



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 7/2023**  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Τμήμα Δ΄**

**Συνεδρίαση της 24<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2023**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ..

**Μέλη:** Αντώνιος Τατσόπουλος, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ., Ελένη Πασαμιχάλη, Στέργιος Κίκας, Δημήτριος Κατωπόδης, Αναστασία Ζαφειριάδου, Νικόλαος Μουκαζής, Θεόδωρος Ράπτης, Φωτεινή Δεδούση, Διονύσιος Κολοβός, Σταυρούλα Μπανάκου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Νικόλαος Δημητρακόπουλος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. Φ.951.1/113/1247057/Σ.5447/15-11-2022 του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας/ Γενικού Επιτελείου Στρατού/Διεύθυνσης Οικονομικού/Τμήματος 1 (Νομικά Πρόσωπα).

**Περίληψη Ερωτήματος:** Ερωτάται αν απαλλάσσονται ή όχι από τη φορολογία εισοδήματος τα μισθώματα που εισπράττει το Μετοχικό Ταμείο Στρατού (ΜΤΣ) από τη μίσθωση ακινήτων ιδιοκτησίας του.

-----

Στο πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Δ΄) γνωμοδότησε ως εξής:

**Ιστορικό**

Από το παραπάνω έγγραφο ερώτημα και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Το Μετοχικό Ταμείο Στρατού (ΜΤΣ), νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου (νπδδ) που εποπτεύεται από τον Υπουργό Εθνικής Άμυνας (ΥΕΘΑ) μέσω του ΓΕΣ, έχει στη κυριότητά του, εντός Αθήνας, οκτώ (8) ακίνητα, τα οποία είτε μισθώνει είτε έχει μεταβιβάσει το δικαίωμα διαχείρισής τους, τα δε ποσά που εισπράττει αποτελούν για αυτό (ΜΤΣ) εισόδημα από ακίνητα.

2. Σχετικά με το θεσμικό πλαίσιο που διέπει το καθεστώς φορολογίας των ακινήτων του ΜΤΣ, παρατίθενται (στο ερώτημα) οι διατάξεις της παρ. 8 του νομοθετικού διατάγματος (ν.δ.) της 12<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1925 (Α' 400), με το οποίο κυρώθηκε η σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και του ΜΤΣ για την εκποίηση (πώληση) οικοπέδου (σημερινό Κεντρικό Μέγαρο), σύμφωνα με τις οποίες οι εν γένει ανεγερθησόμενες από μόνο το Μετοχικό Ταμείο οικοδομές επί του οικοπέδου αυτού απαλλάσσονται, εφόσον ανήκουν στην κυριότητα του ΜΤΣ, παντός δημοσίου ή δημοτικού φόρου ή τέλους ή δασμού, που ίσχυε τότε ή επρόκειτο μελλοντικά να ισχύσει σε αντικατάσταση ή συμπλήρωση αυτών, σε κάθε οικοδομή που βρίσκεται στην Αθήνα, τα δε εισοδήματα εξ αυτής της οικοδομής είναι επίσης απαλλαγμένα φόρου καθαράς προσόδου εξ οικοδομών, όπως και κάθε δημοτικού φόρου ή τέλους.

3. Επίσης, στο ερώτημα γίνεται αναφορά στο άρθρο 103 του ν. 2238/1994 [Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), Α' 151], με το οποίο προβλεπόταν ότι απαλλάσσονταν από το φόρο το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες και άλλοι φορείς, καθώς και, πλην άλλων περιπτώσεων, τα εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 12 περ. α) του ν. 3842/2010, από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού καταργήθηκαν οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονταν με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που προβλέπονταν στο άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε., με εξαίρεση τις απαλλαγές που προβλέπονταν στο άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε. Τέλος, εκτίθεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 46 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος...» (Α' 167) απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, μεταξύ άλλων, οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ενώ, με το άρθρο 72 του ίδιου νόμου, έπαυσαν να ισχύουν οι διατάξεις

του ν. 2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του τελευταίου νόμου.

