



ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ

ΚΥΚΛΟΣ ΣΧΕΣΕΩΝ ΚΡΑΤΟΥΣ – ΠΟΛΙΤΗ

ΣΥΝΟΨΗ ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΣΗΣ

Θέμα: Φορολόγηση εκπαιδευτικού επιδόματος προερχομένου από πρόγραμμα Επαγγελματικής Κατάρτισης

Βοηθός Συνήγορος του Πολίτη: Καλλιόπη Σπανού

Ειδικοί επιστήμονες: Καλαβάνου Αρτεμης, Κατσούρα Έλενα, Πρωτόπαπας Μάριος, Ζαχαριάδου Χρύσα

Αθήνα, Φεβρουάριος 2007

Θέμα: Φορολόγηση εκπαιδευτικού επιδόματος προερχομένου από συμμετοχή σε πρόγραμμα Επαγγελματικής Κατάρτισης

Περίληψη:

Το εκπαιδευτικό επίδομα, το οποίο δίδεται σε ανέργους συμμετέχοντες σε προγράμματα επαγγελματικής κατάρτισης από πιστοποιημένα Κέντρα Επαγγελματικής Κατάρτισης (Κ.Ε.Κ.), θεωρείται εισόδημα και υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% επί του ακαθάριστου ποσού και επιπλέον τέλη 3,6% ΟΓΑ & χαρτοσήμου. Με αφορμή τη διερεύνηση αναφοράς πολίτη διαπιστώθηκε η έλλειψη τυπικού νόμου ως προς τον χαρακτηρισμό του εκπαιδευτικού επιδόματος ως εισοδήματος, και η ύπαρξη διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης για άλλες κατηγορίες δράσεων που σχετίζονται με την ίδια κοινωνική ομάδα τους ανέργους. Η Αρχή του Συνηγόρου του Πολίτη απηύθυνε επιστολή στα αρμόδια Υπουργεία (Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Υπουργείο Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας) καταθέτοντας συγκεκριμένες απόψεις και ζητώντας να εξετασθεί το ζήτημα με συντονισμό της φορολογικής πολιτικής και κοινωνικής πολιτικής καταπολέμησης της ανεργίας. Η Αρχή του Συνηγόρου του Πολίτη θεωρεί ότι το εκπαιδευτικό επίδομα δεν συγκεντρώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της έννοιας του εισοδήματος και θα πρέπει να απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς οι συμμετέχοντες στις εκπαιδευτικές ευκαιρίες και δράσεις του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Ταμείου είναι άνεργοι και δεν παρέχουν κανενός είδους υπηρεσία. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών απάντησε στο Συνήγορο του Πολίτη γνωστοποιώντας απλώς τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και χωρίς κανένα σχόλιο σχετικό με το ζήτημα.

Α. Ιστορικό Υπόθεσης

Ο Συνήγορος του Πολίτη, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του κατά το άρθρο 103 παρ. 5 του Συντάγματος και το Ν. 3094/2003, διερεύνησε την με Α.Π. 8250/31-5-2006 αναφορά πολίτη με την οποία ζητούσε να εξετασθεί η νομιμότητα της πράξης φορολόγησης (παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% επί του ακαθάριστου ποσού επιπλέον τέλη 3,6% ΟΓΑ & χαρτοσήμου), σε αμοιβή εκπαιδευτικού επιδόματος από συμμετοχή σε πρόγραμμα Κατάρτισης που παρακολούθησε το 2005 σε Κέντρο Επαγγελματικής Κατάρτισης (Κ.Ε.Κ.).

Ειδικότερα:

Ο πολίτης διαμαρτυρήθηκε καθώς το επίδομα αυτό δίδεται σε άτομα τα οποία βρίσκονται σε ένα ιδιαίτερο από πλευράς εργασιακής κατάστασης καθεστώς. Προκειμένου να ενταχθούν σε πρόγραμμα κατάρτισης πρέπει απαραίτητως να είναι εγγεγραμμένοι άνεργοι στα μητρώα του Ο.Α.Ε.Δ., να έχουν κάρτα ανεργίας σε ισχύ και να είναι διαθέσιμοι για να παρακολουθήσουν το πρόγραμμα.

Ο ενδιαφερόμενος παρακολούθησε το πρόγραμμα κατάρτισης το φθινόπωρο του 2005 και έλαβε την αμοιβή για την συμμετοχή του στην επαγγελματική κατάρτιση στις 17-2-06. Το συνολικό ποσό ήταν 500,00 ευρώ, το σύνολο των φόρων ήταν 118,00 ευρώ και το καθαρό ποσό 382,00 ευρώ. Ο φορέας που εξέδωσε την πληρωμή του (Κ.Ε.Κ. ...) αντέτεινε ότι τα χρήματα που παρακρατήθηκαν θα του επιστραφούν το επόμενο έτος. Ο ενδιαφερόμενος όμως εξήγησε ότι τα χρήματα αυτά τα έχει ανάγκη τώρα που βρίσκεται σε δυσμενή και **επισφαλή θέση** και όχι το επόμενο έτος.

