



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

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 75 /2015

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 30-3-2015

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Κυριακή Παρασκευοπούλου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αρ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 0011031 ΕΞ 2014/27-11-2014 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών.

Περίληψη ερωτήματος: «Η Τράπεζα της Ελλάδος για τα δικαιώματά της σε ακίνητα: αα) απαλλάσσεται από φόρους ή τέλη κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 73 παρ. 1 του Καταστατικού της ή ββ) καταλαμβάνεται από τις νεότερες ρυθμίσεις του ν.4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (Α 287), οι οποίες δεν την απαλλάσσουν από την επιβολή του εν λόγω φόρου γγ) πως διαμορφώνεται η απάντηση στα παραπάνω ερωτήματα και ειδικότερα ποια είναι η ισχύς της επίμαχης διάταξης του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, εάν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι αυτή περιλαμβάνεται σε διεθνή σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο (ν.3423/1927) σε συνδυασμό με το ότι η μεταγενέστερη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 3 του ν.4223/2013 ορίζει ότι «Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων...».

Επί του ως άνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

I. Ιστορικό

A. Στο ΥΠΟΙΚ 0011031 ΕΞ 2014/27-11-2014 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών αναφέρεται ότι τα ερωτήματα υποβάλλονται εν όψει του ότι:

α) κατά το άρθρο 73 παρ.1 του Καταστατικού της, η Τράπεζα της Ελλάδος «απαλλάσσεται παντός φόρου ή τέλους

β) το καταστατικό της Τράπεζας της Ελλάδος περιέχεται ως παράρτημα IV στο πρωτόκολλο « περί εγκρίσεως της εκδόσεως δανείου Λιρών Στερλινών 9.000.000», του οποίου οι όροι ενεκρίθησαν από το Συμβούλιο της Κοινωνίας των Εθνών και το οποίο υπεγράφη από την Ελληνική Κυβέρνηση στη Γενεύη την 15^η Σεπτεμβρίου 1927 και κυρώθηκε με το από 10.11.1927 νομοθετικό διάταγμα, που με την σειρά του επικυρώθηκε με τον ν. 3423/1927 (Α 298).

γ) Το Καταστατικό της Τράπεζας της Ελλάδος προσαρτάται στην από 27.10.1927 σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος «περί παραιτήσεως της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος από του προνομίου εκδόσεως τραπεζικών γραμματίων και περί συστάσεως νέας Τράπεζας, υπό την επωνυμία « Τράπεζα της Ελλάδος», η οποία συνήφθη προς εκτέλεση του ως άνω Πρωτοκόλλου. Η σύμβαση αυτή καθώς και το προσαρτώμενο σε αυτή καταστατικό κυρώθηκαν με άλλο, ομοίως από 10.11.1927 νομοθετικό διάταγμα, που με τη σειρά του επικυρώθηκε με τον ν.3424/1927 (Α 298).

δ) με το ν.4502/1930 (Α' 100) κυρώθηκε η από 25.11.1929 σύμβαση μεταξύ Ελληνικού Δημοσίου και της Τράπεζας της Ελλάδος, το άρθρο 5, της οποίας ορίζει ότι: «Η έννοια του άρθρου 73 του Καταστατικού της Τραπεζης της Ελλάδος είναι ότι η Τράπεζα απαλλάσσεται πάσης αμέσου ή εμμέσου φορολογικής επιβαρύνσεως επιβαλλομένης υπό μορφήν δημοσίου φόρου ή δασμού, τέλους ή άλλης οιασδήποτε αναγκαστικής εισφοράς συμπεριλαμβανομένων και των ταχυδρομικών και τηλεγραφικών τελών...».

B. Η αρμόδια υπηρεσία (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων-Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης - Δ/νση Εφαρμογής της φορολογικής πολιτικής και Νομοθεσίας) τοποθετήθηκε επί του ερωτήματος με το αρ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1032475 ΕΞ 2015 /11-3-2015 έγγραφό της.

II. Σχετικές διατάξεις

A. Με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζεται ότι:

«1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ

σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».