**4.** Κατόπιν αυτών, στο ερώτημα διατυπώνεται η άποψη ότι το νομοθετικό πλαίσιο της παραγράφου 8 του νομοθετικού διατάγματος (ν.δ.) της 12<sup>ης</sup> Δεκ. 1925 και η κυρωθείσα σύμβαση της 19<sup>ης</sup> Νοεμ. 1925 μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και του ΜΤΣ, αποτελούν, σε αντίθεση προς τις λοιπές νομοθετικές διατάξεις, ειδική νομοθετική ρύθμιση που αφορά συγκεκριμένη σύμβαση αγοραπωλησίας, της οποίας βασικά στοιχεία είναι: 1) Η απαλλαγή αφορά κάθε φόρο ή δασμό ή τέλος, δημόσιο ή δημοτικό. 2) Η ειδική διάταξη της απαλλαγής αφορά την ισχύουσα (κατά το έτος 1925) φορολογία, αλλά και τη μελλοντική φορολογία που ενδέχεται να τη συμπληρώσει ή αντικαταστήσει, χωρίς η εν λόγω ειδική ρύθμιση να έχει εισέτι καταργηθεί με νεότερη ρητή ειδική προς τούτο διάταξη. 3) Η απαλλαγή αφορά όλα τα ακίνητα του ΜΤΣ, τα οποία βρίσκονται στην Αθήνα. 4) Η απαλλαγή αφορά και τα εισοδήματα εκ των οικοδομών.

**5.** Με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με αποφάσεις του Διοικητικού του Συμβουλίου το ΜΤΣ θεωρεί ότι αναγκαίοι η έκδοση γνωμοδότησης του ΝΣΚ για την απαλλαγή ή μη από τη φορολογία εισοδήματος των μισθωμάτων που εισπράττει από τη μίσθωση ακινήτων ιδιοκτησίας του.

**6.** Εξάλλου, επί ερωτήματος του ΜΤΣ στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), σχετικά με την φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων από την ακίνητη περιουσία του με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013, δόθηκε απάντηση με το έγγραφο με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1104339 ΕΞ 2021 ΕΜΠ/10-12-2021 της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης/Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμήματος Β' της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το οποίο, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ιγ της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 οριζόταν ότι απαλλάσσονται από το φόρο τα εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο. Ο εν λόγω, όμως, ν. 2238/1994 καταργήθηκε στο σύνολό του με την παρ. 25 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, με την οποία προβλέπεται ότι από την έναρξη ισχύος του, ήτοι για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, έπαυσαν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών

πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επίσης, σύμφωνα με την απάντηση της ΑΑΔΕ, με την ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, εκτός από τα απαλλασσόμενα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 νομικά πρόσωπα, διατηρούνται σε ισχύ απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που προκύπτουν από διεθνείς συμφωνίες, συμβάσεις κ.λπ. που έχουν κυρωθεί με νόμο, όπως για παράδειγμα για την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων (Συνθήκη Λειτουργίας Ευρωπαϊκής Ένωσης, ν. 3671/2008), από ειδικές διατάξεις νόμων που είτε δεν καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 είτε θεσπίστηκαν μεταγενέστερα. Κατόπιν των παραπάνω, η ΑΑΔΕ θεωρεί ότι το ΜΤΣ είναι υπόχρεο στην καταβολή φόρου εισοδήματος τόσο για το Κεντρικό Μέγαρο, όσο και για τα υπόλοιπα ακίνητα στην Αθήνα.

