



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

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 288/2017

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

Συνεδρίαση της 19^{ης} Δεκεμβρίου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το με αριθμό πρωτ. ΔΕΦΚ Α 1082313 ΕΞ 2017/26-5-2017 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου, Τμήμα Α', της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), που υπογράφεται από τον Διοικητή της.

Ερώτημα: Σε ποια διάταξη ερείδεται η απαλλαγή του Ταμείου Εθνικού Στόλου (Τ.Ε.Σ.) από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α και συγκεκριμένα αν ισχύει η απαλλαγή της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, κατ' εξομοίωση του Τ.Ε.Σ. με το Δημόσιο ή αυτή της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου, θεωρουμένου του Ταμείου Εθνικού Στόλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που εντάσσεται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

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

Ιστορικό

1. Με τα υπ' αριθμ. Φ.900/1296/16/Σ380/3-8-2016, Φ. 900/1626/16/Σ480/5-10-2016 και Φ 900/2179/16/Σ 626/23-12-2016 έγγραφα, το Ταμείο Εθνικού Στόλου του Γενικού Επιτελείου Ναυτικού του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας αιτήθηκε από την ερωτώσα υπηρεσία την απαλλαγή από τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) καθώς και από την Υποχρέωση Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9),

ισχυριζόμενο ότι αποτελεί Δημόσια Υπηρεσία «εν αποκεντρώσει», ότι συγκαταλέγεται στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης του Δημοσίου, ότι δεν αποτελεί ιδιαίτερο νομικό πρόσωπο διαφορετικό από το Δημόσιο, με περιουσιακή και διοικητική αυτοτέλεια και κατά συνέπεια ότι απαλλάσσεται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' του ν. 4223/2013.

2. Με αφορμή τα παραπάνω, η ερωτώσα υπηρεσία προβληματιζόμενη για την ερμηνεία των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, θέτει το προεκτεθέν ερώτημα, εκφράζοντας παράλληλα την άποψη ότι «...Γενικά στη νομοθεσία περί ΕΝ.Φ.Ι.Α. οι απαλλαγές από το φόρο ορίζονται στο άρθρο 3 του ν. 4223/2013 ρητά και περιοριστικά. Μάλιστα στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται 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 ίδιου νόμου, εφόσον σε αυτές είχε προβλεφθεί η πλήρης απαλλαγή από φόρους ακίνητης περιουσίας. Περαιτέρω, κατ' αρχήν δεν επιτρέπεται η επεκτατική ή αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των εξαιρέσεων από το φόρο, τόσο ενόψει της πλήρους και χωρίς κενά νομοθετικής ρύθμισης κατά τα ανωτέρω όσο και, κατά κύριο λόγο, λόγω της πάγιας νομολογίας περί στενής ερμηνείας των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων. Μάλιστα ο νομοθέτης όταν επιθυμούσε την καθολική απαλλαγή όχι μόνο του Δημοσίου αλλά και των ειδικών ταμείων, το όρισε τούτο ρητά.... ως εκ τούτου θεωρούμε ότι δεν ισχύει εξαίρεση του Ταμείου Εθνικού Στόλου από το φόρο, όπως ισχύει για το Δημόσιο, για το σύνολο δηλαδή των ακινήτων του. Το Τ.Ε.Σ., το οποίο έχει δικό του Α.Φ.Μ., είναι φορέας της Γενικής Κυβέρνησης και έχει εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων, υπάγεται στην απαλλαγή της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013 και επομένως απαλλάσσεται μόνο για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί ή παραχωρεί δωρεάν στο Δημόσιο».

Νομοθετικό Πλαίσιο

Διατάξεις για τον Υπουργό Εθνικής Άμυνας

3. Στα άρθρα 5 παρ. 1, 2 [όπως η παρ. 2 τροποποιήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 ν. 2984/2002 (Α'15) και αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 71 ν. 3883/2010 (Α'167)] και 25 παρ. 1β' περ. 8, γ' περ. 4 και δ' περ. 3 του ν. 2292/1995 «Οργάνωση και λειτουργία Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, διοίκηση και έλεγχος των Ενόπλων Δυνάμεων» (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

απορροδιότητες του παρόντος νόμου, καθώς και αυτές που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις».

«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. Δια του Γ.Ε.Ν.(1)... (4) Το Ταμείο Εθνικού Στόλουδ. Δια του ΓΕΑ: (1).....(3) Το Ταμείο Αεροπορικής Άμυνας....».

