



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

**Γ Ν Ω Μ Ο Δ Ο Τ Η Σ Η Μ Ε Α Ρ Ι Θ Μ Ο 38/2017
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

ΣΤ' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 15^{ης} Φεβρουαρίου 2017

Σύνθεση

Πρόεδρος: Ιωάννης – Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Ιωάννης Διονυσόπουλος, Παρασκευάς Βαρελάς, Θεόδωρος Ψυχογιός, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Βασιλική Τύρου, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Γεώργιος Ανδρέου, Ευαγγελία Σκαλτσά, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητές : Γεώργιος Σπ. Ανδρέου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους και Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος ΝΣΚ .

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας/Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικού Σχεδιασμού & Υποστήριξης/Διεύθυνσης Οικονομικού /Τμήματος Οικονομικής Μέριμνας & Λογιστικού με αριθμό πρωτοκόλλου Φ. 950/22/127719/18-2-2016, που υπογράφεται από τον Υπουργό Εθνικής Άμυνας .

Ερώτημα: Ερωτάται, αν το Ταμείο Εθνικής Άμυνας και το Ταμείο Αεροπορικής Άμυνας, ως αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες με τη μορφή ειδικών ταμείων, που εκπληρώνουν βασικούς κρατικούς σκοπούς, απαλλάσσονται, ενόψει των διατάξεων των άρθρων 46 και 68 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, από :
α) Την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος και ακίνητης περιουσίας. β) Την καταβολή φόρου στα εισοδήματα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. γ) Το φόρο στα δικαιώματα επί των ακινήτων ιδιοκτησίας τους, τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται ή δεν έχουν παραχωρηθεί δωρεάν στο Δημόσιο.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ιστορικό

Από το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου 950/22/127719/18-2-2016 και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

[1] Η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης/ Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, με το έγγραφό της με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1134682 ΕΞ 2015/16-10-2015 προς τις Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και Ψυχικού, με κοινοποίηση προς το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας/Γενική Διεύθυνση Οικονομικού Σχεδιασμού & Υποστήριξης/Διεύθυνση Οικονομικού (εφεξής ΥΕΘΑ/ΓΔΟΣΥ/ΔΟΙ), το Ταμείο Εθνικής Άμυνας (εφεξής ΤΕΘΑ) και το Ταμείο Αεροπορικής Άμυνας (εφεξής ΤΑΑ), καθώς και με το έγγραφό της με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1002760 ΕΞ 2016/28-12-2015 προς το ΤΑΑ, με κοινοποίηση προς το ΥΕΘΑ/ΓΔΟΣΥ/ΔΟΙ, έχει διατυπώσει την άποψη ότι το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και όχι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, και, συνεπώς, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 φορολογούνται, ως φορείς Γενικής Κυβέρνησης, για τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013. Για τα εισοδήματά τους αυτά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 68 του ίδιου νόμου. Η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/ Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης/Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας μάλιστα με το δεύτερο από τα προαναφερόμενα δύο έγγραφά της έκανε γνωστό στο ΤΑΑ ότι «...κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι τα εν λόγω Ταμεία δεν χαρακτηρίζονται ως αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες με βάση τα νομοθετήματα που διέπουν τη σύσταση και λειτουργία τους, αλλά ως αυτοτελή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεν τίθεται ζήτημα ανατροπής της διατυπωθείσας με το αριθμ. ΔΕΑΦ Β 1134682 ΕΞ 2015/16-10-2015 έγγραφο άποψης της υπηρεσίας μας.....».

[2] Επειδή, όμως, το ΥΕΘΑ/ΓΔΟΣΥ/ΔΟΙ έχει την άποψη ότι το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ είναι, με βάση την Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/ Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος με αριθμ. πρωτ. Α11856/882/5-6-1972, την οποία έχει υπογράψει ο τότε Υπουργός Οικονομικών, αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, που λειτουργούν με τη μορφή ειδικών ταμείων και εκπληρώνουν βασικούς κρατικούς σκοπούς, υπέβαλε το εξεταζόμενο ερώτημα.



[3] Το ερώτημα αυτό εισήχθη προς εξέταση για πρώτη φορά ενώπιον του ΣΤ΄ Τμήματος ΝΣΚ την 23-11-2016, οπότε το Τμήμα εξέδωσε το Πρακτικό του ΝΣΚ με α/α 4468 της Συνεδρίασης 55^{ης} της 23-11-2016, στο οποίο κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, το εν λόγω ερώτημα αφορά προεχόντως στην ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων φορολογικού περιεχομένου και, επομένως, έπρεπε να συγχρεωθεί, ύστερα από σχετική έγγραφη εντολή του Προέδρου του ΝΣΚ, στο Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών, προς το οποίο θα διαβιβαζόταν μαζί με φωτοαντίγραφα όλων των εγγράφων του φακέλου, που το συνόδευε.