**7.** Αναφορικά με το τιθέμενο νομικό ζήτημα, η Νομική Υπηρεσία του Ταμείου, με γνωμοδότησή της, έκρινε ότι το πλαίσιο των νόμων 2238/1994, 3842/2010 και 4172/2013 αποτελεί γενικό νομοθετικό πλαίσιο για τη φορολογία, ενώ το νομοθετικό πλαίσιο που θέτει το ν.δ. της 12<sup>ης</sup> Δεκ.1925 και η κυρωθείσα σύμβαση της 19<sup>ης</sup> Νοεμ. 1925 μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και του ΜΤΣ αποτελούν ειδική νομοθετική ρύθμιση που αφορά συγκεκριμένη σύμβαση αγοραπωλησίας. Βασικό και κύριο νομικό θεμέλιο για την κατάρτιση και την ολοκλήρωση της δικαιοπραξίας αυτής, στη βάση του οποίου το ΜΤΣ προέβη στην αγορά του οικοπέδου για την εκπλήρωση των σκοπών του, αποδίδεται ότι αποτέλεσε η παρ. 8 της σύμβασης, όπου ορίζεται ρητώς η φορολογική απαλλαγή όλων των ακινήτων του ΜΤΣ στην Αθήνα, αφού η απαλλαγή αφορά κάθε φόρο ή δασμό ή τέλος, δημόσιο ή δημοτικό, η δε ειδική διάταξη της απαλλαγής αφορά την ισχύουσα (κατά το έτος 1925) φορολογία, αλλά και τη μελλοντική φορολογία που ενδέχεται να τη συμπληρώσει ή αντικαταστήσει, χωρίς η εν λόγω ειδική ρύθμιση να έχει εισέτι καταργηθεί με νεότερη ρητή ειδική προς τούτο διάταξη, και η απαλλαγή αφορά όλα τα ακίνητα του ΜΤΣ, τα οποία βρίσκονται στην Αθήνα, καθώς και τα εισοδήματα εκ των οικοδομών.

**8.** Ακολούθως, το ΔΣ του ΜΤΣ, με το Πρακτικό της Συνεδρίασής του με αριθμό 9/2/26-5-2022, αποφάσισε ομόφωνα, μεταξύ άλλων, τη συνέχιση υποβολής φορολογικής δήλωσης για απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των ενοικίων των δύο κτιρίων, του Κεντρικού Μεγάρου και της Πανεπιστημίου 31, και την υποβολή

ερωτήματος στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους για όλα τα παραπάνω εκκρεμή νομικά ζητήματα που αφορούν στα ακίνητα του ΜΤΣ.

9. Τέλος, το ΔΣ του ΜΤΣ, με το Πρακτικό της Συνεδρίασής του με αριθμό 11/09/30-6-2022, αφού διαπίστωσε ότι το ΜΤΣ διαθέτει στην κυριότητά του οκτώ (8) ακίνητα στην πόλη των Αθηνών, από τα οποία αποκτά εισόδημα, αποφάσισε, ομόφωνα, την έγκριση του σχεδίου του υποβληθέντος, στη συνέχεια, από τον κ. ΥΕΘΑ ερωτήματος προς το ΝΣΚ.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

10. Στο άρθρο 103 παρ. 1 περ. 1 α) και ιγ του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151) προβλεπόταν ότι:

*«Άρθρο 103*

*Απαλλαγές από το φόρο*

*1. Απαλλάσσονται από το φόρο:*

*1. α) Το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης, διαχείρισης απορριμμάτων και τηλεθέρμανσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων, οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδας, καθώς και τα νοσοκομεία, βρεφοκομεία, κέντρα παιδικής μέριμνας και γηροκομεία που συνιστώνται από τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, καθώς και τα Ανώτατα και Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, με εξαίρεση τα εισοδήματα τους από κινητές αξίες. Τα εισοδήματα από κινητές αξίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις εκτός από αυτά που προέρχονται από τόκους καταθέσεων και δάνεια του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικά για το Ελληνικό Δημόσιο, η απαλλαγή ισχύει και για τα εισοδήματα που προέρχονται από κινητές αξίες, επί των οποίων δεν ενεργείται ούτε παρακράτηση φόρου. ...*

*Ιγ. Τα εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο.».*

11. Στο άρθρο 12 παρ. 1 περ. α) του ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (Α' 58) ορίζεται

ότι:

#### *«Άρθρο 12*

*Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα*

*1. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονται με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που προβλέπονται στο άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε., με εξαίρεση:*

*α) τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε.,...».*

**12.** *Στα άρθρα 46 και 72 παρ. 1 και 25 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), όπως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:*

