



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

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ 323/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ
Συνεδρίαση της 15ης - 12 - 2016**

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα και Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας και Βασιλική Παπαθεοδώρου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

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

Ερώτημα: Ερωτάται αν η Τράπεζα της Ελλάδος απαλλάσσεται από φόρους ή τέλη για τα δικαιώματά της επί ακινήτων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 73 παρ. 1 του Καταστατικού της, ή αν καταλαμβάνεται από τις ρυθμίσεις του ν. 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις», οι οποίες δεν περιέχουν ρητή διάταξη περί απαλλαγής της από την υποχρέωση καταβολής του



ως άνω φόρου, λαμβανομένου υπόψη αφενός ότι η προαναφερόμενη διάταξη του Καταστατικού της περιλαμβάνεται σε διεθνή σύμβαση που έχει κυρωθεί με το ν. 3423/1927 και αφετέρου ότι στην παρ. 3 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι «Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας...»

Επί του ως άνω ερωτήματος εκδόθηκε κατ' αρχάς η γνωμοδότηση υπ' αριθ. 75/2015 του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., εν συνεχεία δε, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α 1099674 ΕΞ2016/30-6-2016 έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ζητήθηκε η παραπομπή του ερωτήματος στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Κατόπιν τούτου το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε επί του ως άνω ερωτήματος ως εξής:

Ιστορικό

1. Στο έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών με αριθ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 0011031 ΕΞ 2014/27-11-2014 αναφέρεται ότι το ερώτημα υποβάλλεται ενόψει 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 εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο της Κοινωνίας των Εθνών και το οποίο υπεγράφη από την Ελληνική Κυβέρνηση στη Γενεύη την 15η Σεπτεμβρίου 1927 και κυρώθηκε με το από 10.11.1927 νομοθετικό διάταγμα, που με την σειρά του κυρώθηκε με το 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 Τραπεζής της Ελλάδος από του προνομίου εκδόσεως τραπεζικών γραμματίων και περί συστάσεως νέας Τραπεζής, υπό την επωνυμία "Τράπεζα της Ελλάδος"», η οποία συνήφθη προς εκτέλεση του ως άνω Πρωτοκόλλου και κυρώθηκε, μαζί με το προσαρτώμενο σε αυτή καταστατικό, με άλλο, ομοίως από 10.11.1927, νομοθετικό διάταγμα, που κυρώθηκε περαιτέρω με το ν. 3424/1927 (Α' 298) και δ) με το ν.4502/1930 (Α' 100) κυρώθηκε η από 25.11.1929 σύμβαση μεταξύ Ελληνικού Δημοσίου και της Τράπεζας της Ελλάδος, στο άρθρο 5 της

οποίας ορίζεται ότι «Η έννοια του άρθρου 73 του Καταστατικού της Τραπέζης 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...».

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 28 παρ.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».

3. Με το άρθρο IV παρ. 1 του ν. 3423/1927 «Περί κυρώσεως του εν Γενεύη υπογραφέντος τη 15η 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 μηνάς 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.»

4. Ακολούθως, στα άρθρα 1, 2, 4, 7, 27, 56, 72 και 73 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 νέας Τραπέζης υπό την επωνυμίαν «ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ

ΕΛΛΑΔΟΣ» και του προσαρτωμένου τη συμβάσει καταστατικού¹ 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 1970,² δυνάμενη 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 διαπραγμάτευσης, διακανονισμού και εκκαθάρισης

¹ Το οποίο αποτελεί κατά λέξη μεταφορά του σχεδίου καταστατικού που περιλαμβάνεται ως παράρτημα IV στο από 15 Σεπτεμβρίου 1927 Πρωτόκολλο του Λονδίνου, που υπεγράφη στην Γενεύη.

² 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 απαιτούμενης, από της λήξεως της οριζόμενης υπό του εν ισχύι καταστατικού της, ήτοι μέχρι της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2000».

Περαιτέρω, με το άρθρο μόνον του ν. 2010/1992 (Α' 20) ορίστηκε: «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/2012/31/16-4-2012 θετική γνώμη της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΕΚΤ), η οποία ζητήθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 127 παρ. 4 και 282 παρ. 5 της Σ.Λ.Ε.Ε.

εξωχρηματοπιστηριακών 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 58³.

Άρθρο 56

Η Τράπεζα δεν δικαιούται:

1...2...3. Να κτάται ακίνητον κτήσιν, πλην εφ' όσον είναι αναγκαίον δια τας ιδίας εργασίας και εξαιρέσει της περιπτώσεως του άρθρου 58. 4...

Άρθρο 72

Αί διατάξεις των περί ανωνύμων εταιρειών και Τραπεζών νόμων δεν έχουσιν 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 οιουδήποτε φόρου ή τέλους επί των εκδιδομένων τραπεζικών

³ Το άρθρο 58 αφορά σε ζητήματα παροχής ασφαλείας προς την Τράπεζα

γραμματίων, πλην του επιβλητέου φόρου εν ωρισμέναις περιπτώσεσι προβλεπομέναις εν άρθρ. 63 (α).

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

5. Περαιτέρω, με το **άρθρο 5 του ν. 4502/1930** «Περί κυρώσεως της από 25 Νοεμβρίου 1929 συμβάσεως μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Τραπέζης 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)».

6. Στα **άρθρα 1, 2 και 3 του ν. 4223/2013** «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (Α' 287) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1

«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 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

«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.ΓΙ.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., 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.»

7. Στο άρθρο 1Β του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους τους και άλλες διατάξεις» (Α'247), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (Α' 141), ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1Β.- 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... ».

8. Στο **άρθρο 14** του ν. **4270/2014** (Α' 143), που εφαρμόζεται από 1-1-2015⁴, ορίζονται 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 (ΕΣΟΑ). 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.