[4] Με βάση το προαναφερόμενο Πρακτικό, ο Πρόεδρος του ΝΣΚ έδωσε, με το έγγραφό του με αριθμό πρωτ. 168468/49186/29-11-2016, τη σχετική εντολή προς την εν λόγω Υπηρεσιακή Μονάδα του ΝΣΚ.

[5] Στη συνέχεια, το Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών διεβίβασε προς το ΥΠΟΙΚ/ΓΓΔΕ/ΓΔΦΔ /Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/ Τμήμα Β΄ το έγγραφο με αριθμό πρωτ. 2060/φ.Ερ.1001/29-11-2016, με το οποίο ζήτησε από τη συγκεκριμένη Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών να του κάνει γνωστό, με έγγραφο υπογεγραμμένο από τον ΓΓΔΕ: (α) Αν διατηρεί προβληματισμό επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων, που άπτονται του ερωτήματος, και, σε καταφατική περίπτωση, αν ήθελε θεωρήσει το ερώτημα συνυποβλητέο και από τον ΓΓΔΕ, (β) ή αν εμμένει στις θέσεις της, που διατυπώθηκαν με την ΠΟΛ 1044/2015 της ΓΓΔΕ και με τα έγγραφα του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ και της ΓΓΔΕ, με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1002760 ΕΞ 2016/28-12-2015 και ΔΕΑΦ Β 1134682 ΕΞ 2015/16-10-2015, αντίστοιχα. Μέχρι σήμερα, δεν έχει δοθεί καμμία απάντηση στο ως άνω έγγραφο. Επειδή, όμως, στο μεταξύ το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ επείγονται για την έκδοση γνωμοδότησης, παρά το ότι ερωτήματα, που άπτονται της φορολογικής νομοθεσίας υποβάλλονται αποκλειστικά από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία συστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (Α΄94), οπότε και μόνον οι επ' αυτών εκδιδόμενες και γενόμενες αποδεκτές γνωμοδοτήσεις δεσμεύουν τις αντίστοιχες αρχές, το επίμαχο ερώτημα, επανεισήχθη, με εντολή του Προέδρου του Τμήματος με ξεχωριστή εισήγηση από το Γραφείο Νομικού Συμβούλου ΥΕΘΑ και ξεχωριστή από το Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων (πρώην Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών), στο Τμήμα με σκοπό την

έκδοση γνωμοδότησης προς καθοδήγηση των ενεργειών των δύο Ταμείων στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους.

[6] Η προαναφερόμενη Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος με αριθμό πρωτ. Α 11856/882/5-6-1972, είχε εκδοθεί από τον Υπουργό Οικονομικών μετά την αποδοχή εκ μέρους του της Γνωμοδότησης του ΝΣΚ με αριθμό 140/1972. Το ερώτημα, επί του οποίου εκδόθηκε η συγκεκριμένη γνωμοδότηση του ΝΣΚ, είχε ως αντικείμενο ποιά είναι η έννοια της αποκεντρωμένης δημόσιας υπηρεσίας, η οποία λειτουργεί ως ειδικό ταμείο, και ειδικότερα αν στην κατηγορία αυτή ενέπιπταν δώδεκα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα. Το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ δεν περιλαμβάνονταν μεταξύ των δώδεκα εκείνων νομικών προσώπων, για τα οποία είχε τεθεί το ερώτημα και είχε εκδοθεί η ως άνω γνωμοδότηση. Στην προαναφερόμενη Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρονταν ειδικότερα – μεταξύ άλλων – τα εξής: «3. Βάσει των διατάξεων του Ν. 4407/29 «περί συστάσεως Ταμείου Εθνικής Αμύνης» και των διατάξεων του ΝΔ. 3960/59 «περί ιδρύσεως Ταμείου Αεροπορικής Αμύνης» προκύπτει ότι η μεν περιουσία του Ταμείου Εθνικής Αμύνης διατίθεται αποκλειστικώς και μόνον προς τον σκοπόν της συμπληρώσεως των μέσων της κατά ξηράν αμύνης της χώρας, το δε Ταμείον Αεροπορικής Αμύνης συνεστήθη δια την θεραπείαν των παρουσιαζομένων εν τω πλαισίω της Αεροπορικής Αμύνης της χώρας αναγκών της Ελληνικής Αεροπορίας. 4. Κατ'ακολουθίαν των ανωτέρω τα ως είρηται Ταμεία ως εκπληρούντα βασικούς κρατικούς σκοπούς θεωρούνται ως αποκεντρωμένοι δημόσιαι υπηρεσίαι λειτουργούσαι υπό μορφήν Ειδικών Ταμείων και ως εκ τούτου ταύτα απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος ως εμπίπτοντα εις την περίπτωσιν α' της παραγράφου Ι του άρθρου 6 του ΝΔ 3843/1958, ως αυτή τροποποιηθείσα δια του άρθρου 14 του ΝΔ 1077/1971, ισχύει.....»

