

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως  
Αριθμός Πρωτ.: 606/2000  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ  
Συνεδρίαση της 10<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2000

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος :** Ε.Βολάνης, Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.  
**Αντιπρόεδροι :** Χρ.Τσεκούρας, Γ.Πουλάκος  
**Νομικοί Σύμβουλοι :** Σ.Σκουτέρης, Π.Κισσούδης, Δ.Λάκκας, Η.  
Παπαδόπουλος, Γ.Κρόμπας, Κ.Μπακάλης,  
Θ.Ρεντζεπέρης, Ν.Κατσιμπας, Ι.Πετρόπουλος,  
Γ.Κατράνης, Ν.Μαυρίκας, Χ.Παλαιολόγου,  
Β.Ασημακόπουλος, Δ.Παπαγεωργόπουλος,  
Ε.Τριτάς, Ι. Μάσβουλας, Φ.Γεωργακόπουλος,  
Δ.Αναστασόπουλος, Κ.Μανωλής, Β.Βούκαλης,  
Β.Κοντόλαιμος, Κ.Καποτάς, Θ.Ηλιάκης,  
Π.Κιούσης, Ν.Κανιούρας, Β.Σουλιώτης, Ι.Σα-  
κελλαρίου, Β.Χασαπογιάννης, Χρ.Μπότσιος  
**Εισηγητής:** Π.Κιούσης, Νομικός Σύμβουλος

Αριθ.ερωτ.: 1024464/105/Β0013/29-3-2000 της Δ/νσεως Φορολογίας  
Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών.



**Περίληψη :** Ερωτάται ποια είναι η αναγκαία προϋπόθεση για την απαλλαγή από το Φ.Μ.Α. των ιερών ναών και των ιερών μονών και ειδικότερα αν μπορεί να τύχουν διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισεως ανάλογα με την νομική τους φύση ή έδρα (ημεδαποί ή αλλοδαποί) ή τη θρησκεία που αφορούν (την επικρατούσα Ανατολική Ορθόδοξη Εκκλησία ή και κάθε άλλη γνωστή θρησκεία ή δόγμα). Ερμηνεία άρθρου 6 περ. γ' του α.ν. 1521/50 όπως αντικαταστάθηκε από 23-3-90 με την παρ.7 του άρθρου 14 του ν.1882/90.

-----  
Επί του άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εγνωμοδότησεν ως εξής:

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (α.ν.1521/50 ΦΕΚ Α' 245) κάθε μεταβίβαση ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων, η οποία γίνεται με επαχθή αιτία φορολογείται και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής (άρθρο 14 παρ.6 του ν.1882/90).

Από το φόρο αυτό κατά σαφή και περιοριστική διατύπωση της παρ.7 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου (1882/90) απαλλάσσονται μόνο, εφόσον είναι αγοραστής, το δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες, το ν.π.δ.δ, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές.

Απαλλάσσεται "η μεταβίβαση στην οποία αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., οι Δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές".

Η προϊσχύσασα διάταξη ώριζε ότι ο φ.μ.α μειούται εις το ήμισυ επί των περιπτώσεων κατά τις οποίες ως πωλητής ή ως αγοραστής συμβάλλεται "το Δημόσιο, οι δήμοι, αι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, αι ιεραί μοναί, τα θρησκευτικά ιδρύματα ή οργανισμοί, ως και τα βάσει διατάξεως ειδικού νόμου απαλλασσόμενα μέχρι

τούδε του φόρου μεταβιβάσεως του ν.4225/1929 νομικά πρόσωπα".

Στην ερωτώσα υπηρεσία ανέκυψαν αμφιβολίες για την έννοια του όρου ναοί και μονές που περιλαμβάνεται στην άνω διάταξη.

Επί του ζητήματος αυτού δύο γνώμες εσχηματίσθησαν στην Ολομέλεια του ΝΣΚ.

Κατά την πλειοψηφήσασα γνώμη απαρτισθείσα εκ του Προέδρου του ΝΣΚ Ε.Βολάνη, των Αντιπροέδρων Χ.Τσεκούρα και Γ.Πουλάκου και των Νομικών Συμβούλων Πασχ.Κισσούδη, Γρ.Κρόμπτα, Θ.Ρεντζεπέρη, Ν.Κατσιμπα, Ι.Πετρόπουλου, Χ.Παλαιολόγου, Βλ.Ασημακόπουλου, Ι.Μάσβουλα, Φ.Γεωργακοπούλου, Β.Κοντόλαιμου, Θ.Ηλιάκη, Ν.Κανιούρα, Β.Σουλιώτη, Ι.Σακελλαρίου, Β.Χασαπογιάννη και Χρ. Μπότσιου (ψηφοί 18), ο νομοθέτης δια της χρήσεως των όρων «ιεροί ναοί και ιερές μονές», περιέλαβε στην έννοιά τους όλους τους ναούς και τις μονές χωρίς κανένα περιορισμό ως προς το δόγμα ή τη θρησκεία και η σχετική φορολογική απαλλαγή χορηγείται όχι μόνον στους ιερούς ναούς και μονές της Ανατολικής Ορθοδόξου του Χριστού εκκλησίας αλλά και στους ιερούς ναούς και Μονές οιασδήποτε άλλης γνωστής θρησκείας ή δόγματος αυτής.