Διατάξεις για το Τ.Ε.Σ.

4. Στα άρθρα 1, 4, 6, 9 του π.δ. της 24 Οκτ./2 Νοεμ. 1931 (Α' 377) Περί κωδικοποίησης των Νόμων περί Ταμείου Εθνικού Στόλου, ορίζεται ότι «Κωδικοποιούνται εις ενιαίον κείμενον Νόμου "περί Ταμείου Εθνικού Στόλου υπό τον αριθμόν 4944 έχον ως εξής:

Άρθρο 1 : Συνιστάται ειδικόν Ταμείον υπό τον τίτλον «Ταμείον του Εθνικού Στόλου», σκοπό έχον την συμπλήρωσιν των ναυτικών του Κράτους δυνάμεων.

Άρθρο 4 : Το Ταμείον του Εθνικού Στόλου υπάγεται υπό την άμεσον διεύθυνσιν του Υπουργείου (των Ναυτικών).

Ουδεμία διάθεσις χρημάτων του Ταμείου του Εθνικού Στόλου ή εκποίησης ακινήτων κτημάτων αυτού ή οιαδήποτε άλλη της περιουσίας αυτού μετατροπή δύναται να γίνει άνευ αποφάσεως «της Ανωτάτης Διοικούσης Επιτροπής», ενεργούνται δε αύται υπό του Υπουργού (των Ναυτικών).

Δεν θεωρείται ως μετατροπή η δι' αντιστοίχου ποσού χαρτονομίσματος εξαργύρωσις επιταγών ή γραμματίων εις χρυσόν ή ξένον νόμισμα.

Η περιουσία του Ταμείου του Εθνικού Στόλου διατίθεται ως ορίζει το άρθρο 8 του νόμου 4944 (9 του παρόντος), εντός πάντως των ορίων των αναγεγραμμένων πιστώσεων εν τω εψηφισμένω ειδικώ προϋπολογισμώ του Ταμείου, αποφάσει του Υπουργού των Ναυτικών και κατόπιν γνωμοδοτήσεως του Ανωτάτου Ν.Δ. Συμβουλίου

Άρθρο 6 : Η περιουσία του Ταμείου του Εθνικού Στόλου θεωρείται Εθνική περιουσία, εφαρμόζονται δε περί ταύτης πάσαι αι διέπουσαι την Εθνικήν περιουσίαν διατάξεις, ως και αι εκάστοτε ισχύουσαι διατάξεις περί καταδιώξεως των δημοσίων οφειλετών δια τους προς το Ταμείον εξ οιασδήποτε αιτίας οφειλέτας.

Οι καθυστερούντες οφειλάς εις το Ταμείον υποβάλλονται εις την πληρωμήν τόκων υπερημερίας ίσων προς τον εκάστοτε ισχύοντα δια το Δημόσιον.

Το Ταμείον του Εθνικού Στόλου θεωρείται αδιαλείπτως έχον την νομήν ακινήτου κτήματος από της κτήσεως της κυριότητος αυτού, ασχέτως προς πάσαν εκ μέρους τρίτου αφαίρεσιν αυτής.

Η διάταξις αυτή ανατρέχει από της δημοσιεύσεως του ΒΨΟΔ' Νόμου (16 Δεκ. 1900).

Το Ταμείον του Εθνικού Στόλου ενώπιον των Δικαστηρίων εκπροσωπείται υπό του Υπουργού των Οικονομικών, εφαρμοζομένων και των διατάξεων του ΑΚΑ' Νόμου της 22-6-1882 ή των εκάστοτε ισχυουσών περί νομικών συμβούλων, των σχετικών επιδίκων υποθέσεων παραπεμπομένων κατά προτίμησιν εις τον Νομικόν Σύμβουλον του Υπουργείου Ναυτικών».

«Άρθρο 9: Τα αποθέματα και η περιουσία του Ταμείου του Εθνικού Στόλου και οι ετήσιοι αυτού πόροι διατίθενται: α) Δια ναυπήγησιν ή αγοράν ή μετασκευάς μαχίμων πολεμικών πλοίων β) Δι' εγκαταστάσεις εν τη ξηρά καθαρώς πολεμικού προορισμού, επιτρεπομένης της χρησιμοποίησεως του προϊόντος της εκποιήσεως πολεμικών πλοίων χρησιμοποιουμένων ως Σχολών προς ανέγερσιν κτιρίων δια Ναυτικής Σχολάς , συμφώνως τω εδ. γ' του άρθρου 3 του παρόντος γ) Δια προμήθειαν ή παραγγελίαν παντός είδους πολεμικού υλικού δ) εις υπηρεσίαν δανείων συνομολογουμένων αποκλειστικώς δια τους εν τοις προηγούμενοις εδαφίοις σκοπούςε) εις εκτέλεσιν του ναυτικού προγράμματος....»