Νομοθετικό Πλαίσιο

[7] Στα άρθρα 5 παρ. 1, 2 και 25 παρ. 1β' 8 και δ' 3 του ν. 2292/1995 « Οργάνωση και λειτουργία Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, διοίκηση και έλεγχος των Ενόπλων Δυνάμεων και άλλες διατάξεις» (Α'35) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 5.1. Ο Υπουργός Εθνικής Άμυνας είναι υπεύθυνος έναντι της Κυβέρνησης για τη διοίκηση και τον έλεγχο των Ενόπλων Δυνάμεων, προς υλοποίηση της Πολιτικής Εθνικής Άμυνας που χαράσσει η Κυβέρνηση. 2. Προϊσταται του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας και των Ενόπλων Δυνάμεων και έχει όλες τις αρμοδιότητες του παρόντος νόμου, καθώς και αυτές που προβλέπονται από τις

ΓΧ

κείμενες διατάξεις». [Η παρ. 2, όπως είχε τροποποιηθεί με την παρ. 4 άρθρο 1 ν. 2984/2002 (Α'15), αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 3 του άρθρου 71 του ν. 3883/2010 (Α'167)].

Άρθρο 25.1. Στον Υπουργό Εθνικής Άμυνας και διαμέσου του Γ.Ε.ΕΘ.Α. ή των Γενικών Επιτελείων των Κλάδων υπάγονται διοικητικά ή εποπτεύονται οι παρακάτω Οργανισμοί, Νομικά Πρόσωπα και Υπηρεσίες: α....β. Δια του Γ.Ε.Σ.: (1) (8) Το Ταμείο Εθνικής Άμυνας. γ.....δ. Δια του ΓΕΑ: (1).....(3) Το Ταμείο Αεροπορικής Άμυνας».

[8] Στα άρθρα 1,2 και 17 του ν. 4407/1929 «Περί συστάσεως Ταμείου Εθνικής Αμύνης» (Α'316) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρον 1 Συνιστάται ειδικόν ταμείον υπό τον τίτλον "Ταμείον Εθνικής Αμύνης", έχον έδραν εν Αθήναις.

Άρθρον 2. Η περιουσία του Ταμείου Εθνικής Αμύνης διατίθεται αποκλειστικώς και μόνον προς τον σκοπόν της συμπληρώσεως των μέσων της κατά ξηράν αμύνης της χώρας, ήτοι: α) Δια την προμήθειαν υλικού επιστρατεύσεως πάσης αρμοδιότητος. β) Δια την κατασκευήν και ανακαίνισιν στρατιωτικών κτιρίων εν γένει. γ) Δια την κατασκευήν οχυρών.

Άρθρον 17. Η περιουσία του Ταμείου Εθνικής Αμύνης θεωρείται δημοσία περιουσία, εφαρμόζονται δε περί αυτής πάσαι αι διέπουσαι την δημοσίαν περιουσίαν και εν γένει τη διαχείριση και διοίκησιν αυτής, ειδικότερον δε αι διέπουσαι τας στρατιωτικές διαχειρίσεις, διατάξεις. Αι διατάξεις, αι αφορώσαι τοιν ενώπιον των δικαστηρίων εκπροσώπησιν του Δημοσίου, εφαρμόζονται και προκειμένου περί του Ταμείου Εθνικής Αμύνης».