Εξ άλλου, εν όψει της διαφοράς την οποία εμφανίζουν οι διάφορες θρησκείες κατά το τυπικό της λατρείας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διάταξη αυτή, κατά την αληθή έννοιά της, έχει εφαρμογή όχι μόνο επί των κατά κοινή πείρα και συνήθεια ή κατά τους κανόνες της Ορθοδόξου εκκλησίας χαρακτηριζομένων ως ναών, αλλά και επί οίωνδήποτε άλλων χώρων, στους οποίους οι ακολουθούντες ορισμένη θρησκεία ή δόγμα συγκεντρώνονται για την τέλεση λατρευτικών πράξεων ή, γενικώς, για την εκπλήρωση των θρησκευτικών τους καθηκόντων, τέτοιοι δε χώροι είναι και οι αναφερόμενοι στο άρθρο 1 του α.ν. 1672/1939 ευκτήριοι οίκοι ή θρησκευτικά εντευκτήρια, όπου,



κατά τα κοινώς γνωστά, οι συγκεντρούμενοι περιορίζονται σε ακρόαση του κηρυγματος, σε κοινή προσευχή και σε θρησκευτικά άσματα.

Περαιτέρω κατά την αυτήν γνώμη δεν απαιτείται όπως οι ναοί ή οι μονές έχουν οπωσδήποτε την έδρα τους στην Ελλάδα, αλλά αρκεί το ότι αυτοί αναπτύσσουν στην Ελλάδα δράση, αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κοινωφελών, φιλανθρωπικών, θρησκευτικών κλπ συναφών προς το λειτουργικό προορισμό τους σκοπών και δη κατά τον κρίσιμον χρόνον της μεταβιβάσεως του ακινήτου (παρ. σκέψεις στις ΣΤΕ 542/91, 2521/91 κλπ).

Ειδικότερα κατά τη γνώμη του Αντιπροέδρου Γ.Πουλάκου, ο οποίος προσεχώρησε στη γνώμη της πλειοψηφίας, (άρθρο 6 παρ.3 Π.Δ.282/96), η με την παρ.7 του άρθρου 14 ν.1882/90 αντικατάσταση της περ.γ' του άρθρου 6 του α.ν. 1521/50 γενομένη απαίτηση της φορολογικής απαλλαγής που απελάμβαναν με την αντικατασταθείσα δ/ξη οι «θρησκευτικοί» οργανισμοί γενικότερα και ακολούθως κάθε συναλλαγή σχετική με τους τόπους λατρείας αυτών, υποδηλοί τη σαφή πρόθεση του νομοθέτη να περιορίσει τη σχετική απαλλαγή μόνον στους «ιερούς ναούς και ιερές μονές», όπως αυτοί προσδιορίζονται από τον καταστατικό χάρτη της κατά το άρθρο 3 του Συντάγματος επικρατούσας στην Ελλάδα Ανατολικής Ορθόδοξης του Χριστού Εκκλησίας, και να μη διατηρήσει την απαλλαγή αυτή και για τους τόπους λατρείας και άλλων γνωστών θρησκειών, όπως υπό το κράτος της αρχικής διάταξης είχε κριθεί από τη νομολογία, καθόσον αν ο νομοθέτης επιθυμούσε τη γενικότερη αυτή απαλλαγή θα έκανε μνεία της απαλλαγής «ναών και μονών» γενικώς και όχι του άκρως δηλωτικού των προθέσεων του όρου «ιεροί», οποίος όρος βρίσκει ανταπόκριση μόνον στους ναούς και μονές της επικρατούσας στην Ελλάδα ως άνω θρησκείας.

Κατά την μειοψηφήσασα γνώμη απαρτισθείσαν εκ των Νομικών Συμβουλων Σ.Σκουτέρη, Δ.Λάκκα, Γ.Κατράνη, Ν.Μαυρικά, Δ.Παπαγεωργόπουλου, Ε.Τριτά, Δ.Αναστασοπούλου, Κρ.Μανωλή, Βλ.Βούκαλη, Ε.Καποτά και Π.Κιούση-Εισηγητού, δια των άνω όρων ο νομοθέτης απέβλεψε στους ναούς και τις μονές που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, είναι δηλαδή ελληνικά νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από την ειδικότερη νομική προσωπικότητά τους. (παρ. σκέψεις στην ΣτΕ 4007/90, γνωμ. ΝΣΚ (ατομική) 9/91).