#### *«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. ...»*

#### *Άρθρο 72*

*Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος*

*1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.*

*25. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».*

**13.** *Με το ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α'94) συνεστήθη η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) ως ανεξάρτητη διοικητική αρχή με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της (άρ. 1 παρ. 1) και ορίζεται ότι η εν γένει νομική και δικαστική υποστήριξη των υποθέσεών της και το γνωμοδοτικό έργο διεξάγεται από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους σύμφωνα με τις διατάξεις του Οργανισμού του*

και ότι στην ΑΑΔΕ λειτουργεί υπηρεσιακή μονάδα του ΝΣΚ που ονομάζεται Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων (ΕΝΓΔΕ) (άρ. 36 παρ. 2<sup>α</sup>). Περαιτέρω, με το άρθρο 36 παρ. 3 περ. α του ιδίου νόμου, όπως η παρ. αυτή προστέθηκε με το άρθρο 105 παρ. 7 του ν. 4446/2016 (Α'240), ορίζεται ότι:

*«Άρθρο 36*

*Δικαστική εκπροσώπηση*

*1. ...3. Στην αρμοδιότητα του ΕΝΓΔΕ περιλαμβάνονται, ιδίως:*

*α) Η εν γένει νομική υποστήριξη της ΑΑΔΕ, με την έκδοση γνωμοδοτήσεων σε ερωτήματα που υποβάλλονται από τον Διοικητή της και πρακτικών γνωμοδοτήσεων...Ερωτήματα που άπτονται της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας υποβάλλονται αποκλειστικώς από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, οπότε και μόνον οι επ' αυτών εκδιδόμενες και γενόμενες αποδεκτές γνωμοδοτήσεις δεσμεύουν τις αντίστοιχες αρχές, με εξαίρεση τα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4389/2016 ερωτήματα, για τα οποία η ως άνω αρμοδιότητα ασκείται παράλληλα και από τον Υπουργό Οικονομικών. ... Με την επιφύλαξη των οριζομένων στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 6 του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002, Α'324) και στην παράγραφο 4, η αποδοχή ή μη των γνωμοδοτήσεων και η έγκριση ή μη των πρακτικών γίνεται με επισημειωματική πράξη του Διοικητή της ΑΑΔΕ».*

**14.** Στο άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 4831/2021 «Οργανισμός του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και κατάσταση των λειτουργών και υπαλλήλων και άλλες διατάξεις» (Α'150) ορίζεται ότι:

*«Άρθρο 8*

*Γνωμοδοτική αρμοδιότητα ΝΣΚ*

*1. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με τα αρμόδια όργανά του, γνωμοδοτεί σύμφωνα με τις περ. α' και β' της παρ. 4 των άρθρων 7, 8, 9, 20 και την περ. δ' της παρ. 4 του άρθρου 21, σε ερωτήματα: α) ..., και ε) των νομικών προσώπων των οποίων η νομική υποστήριξη δεν ανήκει στο ΝΣΚ, εφόσον τα ερωτήματα αυτά υποβάλλονται από τον εποπτεύοντα Υπουργό και αφορούν σε θέματα άσκησης ελέγχου και εποπτείας του στο νομικό πρόσωπο ή είναι γενικότερης σημασίας.»*

**15.** Στο άρθρο 25 του ν. 2292/1995 «Οργάνωση και λειτουργία Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, διοίκηση και έλεγχος των Ενόπλων Δυνάμεων και άλλες διατάξεις» (Α'151) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 25

Υπαγωγή – Εποπτεία

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) Το Μετοχικό Ταμείο Στρατού. ...».

16. Στο άρθρο 1 του π.δ. 363/1997 «Διατήρηση εποπτείας του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας επί Ν.Π.Δ.Δ.» (Α` 241) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

Διατηρείται η εποπτεία του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας επί των κάτωθι Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.):

α. ... γ. Μετοχικό Ταμείο Στρατού. δ. ...».