[9] Στο άρθρο μόνο του ν. 6219/1934 «Περί ερμηνείας των άρθρων 1,2,3,4,5,8,9 και 15 του νόμου 4407 περί συστάσεως Ταμείου Εθνικής Αμύνης» (Α'257) ορίζεται ότι:

«Άρθρον μόνον. Η αληθής έννοια των διατάξεων των άρθρων 1,2,3,4,5,8,9 και 15 του νόμου 4407 είναι ότι το Ταμείον Εθνικής Αμύνης αποτελεί Νομικόν Πρόσωπον Δημοσίου Δικαίου ανεξάρτητον του Δημοσίου, εκπροσωπείται δε ενώπιον των Δικαστηρίων συμφώνως προς τας διατάξεις τας αφορώσας την εκπροσώπησιν του Δημοσίου».

[10] Περαιτέρω, στα άρθρα 1 παρ. 1, 2 και 7 του ν.δ. 3960/1959 «Περί ιδρύσεως Ταμείου Αεροπορικής Αμύνης» (Α'153) ορίζονται τα κάτωθι:

«Άρθρον 1.1. Ιδρύεται νομικόν πρόσωπον δημοσίου δικαίου υπό τον τίτλον "Ταμείον Αεροπορικής Αμύνης" (Τ.Α.Α.) αναφερόμενον εν ταις επομέναις διατάξεσι δια της λέξεως Ταμείον.2....

Άρθρον 2. Σκοπός του Ταμείου έσεται η αντιμετώπισις αναγκών της Ελληνικής Βασιλικής Αεροπορίας καθοριζομένων, εν τω πλαισίω της Αεροπορικής Αμύνης της Χώρας, δι' αποφάσεων του Υπουργού Εθνικής Αμύνης, κατόπιν γνωμοδοτήσεως του Ανωτάτου Συμβουλίου Αεροπορίας.

Άρθρον 7. Επί παντός θέματος αφορώντος το Ταμείον Αεροπορικής Αμύνης μη ρυθμιζομένου υπό του παρόντος ή των εκδοθησομένων δυνάμει του άρθρου 5 του παρόντος Βασιλικών Διαταγμάτων, εφαρμόζονται αι εκάστοτε ισχύουσαι διατάξεις του Ταμείου Εθνικής Αμύνης».

[11] Στο άρθρο 18 παρ. 1,2,5,7,8 και 10 του ν. 4250/2014 «Διοικητικές απλουστεύσεις – Καταργήσεις, συγχωνεύσεις νομικών προσώπων και υπηρεσιών του δημοσίου τομέα – Τροποποίηση διατάξεων του π.δ. 318/1992 και λοιπές ρυθμίσεις» (Α'74) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 18. Ίδρυση Ενιαίου Ταμείου Εθνικής Άμυνας (Ε.Τ.Ε.Α.).1.Το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου Ταμείο Εθνικής Άμυνας (Τ.ΕΘ.Α.), η αυτοτελής δημόσια υπηρεσία Ταμείο Εθνικού Στόλου (Τ.Ε.Σ.) και το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου Ταμείο Αεροπορικής Άμυνας (Τ.Α.Α.), που συνεστήθησαν με τους νόμους 4407/1929 (Α'316), το νόμο ΒΨΟΔ', όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4944/1931 (Α'107) και το ν.δ. 3960/1959 (Α'153), αντίστοιχα, και εποπτεύονται από τον Υπουργό Εθνικής Άμυνας, καταργούνται ως αυτοτελή νομικά πρόσωπα και αυτοτελής δημόσια υπηρεσία και συγχωνεύονται σε ένα νέο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το οποίο συνιστάται με τον παρόντα νόμο, με την επωνυμία Ενιαίο Ταμείο Εθνικής Άμυνας (Ε.Τ.Ε.Α.) , εφεξής αναφερόμενο ως «Ταμείο». 2.Το Ταμείο έχει έδρα την Αθήνα, λειτουργεί χάριν του δημοσίου συμφέροντος, με πλήρη διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργού Εθνικής Άμυνας (μέσω του Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας).3...5. Περιουσία του Ταμείου αποτελούν: α. Τα υφιστάμενα κατά το χρόνο έκδοσης του παρόντος νόμου περιουσιακά στοιχεία των Τ.ΕΘ.Α. – Τ.Ε.Σ.- Τ.Α.Α., καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία που θα αποκτηθούν από αυτό. β. Η κυριότητα και κάθε άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί της κινητής και ακίνητης περιουσίας των καταργούμενων Ταμείων, περιέρχονται αυτοδικαίως, χωρίς την τήρηση οποιουδήποτε τύπου, πράξης ή συμβολαίου και χωρίς αντάλλαγμα, στο Ε.Τ.Ε.Α. , με την επιφύλαξη των διατάξεων