Β. Το πρόβλημα. Η άποψη του Συνηγόρου του Πολίτη

Μετά από τη νομική διερεύνηση της υπόθεσης, ο Σ.τ.Π απηύθυνε στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Γεν. Διεύθυνση Φορολογίας καθώς και στο Υπουργείο Απασχόλησης και

Κοινωνικής Προστασίας, Γενική Γραμματεία Διαχείρισης κοινοτικών και άλλων πόρων, στις 28.09.2006 επιστολή (Α.Π.8250/2006)) επισημαίνοντας: 1. την έλλειψη τυπικού νόμου ως προς τον χαρακτηρισμό του εκπαιδευτικού επιδόματος ως εισοδήματος (Α1)

1. Την ύπαρξη διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης που έχει προβλεφθεί με τυπικούς νόμους για άλλες κατηγορίες δράσεων που σχετίζονται με την ίδια κοινωνική ομάδα, τους ανέργους. (Α.2.-Α.5.)

2. Τις γενικές κατευθύνσεις που δίδονται σύμφωνα με αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, τους Κανονισμούς του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και αφορούν τα κοινοτικά μέτρα της ευρωπαϊκής στρατηγικής για την απασχόληση καθώς και τους στόχους του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Ταμείου για την ανάπτυξη της αγοράς εργασίας και την υποστήριξη των ανέργων (Β.1-Β.2).

Τα κρίσιμα δεδομένα τα οποία θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στη χάραξη μιας ίσης κοινωνικής και φορολογικής πολιτικής (Β.3 και Β.5.).

Επισημάνθηκε επίσης ο στόχος του Επιχειρησιακού Προγράμματος Απασχόληση και Επαγγελματική Κατάρτιση 2000-2006 καθώς και του Εθνικού Σχεδίου Δράσης για την Κοινωνική Ενσωμάτωση 2005-2006 (Β.4.-Β.5).

3. Τέθηκαν τα επιχειρήματα σχετικά με τις φορολογικές διατάξεις για την έννοια του εισοδήματος και την σχετική νομολογία (Γ.1.-Γ.3.), καθώς οι προτάσεις για περαιτέρω διερεύνηση του θέματος από τα αρμόδια Υπουργεία.

Συγκεκριμένα , επισημάνθηκαν τα εξής:

Α. 1. Στο άρθρο 78 του Συντάγματος ορίζεται: «1. κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας , τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επίσης ορίζεται στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ότι «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Α. 2. Σύμφωνα με το άρθρο 6, παρ.2, περ. 2.1.1. , 2.1.2., 2.1.3. της 107454/2.6.1998 απόφασης του Υπουργού Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, περί του Συστήματος Διαχείρισης, Παρακολούθησης και Ελέγχου Ενεργειών Συνεχιζόμενης Επαγγελματικής Κατάρτισης χρηματοδοτούμενων από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο στο πλαίσιο του Μέτρου 1 του Υποπρογράμματος 111 του Ε.Π. «Συνεχιζόμενη Κατάρτιση και Προώθηση της Απασχόλησης «και Διαδικασία Εφαρμογής τους», τα εκπαιδευτικά επιδόματα ανέργων είναι επιλέξιμες δαπάνες για χρηματοδότηση από το ΕΚΤ των ενεργειών συνεχιζόμενης κατάρτισης και αφορούν Δαπάνες καταρτιζομένων.

Συγκεκριμένα αναφέρεται: «2.1.1. Οι άνεργοι με ή χωρίς δικαίωμα τακτικού επιδόματος ανεργίας δικαιούνται εκπαιδευτικού επιδόματος (1200 δρχ. μικτό ανά ώρα κατάρτισης). Ειδικά για τους επιδοτούμενους ανέργους γίνεται διακοπή του επιδόματος ανεργίας για όσο χρόνο διαρκεί η κατάρτισή τους. Το χρονικό διάστημα που διαρκεί η κατάρτιση δεν συνυπολογίζεται στο χρόνο επιδότησης της ανεργίας τους. Ο επιδοτούμενος άνεργος προκειμένου να συμμετάσχει στο πρόγραμμα θα πρέπει να προσκομίσει στον φορέα υλοποίησης πριν την έναρξη του προγράμματος κατάρτισης έγγραφο διακοπής της επιδότησης του από τον ΟΑΕΔ» .

Επίσης ορίζεται ότι «2.1.2. Οι καταρτιζόμενοι ασφαρίζονται υποχρεωτικά στο ΙΚΑ σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία για τις καλύψεις που προβλέπονται από αυτή. Επιλέξιμες δαπάνες αποτελούν οι ασφαλιστικές εισφορές».

Ειδικότερα αναφέρεται ότι «2.1.3 το εκπαιδευτικό επίδομα σε όλες τις περιπτώσεις, αποτελεί εισόδημα και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και τέλος χαρτοσήμου, είναι δε επιλέξιμη δαπάνη εφόσον έχουν αποδοθεί οι προαναφερόμενες κρατήσεις και έχουν αποδοθεί οι ασφαλιστικές εισφορές».

Σύμφωνα με άρθρο 18 του νόμου 2458/1997 περί «Συστάσεως Κλάδου Κύριας Ασφάλισης Αγροτών κ.λ.π. διατάξεις» ορίζεται ότι «στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α. και για τον κλάδο παροχών ασθένειας σε είδος, υπάγονται οι άνεργοι που δεν είναι ασφαλισμένοι, σε οποιονδήποτε άλλο δημόσιο ασφαλιστικό οργανισμό και παρακολουθούν συγχρηματοδοτούμενα ή μη από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο Προγράμματα Επαγγελματικής Κατάρτισης και για όλη τη διάρκεια των προγραμμάτων αυτών. Οι ασφαλιστικές εισφορές ασφαλισμένου και εργοδότη για την ανωτέρω ασφάλιση υπολογίζονται με βάση το ποσό του εκπαιδευτικού επιδόματος που καταβάλλεται για τις ώρες του προγράμματος, βαρύνουν το φορέα υλοποίησης του προγράμματος και αποδίδονται στο Ι.Κ.Α. μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από αυτόν που κατέβαλε το εκπαιδευτικό επίδομα. Θέση εργοδότη έναντι του ΙΚΑ, με όλες τις απορρέουσες από τη νομοθεσία του ιδρύματος υποχρεώσεις, έχει ο φορέας υλοποίησης του προγράμματος. Οι παροχές του κλάδου ασθένειας σε είδος του Ι.Κ.Α. αφορούν ατομικά τον ασφαλισμένο και χορηγούνται από την πρώτη ημέρα παρακολούθησης του προγράμματος και μέχρι το πέρας αυτού».

Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η φορολόγηση του εκπαιδευτικού επιδόματος έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 78 του Συντάγματος καθώς επιβάλλεται δια Υπουργικής Απόφασης του Υπουργού Εργασίας, χωρίς την ύπαρξη του προαπαιτούμενου νόμου. Φρονούμε επίσης ότι η υπαγωγή των ανέργων στο Ι.Κ.Α. εσφαλμένα μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για μισθωτούς.

Α. 3. Σύμφωνα με το νόμο 1262/82 (ΦΕΚ-70 Α') για την «παροχή κινήτρων ενίσχυσης της Οικονομικής και Περιφερειακής Ανάπτυξης της Χώρας και τροποποίηση συναφών διατάξεων» ορίζονται απαλλαγές από κάθε φόρο, τέλη χαρτοσήμου και κρατήσεις σε άλλες κατηγορίες φορολογουμένων οι οποίοι δεν βρίσκονται σε κατάσταση ανάγκης και επισφάλειας όπως οι άνεργοι.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 29 του νόμου 1262/82 ορίζεται ότι «η κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου καταβολή των παροχών από τον Ο.Α.Ε.Δ. στους εργοδότες απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλη χαρτοσήμου και γενικά από τέλη, κρατήσεις ή εισφορές για το δημόσιο και για τρίτους και δεν υπόκειται σε κατάσχεση, βάσει γενικής ή ειδικής διάταξης του νόμου. Το ποσό αυτής της παροχής συνιστά αφαιρετικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού των επιχειρήσεων που επιδοτούνται».

Η χρηματοδότηση των προγραμμάτων που αφορούν τους εργοδότες προέρχεται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους ή και από τις δύο πηγές και έχουν στόχο την καταπολέμηση της ανεργίας, την προώθηση της απασχόλησης και τη δημιουργία Νέων Θέσεων Εργασίας.

Η απαλλαγή φόρου προκύπτει σε αυτή την περίπτωση από το νόμο 1262/82.