17. Στα άρθρα 1 παρ. 1 και 27 του π.δ. της 10-5/20-7-1926 «Περί κώδικος των Νόμων και Ν.Δ/των "περί Μετοχικού Ταμείου του κατά Γην Στρατού"» (Α`241) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Το κατά τας μέχρι τούδε διατάξεις υφιστάμενον και λειτουργούν Μετοχικόν Ταμείον του κατά Γην Στρατού, εδρεύον εν Αθήναις αποκαλούμενον του λοιπού Μετοχικόν Ταμείον Στρατού (Μ.Τ.Σ) αποτελεί ίδιον νομικόν πρόσωπον Δημοσίου Δικαίου, τελούν υπό την άμεσον εποπτείαν και έλεγχον του Υπουργείου των Στρατιωτικών.

Άρθρο 27

...Ουδεμία έκτακτος δαπάνη βαρύνει το Ταμείον άνευ προηγουμένης αποφάσεως υπό του Διοικητικού αυτού Συμβουλίου και της εγκρίσεως αυτής υπό του Υπουργού των Στρατιωτικών πρό της εκτελέσεώς της.

Το Διοικητικόν Συμβούλιον του Μ.Τ.Σ. δύναται να εγκρίνη μικροδαπάνας ....

Δια σοβαρωτέρας δαπάνας ζητείται η έγκρισις του Υπουργού των Στρατιωτικών. ...

Κυρούται καθ` όλας αυτής τας διατάξεις η μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου αφ` ενός και του Μ.Τ.Σ. αφ` ετέρου συναφθείσα από 19 Νοεμ.1925 σύμβασις περί εκποιήσεως του γηπέδου των τέως Βασιλικών Σταύλων, εις το Μ.Τ.Σ. ...

Το Μ.Τ.Σ. αναφέρεται μόνον εις τον Υπουργόν των Στρατιωτικών δια των αρμοδίων εφ` εκάστης υποθέσεως Διευθύνσεων, προκειμένου δε περί σοβαρών ζητημάτων ταύτα εισηγούνται αυτώ υπό του Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου

ή του Διευθυντού του Ταμείου δι' ών εκδίδει τας επί των ζητημάτων τούτων αποφάσεις ή διαταγάς του προς το Μ.Τ.Σ.»

18. Στα άρθρα 6 και 8 παρ. 3 του π.δ. 60/1992 «Περί Συνθέσεως υπηρεσιών και αρμοδιοτήτων οργάνων Μ.Τ.Σ.» (Α' 27) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 6.

**ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΩΝ - ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ**

Οι αρμοδιότητες των Διευθύνσεων, Τμημάτων και ανεξαρτήτων Γραφείων καθορίζονται όπως παρακάτω:

1...8 Γραφείο Νομικής Υπηρεσίας:

Στην αρμοδιότητα του τμήματος αυτού υπάγονται:

α. Η υπεράσπιση και επιμέλεια των συμφερόντων του Ταμείου ενώπιον των πάσης φύσεως Δικαστηρίων ή εξώδικα.

β. Η γνωμοδότηση επί παντός αναφευομένου νομικού θέματος, κατά την διεξαγωγή της εσωτερικής υπηρεσίας του Ταμείου. ...

Άρθρο 8

1. ... 3. Η Νομική Υπηρεσία του ΜΤΣ εκτελείται απο Στρατιωτικό Προσωπικό του Υπουργείου Εθνικής Αμύνης ή απο δικηγόρους με έμμισθη εντολή ή κατ' ανάθεση υποθέσεων, αμειβομένων με τα κατώτατα όρια των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων περί αμοιβής δικηγόρων. ...»

### **Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων**

19. Σχετικά με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν, και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος, κατά τη συζήτηση ενώπιον του Τμήματος διατυπώθηκαν δύο (2) γνώμες:

**A.** Κατά τη γνώμη της **πλειοψηφίας**, η οποία απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Αντιπρόεδρο Ν.Σ.Κ., και τα μέλη του Τμήματος Αντώνιο Τατσόπουλο, Αντιπρόεδρο Ν.Σ.Κ., Ελένη Πασαμιχάλη, Στέργιο Κίκα, Αναστασία Ζαφειριάδου, Νικόλαο Μουκαζή, Θεόδωρο Ράππη, Φωτεινή Δεδούση, Διονύσιο Κολοβό και Σταυρούλα Μπανάκου, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι δέκα -10), προς την οποία συντάχθηκε και ο εισηγητής, Νικόλαος Δημητρακόπουλος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ, με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 1 περ. ε' του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 4831/2021) ορίζεται ότι το ΝΣΚ γνωμοδοτεί σε ερωτήματα νομικών προσώπων των οποίων η νομική υποστήριξη δεν ανήκει στο

ΝΣΚ, εφόσον τα ερωτήματα αυτά υποβάλλονται από τον εποπτεύοντα Υπουργό και αφορούν σε θέματα άσκησης ελέγχου και εποπτείας του στο νομικό πρόσωπο ή είναι γενικότερης σημασίας. Εξάλλου, από τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 3 περ. α' (εδάφιο δεύτερο) του ν. 4389/2016 συνάγεται ότι το ΝΣΚ γνωμοδοτεί επί ερωτημάτων που άπτονται της φορολογικής νομοθεσίας εφόσον αυτά υποβάλλονται αποκλειστικώς από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ (και επί ερωτημάτων σχετικών με την εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 4389/2016 και από τον Υπουργό Οικονομικών), οπότε και μόνον οι γνωμοδοτήσεις που εκδίδονται για τα ερωτήματα αυτά και γίνονται αποδεκτές δεσμεύουν τις αντίστοιχες αρχές. Η διάταξη αυτή δεν έχει καταργηθεί από τον Οργανισμό του ΝΣΚ, επειδή είναι ειδική και δεν είναι αντίθετη με τις διατάξεις του.

**20.** Στην κρινόμενη περίπτωση ο Υπουργός Εθνικής Άμυνας (ΥΕΘΑ), με την ιδιότητα του εποπτεύοντος Υπουργού το νπδδ με την επωνυμία Μετοχικό Ταμείο Στρατού (ΜΤΣ), του οποίου η νομική υποστήριξη δεν ανήκει στο ΝΣΚ, ζητεί τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ σε ερώτημα που άπτεται της φορολογικής νομοθεσίας, ήτοι στο ζήτημα αν το εισόδημα που αποκτά το υπόψη νπδδ από την εκμίσθωση ακινήτων του υπόκειται ή όχι σε φόρο εισοδήματος υπό το καθεστώς ισχύος του ν. 4172/2013.

**21.** Τούτων δοθέντων, και υπό την εκδοχή ότι το τιθέμενο ερώτημα αφορά σε θέμα άσκησης ελέγχου και εποπτείας του ΥΕΘΑ στο ΜΤΣ ή ότι αυτό είναι γενικότερης σημασίας, χαρακτηριστικά τα οποία δεν εντοπίζονται, σε κάθε περίπτωση, ενόψει της αυστηρής διατύπωσης της ως άνω ειδικής ρύθμισης του ν. 4389/2016 (*«Ερωτήματα που άπτονται της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας υποβάλλονται αποκλειστικώς από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ»*), ο ΥΕΘΑ στερείται της κατά νόμο αρμοδιότητας υποβολής αμιγώς φορολογικής φύσης ερωτημάτων, όπως εν προκειμένω. Περαιτέρω δε, το επισκοπούμενο ερώτημα δεν ενεργοποιεί τη γνωμοδοτική αρμοδιότητα του ΝΣΚ, όχι μόνον διότι έχει υποβληθεί από τον ΥΕΘΑ και όχι από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, αλλά και διότι η παγίως (πρβλ. ΝΣΚ 86/2022 σκ.13, ως προς την ομοιότητα του περιεχομένου των διατάξεων του άρθρου 8 του ν. 4831/2021 με τις αντίστοιχες των άρθρων 6 και 7 του ν. 3086/2002) διατυπωθείσα νομοθετική βούληση, αναφορικά με την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, συνδέεται προδήλως, όχι μόνον με τον ακριβή εντοπισμό του τιθέμενου ζητήματος ερμηνείας του κρίσιμου κανόνα δικαίου αλλά και με τη λυσιτελή άσκηση της σχετικής αρμοδιότητας του ΝΣΚ (βλ. και Ολ.ΣτΕ 830-1/2010