Β. 1. Με τις διατάξεις του ν. 3423/1927 «Περί κυρώσεως του εν Γενεύη υπογραφέντος τη 15^η Σεπτεμβρίου 1927 Πρωτοκόλλου του Λονδίνου περί εγκρίσεως συνάψεως δανείου Λιρών Στερλινών 9.000.000» (Α' 298) ορίσθηκε ότι :

«Άρθρον IV – Εκδοτική Τράπεζα

1. Νέα και ανεξάρτητος Τράπεζα, κληθησομένη «Τράπεζα της Ελλάδος», θα ιδρυθή εν Ελλάδι το ταχύτερον και θ' αρχίσει λειτουργούσα το βραδύτερον έξ μήνας μετά την έκδοσιν του δανείου, συμφώνως προς το σχέδιον συμβάσεως μεταξύ της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος και το σχέδιον καταστατικού, τα προσαρτώμενα τω παρόντι (Παραρτήματα III και IV). Η εν λόγω Τράπεζα θα εκτελή τας λειτουργίας τα ανατιθεμένας εις αυτήν υπό της ρηθείσης συμβάσεως και καταστατικού, ιδία δε θα πραγματοποιήση και θα διατηρή την σταθεροποίησιν του Ελληνικού νομίσματος εν σχέσει προς τον χρυσόν και την συγκέντρωσιν εις την Τράπεζαν όλων των εισπράξεων και πληρωμών του Κράτους και των κρατικών επιχειρήσεων. 2. 3....».

2. Ακολούθως, με τις διατάξεις του ν. 3424/1927 «Περί κυρώσεως της από 27 Οκτωβρίου 1927 συμβάσεως περί παραιτήσεως της Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος από του προνομίου της εκδόσεως τραπεζικών γραμματίων και συστάσεως της νέας Τραπέζης με την επωνυμία ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ και του προσαρτωμένου τη συμβάσει καταστατικού της Τραπέζης της Ελλάδος» (Α' 298), όπως ισχύει σήμερα μετά την τροποποίησή του με σειρά διατάξεων νεωτέρων νομοθετημάτων, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Συνιστάται δια του παρόντος ανώνυμος εταιρεία υπό την επωνυμία «Τράπεζα της Ελλάδος» εδρεύουσα εν Αθήναις και διεπομένη υπό του παρόντος καταστατικού. Η διάρκεια της Τραπέζης ορίζεται μέχρι της 31^{ης} Δεκεμβρίου 1970,¹

¹ Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.δ. 413/1970 (Α' 16), «η διάρκεια της εν Αθήναις εδρευούσης ανωνύμου εταιρείας υπό την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ» παρατείνεται δυνάμει του παρόντος, ουδεμίας άλλης διατυπώσεως ή πράξεως απαιτουμένης, από της λήξεως της οριζομένης υπό του εν ισχύϊ καταστατικού της, ήτοι μέχρι της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2000».

Περαιτέρω, με το άρθρο μόνον του ν. 2010/1992 (Α' 20) ορίσθηκε: «Κυρώνεται η απόφαση της γενικής συνέλευσης της Τράπεζας της Ελλάδος της 29/4/1991 περί παρατάσεως της διάρκειας της Τράπεζας της Ελλάδος μέχρι της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2020».

Τέλος, στο άρθρο 165 παρ. 7α του ν. 4099/2012 (Α' 250) ορίσθηκε ότι «Κυρώνεται, σύμφωνα με το άρθρο 7 του κυρωμένου με το ν. 3424/1927 (Α' 298) Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, η από 24 Απριλίου 2012 απόφαση της 79ης Ετήσιας Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων της Τράπεζας της Ελλάδος, περί τροποποίησης άρθρων του Καταστατικού της ίδιας Τράπεζας, το κείμενο της οποίας έχει ως εξής: α) Στο άρθρο 1 οι λέξεις «31 Δεκεμβρίου 2020» αντικαθίστανται ως εξής: «31 Δεκεμβρίου 2050». Η κύρωση έλαβε χώρα ύστερα από την υπ' αριθμ. CON/2012/31/16-4-

δυναμένη να παραταθεί δι' αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, εγκρινομένης δια διατάγματος.

Άρθρο 2

Οι κύριες αρμοδιότητες της Τράπεζας της Ελλάδος είναι οι εξής:...

