

## ΓΝΩΜΟΛΟΓΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

**Θέμα :** «Φορολογική μεταχείριση της άνευ ανταλλάγματος μεταβιβάσεως ακινήτου μεταξύ νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου της Εκκλησίας της Ελλάδος (ν. 590/1077)».

**Σχετ. :** το από 2.10.2013 ερώτημα της Ι.Μ. Σύρου

Ερωτάται εάν οφείλεται φόρος δωρεάς στην περίπτωση της άνευ ανταλλάγματος μεταβιβάσεως ακινήτου Ενορίας προς την Ιερά Μητρόπολη Σύρου και αντίστροφα.

Η Εκκλησία της Ελλάδος, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ενορίες, οι Ιερές Μονές της Εκκλησίας της Ελλάδος αποτελούν **νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου** κατά το άρθρο 1 παρ. 4 του **Καταστατικού Χάρτη της Εκκλησίας της Ελλάδος** (ν. 590/1977, Α' 146). Κατά την επίμαχη διάταξη προβλέπεται ότι :

4. Κατά τας νομικάς σχέσεις ή Εκκλησία της Ελλάδος, αί Μητροπόλεις, αί Ενορίες μετά των Ενοριακών κληρικών, αί Μοναί, ή Αποστολική Διακονία, ή ΟΔΕΠ, τό ΤΑΚΕ, τό Διορθόδοξον Κέντρον της Εκκλησίας της Ελλάδος, είναι Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Τό Εκκλησιαστικόν Οργανισμολογικόν Βασιλευμένης, ως και τά λοιπά Εκκλησιαστικά Καθιδρύματα της Αρχιεπισκοπής Αθηνών και των Μητροπόλεων, τά λειτουργούντα μέχρι της ισχύος του παρόντος και κακτημένα νομικήν προσωπικότητα, είναι Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου, λειτουργούν δε επί τη βάσει των υφισταμένων μέχρι σήμερα οργανισμών αυτών, οίτινες δύνανται να συμπληρώνονται και να τροποποιώνται έφ' εξής διά κανονιστικών αποφάσεων, εκδιδομένων υπό τού ειδικού Αρχιερέως, ή των δέ ρυθμιζώνται τά της διοικήσεως διαχειρίσεως, ελέγχου και έν γενεί λειτουργίας αυτών, ως και τά της υπηρετικής έν γενεί καταστάσεως του προσωπικού αυτών.

Κατά τον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικιών και Κερδών από Λαχεία (ν. 2961/2001), όπως έχει τροποποιηθεί με τον ν. 3842/2010 (Α' 58) και ισχύει προβλέπεται μεν στο άρθρο 25 παρ. 3 (προστέθηκε με το άρθρο 25 παρ. 9 του ν. 3842/2010) ως προς τον φόρο δωρεάς ότι :

«3. Υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 29, οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:

α) τα Ν.Π.Δ.Δ., οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, η Εκκλησία της Κύπρου, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και»

και περαιτέρω το παραπεμπόμενο από την ανωτέρω διάταξη άρθρο 29 παρ. 5 του ν. 2961/2001 αναφέρει ότι :

«5. Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών από τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%). Η αιτία θανάτου κτήση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων από τα πρόσωπα αυτά υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%).»

Δηλαδή τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου καταβάλλουν φόρο δωρεάς με συντελεστή 0,5% (ειδικά για χρηματικές δωρεές ο φόρος αυτός οφείλεται για δωρεάς αξίας ανώτερης των 1.000 ευρώ). Όμως εάν οι δωρεές πάσης φύσεως περιουσιακού στοιχείου γίνονται μεταξύ εκκλησιαστικών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου τότε απαλλάσσονται από τον φόρο δωρεάς κατά το άρθρο 43 ενότητα Β του ν. 2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25 παρ. 16 του ν. 3842/2010, το οποίο προβλέπει :

#### «Άρθρο 43

#### ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ - ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

"B. Ειδικές περιπτώσεις δωρεών

α) Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 εφαρμόζονται ανάλογα και στις κτήσεις αιτία δωρεάς. Οι χρηματικές δωρεές προς τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 25 υπόκεινται στο φόρο που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 29 μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού χιλίων (1.000) ευρώ κατ' έτος.

β) Απαλλάσσονται από το φόρο δωρεάς και από την υποχρέωση υποβολής των οικείων δηλώσεων φόρου :

βα) οι δωρεές χρηματικών ποσών ή άλλων κινητών περιουσιακών στοιχείων από ανώνυμους και μη δωρητές, εφόσον οι δωρεές αυτές διοργανώνονται σε πανελλαδικό επίπεδο με την πρωτοβουλία φορέων για σκοπούς αποδεδειγμένα φιλανθρωπικούς και

**ββ) οι δωρεές των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων που καταρτίζονται μεταξύ των εκκλησιαστικών προσώπων της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 25.»**

Η περίπτωση α' της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 2961/2001 αναφέρει τα εξής πρόσωπα :

**«α) τα Ν.Π.Δ.Δ., οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, η Εκκλησία της Κύπρου, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και»**

Οι Ιερές Μητροπόλεις είναι και αυτές νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και επομένως περιλαμβάνονται στην ανωτέρω περίπτωση α' της παρ. 3 του άρθρου 25 η οποία κάνει λόγο όχι μόνο για μόνο για Ναούς, Μονές, Οικουμενικό Πατριαρχείο Κων/πόλεως κ.λπ., αλλά και για τα όλα «Ν.Π.Δ.Δ.». Όποια λοιπόν από τα Ν.Π.Δ.Δ. είναι εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα (π.χ. τα προβλεπόμενα στον Καταστατικό Χάρτη της Εκκλησίας της Ελλάδος, ν. 590/1977), υπάγονται στην απαλλαγή από τον φόρο δωρεάς κατά το άρθρο 43 ενότητα Β' παρ. Β υποπαρ. ββ) του ν. 2961/2001, το οποίο επιφυλάσσει φοροαπαλλαγή για τα εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα της περ. α' της παρ.3 του άρθρου 25, είτε είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου είτε είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Κριτήριο φοροαπαλλαγής είναι ότι τα νομικά πρόσωπα της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 2961/2001 πρέπει να είναι «εκκλησιαστικά» (είτε Ν.Π.Δ.Δ. είτε Ν.Π.Ι.Δ.).

Η αυτοτελής και ρητή μνεία στην περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 25 περί των Ναών, των Μονών και των Πατριαρχείων έγινε προς τον σκοπό να περιληφθούν εκεί, επειδή η διάταξη αναφέρει στην αρχή της τα «Ν.Π.Δ.Δ.», και όσα εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα δεν είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (π.χ. τα Πατριαρχεία. Ι. Μονή Σινά) ή δεν είναι κατ' ανάγκην νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (υπάρχουν και Ναοί και Μονές με νομική προσωπικότητα ιδιωτικού δικαίου).

Επομένως, αφού η διάταξη της περιπτώσεως α' της παρ. 3 του άρθρου 25 κάνει λόγο για Ν.Π.Δ.Δ. και η διάταξη του άρθρου 43 ενότητα Β παρ. β' υποπαρ. ββ' του ν. 2961/2001 επιφυλάσσει φοροαπαλλαγή για τα εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα της ανωτέρω περιπτώσεως χωρίς να αναφέρεται στην νομική τους προσωπικότητα (δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), με το δεδομένο ότι στην γενική έννοια των «Ν.Π.Δ.Δ.» περιλαμβάνονται και οι Ιερές Μητροπόλεις της Εκκλησίας της Ελλάδος αφού είναι κατά νόμον Ν.Π.Δ.Δ. (άρθρο 1 παρ. 4 του ν. 590/1977) παρέπεται ότι στην περίπτωση α' της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 2961/2001 περιλαμβάνονται στα «Ν.Π.Δ.Δ.» και οι Μητροπόλεις (επειδή είναι εκκλησιαστικά Ν.Π.Δ.Δ.), οπότε οι δωρεές ακινήτων προς αυτές απαλλάσσονται του φόρου δωρεάς.

Αθήνα, 3 Οκτωβρίου 2013  
Μετά βαθύτατου σεβασμού,



ΘΕΟΔΩΡΟΣ Δ. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ  
ΕΙΔΙΚΟΣ ΝΟΜΙΚΟΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ  
ΠΑΡΑ ΤΗ ΙΕΡΑ ΣΥΝΟΔΟ ΤΗΣ  
ΕΚΚΛΗΣΙΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