5. Στο άρθρο 18 παρ. 1, 2 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 18.1. 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 συγχωνεύεται 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)».

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

«Άρθρο 9. 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 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 , καθώς και η αξιοποίηση των ακινήτων του Μετοχικού Ταμείου Στρατού (Μ.Τ.Σ.), του Μετοχικού Ταμείου Ναυτικού (Μ.Τ.Ν.) και του Μετοχικού Ταμείου Αεροπορίας (Μ.Τ.Α.), προς όφελος των μετόχων των Μετοχικών Ταμείων.

Άρθρο 11.1. Τα Τ.Ε.Θ.Α., Τ.Ε.Σ. και Τ.Α.Α. υποχρεούνται να αποστείλουν 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. Καταργούνται οι εξής διατάξεις α)....., β)....., γ) το άρθρο 18 του Ν. 4250/2014 (Α' 74), δ).....) κάθε γενική ή ειδική διάταξη που αντίκειται στις διατάξεις του νόμου αυτού ή ρυθμίζει τα ίδια θέματα με διαφορετικό τρόπο».

Διατάξεις για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

7. Στα άρθρα 1 (παρ. 1) , 2 (παρ. 1 α) , 3 [παρ. 1 και 3 (όπως το στοιχείο α' της παρ.1 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 10 του ν.4474/2017 - Α' 80)], 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 δικαιιοπάροχος 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.Π.Ε.Δ.), στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (Ε.Ο.Τ.), στην Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου (ΕΤ.Α.Δ.) Α.Ε. και στην Επιτροπή Ολυμπίων και Κληροδοτημάτων (Ε.Ο. και Κ.)

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...

3. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας, με

εξαιρέση 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....».

Διατάξεις ν. 2362/1995 και 4270/2014, Περί Δημοσίου Λογιστικού

8Α. Τέλος, με το άρθρο 2 του ν.3871/2010 (Α΄ 141) προστέθηκε το άρθρο 1Β στο ν. 2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού, που έχει ως ακολούθως:

«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...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.....».

8Β. Οι προπαρατεθείσες στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο διατάξεις καταργήθηκαν από 1-1-2015 με το άρθρο 177 του ν. 4270/2014 (Α΄143), στο δε άρθρο 14 του ν.4270/2014, «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό.....» , 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 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 των διατάξεων

Επί της ερμηνείας των ανωτέρω διατάξεων, κατά τη συζήτηση μεταξύ των μελών του Τμήματος, διαμορφώθηκαν δύο γνώμες:

Α. Η γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία απαρτίσθηκε από τους Αντιπροέδρους του ΝΣΚ Αλέξανδρο Καραγιάννη και Στέφανο Δέτση και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Θεόδωρο Ψυχογιού, Δημήτριο Χανή, Αλέξανδρο Ροϊλό, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη, (ψήφοι επτά -7-), στην οποία προσχώρησε και η Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. Αναστασία Βασιλείου (γνώμη άνευ ψήφου), δέχθηκε τα εξής:

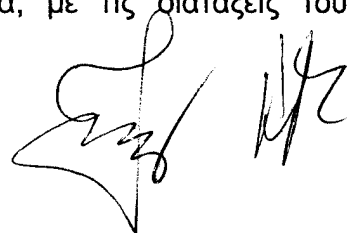
Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:



9. Με το π.δ. της 24/10-2/11/1931 κωδικοποιήθηκαν οι εκδοθέντες από το έτος 1900 νόμοι που αφορούν το Ταμείο Εθνικού Στόλου. Σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το Ταμείο Εθνικού Στόλου δεν αποτελεί ίδιον νομικό πρόσωπο, διάφορο του Δημοσίου, αλλά «έχει νομική υφή δημοσίας υπηρεσίας εν αποκεντρώσει» (ΣτΕ 4242/2005 σκέψη 5, ΣτΕ 2515/1979), η δε περιουσία αυτού θεωρείται εθνική περιουσία και έχουν εφαρμογή ως προς αυτή όλες οι προνομιακές διατάξεις που έχουν τεθεί υπέρ του Δημοσίου. Από τις διατάξεις δε που διέπουν την ίδρυση και λειτουργία του και ιδίως εκείνες που αναφέρονται στο σκοπό του Ταμείου Εθνικού Στόλου, όπως οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4944/1931, κατά τις οποίες η περιουσία του Ταμείου Εθνικού Στόλου θεωρείται Εθνική περιουσία και εφαρμόζονται γι' αυτήν όλες οι διατάξεις που διέπουν την Εθνική περιουσία, του άρθρου 9, όπου ορίζονται οι κατηγορίες των δαπανών για τις οποίες διατίθεται η περιουσία του Ταμείου και οι ετήσιοι αυτού πόροι, προκύπτει ότι ο επιδιωκόμενος από το εν λόγω Ταμείο σκοπός ανάγεται στον πυρήνα της κρατικής εξουσίας και αναφέρεται σε όλο το φάσμα των θεμάτων που σχετίζονται με τη διαμόρφωση της αμυντικής πολιτικής της χώρας και την αποστολή εν γένει, την οργάνωση και την πολεμική ετοιμότητα των Ενόπλων Δυνάμεων αυτής, η αρχηγία των οποίων έχει δοθεί από το Σύνταγμα (άρθρο 45) στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας, η δε διοίκηση αυτών στην Κυβέρνηση (ΟΛΝΣΚ 85/2010, ΝΣΚ 174/2012, 575/2006, 317/2003, 109/2001, 567/1972).

10. Με τη διάταξη του άρθρου 1 του ν. 4407/1929 καθώς και με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.δ. 3960/1959 ο νομοθέτης προέβη στην ίδρυση δύο νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, του ΤΕΘΑ και του ΤΑΑ, αντίστοιχα, ανεξάρτητων του Δημοσίου. 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 εν λόγω ανάγκες καθορίζονται στο πλαίσιο της αεροπορικής άμυνας της χώρας. Από τη νομολογία 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 ΟΛΣτΕ, 2753/1994, 2482/2011, 1927/1987 ΝΣΚ 89/2001). Το ίδιο γίνεται δεκτό και για το ΤΑΑ, ότι, δηλαδή, είναι ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου (ΑΠ 1192 και 1111/2014, ΑΠ 1311/2010, ΝΣΚ 387/2003).

11. Κατά το έτος 2014 ο νομοθέτης χαρακτήρισε και πάλι (μετά τη δεκαετία του 1930) το ΤΕΘΑ και το ΤΑΑ κατά τρόπο ρητό ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και όχι ως αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, που λειτουργούν με τη μορφή ειδικών ταμείων, σε αντίθεση προς το Ταμείο Εθνικού Στόλου, το οποίο ρητά χαρακτήρισε ως αυτοτελή δημόσια υπηρεσία. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του



άρθρου 18 του ν. 4250/2014 προβλέφθηκε η κατάργηση του ΤΕΘΑ, του ΤΑΑ και του ΤΕΣ (Ταμείου Εθνικού Στόλου, ως αυτοτελούς δημόσιας υπηρεσίας) και η συγχώνευσή τους σε ένα νέο πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία Ενιαίο Ταμείο Εθνικής Άμυνας. Συγχρόνως ορίσθηκε ότι α) με προεδρικό διάταγμα, που έπρεπε να εκδοθεί εντός ενός έτους από τη δημοσίευση του ν. 4250/2014 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, θα εγκρινόταν ο Οργανισμός Λειτουργίας του Ενιαίου Ταμείου Εθνικής Άμυνας και β) μέχρι την έκδοση του εν λόγω Οργανισμού Λειτουργίας του Ενιαίου Ταμείου Εθνικής Άμυνας τα προαναφερόμενα τρία ταμεία θα εξακολουθούσαν να λειτουργούν σύμφωνα με τις οικείες για κάθε ένα από αυτά διατάξεις. Επειδή, όμως, το προαναφερόμενο προεδρικό διάταγμα δεν εκδόθηκε ποτέ, τόσο το ΤΕΘΑ όσο και το ΤΑΑ δεν απώλεσαν τη νομική τους προσωπικότητα ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ενώ για το ΤΕΣ (που ενδιαφέρει στην προκειμένη περίπτωση) διατηρήθηκε ο χαρακτηρισμός ως αυτοτελούς δημόσιας υπηρεσίας. Στη συνέχεια, η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 18 του ν. 4250/2014 καταργήθηκε στο σύνολό της με τη διάταξη του άρθρου 48 του ν. 4407/2016.