Τούτο προκύπτει τόσο εκ της στενής ερμηνείας της διατάξεως αυτής, ως παρεχούσης φορολογική απαλλαγή, όσον και εκ του ότι η κρίσιμη διάταξη, της οποίας οι λέξεις συνδέονται δια κόμματος, αναφέρεται εκτός από τους ναούς και τις μονές και στο δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και τα ν.π.δ.δ., δηλαδή σε νομικά πρόσωπα έχοντα την έδρα τους στην Ελλάδα και όχι απλώς αναπτύσσοντα δράση στην Ελλάδα.

Αν λοιπόν νοηθεί ως δημόσιο το ελληνικό δημόσιο, νοηθούν ως δήμοι, οι ελληνικοί δήμοι και ως κοινότητες οι ελληνικές κοινότητες, δεν διαβλέπει τις κατά ποίαν έννοιαν θα είχαν διάφορη έννοια οι όροι ναοί και μονές, που περιλαμβάνονται στην ίδια διάταξη και αποτελούν ένα ενιαίο νοηματικό σύνολο.

Αν πράγματι ο νομοθέτης ήθελε να επεκτείνει τη φορολογική απαλλαγή και στους ναούς και τις μονές που δεν εδρεύουν στην Ελλάδα, αλλ' αναπτύσσουν απλώς κοινωφελή, θρησκευτική, φιλανθρωπική κλπ δραστηριότητα στην Ελλάδα, θα εξεφράζετο περί τούτου ρητώς και δεν θα μετήρχετο τους συνήθεις όρους που υποδηλώνουν επιτόπιους ναούς και μονές.

Άλλωστε οι εις την αλλοδαπή εδρεύοντες ναοί, αποβλέποντες προεχόντως στην εξυπηρέτηση των λατρευτικών αναγκών των πιστών δεδομένης θρησκείας ή δόγματος οριοθετούνται τοπικώς συνήθως

κατά μικρές ενότητες (ενορίες κλπ) και συνεπώς η όλη δράση τους επικεντρώνεται κατ' αρχήν στο λατρευτικώς παρ' αυτών εξυπηρετούμενο τοπικό σύνολο ατόμων και δεν καταλήγει άνευ ετέρου στο έδαφος αλλοδαπής πολιτείας και δη στη χώρα μας και μάλιστα σε τέτοιο βαθμό ώστε να καταστεί αναγκαία η παρέμβαση του νομοθέτη, για χορήγηση στους άνω ναούς φορολογικής απαλλαγής από του φ.μ.α, κατά την υπ'αυτών αγορά ακινήτων.

Κατά τα λοιπά και η μειοψηφίσσα γνώμη αναφέρεται ως προς την έννοια των ναών στις σκέψεις της γνώμης της πλειοψηφίας.

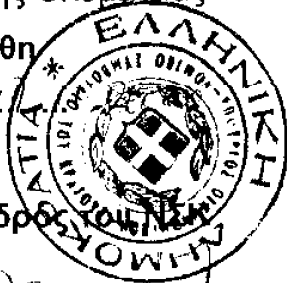
Εξ άλλου κατά τη γνώμη της μειοψηφίας δια του όρου «ιερές μονές», ο νομοθέτης είχε υπόψη του τις εις την Ελλάδα λειτουργούσες ιερές μονές και δη ανεξαρτήτως της ειδικότερης νομικής προσωπικότητας αυτών, δηλονότι τις μονές του Ορθοδόξου εν γένει κλίματος ως και εκείνες της Καθολικής Εκκλησίας αλλά και αυτές που θα ιδρυθούν στο μέλλον μετά τήρηση πάντοτε της νομίμου διαδικασίας ιδρύσεως ιεράς μονής ή μετοχίου στην Ελλάδα.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι ήδη υφίστανται και λειτουργούν στη χώρα μας μετόχια αλλοδαπών μονών, στερούμενα αυτοτελούς νομικής προσωπικότητας, έπεται ότι στη ρύθμιση του νόμου υπάγονται και αυτές οι μονές έστω και αν δεν εδρεύουν στην Ελλάδα αφού πάντως δια των μετοχίων τους εκπληρούν σκοπούς ταυτόσημους ή παρεμφερείς με τις λειτουργούσες στην Ελλάδα μονές και θεωρούνται και αυτές ως λειτουργούσες στην Ελλάδα μέσω των υπ'αυτών καθιδρυμένων μετοχίων τους.

Εντεύθεν κατά τη γνώμη της μειοψηφίας και στο μέτρο που οι άνω ιεροί ναοί και ιερές μονές συμβάλλονται ως αγοραστές σε διαδικασία μεταβιβάσεως ακινήτων, σκοπούσα στην εκπλήρωση των υπ'αυτών διωκομένων σκοπών, έπεται ότι απαλλάσσονται του φ.μ.α. κατά την άνω διάταξη.

Όθεν στο υποβληθέν ερώτημα και κατά την πλειοψηφήσασα γνώμη της Ολομελείας του ΝΣΚ η άνω προσήκει αναλυτική απάντηση.

Εθεωρήθη  
Αθήνα, 11/11/2010



Ο Πρόεδρος του ΝΣΚ

Ευστράτιος Βολάνης

Ο Εισηγητής

Παναγιώτης Κιούσης  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους