ήδη εκτεθέντα, για να καταστήσουν συνταγματικά ανεκτές τις συγκεκριμένες περικοπές. Και τούτο, ανεξαρτήτως του ότι το επίμαχο καταργητικό μέτρο ψηφίσθηκε όταν είχε πλέον παρέλθει διετία από τον πρώτο αιφνιδιασμό της οικονομικής κρίσης και αφού εν τω μεταξύ είχαν σχεδιασθεί και ληφθεί τα βασικά μέτρα για την αντιμετώπισή της (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2287, 2288/2015, πρβλ. και Ολομ. 2192 – 2196/2014). Περαιτέρω, οι περικοπές αυτές δεν μπορούν να δικαιολογηθούν ειδικότερα ούτε εκ του λόγου ότι αποτελούν τμήμα ενός ευρύτερου προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής που περιέχει δέσμη μέτρων για την ανάκαμψη της ελληνικής οικονομίας και την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών, διότι, σύμφωνα και με τα ανωτέρω γενόμενα δεκτά, η προϋπόθεση αυτή αποτελεί αναγκαίο όχι όμως και επαρκή όρο για τη συνταγματικότητα των εν λόγω περικοπών (βλ. ΣτΕ Ολομ. 2192-2196/2014). Εξάλλου, η συνταγματικότητα του καταργητικού αυτού μέτρου δεν μπορεί να στηριχθεί ούτε στη μεγαλύτερη της αναμενομένης ύφεση της ελληνικής οικονομίας, η οποία κατέστησε μεν επιβεβλημένη τη λήψη νέων μέτρων, όχι όμως και αναγκαίως την εκ νέου περιστολή του μισθολογικού κόστους του Δημοσίου, ούτε στην αυξημένη αποτελεσματικότητα των εν λόγω μέτρων, η οποία, ωστόσο, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την κατ' επανάληψη επιβάρυνση των ίδιων προσώπων (βλ. ειδικώς ΣτΕ Ολομ. 2192-2196/2014). Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το Τμήμα άγεται κατά πλειοψηφία στην κρίση ότι η διάταξη της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012, με την οποία καταργήθηκαν από 1.1.2013 τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα και αδείας για λειτουργούς και υπαλλήλους του Δημοσίου και στρατιωτικούς, κατά το μέρος που η κατάργηση αυτή αφορά ειδικώς τους δικαστικούς υπαλλήλους, όπως οι ενάγοντες, αντίκειται στα άρθρα 25 παρ.1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος

**και τις απορρέουσες από αυτά αρχές της αναλογικότητας και της ισότητας στα δημόσια βάρη.** Μειοψήφησε ο Σύμβουλος Ιω. Σπερελάκης, ο οποίος διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη: Σύμφωνα και με τα εκτιθέμενα στη σκέψη 13, από καμία συνταγματική διάταξη ή συνταγματική αρχή δεν κωλύεται, καταρχήν, ο νομοθέτης, εκτιμώντας τις εκάστοτε συνθήκες και λαμβάνοντας υπόψη τη δημοσιονομική κατάσταση της Χώρας, να προβαίνει σε αναμόρφωση του μισθολογίου των δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων, εισάγοντας νέες ρυθμίσεις, οι οποίες υπόκεινται σε οριακό, μόνο, δικαστικό έλεγχο. Δύναται, επομένως, ο νομοθέτης, για λόγους που αυτός εκτιμά και η κατ' ουσίαν αξιολόγηση των οποίων δεν υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο, να θεσπίσει μέτρα περιστολής των δημόσιων δαπανών που συνεπάγονται σοβαρή οικονομική επιβάρυνση μεγάλων κατηγοριών του πληθυσμού και, ιδίως, όσων λαμβάνουν μισθό ή σύνταξη από το δημόσιο ταμείο, λόγω της ανάγκης άμεσης εφαρμογής και αποτελεσματικότητας των επιβαλλόμενων σε βάρος τους μέτρων για τον περιορισμό του δημόσιου ελλείμματος. Στις περιπτώσεις δε αυτές, το επίπεδο αξιοπρεπούς διαβίωσης δεν προσδιορίζεται με βάση τις προηγούμενες αποδοχές των δημοσίων λειτουργών ή υπαλλήλων ή κάθε συγκεκριμένης κατηγορίας εξ αυτών, αλλά με βάση τις γενικότερα επικρατούσες συνθήκες και σε συνάρτηση με το επίπεδο διαβίωσης του πληθυσμού της Χώρας εν γένει. Εν προκειμένω, με την επίμαχη διάταξη του ν. 4093/2012 ο νομοθέτης προέβη στην πλήρη κατάργηση των επιδομάτων εορτών και αδείας για τους λειτουργούς και υπαλλήλους του Δημοσίου και του ευρύτερου δημόσιου τομέα και για τους στρατιωτικούς, ως άμεσο μέτρο για την αντιμετώπιση της, κατά την εκτίμησή του, συνεχιζόμενης οικονομικής και δημοσιονομικής κρίσης, το μέτρο δε αυτό αποτελεί τμήμα ενός ευρύτερου προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής και προώθησης διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων της ελληνικής οικονομίας, το οποίο αποσκοπεί τόσο στην κάλυψη των άμεσων οικονομικών αναγκών της Χώρας όσο και στη βελτίωση της μελλοντικής δημοσιονομικής κατάστασής της (βλ. σχετικές αναφορές στο εγκριθέν με το ν. 4046/2012 Μνημόνιο Οικονομικής και Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής καθώς και στην αιτιολογική έκθεση του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016), δηλαδή στην εξυπηρέτηση σκοπών, που συνιστούν σοβαρούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, δυνάμενους να δικαιολογήσουν, καταρχήν, τη λήψη μέτρων περιστολής

μισθολογικών δαπανών του Δημοσίου (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3372, 3373/2015, 3404-3406/2014, 3177/2014, 1286/2012, σκ. 16, 668/2012, σκ. 35). Με τα χαρακτηριστικά αυτά, το επίμαχο μέτρο της κατάργησης των επιδομάτων εορτών και αδείας, το οποίο, λόγω της φύσης του, συμβάλλει άμεσα στην περιστολή των δημόσιων δαπανών, δεν παρίσταται απρόσφορο, και μάλιστα προδήλως, για την επίτευξη των επιδιωκόμενων ως άνω σκοπών, ούτε μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν ήταν αναγκαίο, λαμβανομένου, άλλωστε, υπόψη ότι η εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τα ληπτέα μέτρα για την αντιμετώπιση της διαπιστωθείσης από αυτόν κρίσιμης κατάστασης υπόκειται, κατά τα ανωτέρω, σε οριακό δικαστικό έλεγχο (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3372, 3373/2015, 3404-3406/2014, 3177/2014, 1286/2012, σκ. 16, 668/2012, σκ. 35). Τυχόν δε ύπαρξη εναλλακτικών λύσεων για το νομοθέτη δεν καθιστά από μόνη της μη αιτιολογημένη την επίδικη ρύθμιση, ούτε, άλλωστε, υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο η συγκεκριμένη επιλογή, αν, δηλαδή, ο νομοθέτης επέλεξε τον καλύτερο τρόπο χειρισμού του προβλήματος ή αν έπρεπε να είχε ασκήσει διαφορετικά την εξουσία του (πρβλ. Ε.Δ.Δ.Α. Κουφάκη και ΑΔΕΔΥ κατά Ελλάδος, της 7.5.2013, σκ. 48). Εξάλλου, ενόψει της κατά τα άνω φύσης των επιδομάτων εορτών και αδείας και του λόγου της θέσπισής τους καθώς και του ύψους, στο οποίο είχαν διαμορφωθεί κατά το χρόνο της κατάργησής τους (επίδομα Χριστουγέννων: 500 ευρώ, επιδόματα Πάσχα και αδείας: 250 ευρώ το καθένα), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μόνη η επίμαχη κατάργηση στερείται, προδήλως, εύλογης βάσης, ούτε ότι η επερχόμενη με αυτήν μείωση των συνολικών αποδοχών θέτει σε διακινδύνευση την αξιοπρεπή διαβίωση των υπαλλήλων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3404-3406/2014, 3177/2014, πρβλ. και Ε.Δ.Δ.Α. Κουφάκη και ΑΔΕΔΥ κατά Ελλάδος, της 7.5.2013, σκέψεις 31, 45 και 46), ενόψει, μάλιστα, των σημερινών εν γένει οικονομικών συνθηκών της Χώρας. Κατόπιν των ανωτέρω στοιχείων, δεν παραβιάσθηκε η δίκαιη ισορροπία μεταξύ των απαιτήσεων του γενικού συμφέροντος και της προστασίας των δικαιωμάτων των αναιρεσίβλητων δικαστικών υπαλλήλων και, συνεπώς, κατά τη μειοψηφήσασα γνώμη, η επίμαχη διάταξη της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 δεν αντίκειται στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., ούτε στην κατοχυρωμένη από το άρθρο 25 παρ.1 εδάφ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας, αλλ' ούτε και στο

εγγυώμενο την ιδιοκτησία άρθρο 17 του Συντάγματος, ανεξαρτήτως αν η ιδιοκτησία κατά το εν λόγω άρθρο έχει ή όχι την αυτή έννοια με την κατά το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου περιουσία, εφόσον δεν κατοχυρώνεται, κατά τα ανωτέρω, από καμία συνταγματική ή άλλη διάταξη δικαίωμα ορισμένου ύψους αποδοχών και δεν αποκλείεται, καταρχήν, η διαφοροποίηση αυτών ανάλογα με τις συντρέχουσες εκάστοτε συνθήκες (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 3404-3406/2014, 3177/2014, 1286/2012, σκ. 16, 668/2012, σκ. 35 κ.ά.). Επιπλέον, η ανωτέρω διάταξη δεν αντίκειται ούτε στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος (που ορίζει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους), αλλ' ούτε και στο άρθρο 25 παρ. 4 αυτού (που ορίζει ότι το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της εθνικής και κοινωνικής αλληλεγγύης), δοθέντος ότι ο νομοθέτης αποφάσισε, με τη διάταξη αυτή, την κατάργηση των επιδομάτων εορτών και αδείας για όλους τους υπαλλήλους του Δημοσίου και του ευρύτερου δημόσιου τομέα και τους στρατιωτικούς, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κατηγοριών των μισθοδοτούμενων βάσει «ειδικών μισθολογίων» λειτουργών και υπαλλήλων (βλ. σχετικώς ΣΤΕ Ολομ. 481,431/2018, 4741/2014), το ίδιο δε μέτρο της κατάργησης από 1.1.2013 των επιδομάτων αυτών προβλέφθηκε, με τον εν λόγω ν. 4093/2012, και για τους συνταξιούχους του Δημοσίου (άρθρο πρώτο παρ. Β υποπαρ. Β.4).

18. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, το Τμήμα άγεται κατά πλειοψηφία σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και, συνεπώς, το ζήτημα της αντίθεσης της διάταξης αυτής προς τα άρθρα 25 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος πρέπει να παραπεμφθεί προς επίλυση στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 100 του Συντάγματος, που προστέθηκε με το από 6.4.2001 Ψήφισμα της Ζ' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων (Α' 84). Ορίζεται δε εισηγητής η Σύμβουλος Κ. Φιλοπούλου.

Διά ταύτα

Παραπέμπει το ανωτέρω ζήτημα στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, σύμφωνα με το αιτιολογικό.

## 2. Πρόσφατη νομολογία σχετικά με το φορολογικό δίκαιο

ΣτΕ 1527/2018 Β' Τμήμα

Πρόεδρος: Ε. Σάρπ

Εισηγητής: Κ. Λαζαράκη

Δικηγόροι: Ι. Δρυλλεράκη, Χ. Κοραντζάνη

**Έντοκο της επιστροφής φόρου – Παρεπόμενη υποχρέωση του κύριου φόρου - Άρθρο 38 του ν. 1473/1984 - άρθρο 53 παρ. 4 του ΚΦΔ - Απόφαση 2190, 2191/2014 Ολ ΣτΕ – Εφαρμοστέο νομοθετικό καθεστώς**

Ο φορολογούμενος ο οποίος καταβάλλει φόρο χωρίς να υπέχει σχετική υποχρέωση, υφίσταται περιουσιακή ζημία. Παρεπόμενη δε προς την υποχρέωση του Δημοσίου να επιστρέψει φόρους που καταβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση, είναι η υποχρέωσή του σε καταβολή τόκων με σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας από στέρηση περιουσιακών στοιχείων. Η παρεπόμενη αξίωση προς αποκατάσταση της ζημίας από τη στέρηση της περιουσίας του αχρεωστήτως καταβάλοντας τον φόρο διέπεται από το νομοθετικό καθεστώς που εκάστοτε ισχύει κατά τον χρόνο που αυτή (η παρεπόμενη αξίωση) γεννάται. Με άλλα λόγια, σε περίπτωση που η κύρια αξίωση προς επιστροφή του φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2013, αναφορικά με την παρεπόμενη αξίωση του φορολογουμένου προς αποκατάσταση της ζημίας του από τη στέρηση της περιουσίας του, εφαρμοστέο είναι το επιτόκιο που εκάστοτε ορίζεται όσο διαρκεί η στέρηση της περιουσίας από την οποία και απορρέει η αξίωση καταβολής των τόκων. Συνεπώς, εάν η κύρια αξίωση προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2013, περίπτωση που δεν εξαιρείται του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., το εφαρμοστέο επιτόκιο είναι για μεν το διάστημα μέχρι τις 31-12-2013 το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του ν. 1473/1984 (βλ. και σκέψη 18), για δε το διάστημα μετά την 1-1-2014 εκείνο που ορίζεται με την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

1. ...

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή, η οποία εισάγεται προς συζήτηση ενώπιον της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος με την από 1-3-2016 πράξη της Προέδρου του λόγω σπουδαιότητας, ζητείται η αναίρεση της 3011/2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κατά το μέρος που με αυτήν, αφού έγινε εν μέρει μόνο δεκτή προσφυγή της αναιρεσεύουσας, α) απορρίφθηκε αίτημα αυτής (της προσφυγής) για ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της από

17.07.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της αναιρεσεύουσας κατά της ... 2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υποβολής από την αναιρεσεύουσα της ... 2014 αίτησης προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για έντοκη επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, ύψους 52.473.674,81 ευρώ, που προέκυψε με βάση την ... -2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και κατά το μέρος που με αυτήν δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και έντοκη επιστροφή το ποσό του καταβληθέντος από την αναιρεσεύουσα στην αλλοδαπή φόρου, των 8.951.256,29 ευρώ, β) απορρίφθηκε αίτημα της προσφυγής για έντοκη επιστροφή ποσού 26.192.428,54 ευρώ (το οποίο συμπεριελήφθη στο πιστωτικό υπόλοιπο που προσδιορίστηκε με την ως άνω ... 2014 πράξη προς επιστροφή σε συμμόρφωση προς την 1463/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας), και γ) υποχρεώθηκε μεν το Ελληνικό Δημόσιο να καταβάλει στην αναιρεσεύουσα ποσό 1.633,896,97 ευρώ για τόκους οφειλόμενους επί του υπολοίπου επιστρεπτέου ποσού (43.522.418,52 ευρώ), αυτό, όμως, υπολογίστηκε με έναρξη της τοκοφορίας την υποβολή της ... 21.01.2014 αίτησης της αναιρεσεύουσας προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. περί επιστροφής του.

3. ...

4. ...

5. ...

6. Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, οι ημεδαπές τραπεζικές ανώνυμες εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή. Προκειμένου, όμως, να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση αυτών, η φορολόγηση δηλαδή της αυτής ύλης (εισοδήματος) και σε βάρος του αυτού προσώπου από περισσότερα κράτη, περίπτωση η οποία ανακύπτει, μεταξύ άλλων, όταν η ημεδαπή τραπεζική ανώνυμη εταιρεία αποκτά εισόδημα σε άλλο κράτος, αμφότερα δε τα κράτη επιβάλλουν φόρο στο εισόδημα αυτό, ο νομοθέτης, όταν δεν υφίσταται σύμβαση μεταξύ των εν λόγω κρατών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, με τη διάταξη του άρθρου 109 παρ. 4 περ. γ' του Κ.Φ.Ε., επέλεξε να υιοθετήσει τη μέθοδο της συνήθους πίστωσης του φόρου αλλοδαπής. Σύμφωνα με αυτήν, η οποία αποτυπώνεται και στο άρθρο 23 Β της πρότυπης Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή συνυπολογίζεται για την εξεύρεση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, επί του τελευταίου καθορίζεται ο αναλογών συνολικός φόρος, παραχωρείται δε έκπτωση για τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ήτοι από τον αναλογούντα στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα φόρο (και τον συμπληρωματικό επί εισοδήματος από ακίνητα κατά την παρ. 3 του άρθρου 109) αφαιρείται ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος, με ανώτατο όριο το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή (πρβλ. ερμηνευτικά σχόλια επί των άρθρων 23 Α και 23 Β της Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, πρβλ. επίσης ΣτΕ 3521/1983, 2798/1986, 630/1987). Περαιτέρω, στο άρθρο 109 παρ. 4 περ. α' και β' του Κ.Φ.Ε. ορίζονται και άλλες κατηγορίες εκπεστέων φόρων, ήτοι ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σε εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, καθώς και ο φόρος που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τον χρόνο διακράτησης των τίτλων επενδύσεων στο χαρτοφυλάκιο της τραπεζικής επιχείρησης. Όταν, δε, κατά την εκκαθάριση του οφειλόμενου (καταβλητέου) φόρου, δια της αφαίρεσης, από τον αναλογούντα και τον συμπληρωματικό φόρο, (του αθροίσματος) των ποσών προκαταβληθέντος και παρακρατηθέντων φόρων σε εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, φόρων παρακρατηθέντων επί εισοδημάτων κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντων και φόρου αλλοδαπής μέχρι τον αναλογούντα στο εισόδημα αλλοδαπής φόρο, το αποτέλεσμα αυτής (της εκκαθάρισης) καταλήξει σε πιστωτικό υπόλοιπο, καλείται σε εφαρμογή η επόμενη παράγραφος 5 του άρθρου 109. Η εν λόγω παράγραφος, όμως, αναφέρεται σε φόρο που προκαταβλήθηκε και παρακρατήθηκε. Τέτοιος φόρος δεν είναι ο φόρος αλλοδαπής, με αποτέλεσμα η εν λόγω παράγραφος να μην εφαρμόζεται για τον φόρο αυτό. Συνεπώς, σε περίπτωση που, κατά την εκκαθάριση του οφειλόμενου (καταβλητέου) φόρου -μετά την, υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4, αφαίρεση των φόρων των περ. α και β αυτής από τον αναλογούντα και τον συμπληρωματικό φόρο- δεν απομένει χρεωστικό υπόλοιπο φόρου, δεν χωρεί περαιτέρω αφαίρεση από αυτούς (ελλείψει απομένοντος υπολοίπου αυτών προς καταβολή) του συνόλου ή μέρους του φόρου αλλοδαπής. Η αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος της αλλοδαπής δια της μεθόδου της συνήθους πίστωσης του φόρου αλλοδαπής, ο υπολογισμός και τρόπος λειτουργίας της οποίας επαφίεται στην ευχέρεια της εθνικής νομοθεσίας και πρακτικής (πρβλ. ερμηνευτικά σχόλια επί των άρθρων 23 Α και 23 Β της Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους



φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, πρβλ. επίσης CE No 388984 της 27-6-2016), δεν επιτάσσει την κατά προτεραιότητα αφαίρεση του φόρου αλλοδαπής, πριν δηλαδή από την αφαίρεση των λοιπών εκπεστέων κατά τις προβλέψεις των περ. α και β της παραγράφου 4 φόρων. Αν αυτό γινόταν δεκτό, θα οδηγούσε στη δημιουργία πιστωτικού υπολοίπου ίσου, στην πραγματικότητα, προς τον φόρο αλλοδαπής πλην διαμορφωθέντος, τεχνηέντως, από ποσά εκπεστέων, προκαταβληθέντος και παρακρατηθέντων φόρων. Έτσι, όμως, το Ελληνικό Δημόσιο και δεν θα επέβαλε φόρο στο εισόδημα αλλοδαπής (δια της «ακύρωσης» του αναλογούντος φόρου κατά το ποσό του φόρου αλλοδαπής μέχρι τον αναλογούντα στο εισόδημα αυτό φόρο) αλλά και θα κατέβαλε εν τοις πράγμασι στην τραπεζική επιχείρηση, τον φόρο αλλοδαπής που αυτή πλήρωσε στο κράτος, όπου προέκυψε το εισόδημά της, ως τμήμα τυχόν πιστωτικού υπολοίπου, το οποίο θα διαμορφωνόταν από τον προκαταβληθέντα και τους παρακρατηθέντες φόρους σε εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, και θα αποτελούσε αντικείμενο συμψηφισμού (ή και επιστροφής, σε περίπτωση αχρεώστητης καταβολής).

7. Επειδή, εν προκειμένω, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: Με την ...5.2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), που υποβλήθηκε στη ΔΟΥ Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, η αναιρεσείουσα τράπεζα με έδρα στην Αθήνα (...), η οποία για την παρακολούθηση των εργασιών της τηρούσε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δήλωσε: α) έσοδα που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων) 227.771.120,08 ευρώ, β) λοιπά έσοδα 6.625.393.502,79 ευρώ, γ) συνολικά ακαθάριστα έσοδα 6.853.164.622,87 ευρώ, δ) σύνολο κερδών 269.084.503,75 ευρώ, ε) ποσό που αφαιρείται από τα κέρδη 229.226.277,58 ευρώ, στ) μέρος κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα και στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο, τα οποία κατ' επιμερισμό ανέρχονται σε 1.366.050,58 ευρώ και τα οποία αφαιρούνται από τα κέρδη της χρήσης, ζ) κέρδη 38.492.175,59 ευρώ, η) έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία 100.500,00 ευρώ, θ) φορολογητέα καθαρά κέρδη 38.391.675,59 ευρώ. Από την εκκαθάριση δε του φόρου (βλ. την πρώτη σελίδα της πιο πάνω δήλωσης), προέκυψε: α) αναλογών φόρος εισοδήματος 9.214.002,14 ευρώ και συμπληρωματικός 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 190.187,11 ευρώ = άθροισμα 9.404.189,25 ευρώ, β) μείον συνολικό ποσό 68.179.691,67 ευρώ, το οποίο επιμερίζεται ως εξής: βα) φόρος που προκαταβλήθηκε 46.615.115,69 ευρώ, ββ) φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο 3.209.130,44 ευρώ, βγ) φόρος που παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα 9.404.189,25 ευρώ (από το συνολικό ποσό των 35.596.617,79 ευρώ που δηλώθηκε), βδ) φόρος αλλοδαπής 8.951.256,29 ευρώ, γ) πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (β - α) - 58.775.502,42 ευρώ, δ) προκαταβολή φόρου έναντι του οικονομικού έτους 2012 και τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ 6.301.827,61 ευρώ και ε) πιστωτικό ποσό για επιστροφή (γ - δ) 52.473.674,81 ευρώ. Εξάλλου, μαζί με τη δήλωση η αναιρεσείουσα υπέβαλε επιφύλαξη ως προς την επιστροφή σ' αυτήν επιπλέον πιστωτικού ποσού, που προέκυπτε έπειτα από την έκπτωση, από τον συνολικό φόρο που αντιστοιχούσε στο παραπάνω εισόδημά της και τον συμπληρωματικό, του υπολοίπου του ποσού του φόρου, που είχε παρακρατηθεί στα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα εισοδήματά της (από τόκους από ομόλογα κ.λπ., οι οποίοι αντιστοιχούσαν στον χρόνο διακράτησης των σχετικών τίτλων), κατά το οποίο (ποσό), όπως προαναφέρθηκε, δεν διενεργήθηκε συμψηφισμός με τη δήλωση (35.596.617,79 - 9.404.189,25). Κατά της σιωπηρής απόρριψης της εν λόγω επιφύλαξης ασκήθηκε προσφυγή, η οποία τελικά έγινε δεκτή με την 1463/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ειδικότερα, το Δικαστήριο αυτό, δικάζοντας αίτηση αναίρεσης που η αναιρεσείουσα άσκησε κατά της 2379/2012 -απορριπτικής της πιο πάνω προσφυγής της- απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, αφού έκρινε ότι το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο έπρεπε να εκπεσθεί και να της επιστραφεί, κατ' εφαρμογή των όσων προβλέπονται στο άρθρο 109 παρ. 4β και 5 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι, για το ένδικο οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), ο νομοθέτης δεν περιέλαβε σχετική απαγόρευση επιστροφής, όπως είχε ορίσει για προηγούμενα έτη, δέχθηκε την αίτηση, αναίρεσε την 2379/2012 απόφαση, περαιτέρω δε, κρατώντας την υπόθεση και δικάζοντας την προσφυγή, δέχθηκε αυτή, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη της προαναφερόμενης επιφύλαξης και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή για νέα εκκαθάριση και επιστροφή του προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου. Εν τω μεταξύ, η αναιρεσείουσα υπέβαλε στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) την ... 21.1.2014 αίτηση, με την οποία ζήτησε τη νομιμότοκη επιστροφή του προκύπτοντος με βάση την αρχική δήλωσή της πιστωτικού υπολοίπου, ύψους 52.473.674,81 ευρώ, αίτημα που επανέλαβε την επόμενη ημέρα προς τη Δ.Ο.Υ. ... (βλ. την ... 22.1.2014 αίτηση). Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενήργησε μερικό έλεγχο (σχετ. η ...1.2014 εντολή) για την επιστροφή στην αναιρεσείουσα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010). Από τον έλεγχο (βλ. την από ... 2014 έκθεση μερικού ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ...), των πρωτότυπων βεβαιώσεων παρακράτησης φόρου

διαπιστώθηκε ότι αυτές (βλ. αναλυτική κατάσταση) αφορούσαν: 1) προκαταβολή φόρου εισοδήματος, χρήσης 2009, ποσού 46.615.115,69 ευρώ, 2) φόρο που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο, ποσού 3.209.130,44 ευρώ, 3) φόρο που παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα (από τόκους ομολόγων), ποσού 35.596.617,79 ευρώ και 4) φόρο που παρακρατήθηκε από κινητές αξίες και εγκαταστάσεις (υποκαταστήματα εξωτερικού), ποσού 8.951.256,29 ευρώ. Ακολούθως, η φορολογική αρχή, με βάση τα δεδομένα της δήλωσης, τα όσα κρίθηκαν με την 1463/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας και ενόψει του ότι, για τη χρήση 2010, προέκυψε κύριος και συμπληρωματικός φόρος προς βεβαίωση ύψους μόνο 9.404.189,25 ευρώ, ο οποίος δεν επαρκούσε για να γίνει συμψηφισμός και του φόρου αλλοδαπής, αφού προηγείται ο συμψηφισμός με τους προκαταβληθέντες και παρακρατηθέντες και τον φόρο από έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο, δεν δέχθηκε την έκπτωση του εν λόγω φόρου αλλοδαπής, ποσού 8.951.256,29 ευρώ. Στις ... 4.2014, κοινοποιήθηκε στην αναιρεσείουσα το ... 2014 σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κλήση για να εκθέσει τις απόψεις της, στην οποία αυτή ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το ... 2014 υπόμνημα, το οποίο όμως δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η ...6.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 1.1.2010 έως 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία έγινε εκ νέου υπολογισμός του προς επιστροφή φόρου, αφού προσδιορίστηκε σε 26.192.428,54 ευρώ το ποσό που βάσει της παραπάνω απόφασης του ΣτΕ έπρεπε να εκπεσθεί, ως εξής: [άθροισμα αναλογούντος φόρου εισοδήματος και συμπληρωματικού 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (9.214.002,14 + 190.187,11 =) 9.404.189,25 ευρώ, μείον φόρος που προκαταβλήθηκε 46.615.115,69 ευρώ, μείον φόρος που παρακρατήθηκε 3.209.130,44 ευρώ, μείον φόρος που παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα 35.596.617,79 ευρώ (9.404.189,25 που εκπέστηκε με τη δήλωση + 26.192.428,54 που εκπέστηκε με βάση τη δικαστική απόφαση), υπόλοιπο φόρου -76.016.674,67 ευρώ, από το οποίο, αφού αφαιρέθηκε η προκαταβολή φόρου έναντι του οικονομικού έτους 2012, τα τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ συνολικού ποσού 6.301.827,61 ευρώ, το προς επιστροφή στην αναιρεσείουσα πιστωτικό ποσό προσδιορίστηκε συνολικά σε -69.714.847,06 ευρώ. Ακολούθως, η αναιρεσείουσα άσκησε κατά της προαναφερόμενης πράξης την ... 7.2014 ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της οποίας άσκησε ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου την ένδικη προσφυγή, με την οποία ζήτησε την ακύρωσή της, καθώς και την επιστροφή σ' αυτήν του φόρου αλλοδαπής, ποσού 8.951.256,29 ευρώ. Περαιτέρω, **ζήτησε τόκους επί του συνολικά επιστρεπτέου, κατά την άποψη της, φόρου εισοδήματος, ύψους 78.656.545,52 ευρώ**, για το οποίο εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ... 21.7.2014, ... ατομικές ειδοποιήσεις επιστροφής, ποσών 26.192.428,54, 631.907,73 και 51.832.209,24 ευρώ, αντίστοιχα (βλ. προσκομιζόμενες), που στη συνέχεια εξοφλήθηκαν τμηματικά με συμψηφισμούς που έγιναν με τρέχουσες οφειλές της, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα και επικαλούμενα «διπλότυπα είσπραξης τύπου Α συμψηφισμού» του Τμήματος Εσόδων της Δ.Ο.Υ. .... Συγκεκριμένα, με τα ... 2014 διπλότυπα συμψηφίσθηκε συνολικά ποσό 22.044.895,78 ευρώ (631.907,73 + 21.412.988,05), με τα ... 2014 διπλότυπα συμψηφίσθηκε συνολικά ποσό 12.525.318,09 ευρώ (4.337.019,78 + 8.188.298,31), με το ... διπλότυπο συμψηφίσθηκε ποσό 712.091,12 ευρώ, με το ... διπλότυπο συμψηφίσθηκε ποσό 16.719.403,32 ευρώ, με τα ... διπλότυπα συμψηφίσθηκε συνολικά ποσό 4.538.659,80 ευρώ (4.076.251,14 + 462.408,66), με το ... διπλότυπο συμψηφίσθηκε ποσό 6.220.047,25 ευρώ, με τα ... συμψηφίσθηκε συνολικά ποσό 10.661.659,66 ευρώ (10.641.980,26 + 19.679,40) και με το ... διπλότυπο συμψηφίσθηκε ποσό 5.234.470,50 ευρώ. **Κατόπιν αυτών, υπολόγισε τους τόκους που ζήτησε :**

**A) για το ποσό των 78.656.545,52 ευρώ: 1) σε 8.532.730,09 ευρώ, για το χρονικό διάστημα από 26.9.2011, που επέδωσε στο Δημόσιο την... 9.2011 προσφυγή της, η οποία έγινε δεκτή με την 1463/2014 αμετάκλητη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, έως 31.12.2013, με το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, σύμφωνα με τα άρθρα 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 (όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 του ν. 2190/1993) και 21 του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, όπως ερμηνεύτηκαν με τις 2190 και 2191/2014 αποφάσεις της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας, 2) σε 2.604.293, 50 ευρώ, από 1.1.2014 έως την 21.7.2014, που εκδόθηκαν οι μνημονευόμενες ατομικές ειδοποιήσεις επιστροφής, με επιτόκιο 6%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 53 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ31.12.2013 απόφασης, και 3) σε 503.460,36 ευρώ, από 22.7.2014 έως 27.11.2014, βάσει του εκάστοτε ανεξόφλητου υπολοίπου, έπειτα από τους παραπάνω συμψηφισμούς, με επιτόκιο 6% και B) για το ποσό των 8.951.256,29 ευρώ (φόρος αλλοδαπής),**

σε 100.057,88 ευρώ, από 27.11.2014 έως 3.2.2015, με επιτόκιο 6%. Το δικάσαν διοικητικό εφετείο δέχθηκε ότι «από τις διατάξεις του άρθρου 109 παρ. 4 περίπτωση γ' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, συνάγεται ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα τραπεζικής εταιρείας και τον συμπληρωματικό φόρο συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φορολογία, μόνο εφόσον προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο που να το καλύπτει, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο προκαταβληθείς και ο παρακρατηθείς φόρος των άρθρων 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, 55, 111 και 114 του ΚΦΕ (άρθρο 109 παρ. 4 περ. α) και εκείνος που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο εισοδήματα ανώνυμης τραπεζικής εταιρείας, με εξάντληση της φορολογικής της υποχρέωσης και ο οποίος αναλογεί στη χρονική περίοδο, κατά την οποία αυτή είχε στο χαρτοφυλάκιο κυριότητάς της τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά (άρθρο 109 παρ. 4 περ. β). Διαφορετική δε ερμηνεία θα κατέληγε να οδηγήσει το Ελληνικό Δημόσιο να επιστρέφει φόρο που δεν έχει εισπράξει». Ενόψει αυτών και δεδομένου ότι, στην προκειμένη περίπτωση, ο συνολικός φόρος και ο συμπληρωματικός της αναιρεσείουσας τράπεζας, για τη χρήση 2010, ανερχόταν σε 9.404.189,25 ευρώ και ο προκαταβληθείς και παρακρατηθείς, βάσει των πιο πάνω διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 4 περ. α και β, σε 85.420.863,92 ευρώ (46.615.115,69 + 3.209.130,44 + 35.596.617,79), το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκρινε ότι δεν προέκυπτε φόρος για βεβαίωση (9.404.189,25 - 85.420.863,92 = -76.016.674,67), και επομένως, δεν επιτρεπόταν η έκπτωση του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ύψους 8.951.256,29 ευρώ, όπως νόμιμα και ορθά έγινε δεκτό και με την ένδικη σιωπηρή πράξη και απέρριψε ως αβάσιμα τα αντίθετα υποστηριζόμενα από την αναιρεσείουσα. Εξάλλου, απέρριψε ως αβάσιμο τον ισχυρισμό της ότι με την 1463/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι είναι εκπεστέος και ως εκ τούτου, επιστρεπτέος κάθε φόρος που αναφέρεται στο άρθρο 109 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με συνέπεια το δεδικασμένο που απορρέει από την απόφαση αυτή να καλύπτει, κατά την αναιρεσείουσα, και την περίπτωση του φόρου της αλλοδαπής, καθόσον με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε μόνο η περίπτωση της έκπτωσης του παρακρατηθέντος φόρου στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα της αναιρεσείουσας της παραγράφου β του άρθρου 109 παρ. 4 και όχι της παρ. γ της ίδιας παραγράφου, που αφορά τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Περαιτέρω, απέρριψε ως αβάσιμους τους ισχυρισμούς ότι α) εφόσον η έκπτωση του φόρου της αλλοδαπής εξαρτάται από το ύψος του αναλογούντος στην Ελλάδα κύριου φόρου και των τυχόν ήδη παρακρατηθέντων και προκαταβληθέντων φόρων, με αποτέλεσμα, αυτός να μην επιστρέφεται αν δεν υπάρχει φόρος προς βεβαίωση, η ίδια δεν φορολογείται ανάλογα με τις δυνάμεις της αλλά, βάσει τυχαίων γεγονότων, κατά παράβαση της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, β) παραβιάζεται η αρχή της ισότητας του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντάγματος, καθόσον οι τράπεζες που έχουν κέρδη και κατά συνέπεια προκύπτει φόρος για βεβαίωση δικαιούνται πλήρους έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ενώ οι τράπεζες που παρουσιάζουν ζημίες δεν δικαιούνται έκπτωσης, ούτε επιστροφής του φόρου αυτού. Και τούτο γιατί, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλομένη, «από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, συνάγεται ότι ο συντακτικός νομοθέτης, επιτάσσοντας τη συνεισφορά των πολιτών στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα, παρέχει ταυτόχρονα ευρεία ευχέρεια στον νομοθέτη να καθορίζει το σύστημα φορολογίας εισοδήματος και να καθορίζει τα αφαιρούμενα ποσά από τα έσοδα των νομικών προσώπων, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε κατηγορίας. Ως εκ τούτου, ο νομοθέτης δεν είναι υποχρεωμένος να θεσπίζει ενιαίες και ομοιόμορφες ρυθμίσεις για όλα τα είδη εσόδων ή για όλες τις κατηγορίες νομικών προσώπων [...]. Δεν αντίκειται, συνεπώς, στις παραπάνω συνταγματικές διατάξεις η θέσπιση διαφορετικού συστήματος φορολόγησης, για συγκεκριμένες κατηγορίες εσόδων, με ειδικές ρυθμίσεις επί θεμάτων, όπως ο χρόνος φορολόγησης, ο φορολογικός συντελεστής και η δυνατότητα ή μη έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου».

8. Επειδή, με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης (σκ. 5 αυτής) ότι για τη διενέργεια ή μη της έκπτωσης του φόρου αλλοδαπής κρίσιμο και συγκρίσιμο μέγεθος δεν είναι ο αναλογών στο εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή φόρος αλλά ο φόρος που απομένει μετά την αφαίρεση από τον (συνολικό) αναλογούντα φόρο των προκαταβαλλόμενων ή παρακρατούμενων φόρων της παραγράφου 4 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. και μάλιστα με τη σειρά που ορίζεται σ' αυτήν, εξηνέχθη κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε.. Όπως υποστηρίζει η αναιρεσείουσα, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών ο φόρος αλλοδαπής εκπίπτει από τον συνολικό φόρο πλήρως μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής στην Ελλάδα και ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη άλλων εκπιπτόμενων προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, περαιτέρω δε επιστρέφεται και ελλείψει χρεωστικού υπολοίπου προς συμψηφισμό, δίχως