α) Χαράσσει και ασκεί τη νομισματική πολιτική. Στην έννοια της νομισματικής πολιτικής περιλαμβάνεται και η πιστωτική πολιτική. β)...

γ) Κατέχει και διαχειρίζεται τα επίσημα συναλλαγματικά διαθέσιμα της χώρας, στα οποία περιλαμβάνονται τα σε συνάλλαγμα και χρυσό διαθέσιμα της Τράπεζας της Ελλάδος και του Δημοσίου και ενεργεί πράξεις σε συνάλλαγμα.

δ) Ασκεί την εποπτεία των πιστωτικών ιδρυμάτων και άλλων επιχειρήσεων και οργανισμών του χρηματοπιστωτικού τομέα της οικονομίας, καθώς και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 55Α του παρόντος.

ε) Προωθεί και επιβλέπει την ομαλή λειτουργία των συστημάτων πληρωμών, καθώς και συστημάτων διαπραγματεύσεως, διακανονισμού και εκκαθάρισης εξωχρηματοστηριακών συναλλαγών επί τίτλων και λοιπών χρηματοπιστωτικών μέσων, σύμφωνα με το "άρθρο 55 αριθμός 5" του παρόντος. στ)...

ζ) Ενεργεί ως ταμίας και εντολοδόχος του Δημοσίου, σύμφωνα με τα άρθρα 45 επ. του παρόντος».

«Άρθρο 4

Πρωταρχικός Σκοπός της Τράπεζας της Ελλάδος είναι η διασφάλιση της σταθερότητας του γενικού επιπέδου των τιμών. Με την επιφύλαξη του πρωταρχικού σκοπού η Τράπεζα στηρίζει τη γενική οικονομική πολιτική της Κυβέρνησης. Από της υιοθέτησεως του ευρώ ως του εθνικού νομίσματος της χώρας, η Τράπεζα της Ελλάδος επιδιώκει τον πρωταρχικό σκοπό της διατηρήσεως της σταθερότητας των τιμών, ως αναπόσπαστο μέρος του Ευρωπαϊκού Συστήματος Κεντρικών Τραπεζών και κατά τους όρους του άρθρου 105 παράγραφος 1 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση».

«Άρθρο 7

Το παρόν καταστατικόν δύναται να τροποποιηθεί δι'αποφάσεως της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, κυρουμένης δια νόμου. »

« Άρθρο 27

Το Γενικόν Συμβούλιον της Τράπεζας αποφασίζει επί των κάτωθι θεμάτων:.....θ) Ζητημάτων σχετικών με την απόκτησιν ακινήτων αναγκαιούντων δια τας εργασίας της

Τραπεζής και την πρόσκαιρον κτήσιν και πώλησιν τοιούτων ακινήτων κατά το άρθρον 58²

«Άρθρο 72

Αι διατάξεις των περί ανωνύμων εταιρειών και Τραπεζών νόμων δεν έχουν εφαρμογήν επί της Τραπεζής της Ελλάδος, εφ' όσον αντιβαίνουν προς το παρόν καταστατικόν.

Άρθρο 73

1. Η Τράπεζα απαλλάσσεται παντός φόρου ή τέλους. Ιδία απαλλάσσεται της πληρωμής οιοδήποτε φόρου ή τέλους επί των εκδιδομένων τραπεζικών γραμματίων, πλην του επιβλητέου φόρου εν ωρισμέναις περιπτώσεσι προβλεπομέναις εν άρθρ. 63 (α).

2. Συμβάσεις δανείου η παροχή πιστώσεως, συναπτόμεναι μεταξύ της Τραπεζής της Ελλάδος και αλλοδαπού νομικού ή φυσικού προσώπου, απαλλάσσονται παντός τέλους χαρτοσήμου και πάσης εισφοράς ή τέλους υπέρ οιοδήποτε Ασφαλιστικού Ταμείου ή οιοδήποτε τρίτου. Ο καταβαλλόμενος υπό της Τραπεζής της Ελλάδος τόκος εις δανειστάς αυτής, όταν το δάνειον παρεσχέθη υπόκειται εις φόρον εισοδήματος ούτε εις άλλον φόρον ή τέλος».