12. Με τις διατάξεις των άρθρων 9 επομ. του ν. 4407/2016 συστήθηκε μία νέα υπηρεσία, επιπέδου διεύθυνσης, με τον τίτλο «Υπηρεσία 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 των αναφερθέντων Ταμείων, καθόσον δεν προκύπτει το αντίθετο από την επίμαχη διάταξη (ΝΣΚ 38/2017).

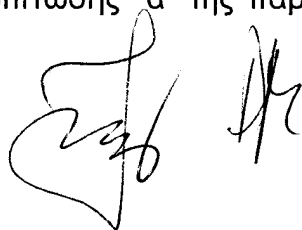
13. Με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013 επιβλήθηκε από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφανείας επί των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους κατά τα ειδικότερα στις διατάξεις του πιο πάνω νόμου οριζόμενα. Στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου του ιδίου νόμου, ορίζεται το υποκείμενο του φόρου, το οποίο είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα ανεξάρτητα από ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα, ανάλογα με το εμπράγματο δικαίωμα και το ποσοστό του.

14. Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 3 του ως άνω νόμου, προβλέπονται ρητά οι απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 1 περ. α' του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, προβλέπεται ρητά ότι απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

τα δικαιώματα στα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στο Δημόσιο, στο Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.), στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (Ε.Ο.Τ.), στην Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου (ΕΤ.Α.Δ.) Α.Ε. και στην Επιτροπή Ολυμπίων και Κληροδοτημάτων (Ε.Ο. και Κ.), ενώ, 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, προφανώς, δεν εντάσσεται το Ταμείο Εθνικού Στόλου). Είναι συνεπώς προφανές ότι η ως άνω διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του ν. 4223/2013 αποβλέπει στην άμεση κατάργηση ακόμη και φορολογικών απαλλαγών που προβλέπονταν από ειδικές διατάξεις.

15. Οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 3 του ν. 4223/2013 περιέχουν πλήρη και χωρίς κενά ρύθμιση, δεδομένου ότι ο νομοθέτης όρισε ρητά τα υποκείμενα της απαλλαγής από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. στα οποία δεν περιλαμβάνεται το εν λόγω Ταμείο Εθνικού Στόλου, το οποίο σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει μεν τη νομική υφή αποκεντρωμένης δημόσιας υπηρεσίας, πλην όμως δεν ταυτίζεται με το Δημόσιο, καθόσον ως Ελληνικό Δημόσιο νοείται αποκλειστικώς και μόνο αυτό τούτο το νομικό πρόσωπο της Πολιτείας (ΣτΕ 1703/1966). Εάν συνεπώς ο νομοθέτης ήθελε πράγματι να υπαγάγει το εν λόγω Ταμείο στα απαλλασσόμενα από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. νομικά πρόσωπα χωρίς προϋποθέσεις, θα περιελάμβανε και αυτό ρητά και ειδικά στην αναλυτική απαρίθμηση που γίνεται, στην παράγραφο 1 περ. α' του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, όπως το Δημόσιο, το Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.) και τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού (Ε.Ο.Τ.), καθώς επίσης και την Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου (ΕΤ.Α.Δ.) Α.Ε. και την Επιτροπή Ολυμπίων και Κληροδοτημάτων (Ε.Ο. και Κ.), που προστέθηκαν ειδικώς με την παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 4474/2017.

16. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, όπως έχει κριθεί από τη Νομολογία των Ελληνικών Δικαστηρίων και του ΔΕΚ τόσο οι διατάξεις που επιβάλλουν φόρο όσο και οι διατάξεις που θεσπίζουν απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά (Απόφ. 11-7-1985, Υπόθ. 107/84, ΣτΕ 3302/2012, 673/2012, 4232/2011, 1774/2010 κ.ά.) δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής του Ταμείου Εθνικού Στόλου από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α., ελλείψει ρητά προβλεπόμενης από τον νόμο απαλλακτικής διάταξης και ως εκ τούτου το εν λόγω Ταμείο δεν μπορεί να υπαχθεί στην περίπτωση α' της παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013. Επιπλέον το Τ.Ε.Σ. δεν δύναται να ενταχθεί στην απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης α' της παρ.1



του άρθρου 3 του ν. 4223/2013 και για τον λόγο ότι δεν δύναται αυτό να εξομοιωθεί προς το νομικό πρόσωπο του Δημοσίου, κατά την ήδη αναφερθείσα νομολογία.