να ασκεί επιρροή η καταβολή του στην αλλοδαπή. Διαφορετική ερμηνεία οδηγεί, κατά την αναιρεσεύουσα, σε διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος, καθώς και σε φορολόγηση της επιχείρησης όχι αναλόγως των δυνάμεων της σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αλλά αναλόγως της συνδρομής τυχαίων προϋποθέσεων, περαιτέρω δε σε ανισότητα μεταξύ των επαρκώς κερδοφόρων τραπεζών, οι οποίες έχουν φόρους προς βεβαίωση και στις οποίες επιστρέφεται συμψηφιστικά ο φόρος αλλοδαπής, και των ζημιογόνων ή μη επαρκώς κερδοφόρων τραπεζών, στις οποίες ο ίδιος φόρος δεν επιστρέφεται κατά παράβαση του άρθρου 4 του Συντάγματος. Περαιτέρω, κατά την αναιρεσεύουσα, με την 1463/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι κανενός ποσού παρακρατηθέντος φόρου δεν αποκλείεται η επιστροφή ελλείπει χρεωστικού υπολοίπου προς συμψηφισμό, σύμφωνα με τη γενική αρχή ότι κάθε είδους εκπεστέος φόρος εισοδήματος είναι και επιστρεπτέος. Εξάλλου, συνεχίζει η αναιρεσεύουσα, διαφορετική ερμηνεία θα οδηγούσε σε διπλή φορολόγηση του εισοδήματος αλλοδαπής, η φορολογική μεταχείριση του οποίου θα καθίστατο δυσμενέστερη σε σχέση με το εισόδημα ημεδαπής και θα είχε ως συνέπεια την παραβίαση των ελευθεριών εγκατάστασης και κυκλοφορίας των κεφαλαίων που προστατεύονται από τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ, αντίστοιχα. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι δεν υφίσταται νομολογία επί του ζητήματος της κατ' άρθρο 109 παρ. 4 περ. γ του Κ.Φ.Ε. έκπτωσης του φόρου αλλοδαπής και του μεγέθους προς το οποίο αυτός συγκρίνεται για να κριθεί εάν είναι εκπεστέος, καθώς και ότι υφίσταται αντίθεση της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης περί της μη επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου του φόρου αλλοδαπής που τυχόν προκύπτει από την εφαρμογή του κατ' άρθρο 109 παρ. 4 συμψηφισμού προς την ΣτΕ 1463/1984 και τη μεταγενέστερη ΣτΕ 1833/2015, με τις οποίες, κατά την αναιρεσεύουσα, κρίθηκε ότι, εφόσον δεν υπάρχει σχετική απαγορευτική διάταξη, δεν αποκλείεται η επιστροφή παρακρατηθέντος φόρου ελλείπει χρεωστικού υπολοίπου προς συμψηφισμό, αδιακρίτως του τρόπου, κατά τον οποίο προέκυψε το πιστωτικό υπόλοιπο. Ο ισχυρισμός περί ελλείψεως νομολογίας αναφορικά με την έκπτωση του φόρου αλλοδαπής κατ' άρθρο 109 παρ. 4 περ. γ' του Κ.Φ.Ε. είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτως. Σύμφωνα, όμως, με όσα εκτίθενται στη σκέψη 6, η πληττόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης είναι νόμιμη, ανεξαρτήτως της ειδικότερης θεμελίωσης αυτής, είναι δε απορριπτέα ως αβάσιμα τα κατά τα ανωτέρω περί του αντιθέτου προβαλλόμενα. Ούτε, άλλωστε, διαμορφώθηκε με 1463/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας γενική αρχή περί του ότι κάθε εκπεστέος φόρος είναι και επιστρεπτέος. Με αυτήν την απόφαση κρίθηκε ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο από την έκπτωση φόρου που παρακρατήθηκε για εισόδημα τραπεζικής επιχείρησης από τόκους ομολόγων από τον συνολικό και τον συμπληρωματικό φόρο ήταν, ελλείπει σχετικής απαγόρευσης, επιστρεπτέο. Εξάλλου, δεν τίθεται ζήτημα ανισότητας μεταξύ επαρκώς κερδοφόρων και μη επαρκώς κερδοφόρων ή ζημιογόνων επιχειρήσεων, αφού, με τον περιγραφέντα στη σκέψη 6 τρόπο λειτουργίας της μεθόδου της συνήθους έκπτωσης δυνάμει της παραγράφου 4 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε., για καμία εξ αυτών δεν προκύπτει καταβλητέος φόρος για το εισόδημά της στην αλλοδαπή, η δε παράγραφος 5 του ίδιου άρθρου εφαρμόζεται σε όλες μόνο για προκαταβληθέντες και παρακρατηθέντες φόρους. Τέλος, τα προβαλλόμενα περί παραβίασης των ελευθεριών εγκατάστασης και κυκλοφορίας των κεφαλαίων που προστατεύονται από τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ, αντίστοιχα, είναι απορριπτέα, προεχόντως διότι εν προκειμένω ούτε από την αναιρεσιβαλλομένη προκύπτει στοιχείο συνδετικό προς το ενωσιακό δίκαιο, ώστε να είναι εφαρμοστέα η Συνθήκη Λειτουργίας της Ε.Ε. ούτε η αναιρεσεύουσα επικαλείται ότι είχε προβάλει ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου ισχυρισμό αναφορικά με την άσκηση της επίμαχης επιχειρηματικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., τον οποίον η αναιρεσιβαλλομένη δεν εξέτασε.

9. Επειδή, με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι με την ... -2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου η Διοίκηση, κατά το στάδιο συμμόρφωσης προς την ΣτΕ 1463/2014, οψίμως και ενώ δεν είχε προβάλει σχετικό ισχυρισμό με την έκθεση του άρθρου 129 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά τη δίκη που περατώθηκε με την απόφαση αυτή, και, συνεπώς, απαραδέκτως, προέβαλε νέο ισχυρισμό περί του ότι η επιστροφή αποκλείεται όταν υπάρχει οφειλή του Δημοσίου από την προκαταβολή της προηγούμενης χρήσης, στην οποία οι κατά τις γενικές διατάξεις φόροι συμψηφίζονται κατά προτεραιότητα και ως εκ τούτου αμφισβήτησε το δικαίωμα της αναιρεσεύουσας επί του φόρου αλλοδαπής λόγω της ύπαρξης υποχρέωσης του Δημοσίου από προκαταβολή φόρου, διευρύνοντας έτσι με την ως άνω πράξη (και τα συνοδεύοντα αυτήν σημείωμα και έκθεση μερικού ελέγχου) το αντικείμενο της περατωθείσας δίκης, η δε αναιρεσιβαλλομένη δεν απήντησε επί του εν λόγω ουσιώδους λόγου της προσφυγής. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού, ενόψει της παραγράφου 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι υφίσταται αντίθεση προς τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας

4182/1999, 2971-2/1995 και 3005/1994. Ο ισχυρισμός, όμως, αυτός είναι σε κάθε περίπτωση απορριπτός, καθώς οι αποφάσεις των οποίων γίνεται επίκληση, αφορούν στο διάφορο νομικό ζήτημα της προβολής απαραδέκτως με το δικόγραφο της έφεσης του Δημοσίου ή των προσθέτων λόγων αυτής ισχυρισμών που δεν είχαν περιληφθεί στην έκθεση απόψεων του Δημοσίου (82 Κ.Φ.Δ.) στο πρωτοβάθμιο δικαστήριο. Συνεπώς, ο λόγος αυτός αναιρέσεως είναι απορριπτός ως απαράδεκτος.

10. Επειδή, περαιτέρω, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, έγινε δεκτό ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την 1463/2014 απόφασή του, δέχθηκε την αίτηση αναίρεσης που η αναιρεσείουσα άσκησε κατά της 2379/2012 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, αναίρεσε την απόφαση αυτή, περαιτέρω, δε, κρατώντας την υπόθεση και δικάζοντας την προσφυγή, δέχθηκε αυτή, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη της επιφύλαξης που διατυπώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της αναιρεσείουσας, οικονομικού έτους 2011, και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή για νέα εκκαθάριση και επιστροφή του προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου. Ενόψει αυτών και δεδομένου ότι με την απόφαση αυτή, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλόμενη, **δεν διατάχθηκε η νομιμότοκη επιστροφή του μνημονευόμενου υπολοίπου, το οποίο καθορίστηκε από τη φορολογική αρχή σε 26.192.428,54 ευρώ και το οποίο, κατόπιν της 2836/21.7.2014 ατομικής ειδοποίησης επιστροφής, που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, εξοφλήθηκε με συμψηφισμό πριν από την άσκηση της ένδικης προσφυγής** (με τα ... διπλότυπα εισπραξής), ενώ, σε κάθε περίπτωση, το εν λόγω ποσό δεν περιλήφθηκε στην ... 2014 αίτηση επιστροφής που η αναιρεσείουσα υπέβαλε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκρινε ότι αυτή δεν εδικαιούτο τόκους για το πιο πάνω ποσό.**

11. Επειδή, με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως πλήσσει η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης ότι η ΣτΕ 1463/2014 δεν διέταξε τη νομιμότοκη επιστροφή του ποσού των 26.192.428,54 ευρώ, απαραδέκτως, δε, με το υπόμνημα που κατέθεσε η αναιρεσείουσα εμπροθέσμως μετά τη συζήτηση, υποστηρίζει, αναπτύσσοντας τον λόγο, πως αυτός αφορά στο επιστρεπτό με βάση την αρχική δήλωση ποσού των 52.473.674,81 ευρώ (βλ. και παρακάτω σκέψη 20). Προβάλλεται ειδικότερα ότι η εν λόγω κρίση έρχεται σε αντίθεση με το διατακτικό της απόφασης ΣτΕ 1463/2014, με την οποία δικάστηκε και έγινε εν όλω δεκτή η από ...-2011 προσφυγή της αναιρεσείουσας, άρα και κατά το διατυπωθέν σ' αυτήν καταψηφιστικό αίτημα έντοκης επιστροφής του φόρου, τούτο δε με ισχύ δεδικασμένου σύμφωνα με το άρθρο 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (η αναιρεσείουσα προβαίνει σε ανάλυση σχετικά με τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 αυτού), η έκταση του οποίου (δεδικασμένου) προσδιορίζεται από το περιεχόμενο του αιτήματος που απευθύνεται στο δικαστήριο. Προβάλλεται ακόμη ότι η αναιρεσιβαλλομένη δεν αιτιολογεί την κρίση για την ύπαρξη ή μη δεδικασμένου της ΣτΕ 1463/2014, αφού δεν παραθέτει όλα τα στοιχεία αυτής και, συνεπώς, τον δικανικό συλλογισμό, στον οποίο βασίσθηκε. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης του παραγράφου 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι υφίσταται αντίθεση προς την απόφαση ΣτΕ 1463/2014, περαιτέρω δε προς τις αποφάσεις 12/2011 του Συμβουλίου της Επικρατείας και 898/1985 και 959/1985 του Αρείου Πάγου ως προς το ζήτημα του προσδιορισμού της έκτασης του δεδικασμένου από το απευθυνόμενο προς το Δικαστήριο αίτημα, καθώς και προς τις αποφάσεις 2588/2007 και 3541/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας ως προς το αναγκαίο περιεχόμενο του δικανικού συλλογισμού του δικαστηρίου της ουσίας περί υπάρξεως ή μη δεδικασμένου. Με τον λόγο, όμως, αυτό δεν τίθεται ζήτημα ερμηνείας κανόνα δικαίου αλλά τίθενται κατ' ουσίαν ζητήματα αιτιολογίας της αναιρεσιβαλλομένης, αφού με αυτόν πλήσσει αφενός η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης ως προς το κριθέν με τη ΣτΕ 1463/2014 ζήτημα και κατ' επέκταση την κατάληψή του από το δεδικασμένο αυτής, ήτοι κρίση εξενεχθείσα κατ' εκτίμηση της εν λόγω απόφασης ως εγγράφου άλλης δίκης ενόψει και του περιεχομένου του αιτήματος της οικείας προσφυγής, εγγράφου, ομοίως, άλλης δίκης, και αφετέρου η επάρκεια της αιτιολογίας της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης αναφορικά με την παράθεση όλων των στοιχείων που προέκυπταν από την ΣτΕ 1463/2014 προς θεμελίωση της κρίσης της για ύπαρξη ή μη δεδικασμένου. Συνεπώς, και ο τρίτος λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτός ως απαράδεκτος.

12. Επειδή, η αυτή ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης, με την οποία απορρίφθηκε αίτημα έντοκης επιστροφής του ποσού των 26.192.428,54 ευρώ (φόρος που η Διοίκηση υπολόγισε ως εκπεστέο με βάση την ΣτΕ 1463/2014) **πλήσσει με τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως ως εσφαλμένη, υπό την έννοια ότι η αξίωση της αναιρεσείουσας στους τόκους και η υποχρέωση του Δημοσίου να τους καταβάλει απέρρεαν ευθέως από τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, αλλά και από το κατ' άρθρο 79 παρ. 5 περ. δ Κ.Δ.Δ. ακυρωτικό αποτέλεσμα της ΣτΕ 1463/2014, που ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη της διατυπωθείσας στη δήλωση φόρου εισοδήματος επιφύλαξης, προς το οποίο**

(ακυρωτικό αποτέλεσμα) συνδέεται ευθέως υποχρέωση της Διοίκησης να επιστρέψει τον φόρο με τον νόμιμο τόκο. Προβάλλεται ακόμη με αναλυτικούς ισχυρισμούς ότι το εφαρμοστέο επιτόκιο ήταν εκείνο που εκάστοτε ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατ' άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 από την άσκηση της αρχικής προσφυγής στις ... 9-2011 έως τις 31-12-2013 και το επιτόκιο της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 και της ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών για το χρονικό διάστημα από 1-1-2014 μέχρι την εξόφληση. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού, ενόψει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι υφίσταται αντίθεση προς τα κριθέντα με τις αποφάσεις 2190 και 2191/2014 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας περί του ότι η υποχρέωση καταβολής τόκων έχει ως σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας από τη στέρηση της περιουσίας του φορολογουμένου, ο δε αδικαιολόγητος περιορισμός της αξίωσης σε τόκους αντίκειται στα άρθρα 4 παρ. 5, 17 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Ακόμη προβάλλεται ότι υφίσταται αντίθεση προς τα κριθέντα με τις ΣτΕ 2909/1994, 1274/2002, 3131/2003, 1562/2009 περί του ότι η υποχρέωση της έντοκης επιστροφής απορρέει ευθέως από την ακυρωτική φύση της δικαστικής απόφασης, όμοια επί ακυρωτικών διαφορών και διαφορών ουσίας. Ωστόσο, όπως προαναφέρεται, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απέρριψε το υποβληθέν ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου αίτημα έντοκης επιστροφής του ποσού των 26.192.428, 54 ευρώ κατ' επίκληση της ΣτΕ 1463/2014 (και, συνεπώς, της συμμόρφωσης της φορολογικής αρχής προς αυτήν) με την αιτιολογία ότι με την εν λόγω απόφαση δεν διατάχθηκε η νομιμότοκη επιστροφή του εν λόγω ποσού. Συνεπώς, η αναιρεσιβαλλόμενη δεν περιέχει ρητή ερμηνευτική κρίση για το νομικό ζήτημα που τίθεται με τον ανωτέρω λόγο, ο οποίος, άλλωστε, δεν αναφέρεται, κατά τρόπο ειδικό και επαρκώς ορισμένο και τεκμηριωμένο, σε συναγόμενη από την αναιρεσιβαλλόμενη ερμηνεία με το ως άνω περιεχόμενο που της αποδίδεται ενόψει και σχετικών ισχυρισμών της προσφυγής (πρβλ. ΣτΕ 553, 677/2017 7μ.). Κατά συνέπεια, ο προπαρατιθέμενος ισχυρισμός δεν μπορεί να θεμελιώσει το παραδεκτό του εξεταζόμενου λόγου αναιρέσεως, ο οποίος είναι, ως εκ τούτου, απορριπτός ως απαράδεκτος.

13. Επειδή, η διάταξη του άρθρου 38 του ν. 1473/1984 (Α' 127), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993 (Α' 24) και τροποποιήθηκε στη συνέχεια με τα άρθρα 35 παρ. 1 του ν. 2214/1994 (Α' 75) και 6 παρ. 28 του ν. 2386/1996 (Α' 43), ορίζει ότι «1. [...] 2. Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος [...] που έχει καταβληθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οιοδήποτε βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει, για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου. Το ίδιο ισχύει και για τον επιστρεπτέο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογουμένου. Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου για την υποβολή δηλώσεων με την κατάθεση των οποίων δημιουργείται υποχρέωση ταυτόχρονης καταβολής μέρους ή ολόκληρου, κατά περίπτωση του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, η εξαμήνη προθεσμία για την έντοκο επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση υποβολής δήλωσης της οποίας η εκκαθάριση ή καταβολή του φόρου δεν ενεργείται συγχρόνως με την κατάθεση αυτής, η εξαμήνη προθεσμία για την έντοκη επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της ημερομηνίας έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος του φόρου. [...] 3. Το ως άνω αναφερόμενο επιτόκιο είναι αυτό που ισχύει κατά την πρώτη ημέρα έναρξης του εντόκου της επιστροφής, παραμένει σταθερό μέχρι την εξόφληση του τίτλου, μη επηρεαζόμενο από τις μετέπειτα διακυμάνσεις αυτού. Το έντοκο του επιστρεφόμενου ποσού συνεχίζεται μέχρι την ημέρα που ο δικαιούχος ειδοποιήθηκε αποδεδειγμένα να προσέλθει για την είσπραξη αυτού, τυχόν δε καθυστέρηση εξόφλησης του τίτλου που οφείλεται σε υπαιτιότητα του δικαιούχου δεν δημιουργεί αξίωση αυτού για έντοκη επιστροφή, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα. Σε περίπτωση συμψηφισμού των ως άνω ποσών με οφειλές του δικαιούχου προς το Δημόσιο, το έντοκο της επιστροφής λογίζεται μέχρι την ημερομηνία συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων. [...]».

14. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν για τον φόρο εισοδήματος (βλ. άρθρο 2 παρ. 1 περ. α αυτού), ορίζει στο άρθρο 53, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 του ν. 4223/2013 (Α' 287) και το άρθρο 12 του ν. 4224/2013 (Α' 288) ότι «1. [...] 2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90)

ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου». Σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 67 του ν. 4174/2013 «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 16 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 του ν. 4223/2013, «Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής». Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 53 παρ. 4 του ν. 4174/2013 εκδόθηκε η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 «Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013» (Β' 19/10.1.2014), στο άρθρο 2 της οποίας ορίζεται ότι «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως», στο άρθρο 3 ότι «Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας», στο δε άρθρο 4 ότι «Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014».

**15. Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, προβλέφθηκε η επιστροφή εντόκως, και, συγκεκριμένα, με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, φόρων, δασμών και συναφών προστίμων, που, σύμφωνα με οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως, ή που, σύμφωνα με τη δήλωση του φορολογούμενου, πρέπει να επιστραφούν. Στην περίπτωση αυτή η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο του οριζόμενου στις ανωτέρω διατάξεις εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου από την κοινοποίηση στη φορολογική αρχή της δικαστικής απόφασης και εφ' όσον συντρέχουν οι προβλεπόμενες στις ως άνω διατάξεις προϋποθέσεις. Προβλέπεται ακόμη τοκοφορία από την πρώτη του μήνα του επόμενου από την υποβολή δήλωσης βάσει της οποίας προκύπτει επιστρεπτέος φόρος ή την έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος κατά τις διακρίσεις της διάταξης. Με την ΣτΕ 2190/2014 Ολομ. κρίθηκε ότι για αξιώσεις του φορολογούμενου προς επιδίκαση τόκων κατά την επιστροφή φόρων κλπ. αχρεωστήτως καταβληθέντων ο χρόνος έναρξης της τοκοφορίας, εν όψει της αντισυνταγματικότητας κατά το μέρος αυτό των εν λόγω διατάξεων, ρυθμίζεται από την προγενέστερη διάταξη του άρθρου 21**

του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία έχει εφαρμογή και σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως η φορολογική, εφ' όσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις. Κατά την έννοια δε της τελευταίας αυτής διάταξης, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Εν τω μεταξύ, πριν δηλαδή από τη δημοσίευση (στις 12-6-2014) της 2190/2014 απόφασης της Ολομέλειας, ο ν. 4174/2013 με το άρθρο 53 αυτού εισήγαγε νέες ρυθμίσεις αναφορικά με το ζήτημα του εντόκου της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, διαφοροποιούμενος σε σχέση με την προϊσχύσασα ρύθμιση αναφορικά τόσο με τον χρόνο έναρξης της τοκοφορίας (υποβολή αίτησης επιστροφής αντί της παρόδου εξαμήνου από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης ή την υποβολή της δήλωσης ή την έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος) (53 παρ. 2) όσο και με το επιτόκιο (53 παρ. 4). Στις μεταβατικές του δε ρυθμίσεις προέβλεψε ότι η παρ. 2 του άρθρου 53 αυτού εφαρμόζεται επί αιτήσεων επιστροφής που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014.

16. Επειδή, ο φορολογούμενος ο οποίος καταβάλλει φόρο χωρίς να υπέχει σχετική υποχρέωση, υφίσταται περιουσιακή ζημία. Παρεπόμενη δε προς την υποχρέωση του Δημοσίου να επιστρέψει φόρους που καταβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση, είναι η υποχρέωσή του σε καταβολή τόκων με σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας από στέρηση περιουσιακών στοιχείων (ΣΤΕ 2190/2014 Ολομ, ΕΔΔΑ ΕΚΟ-ΕΛΔΑ απόφαση της 9-3-2006). Η παρεπόμενη αξίωση προς αποκατάσταση της ζημίας από τη στέρηση της περιουσίας του αχρεωστήτως καταβάλοντος τον φόρο διέπεται από το νομοθετικό καθεστώς που εκάστοτε ισχύει κατά τον χρόνο που αυτή (η παρεπόμενη αξίωση) γεννάται. Με άλλα λόγια, σε περίπτωση που η κύρια αξίωση προς επιστροφή του φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2013, αναφορικά με την παρεπόμενη αξίωση του φορολογουμένου προς αποκατάσταση της ζημίας του από τη στέρηση της περιουσίας του, εφαρμοστέο είναι το επιτόκιο που εκάστοτε ορίζεται όσο διαρκεί η στέρηση της περιουσίας από την οποία και απορρέει η αξίωση καταβολής των τόκων. Συνεπώς, εάν η κύρια αξίωση προς επιστροφή



αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2013, περίπτωση που δεν εξαιρείται του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., το εφαρμοστέο επιτόκιο είναι για μεν το διάστημα μέχρι τις 31-12-2013 το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του ν. 1473/1984 (βλ. και σκέψη 18), για δε το διάστημα μετά την 1-1-2014 εκείνο που ορίζεται με την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η δε μεταβατική διάταξη της παρ. 16 του άρθρου 66 (ήδη 72) αφορά μόνο στη διάρκεια της τοκοφορίας. Ειδικότερα, αναφερόμενος μόνο στην παρ. 2 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. και ορίζοντας πλέον ως εναρκτήριο σημείο εκείνο της υποβολής αιτήσεως επιστροφής (και διατηρώντας, όπως και προηγουμένως, ως καταληκτικό εκείνο της ειδοποίησης του φορολογουμένου για την επιστροφή), ο νομοθέτης θέλησε να αποκλείσει για τις, κατά τον χρόνο θέσπισης της νέας ρύθμισης, εκκρεμείς (ενώπιον των φορολογικών αρχών ή και των δικαστηρίων) υποθέσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, από τις οποίες θα απέρρευε παρεπόμενη υποχρέωση καταβολής τόκων, τον εκ νέου υπολογισμό αυτών με αναδρομή σε χρόνο προγενέστερο εκείνου που προβλεπόταν και ήταν γνωστός στον νομοθέτη κατά τον χρόνο θέσπισης της νέας ρύθμισης, πριν από τη δημοσίευση της 2190/2014 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (μετά την πάροδο εξαμήνου από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης ή την υποβολή της δήλωσης ή την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος).

17. Επειδή, εξ άλλου, με την 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι «οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, κατά το μέρος που προβλέπουν, επί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, δασμών και συναφών προστίμων, την καταβολή τόκων με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, δεν αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ. 1, 4 παρ. 5, 78 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Τούτο, διότι το εν προκειμένω επιλεγέν από τον νομοθέτη κριτήριο για τον

καθορισμό του ύψους του επιτοκίου, που είναι εφαρμοστέο για την έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, είναι πρόσφορο, συναφές με τον επιδιωκόμενο σκοπό και δεν εισάγει άνιση ρύθμιση. Πράγματι, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου είναι εκείνο, με το οποίο, σε πολλές περιπτώσεις, το Δημόσιο δανείζεται για να καλύψει τις υποχρεώσεις του προς τα πρόσωπα, προς τα οποία έχει χρηματικές οφειλές, όπως είναι οι αχρεωστήτως καταβαλόντες σ' αυτό φόρους. Ευλόγως, επομένως, και σε συμφωνία με τους κανόνες των συναλλαγών και της κοινής πείρας, εξοφλεί και αυτό τους δανειστές του με το ίδιο επιτόκιο, με το οποίο κατά βάση δανείστηκε τα χρήματα που επιστρέφει. Άλλωστε, στη συγκεκριμένη κατηγορία οφειλών, δηλαδή την πληρωμή ή επιστροφή φόρων, εφαρμόζεται πλέον, δυνάμει της επίμαχης διατάξεως, η έντοκη καταβολή τόσο για το Δημόσιο όσο και για τους ιδιώτες.».

**18. Επειδή, από την προπαρατεθείσα σκέψη της Ολομέλειας του Δικαστηρίου συνάγεται ότι εάν η κύρια αξίωση προς επιστροφή του φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2013, αναφορικά με την παρεπόμενη αξίωση του φορολογουμένου προς αποκατάσταση της ζημίας του από τη στέρηση της περιουσίας του, εφαρμοστέο είναι το επιλεγέν από τον νομοθέτη επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας που εκάστοτε ισχύει από τον χρόνο έναρξης της τοκοφορίας και μέχρι την εξόφληση, για όσο δηλαδή διάστημα διαρκεί η στέρηση της περιουσίας από την οποία και απορρέει η αξίωση καταβολής των τόκων, δεν μπορεί δε η έκταση της αποκατάστασης της εν λόγω ζημίας και, συνεπώς, το εφαρμοστέο επιτόκιο να ορίζεται στο ύψος του επιτοκίου που ισχύει κατά την πρώτη ημέρα έναρξης του εντόκου της επιστροφής και να παραμένει σταθερό μέχρι την εξόφληση του τίτλου, χωρίς να ακολουθεί τις μετέπειτα και μέχρι την εξόφληση, για όσο δηλαδή διάστημα διαρκεί η στέρηση της περιουσίας από την οποία και απορρέει η αξίωση καταβολής των τόκων, διακυμάνσεις αυτού. Στην περίπτωση αυτή, θα εισήγето ανισότητα μεταξύ προσώπων της αυτής κατηγορίας, δηλαδή των αχρεωστήτως καταβαλόντων στο Δημόσιο φόρους, ανάλογα με τον χρόνο της έναρξης της τοκοφορίας, το δε κριτήριο καθορισμού του επιτοκίου θα ήταν τυχαίο και όχι σταθερό. Εξ άλλου, θα παρετηρείτο και ανισορροπία στη θέση του Δημοσίου ως**

οφειλέτη και δανειστή, αφού θα ήταν υποχρεωμένο να εξοφλεί τις υποχρεώσεις του με επιτόκιο διαφορετικό από εκείνο με το οποίο δανείζεται (πρβλ. ΣΤΕ 2190/2014 Ολομ.). Υπό τα δεδομένα αυτά, και ανεξαρτήτως συνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984, υφίσταται, εν προκειμένω, παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Εξάλλου, σε περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, διαπιστώνεται από Τμήμα του Δικαστηρίου σύγκρουση διάταξης τυπικού νόμου προς διάταξη όχι του Συντάγματος, αλλά διεθνούς σύμβασης κυρωθείσας με νόμο (όπως εν προκειμένω), η οποία, δυνάμει του άρθρου 28 παρ. 1 του Συντάγματος, έχει υπερνομοθετική ισχύ, δεν υφίσταται υποχρέωση παραπομπής του θέματος στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 100 του Συντάγματος, η οποία προσετέθη με το από 6.4.2001 Ψήφισμα της Ζ΄ Αναθεωρητικής Βουλής (Α' 84) (ΣΤΕ 372/2005 7μ., 781/2009). **Συνεπώς, εάν η κύρια αξίωση προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2013, το εφαρμοστέο επιτόκιο είναι για το διάστημα από την εκάστοτε έναρξη τοκοφορίας μέχρι τις 31-12-2013, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας που εκάστοτε ισχύει κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984.**

19. Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, εφόσον ως προς το υπόλοιπο για επιστροφή πιστωτικό ποσό των 43.522.418,52 ευρώ (69.714.847,06 - 26.192.428,54) η αναιρεσείουσα, με την ... 21.1.2014 αίτησή της στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ζήτησε τη νομιμότοκη επιστροφή του (αρχικά αιτηθέν ποσό 52.473.674,81 - 8.951.256,29 που, κατά τα κριθέντα με την αναιρεσιβαλλομένη, δεν ήταν εκπεστέο = 43.522.418,52 ευρώ), ενώ το ποσό αυτό δεν επιστράφηκε μέσα σε 90 ημέρες από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης, το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκρινε ότι, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 2 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), έπρεπε να επιδικασθούν στην αναιρεσείουσα τόκοι, υπολογιζόμενοι επί του προαναφερόμενου πιστωτικού ποσού των 43.522.418,52 ευρώ, με βάση το επιτόκιο που ορίζεται στο ίδιο άρθρο 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στα άρθρα 2 και 3 της ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών [δηλαδή επιτόκιο αναχρηματοδότησης της

Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ), κατά την 1.1.2014, 0,25% + 5,75% = 6%, χωρίς οι μεταγενέστερες μειώσεις του ΜΡΟ, από 11.6.2014 σε 0,15% και από 10.9.2014 σε 0,05% να ασκούν επιρροή, αφού, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 της προαναφερόμενης υπουργικής, για να επέλθει μεταβολή του συνολικού επιτοκίου απαιτείται σωρευτική αύξηση ή μείωση του ΜΡΟ κατά μία εκατοστιαία μονάδα). Ο υπολογισμός δε των τόκων, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλομένη, έπρεπε να αρχίσει από την ημερομηνία υποβολής της παραπάνω αίτησης επιστροφής, έως την εξόφληση, όπως τμηματικά είχε χωρήσει με τους εκάστοτε διενεργηθέντες συμψηφισμούς, που προέκυπταν από τα προσκομιζόμενα διπλότυπα συμψηφισμού, απορριφθέντος ως αβασίμου του ισχυρισμού της αναιρεσείουσας ότι της οφείλονταν τόκοι από την επίδοση στο Δημόσιο στις ... 9.2011 της ... 2011 προσφυγής της (για την οποία δημοσιεύθηκε η 1463/2014 αμετάκλητη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας), καθόσον ο φόρος αυτός δεν αποτέλεσε αντικείμενο της εν λόγω δίκης. Επομένως, κατά την αναιρεσιβαλλομένη, οι τόκοι ανέρχονταν : 1) για το ποσό των 43.522.418,52 ευρώ, από 22.1.2014 έως 30.7.2014, σε 1.359.330,33 ευρώ (43.522.418,52 X 6% :365 X 190 ημέρες), 2) για το ποσό των 35.144.633,19 ευρώ, έπειτα από μερικό συμψηφισμό ποσού 8.377.785,33 ευρώ, με τα ... 2014 διπλότυπα, από 31.7.2014 έως 12.8.2014, σε 75.103,60 ευρώ (35.144.633,19 X 6% :365 X 13 ημέρες), 3) για το ποσό των 34.432.542,07 ευρώ, έπειτα από μερικό συμψηφισμό ποσού 712.091,12 ευρώ, με το ... 2014 διπλότυπο, από 13.8.2014 έως 27.8.2014, σε 84.902,16 ευρώ (34.432.542,07 X 6% :365 X 15 ημέρες), 4) για το ποσό των 17.713.138,75 ευρώ, έπειτα από μερικό συμψηφισμό ποσού 16.719.403,32 ευρώ, με το 5782/27.8.2014 διπλότυπο, από 28.8.2014 έως 24.9.2014, σε 81.528,97 ευρώ (17.713.138,75 X 6% :365 X 28 ημέρες), 5) για το ποσό των 13.174.478,95 ευρώ, έπειτα από μερικό συμψηφισμό ποσού 4.538.659,80 ευρώ, με τα ... 2014 διπλότυπα, για μία ημέρα (25.9.2014), σε 2.165,67 ευρώ (13.174.478,95 X 6% :365 X 1 ημέρα) και 6) για το ποσό των 6.954.431,71 ευρώ, έπειτα από μερικό συμψηφισμό ποσού 6.220.047,24 ευρώ, με το ... 2014 διπλότυπο, από 26.9.2014 έως 22.10.2014, που με το ... 2014 διπλότυπο συμψηφισμού εξοφλήθηκε και το υπόλοιπο ποσό των 6.954.431,71 ευρώ, σε 30.866,24 ευρώ (6.954.431,71 X 6% :365 X 27 ημέρες) και συνολικά, σε 1.633.896,97

ευρώ.

20. Επειδή, με τον πέμπτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης σχετικά με το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου που προέκυπτε από την ίδια τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να αποτελέσει αντικείμενο της αρχικής προσφυγής της, ότι γι' αυτό δεν οφείλεται τόκος μέχρι την υποβολή της αίτησης επιστροφής και ότι, συνεπώς, γεγεννημένο δικαίωμα επί τόκων μέχρι τις 31-12-2013 που είχε ευθέως θεμελιωθεί στην παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984 καταργείται κατόπιν εφαρμογής της παρ. 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, παραβιάζει τα άρθρα 4 παρ. 5 και 17 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Προβάλλεται ειδικότερα ότι για το πιστωτικό υπόλοιπο, που προέκυπτε ευθέως από τη φορολογική δήλωση της αναιρεσείουσας και ουδέποτε απετέλεσε αντικείμενο οποιασδήποτε δίκης (κρίση που δεν πλήσσεται με την κρινόμενη αίτηση αλλ' αντιθέτως κατ' επανάληψη καταφάσκει ενώ απαραδέκτως με το υπόμνημα που κατέθεσε η αναιρεσείουσα εμπροθέσμως μετά τη συζήτηση, προβάλλεται ότι το πιο πάνω πιστωτικό υπόλοιπο απετέλεσε αντικείμενο του καταψηφιστικού αιτήματος της αρχικής προσφυγής), οφείλονται τόκοι από την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επόμενου της υποβολής της από ... -2011 δήλωσης φόρου εισοδήματος, δηλαδή από 1-12-2011, όπως είχε ρητώς ζητηθεί με την ένδικη προσφυγή, με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο που εκάστοτε ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατ' άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 για το χρονικό διάστημα έως τις 31-12-2013 και εκείνο της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 και της ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών για το χρονικό διάστημα από 1-1-2014 μέχρι την εξόφληση. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι **δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ζητήματος κατά πόσον γεγεννημένο δικαίωμα επί τόκων υπερημερίας της περιόδου μέχρι τις 31-12-2013 που είχε θεμελιωθεί δυνάμει της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984, μπορεί να καταργηθεί κατόπιν εφαρμογής της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι τόκοι οφείλονται από την ημερομηνία της αίτησης επιστροφής**

**του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογουμένου για την επιστροφή φόρου.** Εν προκειμένω, από την κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης περί έναρξης υπολογισμού των τόκων ως προς το υπόλοιπο για επιστροφή πιστωτικό ποσό των 43.522.418,52 ευρώ από την ημερομηνία υποβολής της ... 21-1-2014 αίτησης επιστροφής στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. συνάγεται, ενόψει του ισχυρισμού της προσφυγής ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου περί υποχρέωσης καταβολής τόκων σε κάθε περίπτωση από την 1-12-2011, μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επόμενου της υποβολής της από ...-2011 δήλωσης (βλ. συναφώς άρθρα 101 παρ. 1 περ. α, 107 παρ. 2 περ. α, 110 παρ. 1 περ. α Κ.Φ.Ε.), η ερμηνευτική κρίση ότι αναφορικά με την παρεπόμενη αξίωση του φορολογουμένου προς αποκατάσταση της ζημίας του από τη στέρηση της περιουσίας του, σε περίπτωση που η κύρια αξίωση προς επιστροφή του φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2013, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984 αλλά απαιτείται, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, η υποβολή αίτησης επιστροφής, μετά την οποία και μόνον υφίσταται υποχρέωση του Δημοσίου προς καταβολή τόκων. Επί του ζητήματος δε αυτού δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της αναιρεσείουσας είναι βάσιμος και ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς. **Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 18, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης δεν είναι νόμιμη και, για τον λόγο αυτό που βασίμως προβάλλεται, πρέπει να αναιρεθεί κατά το αντίστοιχο μέρος, ήτοι καθ' ο μέρος δεν δέχθηκε ως ημερομηνία έναρξης της τοκοφορίας για το ποσό των 43.522.418,52 ευρώ την 1-12-2011 κατά τα αιτηθέντα με την προσφυγή και ήδη με τον εξεταζόμενο λόγο.** Περαιτέρω, εν όψει του ότι η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να κρατηθεί κατά το αναιρούμενο μέρος, να δικασθεί η προσφυγή της αναιρεσείουσας και να γίνει δεκτή κατά το μέρος αυτό, να υποχρεωθεί δε το Ελληνικό Δημόσιο να καταβάλει στην αναιρεσείουσα τόκους επί του επιστρεπτέου σ' αυτήν ποσού των 43.522.418,52 ευρώ, κατά τα αιτηθέντα, από την 1-12-2011 και μέχρι την 21-1-2014 (δεδομένου ότι από την επομένη όρισε την έναρξη της τοκοφορίας η

αναιρεσιβαλλομένη), με το επιτόκιο, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 16, των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας που εκάστοτε ίσχυε κατ' άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 για το διάστημα έως τις 31-12-2013, για δε το διάστημα μετά την 1-1-2014 και μέχρι 21-1-2014 με το επιτόκιο που ορίζεται με την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013.

Δια ταύτα

Απορρίπτει εν μέρει την αίτηση.

Δέχεται εν μέρει την αίτηση.

Αναιρεί εν μέρει την 3011/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Διατάσσει την απόδοση του παραβόλου της αναίρεσης.

Κρατεί κατά το αυτό μέρος την υπόθεση, δικάζει και δέχεται, κατά το αντίστοιχο μέρος, την προσφυγή.

Διατάσσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου των 43.522.418,52 ευρώ εντόκως για το διάστημα από 1-12-2011 έως 21-1-2014, με το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας που εκάστοτε ίσχυε κατ' άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 για το διάστημα έως τις 31-12-2013, για δε το διάστημα μετά την 1-1-2014 και μέχρι 21-1-2014 με το επιτόκιο που ορίζεται με την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013.

Συμψηφίζει τη δικαστική δαπάνη μεταξύ των διαδίκων.