3. Περαιτέρω, με την διάταξη του άρθρου 5 του ν. 4502 της 3ης/5ης Απριλίου 1930 «Περί κυρώσεως της από 25 Νοεμβρίου 1929 συμβάσεως μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Τραπεζής της Ελλάδος» (Α' 100) ορίσθηκε ότι: «Η έννοια του άρθρου 73 του Καταστατικού είναι ότι η Τράπεζα απαλλάσσεται πάσης αμέσου ή εμμέσου φορολογικής επιβαρύνσεως επιβαλλομένης υπό μορφήν δημοσίου φόρου ή δασμού, τέλους ή άλλης οιασδήποτε αναγκαστικής εισφοράς, συμπεριλαμβανομένων και των ταχυδρομικών και τηλεγραφικών τελών (εσωτερικού)».

Γ. Εξ άλλου, με τις διατάξεις του ν. 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας και άλλες διατάξεις», (Α' 287) ορίζονται τα εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α- ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Άρθρο 1- Αντικείμενο του φόρου

1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του

²Το άρθρο 58 αφορά σε ζητήματα παροχής ασφαλείας προς την Τράπεζα

παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου.

Άρθρο 2

Υποκείμενο του φόρου

1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:.....

Άρθρο 3

Απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν:

α) Στο Δημόσιο, στο Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.Π.Ε.Δ.), στην Εταιρεία των Ακινήτων του Δημοσίου (ΕΤ.Α.Δ. Α.Ε.) και στην εταιρεία «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.» με την επιφύλαξη της παραγράφου 7 του άρθρου 2.

β) Σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.), που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και σε Ο.Τ.Α. και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. Οι ανώνυμες εταιρείες της Γενικής Κυβέρνησης, με την επιφύλαξη της προηγούμενης περίπτωσης, δεν απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. β), γ)

3. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας, με εξαίρεση τις συμβάσεις παραχώρησης του Δημοσίου που έχουν κυρωθεί με νόμο μέχρι την κατάθεση στη Βουλή του σχεδίου του παρόντος νόμου, εφόσον σε αυτές είχε προβλεφθεί η πλήρης απαλλαγή από φόρους ακίνητης περιουσίας.

Δ. Με το άρθρο 2 του ν.3871/2010 (Α 141) προστέθηκε το άρθρο 1B στον. 2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού, που έχει ως ακολούθως:

«Άρθρο 1B- Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κατωτέρω όροι έχουν την ακόλουθη έννοια:

1. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει την Γενική Κυβέρνηση και τις δημόσιες επιχειρήσεις κατά την έννοια των παραγράφων 1, 2 και 3, καθώς και τους δημόσιους οργανισμούς κατά την έννοια της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του ν. 3429/2005 (ΦΕΚ 314 Α).

2. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, πρώτου και δεύτερου βαθμού (ΟΤΑ) και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού

Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). «Αναλυτικά τα νομικά πρόσωπα που περιλαμβάνονται στην Κεντρική Κυβέρνηση, τους Ο.Τ.Α. και τους Ο.Κ.Α. προσδιορίζονται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής».

3. Κεντρική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που ελέγχονται και χρηματοδοτούνται κυρίως από την Κεντρική Διοίκηση, εκτός ΟΤΑ και ΟΚΑ.

4. Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές. 5..... 6..... 7.....».

Ε. Οι προπαρατεθείσες στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο (Δ) διατάξεις καταργήθηκαν από 1-1-2015, με το άρθρο 177 του ν. 4270/2014 (Α' 143) και στο άρθρο 14 του ίδιου νόμου ορίσθηκαν τα εξής:

1. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κάτωθι όροι έχουν την ακόλουθη έννοια:

α. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, κατά την έννοια των παραγράφων 1, 2,3 και 6 του άρθρου 1 του ν. 3429/2005 (Α'314).

β. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης (εφεξής «λοιποί φορείς της Γενικής Κυβέρνησης»), προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

γ. Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ.

δ. Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει: (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (ββ) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ.

ε. Υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

στ. Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής. Οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης και οι υποδιαιρέσεις τους σε ειδικούς φορείς είναι διοικητικές της μονάδες και μονάδες του προϋπολογισμού της, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

ζ. Κρατικός Προϋπολογισμός: ο προϋπολογισμός της Κεντρικής Διοίκησης που περιλαμβάνει τον Τακτικό Προϋπολογισμό και τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων.....».

III. Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα:

A. Με το από 15 Σεπτεμβρίου 1927 Πρωτόκολλο του Λονδίνου, που υπεγράφη στην Γενεύη μεταξύ της Ελληνικής Κυβερνήσεως (μετά από αίτησή της προς το Συμβούλιο της Κοινωνίας των Εθνών, η οποία ενέκρινε τους όρους της συμβάσεως και των αντιπροσώπων των χωρών της Μεγάλης Βρετανίας, Γαλλίας και Ιταλίας και κυρώθηκε από την ελληνική βουλή με το ν. 3423/1927 εγκρίθηκε από την Κοινωνία των Εθνών η χορήγηση προς την Ελλάδα δανείου, ύψους 9.000.000 αγγλικών λιρών, για την σταθεροποίηση του ελληνικού νομίσματος, της εκκαθάρισης των ελλειμμάτων του προϋπολογισμού του Ελληνικού Κράτους και τη συνέχιση του έργου της αποκατάστασης των προσφύγων. Μεταξύ άλλων, με τις διατάξεις του ανωτέρω Πρωτοκόλλου προβλέφθηκε η ίδρυση της Τράπεζας της Ελλάδος, η οποία ήθελε λειτουργήσει σύμφωνα με το επισυναπτόμενο στο Πρωτόκολλο, σχέδιο συμβάσεως μεταξύ της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Εθνικής Τράπεζας και το σχέδιο του καταστατικού της (Παραρτήματα III και IV) (άρθρο IV του Πρωτοκόλλου).

Ακολούθησε η έκδοση του ν. 3424/1927, περί συστάσεως νέας Τράπεζας με την επωνυμία Τράπεζα της Ελλάδος μετά του προσαρτωμένου στη σύμβαση Καταστατικού της, δυνάμει του οποίου συνεστήθη η Τράπεζα της Ελλάδος με τη μορφή ανωνύμου εταιρείας (άρθρο 1 Καταστατικού). Η διάρκεια της Τράπεζας της Ελλάδος ορίστηκε αρχικά μέχρι την 31-12-1970, έκτοτε, δε, παρατάθηκε διαδοχικά την μέχρι την 31-12-2050.

B. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Συντάγματος αναγνωρίζεται η υπεροχή των κανόνων που θεσπίζονται με διεθνείς συμβάσεις, που έχουν

κυρωθεί με νόμο, έναντι των κοινών νόμων που ψηφίζονται από τη Βουλή, ανεξαρτήτως αν οι διεθνείς συμβάσεις αυτές έχουν κυρωθεί με νόμο πριν από την έναρξη ισχύος του Συντάγματος 1975, διότι και επ' αυτών έχει εφαρμογή το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, εφόσον εξακολουθούν να ισχύουν κατά την έναρξη εφαρμογής του (ΣτΕ 466/2003, 4555/1996, 1975/1991, 2289/1987, 1093/1987, 2960/1980, 395/1978, 4950/1976 κλπ.).

Συνεπώς και το άρθρο 73 του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, που αποτελούσε προσαρτώμενο τμήμα των ως άνω διεθνών συμβάσεων που κυρώθηκαν με τους προαναφερθέντες νόμους (3423 και 3424/1927) υπερισχύει κάθε αντίθετης διάταξης τυπικού νόμου ως προς τις θεσπιζόμενες με το άρθρο αυτό απαλλαγές, για την έκταση των οποίων γίνεται λόγος στη συνέχεια.

Γ. Με τις διατάξεις του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, όπως ισχύει σήμερα μετά από διαδοχικές τροποποιήσεις, προβλέπεται ότι η λειτουργία της Τράπεζας διέπεται από ιδιαίτερο νομοθετικό καθεστώς, καθώς ρητώς ορίστηκε ότι οι διατάξεις των νόμων περί ανωνύμων εταιρειών και τραπεζών δεν έχουν εφαρμογή, εάν αντιβαίνουν στο Καταστατικό (άρθρο 72 ν. 3424/1927 - Καταστατικού). Ειδικότερα, με τη ρητή διάταξη του άρθρου 73§1 του ρηθέντος Καταστατικού, όπως ερμηνεύθηκε αυθεντικά με το άρθρο 5 του ν. 4502/1930, η Τράπεζα απαλλάσσεται παντός φόρου ή τέλους.

Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η εν λόγω φορολογική απαλλαγή συνδέεται άρρηκτα με τις εργασίες εκείνες που ρητώς και λεπτομερώς αναφέρονται στο Καταστατικό και αποτελούν τον κύκλο των κυρίων τραπεζικών της εργασιών, μη παρεχόμενη πέραν των ορίων της ειδικής και εξαιρετικής της λειτουργίας, δοθέντος ότι ούτε από την ερμηνεία των οικείων διατάξεων ούτε από την φύση τους προκύπτει ότι σκοπήθηκε η πλήρης και απεριόριστη απαλλαγή της Τράπεζας από κάθε φορολογική επιβάρυνση ή συμμετοχή στα κρατικά βάρη (ΟλΣτΕ 854/1934). Άλλωστε, έχει συναφώς κριθεί ότι η Τράπεζα της Ελλάδος δεν απαλλάσσεται των δημοτικών τελών (ΣτΕ 447/1982, 1580/1980, 3441/1977, 1645/1958, 903/1957 κλπ.) και ότι με νεότερη διάταξη νομίμως καταργήθηκε η δασμοφορολογική, κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων, απαλλαγή της Τραπεζής (ΣτΕ 2130, 2131/1978) ως και η ταχυδρομική της ατέλεια (1332/1953)

Συναφώς προς τα ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει γνωμοδοτήσει ότι η ως άνω γενική απαλλαγή από παντός τέλους της Τραπεζής της Ελλάδος περιλαμβάνει και την απαλλαγή της από του επιβληθέντος, δυνάμει του άρθρου, 24 του ν. 2130/1993 προβλεπομένου τέλους ακινήτου περιουσίας για ακίνητα ιδιοκτησίας της (ΝΣΚ 445/1994), ενώ, καθόσον αφορά το θεσπισθέν

με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4021/2011 ειδικό τμήμα ηλεκτροδοτούμενων επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ), έγινε δεκτό ότι η Τράπεζα της Ελλάδος δεν υποχρεούται στην καταβολή του για τα ακίνητα που βρίσκονται στην κυριότητα ή την επικαρπία της, κατ' εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 73 του Καταστατικού της, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των κυρίων εργασιών της κατά την άσκηση των από το Καταστατικό της προβλεπόμενων εξαιρετικής φύσεως αρμοδιοτήτων της (π.χ. στέγαση των υπηρεσιών της, βλ. ΝΣΚ 24/2014).

Δ. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία, η Τράπεζα της Ελλάδος, αν και συνιστά νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, έχει, ιδιότυπο, διφυή χαρακτήρα και λειτουργεί, ως προς την άσκηση τραπεζικών εργασιών και τις σχέσεις της με το προσωπικό, κατά τις διατάξεις του ιδιωτικού δικαίου, ενώ ως προς την διαχείριση του εξωτερικού συναλλάγματος ή την άσκηση του εκδοτικού προνομίου, ασκεί δημόσια εξουσία και συνεπώς διέπεται από το δημόσιο δίκαιο (ΑΠ 1/2006, 1950/2008), ο δε Διοικητής της Τραπέζης της Ελλάδος κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του σχετικά με την εποπτεία των πιστωτικών ιδρυμάτων και τον έλεγχο της πίστωσης αποτελεί διοικητική αρχή, μη υποκειμένη σε υποδείξεις άλλων κρατικών οργάνων και οι πράξεις που εκδίδονται από αυτόν ή άλλα εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα συνιστούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις (ΣτΕ 3886/2009). Ωστόσο, η άσκηση δημοσίας εξουσίας εκ μέρους της Τραπέζας δεν μεταβάλλει οργανικά το νομικό της χαρακτήρα, ήτοι από ν.π.ι.δ. σε ν.π.δ.δ.

Ε. Με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013, επιβλήθηκε, από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, κατά τα ειδικότερα στις επόμενες διατάξεις του πιο πάνω νόμου οριζόμενα. Στις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου προβλέπονται ρητά οι απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α, στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η Τράπεζα της Ελλάδος. Μεταξύ των απαλλασσομένων συγκαταλέγονται και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, είναι δε φανερό ότι η φύση των ως άνω νομικών προσώπων ως ν.π.δ.δ. ή ν.π.ι.δ. ορίζεται από τις ως άνω διατάξεις με βάση το οργανικό και όχι το λειτουργικό κριτήριο. Συνεπώς, με δεδομένο ότι η εν λόγω Τράπεζα, αφενός μεν

δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, αφού, ως ελέχθη, η εκ μέρους της άσκηση και αρμοδιοτήτων δημοσίας εξουσίας, δεν μπορεί να της προσδώσει και οργανικά τέτοιο χαρακτήρα, αφετέρου δε, δεν ανήκει ούτε στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 1B του ν. 2362/1995 και 14 του ν. 4270/2014, συνάγεται ότι η Τράπεζα της Ελλάδος δεν μπορεί να υπαχθεί στην απαλλαγή της περίπτωσης β' της παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013.

Περαιτέρω, στον ίδιο νόμο ορίσθηκε ρητά (άρθρο 3 παρ. 3) ότι κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. (με εξαίρεση τις συμβάσεις παραχώρησης του Δημοσίου που έχουν κυρωθεί με νόμο μέχρι την κατάθεση στη Βουλή του σχεδίου του παρόντος νόμου, εφόσον σε αυτές είχε προβλεφθεί η πλήρης απαλλαγή από φόρους ακίνητης περιουσίας, στις οποίες, ασφαλώς, δεν εντάσσεται η Τράπεζα της Ελλάδος). Όμως, η ως άνω διάταξη, μολονότι αποβλέπει στην άμεση κατάργηση ακόμη και φορολογικών απαλλαγών που προβλέποντο από ειδικές διατάξεις, εντούτοις δεν δύναται να οδηγήσει και στην κατάργηση της προεκτεθείσης απαλλακτικής ρύθμισης του άρθρου 73§1 του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, λόγω του υπερνομοθετικού χαρακτήρα της τελευταίας (άρθρο 28§1 Σ και, επομένως, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο αυτό φορολογικές απαλλαγές εξακολουθούν να ισχύουν, περιοριζόμενες, όμως, στο εύρος που οριοθέτησε η νομολογία, κατά τα ήδη αναπτυχθέντα.

ΣΤ. Ενόψει των προεκτεθέντων, κατά την άποψη της πλειοψηφίας, Τράπεζα της Ελλάδος δεν υπάγεται μεν στις απαλλακτικές διατάξεις του ν. 4223/2013, πλην όμως απαλλάσσεται της καταβολής του ΕΝ.Φ.Ι.Α., καθόσον το άρθρο 73§1 του Καταστατικού της με τις αναφερόμενες σε αυτό φορολογικές απαλλαγές (βλ. άρθρο 5 του ν. 4502/1930 εξακολουθεί να ισχύει, πλην όμως, μόνο για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για εργασίες οι οποίες ρητώς απαριθμούνται στο Καταστατικό της και αποτελούν τον κύκλο των κυρίων, ή έστω και παρεπόμενων, τραπεζικών εργασιών της, υπό την έννοια ότι το φορολογικό προνόμιο δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παρεχόμενο πέραν των ορίων της ειδικής και εξαιρετικής λειτουργίας της Τράπεζας, όπως αυτή διαγράφεται από το Καταστατικό της (ΟλΣτΕ 854/1934).

Ζ. Μειοψήφησε η Νομικός Σύμβουλος Κυριακή Παρασκευοπούλου, η οποία διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη: Η θεσπισθείσα με το άρθρο 73 του Καταστατικού της φορολογική ατέλεια της Τραπεζής της Ελλάδος, όπως και από

την γραμματική της διατύπωση προκύπτει, παρέχεται εντός των ορίων της ειδικής και εξαιρετικής λειτουργίας της Τράπεζας, όπως έχει οριοθετηθεί ερμηνευτικά από τα δικαστήρια προ της ισχύος του Συντάγματος του 1975, και αφορά στις πράξεις που, άλλωστε, σχετίζονται με την εκ μέρους της άσκηση των υπό του Καταστατικού της προβλεπομένων εξαιρετικής φύσεως αρμοδιοτήτων. Σε ότι δε αφορά, ειδικότερα τα ακίνητα, η αναφορά γίνεται σε σχέση με το άρθρο 27 του Καταστατικού της που αφορά σε ζητήματα σχετικά με την «απόκτησιν ακινήτων αναγκαιούντων δια τας εργασίας της Τραπεζής» και επομένως δεν αναφέρεται σε κάθε φόρο, αλλά μόνο στο φόρο απόκτησης ακινήτου. Περαιτέρω, η δομή των απαλλακτικών ρητρών του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που αναφέρεται στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στην γενική κυβέρνηση πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει με την Τράπεζα της Ελλάδος, ούτε άλλωστε η διάταξη αυτή, όπως διαμορφώθηκε η ερμηνεία της με την νομολογία των δικαστηρίων, (Ολ.ΣτΕ 854/1934), με δεδομένη δε και την στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, μπορεί να υπερισχύσει της γενικής και ειδικής κατάργησης κάθε αντιθέτου διατάξεως που εισάγεται γενικώς με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4223/2013. Περαιτέρω, πρέπει να τύχει ιδιαίτερης προσοχής το γεγονός ότι για την απαλλαγή ενός νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου, όπως η Τράπεζα της Ελλάδος το άρθρο 3 του νόμου για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. εισάγει ένα οργανικό κριτήριο δηλ. να εντάσσεται το νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου στην Γενική Κυβέρνηση. Η Τράπεζα της Ελλάδος δεν εντάσσεται στην Γενική Κυβέρνηση και τούτο προκύπτει από το τηρούμενο Μητρώο της ΕΛΣΤΑΤ, όπως άλλωστε το επιβεβαιώνει και η αρμόδια υπηρεσία. Εν όψει αυτού του κριτηρίου η αναζήτηση μέσω ερμηνείας ουσιαστικών κριτηρίων δεν είναι δυνατή και διαφοροποιείται από την ερμηνεία για τον ΕΕΤΗΔΕ, ο οποίος, άλλωστε, αφορά τα ακίνητα, με οικιστική και εμπορική χρήση, (βλ. γνωμ. 24/1914), ενώ ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. αποτελεί καθολικό φόρο.

Κατά συνέπεια, κατά την γνώμη αυτή, ανεξάρτητα δε της υπεροχής ή μη του άρθρου 73, με βάση το άρθρο 28 του Συντάγματος 1975, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής εν προκειμένω η διάταξη αυτή του Καταστατικού της και η Τράπεζα της Ελλάδος υποχρεούται στην καταβολή ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα ακίνητα της κυριότητος της, άλλως απαιτείται ρητή πρόβλεψη περί απαλλαγής, όπως έγινε αντιστοίχως με άλλα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου στον νόμο ΕΝ.Φ.Ι.Α., αλλά και με τις διατάξεις περί ΕΤΑΚ και ΦΑΠ των ν. 3634/2008 και 3842/2010, αντιστοίχως, δηλαδή με τους αντίστοιχους προ του ΕΝ.Φ.Ι.Α. νόμους, που καταργήθηκαν με το άρθρο 13 ν. 4223/2013, που εισήγαγε τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

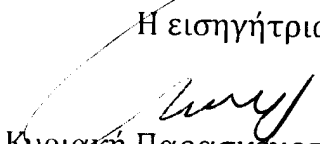
IV. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, **κατά πλειοψηφία**, ότι η Τράπεζα της

Ελλάδος, κατ' εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 73§1 του Καταστατικού της, δεν υποχρεούται στην καταβολή του επιβληθέντος με το ν. 4223/2013 ΕΝ.Φ.Ι.Α, για τα προβλεπόμενα στον ίδιο νόμο εμπράγματα δικαιώματά της επί ακινήτων, μόνον εφόσον τα ακίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των εργασιών της Τράπεζας, κατά την άσκηση των υπό του Καταστατικού της προβλεπομένων εξαιρετικής φύσεως αρμοδιοτήτων της.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 27η Απριλίου 2015
Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.



Η εισηγήτρια

Κυριακή Παρασκευοπούλου
Νομικός Σύμβουλος Ν.Σ.Κ