Α. 4. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 26 του νόμου 3156/03 περί «Ομολογιακών δανείων, τιτλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις» στη παράγραφο 4 του άρθρου 6, του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το νόμο 2238/94, προστίθεται περίπτωση γ' ως εξής : «από 1^{ης} Ιανουαρίου 2003 το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται στους νέους επαγγελματίες οι οποίοι υπάγονται στα προγράμματα απασχόλησης του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.)» **απαλλάσσεται από φόρο.**

A. 5. Το εκπαιδευτικό επίδομα από συμμετοχή σε πρόγραμμα απόκτησης εργασιακής εμπειρίας, Stage, ανέργων αποφοίτων δευτεροβάθμιας, μεταδευτεροβάθμιας και τριτοβάθμιας εκπαίδευσης σε επιχειρήσεις και φορείς ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ, το οποίο υλοποιεί και διαχειρίζεται ο Ο.Α.Ε.Δ., διάρκειας έως 18 μηνών **απαλλάσσεται από κάθε φόρο**, όπως μας έχει αναφέρει η αρμόδια υπηρεσία προγραμμάτων Stage. Οι αποδοχές των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα Stage ξεπερνούν συχνά 6.000 ευρώ και δεν φέρουν κράτηση ή φόρο.

Γενικές Κατευθύνσεις

B. 1. Σύμφωνα με την Απόφαση αριθμ. 1145/2002/ΕΚ περί «κοινοτικών μέτρων ενθάρρυνσης στον τομέα της απασχόλησης» του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 10^{ης} Ιουνίου 2002, ορίζεται στο άρθρο 4 παρ. 1 γ ότι τα κοινοτικά μέτρα πρέπει να καλύπτουν δραστηριότητες όπως «την ποσοτική και ποιοτική αξιολόγηση των επιδράσεων της ευρωπαϊκής στρατηγικής για την απασχόληση γενικά, περιλαμβανομένης της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της χρησιμοποιούμενης μεθοδολογίας και ανάλυση της συνοχής της ευρωπαϊκής στρατηγικής για την απασχόληση με τη γενική οικονομική πολιτική καθώς και με άλλους τομείς πολιτικής».

B. 2. Σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1784/1999 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 12^{ης} Ιουλίου 1999 σχετικά με το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, ορίζεται στο άρθρο 2 ότι το Ταμείο υποστηρίζει τις δραστηριότητες των κρατών μελών για την ανάπτυξη της αγοράς εργασίας καθώς και του ανθρώπινου δυναμικού μέσα από **την βελτίωση της επαγγελματικής κατάρτισης**, της εκπαίδευσης με σκοπό «να καταστεί ευκολότερη και να βελτιωθεί η πρόσβαση και η ένταξη στην αγορά εργασίας, να βελτιωθεί και να διατηρηθεί η ικανότητα απασχόλησης». **Η οικονομική υποστήριξη του Ταμείου παρέχεται κυρίως υπό μορφή παροχής βοήθειας προς διάφορα άτομα** για συγκεκριμένες δραστηριότητες ανάπτυξης του ανθρώπινου δυναμικού, οι οποίες εντάσσονται στο πλαίσιο μιας ολοκληρωμένης προσέγγισης για την ένταξη στην αγορά εργασίας. Ο τομέας της επαγγελματικής κατάρτισης βρίσκεται ανάμεσα σε άλλες επιλέξιμες δραστηριότητες και αναφέρεται σε «επαγγελματική κατάρτιση και εκπαίδευση, περιλαμβανομένης επαγγελματικής εκπαίδευσης ισοδύναμης προς την υποχρεωτική σχολική φοίτηση, μαθητεία προπαρασκευαστική κατάρτιση, περιλαμβανομένης της απόκτησης και αναβάθμισης βασικών δεξιοτήτων, αποκατάσταση στην εργασία, μέτρα για την προώθηση της ικανότητας ανεύρεσης απασχόλησης στην αγορά εργασίας, προσανατολισμό, παροχή συμβουλών και συνεχή κατάρτιση». (Παρ. 1 α άρθρο 3)

B. 3. Τα κρίσιμα δεδομένα τα οποία έπρεπε να ληφθούν υπόψη αφορούσαν στα εξής:

1. Τα προγράμματα επαγγελματικής κατάρτισης αποσκοπούν στη διευκόλυνση της επαγγελματικής ένταξης των ανέργων που απειλούνται από μακροχρόνια ανεργία μέσω της αναβάθμισης και της εξειδίκευσης των γνώσεων για την απόκτηση νέων επαγγελματικών προσόντων. Δικαίωμα συμμετοχής στα προγράμματα επαγγελματικής κατάρτισης που υλοποιούνται από Κ.Ε.Κ. έχουν **οι άνεργοι**, άνδρες και γυναίκες από 18 ετών και άνω. Οι προϋποθέσεις συμμετοχής σε προγράμματα επαγγελματικής κατάρτισης αφορούν στην εγγραφή στο Μητρώο ανέργων του ΟΑΕΔ ανεξάρτητα από τη λήψη ή μη επιδόματος ανεργίας, έκδοση δελτίου ανεργίας, συμμετοχή στη διαδικασία εξατομικευμένης προσέγγισης για τη σύνταξη Ατομικού Σχεδίου Δράσης από τον Εργασιακό Σύμβουλο των κατά τόπους Κέντρων Προώθησης Απασχόλησης, αναστολή της επιδότησης από τον ΟΑΕΔ εφόσον χορηγείται για επίδομα ανεργίας, το

δε σχετικό έγγραφο αναστολής προσκομίζεται από τον ενδιαφερόμενο στο φορέα υλοποίησης πριν την έναρξη του προγράμματος κατάρτισης.