περί δωρεών, κληρονομιών και κληροδοσιών....γ.....δ. Οι πόροι του Ταμείου προέρχονται από τη διαχείριση της περιουσίας του, καθώς και από το σύνολο των πόρων των καταργούμενων φορέων, όπως αυτοί περιγράφονται στους ιδρυτικούς τους νόμους. 6...7. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται το αργότερο εντός ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος, μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Άμυνας κατόπιν εισήγησης του Αρχηγού του Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας, εγκρίνεται ο Οργανισμός Λειτουργίας του Ενιαίου Ταμείου Εθνικής Άμυνας, με τον οποίο καθορίζεται η έκταση της εποπτείας από τον Υπουργό Εθνικής Άμυνας, η σύνθεση και ο τρόπος συγκρότησης του διοικητικού συμβουλίου και των λοιπών οργάνων διοίκησης, η οργάνωση και διάρθρωση των υπηρεσιών του, οι αρμοδιότητες, τα καθήκοντα, η υπηρεσιακή κατάσταση του προσωπικού και τα θέματα οικονομικής διαχείρισης, προϋπολογισμού και περιουσίας, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. 8. Μέχρι την έκδοση του προβλεπόμενου στην προηγούμενη παράγραφο του παρόντος νόμου Οργανισμού Λειτουργίας του Ταμείου, τα υφιστάμενα Ταμεία (Τ.ΕΘ.Α., Τ.Ε.Σ., Τ.Α.Α.) εξακολουθούν να λειτουργούν, σύμφωνα με τις διατάξεις που τα διέπουν και το προσωπικό τους εξακολουθεί να παρέχει τις υπηρεσίες του σε αυτά. 9.....10. Από τη θέση σε ισχύ του Κανονισμού Λειτουργίας του Ενιαίου Ταμείου Εθνικής Άμυνας καταργούνται: α. Ο ν. 4407/1929 «Περί συστάσεως του Ταμείου Εθνικής Άμυνας» (Α'316). β. Ο ν. 4944/1931 «Περί Ταμείου Εθνικού Στόλου» (Α'337). γ. Το ν.δ. 3960/1959 «Περί Ταμείου Αεροπορικής Άμυνας» (Α'153)».

[12] Στα άρθρα 9, 10, 11 παρ. 1 εδ. α', γ', 3, 5 εδ. α', 12 και 48 περ. γ' και ι' του ν. 4407/2016 «Ρύθμιση θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εθνικής Άμυνας και άλλες διατάξεις» (Α'134), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 9. Σύσταση ΥΠ.Α.Α.Π.Ε.Δ.-Υπαγωγή. Στο ΥΠ.ΕΘ.Α. συνιστάται υπηρεσία με τίτλο «Υπηρεσία Αξιοποίησης της Ακίνητης Περιουσίας των Ενόπλων Δυνάμεων» (ΥΠ.Α.Α.Π.Ε.Δ.), η οποία λειτουργεί ως οργανωτική μονάδα επιπέδου διεύθυνσης και υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Εθνικής Άμυνας.

Άρθρο 10. Αποστολή. Αποστολή της ΥΠ.Α.Α.Π.Ε.Δ. είναι η αξιοποίηση των ακινήτων ιδιοκτησίας του Ταμείου Εθνικής Άμυνας (Τ.ΕΘ.Α.), του Ταμείου Εθνικού Στόλου (Τ.Ε.Σ.) και του Ταμείου Αεροπορικής Άμυνας (Τ.Α.Α.), που δεν χρησιμοποιούνται για στρατιωτικούς σκοπούς, προς όφελος των Ενόπλων Δυνάμεων και των στελεχών τους....

Άρθρο 11. Τρόπος και διαδικασία αξιοποίησης. 1. Τα Τ.Ε.Θ.Α., Τ.Ε.Σ. και Τ.Α.Α. υποχρεούνται να αποστέλλουν στην ΥΠ.Α.Α.Π.Ε.Δ., εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή, καταστάσεις με την πλήρη ταυτότητα των ακινήτων ιδιοκτησίας τους που δεν χρησιμοποιούνται για στρατιωτικούς σκοπούς, προς αξιοποίηση Οι καταστάσεις αυτές επικαιροποιούνται και αποστέλλονται αμελητί στην ΥΠ.Α.Α.Π.Ε.Δ. με ευθύνη των Ταμείων. 2....3. Η ΥΠ.Α.Α.Π.Ε.Δ. ενημερώνει τα Ταμεία για τα ακίνητα, τα οποία επιλέγει προς αξιοποίηση. 4....5. Η αξιοποίηση των ακινήτων, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2, γίνεται με ηλεκτρονικό δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό..... 6...12. Τα έξοδα για τη διενέργεια του ηλεκτρονικού πλειοδοτικού διαγωνισμού βαρύνουν τον προϋπολογισμό του ΥΠ.ΕΘ.Α.