⁴ Καταργηθέντος αντιστοίχως του ν. 2362/1995, με το άρθρο 177 αυτού.

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.

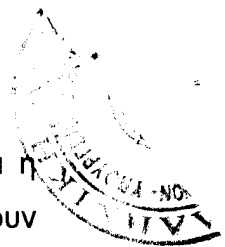
ζ. Κρατικός Προϋπολογισμός: ο προϋπολογισμός της Κεντρικής Διοίκησης που περιλαμβάνει τον Τακτικό Προϋπολογισμό και τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων....».

Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, συνάγονται, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών της Ολομέλειας, τα ακόλουθα:

9. Με το από 15 Σεπτεμβρίου 1927 Πρωτόκολλο του Λονδίνου, που υπεγράφη στη 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 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 (βλέπ. άρθρο IV του Πρωτοκόλλου και Παραρτήματα III και IV).

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



10. 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.).

11. 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.

12. 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 ορίσθηκε 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 παρ. 1 του ρηθέντος Καταστατικού, όπως ερμηνεύθηκε αυθεντικά με το άρθρο 5 του ν. 4502/1930, η Τράπεζα απαλλάσσεται παντός φόρου ή τέλους.

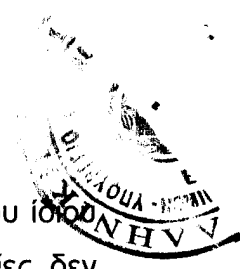
13. Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η εν λόγω φορολογική απαλλαγή συνδέεται άρρηκτα με τις εργασίες εκείνες που ρητώς και λεπτομερώς αναφέρονται στο Καταστατικό και αποτελούν τον κύκλο των κυρίων ή έστω παρεπόμενων τραπεζικών της εργασιών, μεταξύ των οποίων και η κτήση των αναγκαιούντων για τις εργασίες της ακινήτων, 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, εισαχθείσα όμως πριν από την ισχύ του

Συντάγματος 1975, νομίμως καταργήθηκε η δασμοφορολογική, κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων, απαλλαγή της Τραπεζής (ΣτΕ 2130, 2131/1978) ως και η ταχυδρομική της ατέλεια (ΟλΣτΕ 1332/1953).

14. Συναφώς προς τα ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει γνωμοδοτήσει ότι η ως άνω γενική απαλλαγή, από κάθε τέλος, της ΤτΕ περιλαμβάνει και την απαλλαγή της από το επιβληθέν, δυνάμει του άρθρου 24 του ν. 2130/1993 τέλος ακίνητης περιουσίας, για ακίνητα ιδιοκτησίας της (ΝΣΚ 445/1994), ενώ, καθόσον αφορά το θεσπισθέν με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4021/2011 ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ), έγινε δεκτό ότι η ΤτΕ 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, όπως λ.χ. για στέγαση των υπηρεσιών της (βλέπ. ΝΣΚ 24/2014).

15. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία, η ΤτΕ, 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 ΤτΕ κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του σχετικά με την εποπτεία των πιστωτικών ιδρυμάτων και τον έλεγχο της πίστεως αποτελεί διοικητική αρχή, μη υποκείμενη 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 Τράπεζας δεν μεταβάλλει οργανικά το νομικό της χαρακτήρα, ήτοι από ν.π.ι.δ. σε ν.π.δ.δ.

16. 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 δικαίου, 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 1Β του ν. 2362/1995 και 14 του ν. 4270/2014, συνάγεται ότι η ΤτΕ δεν μπορεί να υπαχθεί στην απαλλαγή της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013.

17. 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 είχαν κυρωθεί με νόμο, μέχρι την κατάθεση στη Βουλή του σχεδίου του ν. 4223/2013, και 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 προβλέπονταν από ειδικές διατάξεις, εντούτοις δεν δύναται να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι καταργήθηκε η προεκτεθείσα απαλλακτική ρύθμιση του άρθρου 73 παρ. 1 του Καταστατικού της ΤτΕ, λόγω του υπερνομοθετικού χαρακτήρα της τελευταίας, κατά το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος και, επομένως, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο αυτό φορολογικές απαλλαγές εξακολουθούν να ισχύουν, περιοριζόμενες, όμως, στο εύρος που οριοθέτησε η νομολογία, κατά τα προαναφερθέντα.

Απάντηση

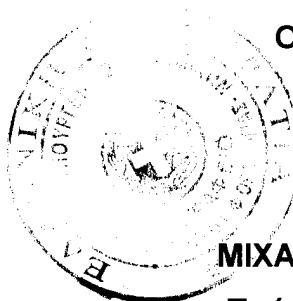
18. Εν όψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι η Τράπεζα της Ελλάδος, δεν υπάγεται μεν στις απαλλακτικές διατάξεις του ν. 4223/2013, πλην όμως, κατ' εφαρμογή της

απαλλακτικής διάταξης του, κατισχύοντος της ρύθμισης του άρθρου 3 παρ. 3 του ν. 4223/2013, άρθρου 73 παρ. 1 του Καταστατικού της, δεν υποχρεούται στην καταβολή του επιβληθέντος με τον ανωτέρω νόμο 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, κύριων ή έστω παρεπόμενων, εργασιών της Τράπεζας κατά την άσκηση των υπό του Καταστατικού της προβλεπομένων εξαιρετικής φύσεως αρμοδιοτήτων της, ζήτημα πραγματικό, η επί του οποίου έρευνα και κρίση ανήκει στην αρμοδιότητα της οικείας φορολογικής αρχής.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 29-12-2016

Ο Πρόεδρος



ΜΙΧΑΗΛ Α. ΑΠΕΣΣΟΣ

Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

ΧΡΗΣΤΟΣ ΚΟΡΑΝΤΖΑΝΗΣ

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.