2. Η προώθηση της επιχειρηματικότητας και της προσαρμοστικότητας του εργατικού δυναμικού είναι κυρίαρχος στόχος του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Απασχόληση και Επαγγελματική Κατάρτιση» 2000-2006, όπως κυρίαρχος στόχος είναι και η πρόληψη της ανεργίας, η προώθηση της ισότητας ευκαιριών πρόσβασης στην αγορά εργασίας, η ενίσχυση και αναβάθμιση της αποτελεσματικότητας και της ποιότητας των παρεμβάσεων στην αγορά εργασίας.

Η προώθηση της επιχειρηματικότητας φαίνεται να έχει την απόλυτη φορολογική υποστήριξη αφού προβλέπονται απαλλαγές, ενώ οι άλλοι **στόχοι** φαίνεται να **υπολείπονται** ίσης φορολογικής αντιμετώπισης αν και αφορούν την ίδια στοχευόμενη πολιτική ομάδα ωφελουμένων που είναι οι άνεργοι.

Επειδή το άρθρο 4. 5 του Συντάγματος ορίζει ότι «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διάκριση στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» θα έπρεπε να εξετασθεί η φοροδοτική ικανότητα των ανέργων.

Για το λόγο ο Σ.τ.Π. θεώρησε ότι η αντιμετώπιση του εκπαιδευτικού επιδόματος ως «εισοδήματος» και όχι ως έκτακτου βοηθήματος ή ως έκτακτης πρόσθετης αμοιβής, που δεν υπόκειται σε φόρο, ακυρώνει και μειώνει το λόγο για τον οποίο δίδεται για ειδική κατάσταση, για συγκεκριμένη χρονική περίοδο σε συγκεκριμένη ομάδα πληθυσμού, τους ανέργους.

Β. 4. Όπως αναφέρεται στο Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την Κοινωνική Ενσωμάτωση 2005-2006 η αποτροπή του κοινωνικού αποκλεισμού και η υποστήριξη των ανέργων δεν είναι επαρκής όταν εξετάζεται από την σκοπιά ενός εκάστου φορέα. Αυτό οδηγεί σε αποσπασματική και ελλιπή εικόνα του τρόπου με τον οποίο τα προβλήματα (ασχέτως πηγής προέλευσης) συγκροτούν για τον πολίτη ένα ενιαίο κοινωνικό πρόβλημα - κοινωνικού αποκλεισμού.

Η απουσία της συνολικής οπτικής έχει ως αποτέλεσμα ο κάθε φορέας να περιορίζεται στην δικαιοδοσία του, μη υπεισερχόμενος πέραν αυτής. Ο κίνδυνος έτσι είναι υπαρκτός για τις ευάλωτες ομάδες πληθυσμού με συνέπεια να μεταφέρεται μεγαλύτερο βάρος στον πολίτη, ο οποίος είναι υπεύθυνος να ζητήσει την λύση από ένα έκαστο από τους κατακερματισμένους φορείς.

Β. 5. Η αποτελεσματική καταπολέμηση του κοινωνικού αποκλεισμού και η υποστήριξη των μακροχρόνια ανέργων απαιτεί ένα σύνολο συνδυασμένων και αλληλοσυμπληρούμενων μέτρων οικονομικής και εκπαιδευτικής μορφής τα οποία πρέπει να λαμβάνονται και να υλοποιούνται και να αναπροσαρμόζονται συντονισμένα. Στον τομέα αυτό υπάρχει μεγάλη υστέρηση όπως εξάλλου αναφέρει και το «Σχέδιο Γνώμης της ΟΚΕ για το Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την Κοινωνική Ενσωμάτωση 2005-2006».

Τόσο η Έκθεση Στρατηγικής για τις συντάξεις όσο και το Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την Απασχόληση αναφέρουν την αύξηση της απασχόλησης ως το «αναπτυξιακό απόθεμα» στο οποίο βασίζεται η συνολική στρατηγική προσέγγιση.