Άρθρο 48. Καταργούμενες διατάξεις. Καταργούνται οι εξής διατάξεις α)....., β)....., γ) το άρθρο 18 του Ν. 4250/2014 (Α'74), δ).....ι) κάθε γενική ή ειδική διάταξη που αντίκειται στις διατάξεις του νόμου αυτού ή ρυθμίζει τα ίδια θέματα με διαφορετικό τρόπο».

[13] Στα άρθρα 44, 45, 46 και 68 του ν. 4172/2013, «Φορολογία εισοδήματος επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 44. Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. «Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Άρθρο 45. Υποκείμενα του φόρου. Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται α) β) ... γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, δ... ε) στ) ... ζ)...

Άρθρο 46. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα. Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό

ΓΧ

πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), όπως το δεύτερο εδάφιο της περ.α' προστέθηκε με την παράγραφο Δ υποπαρ.1 περ.9 άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (Α'85) με ισχύ σύμφωνα με την περ.23 της αυτής παραγράφου, από την από την 1η Ιανουαρίου 2014 β) ε)

Άρθρο 68. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων «και καταβολή του φόρου» 1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν «ηλεκτρονικά» όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση».

[14] Στα άρθρα 1 παρ. 1, 2 παρ. 1 α, 3 παρ. 1, 6 παρ. 1 και 2 και 12 παρ. 1 του ν. 4223/2013, «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (Α' 287) ορίζονται τα εξής:

«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 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...5....

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: α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης, με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.β).....ε)....2....9...

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.ΠΕ.Δ.) και στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (Ε.Ο.Τ.). 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) δ) ε).... στ)... ζ)...η)...2....5..

Άρθρο 6. Προσδιορισμός Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και χρόνος υποβολής δήλωσης. 1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 31 του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ο αριθμός «31» της παρ.1 αντικαταστάθηκε με τον αριθμό «32» με το άρθρο τρίτο υποπαρ.Γ. περ.6 Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014. 2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του ν. 3427/2005 (Α' 312) αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και ββ) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014. Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α.3...4...

Άρθρο 12. Συμπλήρωση διατάξεων του ν. 3427/2005 σχετικά με την υποβολή δηλώσεων στοιχείων ακινήτων. «1. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 3427/2005 αντικαθίσταται ως εξής: 1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, το οποίο έχει την 1η Ιανουαρίου εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας...επί του ακινήτου υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων...».

[15] Στο άρθρο 14 του ν.4270/2014, «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (Α' 143), όπως η περίπτωση 1α και 1γ αντικαταστάθηκαν αντίστοιχα με το άρθρο 10 παρ.2 και 3 του ν.4337/2015 (Α' 129) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 14. Ορισμοί. 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 του Κεφαλαίου Α' του ν. 3429/2005 (Α'314), ανεξαρτήτως εάν έχουν εξαιρεθεί από την εφαρμογή του. 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

ΓΧ

εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ. γ. Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: Περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, καθώς και τις Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές που έχουν νομική προσωπικότητα, εφόσον τα παραπάνω περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, αλλά 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. η. Ετήσιο διαρθρωτικό ισοζύγιο της Γενικής Κυβέρνησης: Το έλλειμμα ή το πλεόνασμα της Γενικής Κυβέρνησης για το έτος, προσαρμοσμένο κυκλικά, χωρίς έκτακτα και προσωρινά μέτρα, εκφραζόμενο ως ποσοστό του ΑΕΠ σε τιμές αγοράς».