17. Στην περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου του ανωτέρω άρθρου, ορίζονται οι απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. των δικαιωμάτων στα ακίνητα που ανήκουν 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. 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. Το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης επικαιροποιείται συνεχώς. Η κατάρτιση και τακτική επικαιροποίηση του στατιστικού Μητρώου των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης αποτελεί υποχρέωση όλων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ορθή οριοθέτηση του θεσμικού τομέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται από το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών – ESA 2010 (Κανονισμός 549/2013), βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων.

18. Το Ταμείο Εθνικού Στόλου, ως ήδη ελέχθη ανωτέρω στην οικεία θέση, αποτελεί αυτοτελή δημόσια υπηρεσία εν αποκεντρώσει και όχι νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, τα οποία, εφόσον εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, τυγχάνουν απαλλαγής από την καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ή δωρεάν παραχωρούμενα στο Δημόσιο ακίνητά τους. Δεδομένου ότι το εν λόγω Ταμείο περιλαμβάνεται στο Συγκεντρωτικό Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης – Θεσμικό Τομέα S13 (τελευταία ενημέρωση Ιούνιος 2017) της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ), συνάγεται ότι η απαλλακτική διάταξη της παραγράφου 1 περ. β' του άρθρου 3 του ν. 4223/2013 εφαρμόζεται και για τα ακίνητα του Ταμείου που ιδιοχρησιμοποιεί αυτό ή παραχωρεί δωρεάν στο Δημόσιο. Και τούτο, διότι, όταν ο νομοθέτης θεσπίζει την ως άνω φορολογική απαλλαγή ακόμη και υπέρ των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, με μόνη προϋπόθεση ότι αυτά έχουν ενταχθεί στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, καθίσταται σαφές ότι το προεξάρχον κριτήριο για την απόλαυση της υπό κρίση φορολογικής απαλλαγής δεν είναι, κατά βάση, η νομική μορφή του φορολογικού υποκειμένου, αλλά η ένταξή του στους προαναφερθέντες φορείς. Επομένως, το Τ.Ε.Σ., ως αποκεντρωμένη δημόσια υπηρεσία, ενταγμένη στους εν λόγω φορείς, υπόκειται, κατά μείζονα λόγο, στην απαλλαγή της παραγράφου 1 περ. β' του άρθρου 3 του ν. 4223/2013.

19. Η γνώμη της μειοψηφίας, η οποία απαρτίσθηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Αδαμαντία Καπετανάκη και Διονύσιο Χειμώνα (ψήφοι δύο -2-), δέχθηκε ότι τα ακίνητα του Ταμείου Εθνικού Στόλου απαλλάσσονται από τον

ΕΝ.Φ.Ι.Α. σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, που θεσπίζει απαλλαγή από το φόρο για τα ακίνητα του Δημοσίου. Και τούτο, διότι το Ταμείο, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα (ο.π. παρ. 9) με βάση τις διατάξεις που διέπουν την ίδρυση, τη λειτουργία του και το σκοπό του, αφενός δεν διαφοροποιείται από το νομικό πρόσωπο του Δημοσίου, δεδομένου ότι έχει χαρακτήρα δημόσιας υπηρεσίας και ο σκοπός του ανάγεται στον πυρήνα της κρατικής εξουσίας, αφετέρου (και) τα ακίνητά του χαρακτηρίζονται ως εθνική περιουσία για την οποία έχουν εφαρμογή όλες οι προνομιακές διατάξεις που ισχύουν για το Δημόσιο. Επομένως, για τα ακίνητα του Ταμείου προσήκει η αυτή (απαλλακτική) φορολογική μεταχείριση που ισχύει για όλα τα ακίνητα του Δημοσίου.

Απάντηση

20. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί κατά πλειοψηφία ως εξής: Το Ταμείο Εθνικού Στόλου απαλλάσσεται από τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. β' του ν. 4223/2013 για τα δικαιώματα επί των ακινήτων ιδιοκτησίας του που ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 29/12/2017

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Αναστασία Βασιλείου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.