Είναι επίσης γνωστό ότι στο πρόγραμμα Νέων Ελεύθερων Επαγγελματιών εντάσσονται άτομα τα οποία διατηρούν σε ισχύ κάρτα ανεργίας και επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν σε επιχειρηματικές ιδέες για να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα της ένταξης τους στην αγορά εργασίας με τη βοήθεια των εργασιακών συμβούλων στις υπηρεσίες Κ.Π.Α. του ΟΑΕΔ.

Ένα μέτρο ίσης φορολογικής πολιτικής για την κοινωνική ομάδα των ανέργων θα ήταν δυνατόν να εξετασθεί και να διερευνηθεί συνολικότερα και συντονισμένα. Αυτό εξάλλου προβλέπεται από την Απόφαση αριθμ. 1145/2002/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και επιβάλλεται από το άρθρο 4.5. του Συντάγματος που ορίζει ρητά ότι οι πολίτες εισφέρουν στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνατότητες τους.

Επιπλέον ο Σ.τ.Π. θεωρεί ότι οι απαλλαγές σε εργοδότες από κάθε φόρο, οι οποίοι αποτελούν τους έμμεσους δικαιούχους της πολιτικής καταπολέμησης της ανεργίας θα έπρεπε να προβλέπεται και στους άμεσους θιγόμενους δικαιούχους που είναι οι άνεργοι.

Εν τέλει η διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση και η φορολογική διάκριση ανάμεσα σε κατηγορίες ανέργων όπως προκύπτει από τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν είναι σε αντιστοιχία με τα Εθνικά Σχέδια Δράσης για την Κοινωνική Ενσωμάτωση και την Απασχόληση. Η ενίσχυση αφενός μόνο των εργοδοτών -με την πρόβλεψη για την απαλλαγή φόρων- και αφετέρου της αυστηρής φορολογικής πολιτικής για τους άνεργους -με τη φορολόγηση εισοδήματος που προέρχεται από συμμετοχή σε πρόγραμμα επαγγελματικής κατάρτισης, (ήτοι μη κατονομαζόμενο εισόδημα)- δεν προάγουν το γενικότερο στόχο της καταπολέμησης της ανεργίας και του κοινωνικού αποκλεισμού αφού δεν προβλέπουν μέτρα φορολογίας τέτοια που να ανακουφίζουν τους πολίτες εκείνους που βρίσκονται σε ιδιαίτερη κατάσταση προσασίας και κατά συνέπεια ανάγκης για κάποιου είδους φορολογικής απαλλαγής.

Επιπλέον,

Γ. 1. Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του νόμου 2238/1994 περί «Κυρώσεως του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», αναφέρεται ότι «ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' ως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4». Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

Α-Β Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

Γ. 2. Ούτε στο Σύνταγμα ούτε στο φορολογικό νόμο περιέχεται ορισμός της έννοιας του εν γένει φορολογικού εισοδήματος. Ενόψει τούτου η φορολογική θεωρία και νομολογία έχει διαμορφώσει ίδια κριτήρια περί της έννοιας του φορολογικού εισοδήματος, με βάση τις αρχές που εφαρμόζονται στο αστικό δίκαιο για τον καθορισμό της έννοιας των καρπών πράγματος ή δικαιώματος (961, 840 Α.Κ.).

Τα συνθετικά δε στοιχεία της έννοιας του εισοδήματος υπό το αστικό δίκαιο, είναι η σταθερότητα της υπό εκμετάλλευση πηγής του εισοδήματος, η περιοδικότητα του προϊόντος και ο χρηματικός χαρακτήρας του προϊόντος ή και το επιδεκτικό άμεσου μετατροπής της αξίας του σε χρήμα (βλ. Λ. Θεοχαρόπουλος, «Φορολογικό Δίκαιο», Τόμος δεύτερος Ημ. Α. σελ. 9, 23).

Γ. 2. 1. Με βάση εκκινήσεως τις παραπάνω αρχές του αστικού δικαίου, στην Ελλάδα κρατεί η τριμερής θεωρία του εισοδήματος, η οποία αποτελεί συγκερασμό της θεωρίας της περιοδικότητας και της θεωρίας των πηγών του εισοδήματος. Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος είναι τρία: α. η **περιοδικότητα**, δηλαδή η επανάληψη του εισοδήματος κατά κανονικά διαστήματα ή η δυνατότητα επαναλήψεως αυτού, β. η ύπαρξη **μόνιμης πηγής εισοδήματος** η οποία δεν εξαντλείται με την παραγωγή του εισοδήματος και η οποία αποτελεί την προϋπόθεση της περιοδικότητας και γ. η διαρρύθμιση ή **εκμετάλλευση** της πηγής, με το σκοπό εξασφάλισης συνεχώς εισοδήματος, δεδομένου ότι το εισόδημα δεν παράγεται αυτομάτως αλλά κατόπιν οικονομικής προσπάθειας (Ν. Τόση, Φορολογία Εισοδήματος, εκδ. 1984 σελ. 44-48, ΣΤΕ 2217/1988, 855/1986).

Γ. 2. 2. Έτσι, ο ισχύων Κ.Φ.Ε. ρητώς εφαρμόζει κατ' αρχήν τη θεωρία των πηγών του εισοδήματος, με την ταξινόμηση των διαφόρων ειδών εισοδημάτων σε επί μέρους κατηγορίες ενώ στα άρθρα 20 έως 51 προσδιορίζει ειδικά για κάθε κατηγορία και με έντονα τα χαρακτηριστικά της περιοδικότητας την έννοια του εισοδήματος από τη συγκεκριμένη πηγή, την οποία άλλοτε διευρύνει και άλλοτε περιορίζει με ρητή και ειδική πρόβλεψη ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τις επιταγές του άρθρου 78 του Συντάγματος, κατά το οποίο ουδείς φόρος επιβάλλεται και ουδεμία απαλλαγή ή εξαίρεση από τη φορολογία παρέχεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει ειδικώς το είδος της περιουσίας και το εισόδημα στο οποίο αναφέρεται ο φόρος.

Γ. 3. Κατά συνέπεια, προκειμένου κάποιο έσοδο του φορολογουμένου να χαρακτηριστεί ως εισόδημα και να φορολογηθεί, εφόσον δεν θεωρείται ευθέως από τον ΚΦΕ ή από ειδική διάταξη νόμου ως εισόδημα, πρέπει να διερευνηθεί εάν αυτό συγκεντρώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της έννοιας του εισοδήματος όπως αυτή έχει διαμορφωθεί στη νομολογία με βάση τις αρχές του αστικού δικαίου και τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 20-51 του Κ.Φ.Ε., στις οποίες απεικονίζεται, όχι αμιγώς, η τριμερής θεωρία του εισοδήματος, και βάσει των χαρακτηριστικών αυτών να καταταχθεί σε μία από τις κατηγορίες Α ως Ζ, που προβλέπονται στο άρθρο 4 του ανωτέρω κώδικα.

Από τη ρητή γραμματική διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 43 παρ. 3 του Ν. 2238/94 σαφώς προκύπτει ότι ο νομοθέτης θέλησε να προσδώσει το χαρακτήρα του εισοδήματος και να υπαγάγει στη φορολόγηση της Ζ' κατηγορίας **όχι οποιοδήποτε έσοδο που δεν δύναται να υπαχθεί σε κάποια από τις άλλες κατηγορίες εισοδημάτων**, αλλά μόνο εκείνα τα κέρδη και τις ωφέλειες που, αντικειμενικώς εξεταζόμενες φέρουν τα προαναφερθέντα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος. Επομένως, το έσοδο από την εν λόγω χρηματική ποινή ούτε στη Ζ πηγή δύναται να υπαχθεί.

Είναι προφανές από τις υπάρχουσες διατάξεις ότι θα πρέπει να εξετασθεί συντονισμένα η φορολογική και κοινωνική πολιτική καταπολέμησης της ανεργίας. Η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 26 του νόμου 3156/03 που απαλλάσσει το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται στους νέους επαγγελματίες θα ήταν δυνατόν να εφαρμοστεί γενικότερα και ολοκληρωμένα σε όλες τις δράσεις που αφορούν ανέργους και οι οποίοι χρήζουν υποστήριξης ως κοινωνικής Ομάδας σε κίνδυνο και με ανάγκη ιδιαίτερης φορολογικής προστασίας.

Η Αρχή του Συνηγόρου του Πολίτη θεώρησε εύλογο το αίτημα του πολίτη και τοποθετήθηκε ως προς την αμοιβή **εκπαιδευτικού επιδόματος λόγω ανεργίας**, ότι δεν συγκεντρώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της έννοιας του εισοδήματος και θα έπρεπε να απαλλάσσεται από

την φορολογική υποχρέωση κατά τις ισχύουσες βασικές διατάξεις ενίσχυσης των ανέργων (βλ.Α2).

Θέωρησε επίσης αναγκαία την εξέταση αυτής της διαφορετικής αντιμετώπισης στη φορολογία και διαπίστωσε ότι οι λόγοι που ενέταξαν την εκπαιδευτική αμοιβή ως εισόδημα αφορούν διαχειριστικές και μόνο ανάγκες. Οι συμμετέχοντες στις εκπαιδευτικές ευκαιρίες και δράσεις του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Ταμείου, λόγω ανεργίας, **δεν παρέχουν κανενός είδους υπηρεσία.**

Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί, ότι η υπό κρίση Υπουργική Απόφαση, δεν θέτει φορολογική υποχρέωση αμέσως, αλλά εμμέσως με την υπαγωγή των ανέργων στο εν λόγω πρόγραμμα κατάρτισης και προώθησης της απασχόλησης, ασφαρίζοντας τους υποχρεωτικά στο ΙΚΑ, για τις καλύψεις που προβλέπονται από αυτή, θεωρώντας, είτε ότι πρόκειται για εργαζόμενους κατά το άρθρο 48 παρ.3 Κ.Φ.Ε. είτε για μισθωτούς κατά το άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε. αξίζει να επισημανθεί ότι σε κάθε περίπτωση: Μια τέτοιου είδους αντιμετώπιση από το κανονιστικό νομοθέτη, οδηγεί σε εξομοίωση καταφανώς ανόμοιων περιπτώσεων, δηλαδή των εργαζομένων ή μισθωτών και των ανέργων. Πρόκειται ωστόσο, για εκδήλως διαφορετικές περιπτώσεις, όπως άλλωστε συνάγεται και από το ειδικό νομοθετικό καθεστώς των φοροαπαλλαγών που θεσπίζεται με μια σειρά νομοθετημάτων (βλ.Α2). Η ανωτέρω ρύθμιση δεν συνάδει με το γράμμα και το πνεύμα της γενικότερης πολιτικής περί ανέργων , οδηγεί δε κατά την κρίση της Αρχής σε παραβίαση της αρχής της ισότητας (αρ.4 παρ.1 Σ).

Τέλος, ο Σ.τ.Π. εξέφρασε την άποψη ότι οι πιστώσεις που χορηγούνται στα κράτη-μέλη από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο στοχεύουν στην υλοποίηση των παρεμβάσεων που επιλέγουν τα κράτη-μέλη. Υπό την έννοια αυτή τα κονδύλια που διατίθενται για τους συγκεκριμένους σκοπούς οφείλουν να καταλήγουν στις συγκεκριμένες επιλεχθείσες δράσεις, και φυσικά -κατά το μέρος που τους αναλογεί- στους δικαιούχους αυτών των δράσεων. Το κράτος-μέλος δεν έχει το δικαίωμα ούτε να παρακρατεί μέρος αυτών των κονδυλίων για σκοπό διαφορετικό των προβλεπόμενων από το ΕΚΤ, πολύ δε περισσότερο να τα φορολογεί, καθώς δεν είναι δυνατό να νοηθεί επιβολή φόρου σε κοινοτικούς πόρους. Ο χαρακτηρισμός όμως του εκπαιδευτικού επιδόματος που χορηγείται στους άνεργους που συμμετέχουν στα Προγράμματα Επαγγελματικής Κατάρτισης ως εισοδήματος και η άμεση φορολόγηση αυτού, ισοδυναμεί με έμμεση φορολόγηση της συγκεκριμένης πίστωσης. Ως αποτέλεσμα αυτού του παραδόξου, μέρος των πιστώσεων που διατίθενται από ευρωπαϊκούς πόρους στο ελληνικό κράτος για τον αποκλειστικό σκοπό της υποστήριξης ανέργων και της επανένταξής τους στην αγορά εργασίας καταλήγει στα ταμεία του κράτους, **το οποίο μπορεί στη συνέχεια να τα διαθέσει όπως αυτό επιθυμεί.**

Γ. Αποτελέσματα ενεργειών

Με το υπ' αριθμ. Πρωτ. 1000378/23/Α0012 της 16^{ης} Ιανουαρίου 2007 έγγραφο, η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ 12) Τμήμα Α, απάντησε στο ζήτημα της φορολόγησης του εκπαιδευτικού επιδόματος από πρόγραμμα επαγγελματικής κατάρτισης γνωστοποιώντας στην Αρχή του Συνηγόρου του Πολίτη απλώς τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του νόμου 2238/1994. Στο απαντητικό έγγραφο δεν αναφέρεται καμία κρίση ή άποψη για το αν η αμοιβή εκπαιδευτικού επιδόματος συγκεντρώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της έννοιας του εισοδήματος. Η απάντηση της διοίκησης δεν περιλαμβάνει κανένα σχόλιο σχετικό με την θέση και τα επιχειρήματα της Αρχής του Συνηγόρου του Πολίτη, ότι δηλαδή η φορολόγηση του εκπαιδευτικού επιδόματος έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 78 του Συντάγματος, καθώς επιβάλλεται δια Υπουργικής Απόφασης του Υπουργού Εργασίας χωρίς την ύπαρξη του προαπαιτούμενου νόμου.

Επίσης δεν προέκυψε καμία συνεργασία ανάμεσα στα συναρμόδια Υπουργεία για το ζήτημα που τέθηκε.

Το Υπουργείο Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας, δεν έχει απαντήσει μέχρι στιγμής για το συγκεκριμένο θέμα.