Ερμηνεία διατάξεων - Εφαρμογή

[16] Από το σύνολο των προαναφερθεισών διατάξεων, ερμηνευομένων αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, και λαμβάνοντας υπόψη τις υφιστάμενες νομολογιακές παραδοχές, προκύπτουν τα ακόλουθα :

[17] Ο ν. 6219/1934, ως πράγματι ερμηνευτικός νόμος, (αφού δεν είναι απαραίτητο να αυτοχαρακτηρίζεται ρητά ως τέτοιου είδους νόμος), είχε αναδρομική ισχύ από το έτος 1929 ως "ανακαλύψας" το εξ υπαρχής περιεχόμενο του ερμηνευθέντος ασαφούς ν. 4407/1929 (βλ, ΑΠ 29/2003 Ολ., 1571/2002, 537/1998). Με τη διάταξη του άρθρου 1 του προαναφερόμενου ν. 4407/1929 και με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.δ. 3960/1959, ο νομοθέτης προέβη στην ίδρυση δύο ανεξάρτητων του

Δημοσίου νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, του ΤΕΘΑ και του ΤΑΑ, αντίστοιχα. Σκοπός του ΤΕΘΑ, είναι η συμπλήρωση των μέσων της άμυνας της χώρας κατά ξηρά και η περιουσία του διατίθεται αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό αυτό και σκοπός του ΤΑΑ, είναι η αντιμετώπιση των αναγκών της Πολεμικής Αεροπορίας, όπως οι ανάγκες αυτές καθορίζονται στο πλαίσιο της αεροπορικής άμυνας της χώρας.

[18] Από τη νομολογία, η οποία, σημειωτέον, είναι χρονικά μεταγενέστερη του έτους έκδοσης της Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος με αριθμ. πρωτ. Α 11856/882/5-6-1972 και της ΝΣΚ 140/1972, γίνεται δεκτό ότι το ΤΕΘΑ είναι ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή, με παρόμοια διατύπωση, ότι είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ανεξάρτητο του Δημοσίου (ΑΠ 1192 και 1111/2014, 1311/2010, 1429/1995 [ΕλλΔσνη 1998,596 & ΕΕΝ 1997, 260], 395/1990 [ΕΕΝ 1990,736],1323/1979 [ΝοΒ1980,744] – βλ. και ΑΠ 880/1985 –ΣτΕ 2753/1994 Ολ., 2482/2011, 1927/1987 [ΕλλΔσνη 1988,396] – ΔΕφΑθ 1861/2012 – ΝΣΚ 89/2001).

[19] Το ίδιο γίνεται δεκτό από τη νομολογία και για το ΤΑΑ, ότι, δηλαδή, είναι ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου (ΑΠ 1192 και 1111/2014 – ΕφΑθ. 4085/2008, 1077/2007 – βλ. και ΑΠ 1311/2010 – ΝΣΚ 387/2003).

[20] Το ότι το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ανεξάρτητα του Δημοσίου, προκύπτει και από το ότι με την ίδια ορολογία τα χαρακτήρισε ο νομοθέτης και το έτος 2014, συστήνοντας, με το άρθρο 18 του ν. 4250/2014, ένα νέο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία Ενιαίο Ταμείο Ενόπλων Δυνάμεων, το οποίο θα προέκυπτε από την κατάργηση του ΤΕΘΑ, του ΤΑΑ και του ΤΕΣ (Ταμείου Εθνικού Στόλου), το οποίο ο νομοθέτης, σε αντίθεση με το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ, χαρακτήρισε ως αυτοτελή δημόσια υπηρεσία. Επειδή, όμως, το προεδρικό διάταγμα, με το οποίο θα εγκρινόταν ο οργανισμός λειτουργίας του Ενιαίου Ταμείου Ενόπλων Δυνάμεων, δεν εκδόθηκε εντός έτους από τη δημοσίευση του ν. 4250/2014 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, όπως προβλεπόταν στη διάταξη του άρθρου 18 του ως άνω νόμου, τα ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ εξακολούθησαν να λειτουργούν σύμφωνα με τις οικείες για κάθε ένα από αυτά διατάξεις και δεν απώλεσαν τη νομική τους προσωπικότητα ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

[21] Στη συνέχεια, με τις διατάξεις των άρθρων 9 επομ. του ν. 4407/2016 συνεστήθη μία νέα υπηρεσία, επιπέδου διεύθυνσης, με τον τίτλο «Υπηρεσία