σκ.5). Τούτο, όμως, υπό τα δεδομένα του ερωτήματος καθίσταται ανέφικτο, καθώς, όπως προκύπτει από τη ρητή διάταξη του άρθρου 36 παρ. 3 περ. α (εδάφιο δεύτερο) του ν. 4389/2016, μόνον οι επί των αρμοδίως (από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ και σε μη ενδιαφέρουσα εδώ ειδική περίπτωση και από τον Υπουργό Οικονομικών) υποβαλλομένων ερωτημάτων εκδιδόμενες και γενόμενες αποδεκτές γνωμοδοτήσεις δεσμεύουν τις φορολογικές αρχές, οι οποίες, σε αντίθετη περίπτωση, αδυνατούν να αξιοποιήσουν το στερούμενο αποτελεσματικότητας, λόγω αναρμοδιότητας του υποβάλλοντος το ερώτημα αυτό Υπουργού, γνωμοδοτικό πόρισμα, με αποτέλεσμα την αδυναμία αποτροπής της δικαστικής επίλυσης της - τυχόν - εγερθησόμενης επί του θέματος διένεξης.

**22. Β.** Κατά τη γνώμη της **μειοψηφίας**, την οποία υποστήριξε ο Δημήτριος Κατωπόδης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους (ψήφος μία-1), ούτε από το γράμμα ούτε από το πνεύμα της διάταξης της παρ. 3 περ. α) του άρθρου 36 του ν. 4389/2016 προκύπτει ότι ο εποπτεύων νπδδ Υπουργός, κατά την άσκηση της εποπτικής του αρμοδιότητας, δεν δύναται να απευθύνει ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους κατά τη διάταξη του άρθρου 8 παρ.1 περ. ε) του ν. 4831/2021, που να αφορά φορολογικά θέματα του νομικού προσώπου του οποίου έχει την εποπτεία και τον έλεγχο προς επίτευξη του σκοπού που το νπδδ κατά το νόμο επιτελεί. Για το ερώτημα αυτό εισηγείται στο αρμόδιο Τμήμα του ΝΣΚ, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 20 παρ.4 περ. α) του ν. 4831/2021, το Γραφείο Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που λειτουργεί στο Υπουργείο του οποίου ο ως άνω Υπουργός προΐσταται. Η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 3 περ. α) του ν. 4839/2016, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 105 παρ. 7 του ν. 4446/2016, ως διάταξη που προβλέπει αρμοδιότητα, είναι στενώς ερμηνευτέα. Ειδικότερα, ρυθμίζει την αρμοδιότητα του Ειδικού Νομικού Γραφείου Δημοσίων Εσόδων (ΕΝΓΔΕ) και σκοπεί, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του οικείου νομοσχεδίου, στην εύρυθμη λειτουργία του Γραφείου και στην ταχύτερη και αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση των δικαστικών και εξωδίκων υποθέσεων και με την παράγραφο 3 οριοθετείται και εξειδικεύεται λεπτομερέστερα η αρμοδιότητα του Γραφείου. Στο ρυθμιστικό αυτό πλαίσιο ορίζεται και η αρμοδιότητα του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αλλά και κατ' εξαίρεση, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4839/2016, η παράλληλη αρμοδιότητα του Υπουργού των Οικονομικών, να υποβάλει ερωτήματα που άπτονται της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας. Οι γνωμοδοτήσεις επί των ερωτημάτων

αυτών μετά την αποδοχή τους από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ δεσμεύουν τις «αντίστοιχες αρχές», ως τέτοιων νοουμένων των φορολογικών και τελωνειακών αρχών κατά περίπτωση αρμοδιότητάς τους. Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι με την εν λόγω διάταξη διασφαλίζεται η ορθολογική, διαρκής, αποδοτική και αποτελεσματική οργάνωση του Γραφείου και ότι ουδόλως αυτή έχει ως σκοπό να δεσμεύει, στην περίπτωση των ερωτημάτων που αφορούν φορολογικά θέματα, αυτοδιοικούμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ως προς νομική διερεύνηση και εκτίμηση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, καθώς επίσης και τον εποπτεύοντα αυτά Υπουργό, όταν μάλιστα τα φορολογικά θέματα ανακύπτουν από τη νομοθεσία που αφορά το νομικό πρόσωπο, όπως στην προκειμένη περίπτωση κατά τα εκτιθέμενα ανωτέρω στη σκέψη 7. Και ναι μεν σχετικά με την αρμοδιότητα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους να γνωμοδοτεί επί ερωτημάτων των υπουργών που εποπτεύουν νομικά πρόσωπα έχει γίνει δεκτό (ΝΣΚ 167/2011) ότι η άσκηση γενικής εποπτείας από τον Υπουργό δεν αρκεί για την θεμελίωση της γνωμοδοτικής αρμοδιότητας, όταν μάλιστα η διεξαγωγή της νομικής υπηρεσίας του εποπτευόμενου νομικού προσώπου δεν ασκείται από το ΝΣΚ, πλην όμως, όσον αφορά την προκειμένη περίπτωση, στα αρμόδια όργανα του ΜΤΣ, που αποτελεί ίδιον νπδδ και τελεί υπό την άμεσον εποπτεία και έλεγχο του ΥΕΘΑ (άρθρο 1 παρ.1 πδ της 10-5/20-7-1926, Α'241, άρθρο 25 του ν. 2292/1995 και π.δ. 363/1997), τέθηκε, κατόπιν εγγράφου της ΑΑΔΕ, το ζήτημα της μη απαλλαγής του Ταμείου από την φορολογία εισοδήματος που αποκτά από την εκμίσθωση ακινήτων του στην Αθήνα. Για το λόγο αυτό το ΔΣ/ΜΤΣ απευθύνθηκε στον εποπτεύοντα Υπουργό. Επομένως, ο εποπτεύων ΥΕΘΑ, στο πλαίσιο του (προληπτικού) ελέγχου (νομιμότητας) των περαιτέρω ενεργειών της διοίκησης του ΜΤΣ και της από τη διάταξη του άρθρου 27 του ως άνω πδ της 10-5/20-7-1926 αρμοδιότητάς του να εκδίδει αποφάσεις, διαταγές και κατά μείζονα λόγο οδηγίες και κατευθύνσεις προς τα εποπτευόμενα όργανα (πρβλ. Ολ.ΝΣΚ 9/1993) επί σοβαρών ζητημάτων, ως τέτοιων νοούμενων προδήλως και ζητημάτων που άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του Ταμείου και βαρύνουν την περιουσία του, καθώς και της αρμοδιότητάς του να εγκρίνει «τας σοβαρωτέρας δαπάνας» (κατά την έκφραση του νόμου), υπέβαλε παραδεκτά κατά το νόμο το εν λόγω ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξετασθεί και να απαντηθεί από το αρμόδιο Τμήμα του ΝΣΚ κατά τα ως άνω εκτιθέμενα. Τέλος, κατά την ίδια γνώμη, η απάντηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους επί του ερωτήματος

στο πλαίσιο της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της λειτουργίας του μπορεί να οδηγήσει σε λυσιτελές αποτέλεσμα με την επίλυση του ζητήματος που ανέκυψε και έτσι να αποφευχθεί ένας πιθανός δικαστικός αγώνας μεταξύ του ως άνω Ταμείου και της Φορολογικής Διοίκησης.

### **Απάντηση**

**23.** Κατόπιν των προαναφερομένων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Δ΄) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, υπέρ της αναρμοδιότητας του Υπουργού Εθνικής Άμυνας για την υποβολή προς το ΝΣΚ του υπό κρίση ερωτήματος και, κατ' επέκταση, της αδυναμίας του ΝΣΚ να γνωμοδοτήσει επί του ερωτήματος αυτού, κατά τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στο σκεπτικό της παρούσας, επειδή πρόκειται για ερώτημα που άπτεται της φορολογικής νομοθεσίας και, ως εκ τούτου, μπορεί να υποβληθεί προς το ΝΣΚ αποκλειστικώς από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 14 Φεβρουαρίου 2023

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Ο Εισηγητής

Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νικόλαος Δημητρακόπουλος

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.