ΓΧ

Αξιοποίησης της Ακίνητης Περιουσίας των Ενόπλων Δυνάμεων (ΥΠΑΑΠΕΔ). Η Υπηρεσία αυτή υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Εθνικής Άμυνας και έχει ως αποστολή την αξιοποίηση – μεταξύ άλλων – και των ακινήτων ιδιοκτησίας ΤΕΘΑ, ΤΕΣ και ΤΑΑ, που δεν χρησιμοποιούνται για στρατιωτικούς σκοπούς, προς όφελος των Ενόπλων Δυνάμεων και των στελεχών τους. Η σύσταση, όμως, της ΥΠΑΑΠΕΔ δεν έθιξε καθ' οιονδήποτε τρόπο τη νομική προσωπικότητα του ΤΕΘΑ και του ΤΑΑ, - καθώς δεν προκύπτει το αντίθετο από την επίμαχη διάταξη, - τα οποία εξακολουθούν να είναι αυτοτελή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, διάφορα και ανεξάρτητα του Δημοσίου, πράγμα που έρχεται σε αντίθεση με ό,τι θεωρεί ως δεδομένο η ερωτώσα Υπηρεσία γι' αυτά, βασιζόμενη μόνο στην Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος με αριθμό πρωτ. Α. 118556/882/5-6-1972.

[22] Με βάση όλα τα προαναφερόμενα δεδομένα, το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ είναι αυτοτελή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ανεξάρτητα του Δημοσίου και όχι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες.

[23] Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα, που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 περίπτωση γ' του άρθρου αυτού και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, που συστάθηκαν στην ημεδαπή. Εξαιρούνται τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος.

[24] Στις διατάξεις του άρθρου 46 του αυτού ως άνω νόμου, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα, που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα από τον φόρο αυτόν, σύμφωνα με την παράγραφο 1 περ. α' του προαναφερόμενου άρθρου, απαλλάσσονται οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα, που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

[25] Ως φορείς της Γενικής Κυβέρνησης νοούνται οι περιλαμβανόμενοι στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) με βάση τα κριτήρια του νέου Κανονισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης 549/2013 (Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών 2010- ESA 2010). Το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης επικαιροποιείται συνεχώς.

[26] Το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ περιλαμβάνονται στο Συγκεντρωτικό Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης – Θεσμικό Τομέα S13 (ενημέρωση Σεπτεμβρίου 2016) της

Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ), για τους οποίους ρητά ορίζεται στο άρθρο 46 του ν. 4172/2013 ότι απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ήτοι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, ακίνητη περιουσία, υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και τίτλων των άρθρων 36,37,38,39,41 και 42 του ν. 4172/2013 αντίστοιχα, τα οποία φορολογούνται με βάση τις κείμενες διατάξεις.

[27] Κατά συνέπεια, το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ δεν απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, αλλά υπόκεινται σε αυτόν και φορολογούνται ως φορείς Γενικής Κυβέρνησης για τα εισοδήματά τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013. Για τα εισοδήματά τους αυτά έχουν μάλιστα την υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 68 του ιδίου νόμου (σχετ. ΠΟΛ 1044/10-2-2015 και το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Β 1134682 ΕΞ2015/16-10-2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων).

[28] Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. β' του ν.4223/2013 προβλέπεται ρητά ότι απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα, που ανήκουν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) ενταχθέντα στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται ή έχουν παραχωρηθεί δωρεάν στο Δημόσιο. Η ανωτέρω διάταξη περιέχει πλήρη και χωρίς κενά ρύθμιση, ώστε να μην επιτρέπει οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία, δεδομένου ότι ο νομοθέτης όρισε ρητά τα υποκείμενα της απαλλαγής από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. Εάν ήθελε πράγματι να υπαγάγει τα εν λόγω Ταμεία στα απαλλασσόμενα από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. νομικά πρόσωπα χωρίς προϋποθέσεις, θα περιελάμβανε και αυτά στην αναλυτική απαρίθμηση που γίνεται, στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, όπως το Δημόσιο, το Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.Π.Ε.Δ.) και τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (Ε.Ο.Τ.) Σύμφωνα δε με το άρθρο 12 του ιδίου νόμου, το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων όπως κάθε νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, εφόσον έχουν εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου.

Απάντηση

[29] Ενόψει όλων των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ανεξάρτητα του Δημοσίου και δεν απαλλάσσονται (α) από την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος και ακίνητης περιουσίας, (β)

FX

από την επιβολή φόρου στα εισοδήματα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και (γ) από το φόρο στα δικαιώματα επί των ακινήτων ιδιοκτησίας τους, τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται ή δεν έχουν παραχωρηθεί δωρεάν στο Δημόσιο.

Αθήνα, 28-2-2017

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Ο Πρόεδρος



Χαλκιάς

ΔΑΝΙΗΛ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΧΑΛΚΙΑΣ

Υπ. Πρόεδρος ΝΣΚ

Οι Εισηγητές

ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ

Πάρεδρος ΝΣΚ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΠ. ΑΝΔΡΕΟΥ

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους