



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 20. 04. 2018

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ

ΤΟΜΕΑΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 73/2018

Ατομική

Γνωμοδοτών: Γεώργιος Α. Βαμβακίδης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.-

Αριθ. ερωτήματος: Το υπ'αρ.πρωτ.οικ.19852/30.3.2018 έγγραφο του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας – Θράκης (Α.Δ.Μ.Θ.).-

Ερώτημα: Ερωτάται εάν, ενόψει της κείμενης νομοθεσίας, το ΑΠΘ μπορεί να ζητήσει από το (υπ' αυτού συσταθέν) Ινστιτούτο Νεοελληνικών Σπουδών (ΙΝΣ) να του καταβάλλει εξ ιδίων πόρων οποιαδήποτε ποσά προκύπτουν ως φορολογική υποχρέωση του ΑΠΘ για την καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που αναλογεί στην ακίνητη περιουσία που περιήλθε σε αυτό δυνάμει διαθήκης και διαχειρίζεται το Ινστιτούτο, σύμφωνα με όσα ορίζει η διαθήκη και, σε καταφατική περίπτωση, αν το ποσό αυτό θα ανέρχεται μέχρι του ποσοστού του 80% επί της συνολικής δαπάνης του ΕΝ.Φ.Ι.Α.-

Ιστορικό

Από όσα εκτίθενται στο πιο πάνω έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα συνοδεύοντα τούτο σχετικά, που περιήλθαν σε μας την 5^η Απριλίου 2018, προκύπτουν τα εξής:

1. Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου που τηρούνται στην ερωτώσα υπηρεσία, ο Μ.Τ. με την υπ'αριθμ.29665/02.05.1956 δημόσια διαθήκη του, που δημοσιεύτηκε νόμιμα την 29^η Απριλίου 1959, με το υπ'αριθ.2824/1959 πρακτικό του Πρωτοδικείου Αθηνών, εγκατέστησε κληρονόμο της περιουσίας του το Α.Π.Θ., υπό τον όρο μέσα σε έξι μήνες από τη δημοσίευση της διαθήκης του, να συσταθεί ίδρυμα, με την επωνυμία "Ινστιτούτο Νεοελληνικών Σπουδών", ως παράρτημα και συμπλήρωμα της Φιλοσοφικής Σχολής του ΑΠΘ, με έδρα τη Θεσσαλονίκη και χώρο στέγασης το κτίριο της Φιλοσοφικής Σχολής του ΑΠΘ.

2. Ειδικότερα, όπως εκτίθεται στο έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, ο ως άνω διαθέτης όρισε ότι σκοπός του Ιδρύματος είναι «να συμβάλλει με κάθε τρόπο αλλά ειδικότερα με προγραμματισμένες εκδόσεις βιβλίων στην καλλιέργεια και την αξιοποίηση της δημοτικής γλώσσας και την προαγωγή της παιδείας του Ελληνικού Λαού», ενώ στη διαθήκη, εκτός των άλλων, ορίζεται ότι: «Τα προσοδοφόρα ακίνητα θα ανήκουν στο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης. Το Πανεπιστήμιο, όμως, θα εξουσιοδοτήσει το Δ. Συμβούλιο να τα διαχειρίζεται μόνο και να εισπράττει τα εισοδήματά τους.».

3. Ακολούθως, το Α.Π.Θ., με την υπ'αριθμ.715/16.10.1959 δήλωσή του ενώπιον του Γραμματέα του Πρωτοδικείου Αθηνών, αποδέχθηκε την ανωτέρω κληρονομία και, υλοποιώντας τη βούληση του διαθέτη, προέβη στην ίδρυση κοινωφελούς ιδρύματος, με την επωνυμία "Ινστιτούτο Νεοελληνικών Σπουδών", η σύσταση του οποίου εγκρίθηκε με το από 22.10.1959 β.δ/μα (Α' 228), ο δε οργανισμός τούτου, κυρωθείς με το με το υπ'αριθ.235/1960 β/δ/μα (Α' 51), ισχύει και σήμερα, αφού προηγούμενως διαδοχικά τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και κωδικοποιήθηκε με τα από 31.1.1987 (Β' 111) και 26.7.2004 (Β' 1267) προεδρικά διατάγματα, όπως ισχύουν μετά την εκ νέου τροποποίησή του με το από 31.1.2013 (Β' 339) π.δ/μα.

4. Στη συνέχεια, το ως άνω ίδρυμα (εφεξής ΙΝΣ) με το υπ'αριθ.558/22.12.2016 έγγραφό του έθεσε ερώτημα περί του υπόχρεου καταβολής του ΕΝ. Φ.Ι.Α. προς το ΑΠΘ, το οποίο, με τη σειρά του, το υπέβαλε στη Νομική Επιτροπή. Η τελευταία στην υπ'αριθ.132 συνεδρίασή της γνωμοδότησε σχετικά, εκδίδοντας την υπ'αριθμ.1975/2017 γνωμοδότηση, της οποίας το περιεχόμενο αποδέχθηκε ο Πρύτανης του ΑΠΘ, όπου, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «Πάντως, καθώς



από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη μας δεν προκύπτει η ιδιότητα του ΙΝΣ ως επικαρπωτή, θα μπορούσε ίσως να υποστηριχθεί ότι ο διαθέτης, αναγνωρίζοντας στο ΙΝΣ την εξουσία να διαχειρίζεται τα ακίνητα της υπόθεσης και να εισπράττει τα εκ της διαχείρισης εισοδήματα, εξέφρασε βούληση το ΙΝΣ, παράλληλα με τις ωφέλειες, να φέρει και τα βάρη των ως άνω ακινήτων και εν προκειμένω τον ΕΝΦΙΑ. Βέβαια, η εκδοχή αυτή θα οδηγούσε σε ανεπιεική αποτελέσματα για το ΙΝΣ, επιβαρύνοντάς το με το σύνολο της φορολογικής δαπάνης. Για το λόγο αυτό, εκτιμάται ότι η τυχόν επιβάρυνση του ΙΝΣ δεν θα πρέπει να υπερβαίνει εκείνη του επικαρπωτή, όπως αυτή προσδιορίστηκε παραπάνω (υπό V).

5. Ακολουθώς το ΙΝΣ, μετά την έκδοση της σχετικής γνωμοδότησης, προχώρησε σε αναζήτηση μίας επιπλέον γνώμης, αναθέτοντας στη δικηγόρο Θεσσαλονίκης Α.Ψ. τη σύνταξη γνωμοδοτικού σημειώματος, στο οποίο - μεταξύ άλλων - αναφέρονται τα εξής: «Το Ινστιτούτο δύναται να αποδώσει από τα εισπραττόμενα ωφελήματα στον κύριο των ακινήτων (ΑΠΘ), μέρος της δαπάνης του φόρου ΕΝΦΙΑ έως ποσοστού 80%, διότι η απόδοση της δαπάνης αυτής συνάδει με την έκταση και τον σκοπό της ανατεθείσας σε αυτό διοίκησης – διαχείρισης των ακινήτων και δεν παραβιάζει την πραγματική βούληση του Μ.Τ., όπως αυτή εκφράστηκε με σαφήνεια στην από 2.5.1956 διαθήκη του και προστατεύεται από το άρθρο 109 του Συντάγματος υπό τους περιορισμούς που ανταποκρίνονται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.».

6. Τέλος, με το υπ' αριθ. πρωτ. 154/14.03.2018 έγγραφο του ΙΝΣ απεστάλη στην ερωτώσα υπηρεσία το ερώτημα σχετικά με το αν η ταυτότητα οφειλής του ΕΝΦΙΑ, που βεβαιώνεται στο ΑΠΘ, ως έχον την πλήρη κυριότητα της ακίνητης περιουσίας, θεωρείται νόμιμο παραστατικό, προκειμένου το ίδρυμα αυτό ως διαχειριστής αυτής βάσει της διαθήκης, να μπορεί να αποδίδει σε τραπεζικό λογαριασμό του ΑΠΘ μέρος της δαπάνης που ενδεχομένως του αναλογεί.

7. Κατόπιν τούτων, η ερωτώσα υπηρεσία, ως ασκούσα, κατ' αρθρ. 2 του ισχύοντος Κώδικα Κοινοφελών Περιουσιών, Σχολαζουσών Κληρονομιών κ.λ.π. (ν. 4182/2013), την αρμοδιότητα εποπτείας επί των κοινοφελών ιδρυμάτων, όπως είναι το ΙΝΣ, στην οποία περιλαμβάνεται και η έγκριση προϋπολογισμών τούτων, όπου ελέγχονται οι αναγραφόμενες πιστώσεις ως προς τη νομιμότητά τους μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται και δαπάνες για φορολογικές

υποχρεώσεις, μας υπέβαλε το ανωτέρω ερώτημα, επί του οποίου γνωμοδοτώ, ως ακολούθως:

Νομοθετικό πλαίσιο

8. Στο **άρθρο 109** (παρ. 1, 2) του **Συντάγματος** ορίζεται ότι: «**1.** Δεν επιτρέπεται η μεταβολή του περιεχομένου ή των όρων διαθήκης, κωδικέλλου ή δωρεάς, ως προς τις διατάξεις τους υπέρ του Δημοσίου ή υπέρ κοινωφελούς σκοπού. **2.** Κατ'εξαιρέση επιτρέπεται η επωφελέστερη αξιοποίηση ή διάθεση, για τον ίδιο ή άλλο κοινωφελή σκοπό, εκείνου που καταλείφθηκε ή δωρήθηκε, στην περιοχή που καθόρισε ο δωρητής ή ο διαθέτης ή στην ευρύτερή της περιφέρεια, όταν βεβαιωθεί με δικαστική απόφαση ότι η θέλησή του διαθέτη ή του δωρητή ή δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί, για οποιονδήποτε λόγο, καθόλου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος του περιεχομένου της, καθώς και αν μπορεί να ικανοποιηθεί πληρέστερα με τη μεταβολή της εκμετάλλευσης, όπως νόμος ορίζει. **3.** ...».

9. Επίσης, τα **άρθρα 1** (εδ. 1 - 4), **2** (παρ. 1, 2), **10** (παρ. 1, 2), **50** (παρ. 1, 2), **59** (παρ. 1, 2, 4, 7), **73** (παρ. 1, 2) και **82** (παρ. 1, 4, 8, 9) του **ν. 4182/2013** "Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις" (Α' 185) ορίζουν ότι:

άρθρο 1. «Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κώδικα νοούνται ως: **1.** "Κοινωφελής περιουσία": το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που διατίθενται με κληρονομιά, κληροδοσία ή δωρεά υπέρ του Δημοσίου ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ή για κοινωφελή σκοπό. Ως "κοινωφελής περιουσία" νοείται επίσης και το νομικό πρόσωπο που τα διαχειρίζεται και εκπροσωπεί, εφόσον υπάρχει. Οι όροι "κοινωφελής περιουσία", "περιουσία" και "εθνικό κληροδότημα" ταυτίζονται. **2.** "Συστατική πράξη": η διαθήκη ή η πράξη δωρεάς, με την οποία καταλείπεται νόμιμα περιουσία κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου. **3.** "Κοινωφελής σκοπός": κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει, σκοπός. **4.** "Αρμόδια αρχή": είναι ο Υπουργός Οικονομικών και ο Γενικός Γραμματέας της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2, οι οποίοι ασκούν τις σχετικές αρμοδιότητες δια των οικείων Διευθύνσεων. **5.** ...**6.**...».

άρθρο 2.- «**1.** Το Δημόσιο έχει την υποχρέωση να διασφαλίζει την πιστή και επακριβή εκτέλεση της βούλησης των διαθετών και δωρητών. **2.** Οι διατάξεις του

παρόντος Κώδικα εφαρμόζονται συμπληρωματικά, εφόσον τα σχετικά θέματα δεν ρυθμίζονται καθόλου ή ρυθμίζονται ελλιπώς στη συστατική πράξη. Οι κανόνες δημόσιας τάξης του κώδικα υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση. 3. ... 6. ...».

άρθρο 10.- «1. Περιουσίες που καταλείπονται υπέρ κοινωφελών σκοπών αξιοποιούνται κατά τον τρόπο που όρισε ο διαθέτης ή δωρητής. Απαγορεύεται η μεταβολή τόσο των παραπάνω κοινωφελών σκοπών όσο και του τρόπου και των ~~όρων διαχείρισης της περιουσίας, καθώς και των ορισμών για τον τρόπο διοίκησης~~ της. 2. Αν υπάρχει αμφιβολία περί του περιεχομένου της βούλησης του διαθέτη ή δωρητή ή αμφισβήτηση επ' αυτού, αυτή επιλύεται από το αρμόδιο κατ' άρθρο 825 Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας δικαστήριο. 3. ...5. ...».

άρθρο 50.- «1. Περιουσία, η οποία διατίθεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του παρόντος αποτελεί ίδρυμα που διοικείται σύμφωνα με όσα προβλέπονται στη συστατική πράξη, όταν η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού ανατίθεται σε φυσικά πρόσωπα ή σε νομικά που συνιστώνται με αυτήν. Ομοίως αποτελεί αυτοτελές ίδρυμα η διάθεση περιουσίας σε υφιστάμενα νομικά πρόσωπα για κοινωφελείς σκοπούς, όταν ορίζεται ιδιαίτερος τρόπος διοίκησής της. 2. Περιουσία, η οποία καταλείπεται σε υφιστάμενα ιδρύματα, σωματεία, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα, με επιδιωκόμενο σκοπό που προσδιορίζεται επαρκώς και είναι διαφορετικός από αυτόν που επιδιώκει το υφιστάμενο νομικό πρόσωπο, χωρίς να καθορίζεται ιδιαίτερος τρόπος διοίκησης, αποτελεί ομάδα περιουσίας διακεκριμένη από την περιουσία του νομικού προσώπου ως κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισης. 3. ... 4. ...».

άρθρο 59.- «1. Τα Ιδρύματα υποβάλλουν κάθε έτος στην αρμόδια αρχή προϋπολογισμό, απολογισμό και ισολογισμό. Συντάσσουν επίσης ανά διετία σχέδια διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας. 2¹. Ο προϋπολογισμός και ο απολογισμός των εσόδων και εξόδων των ιδρυμάτων, καθώς και ο ισολογισμός τους συντάσσονται με βάση τις ρυθμίσεις του προεδρικού διατάγματος της παραγράφου 2 του άρθρου 73. ... 3. ... 4. Οι προϋπολογισμοί και απολογισμοί εγκρίνονται με πράξη της αρμόδια αρχής. ... 5. ... 8. ...».

¹ όπως το πρώτο εδάφιο αυτής ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την παράγραφο 11 του άρθρου 32 του ν. 4223/2013 (Α' 287)

άρθρο 73 «1. Για κάθε περιουσία του παρόντος Κώδικα τηρούνται ειδικά βιβλία και στοιχεία, στα οποία εμφανίζονται τα περιουσιακά τους στοιχεία και η οικονομική τους κατάσταση εν γένει. Τα βιβλία και στοιχεία υπόκεινται στον έλεγχο της αρμόδιας αρχής. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται εντός τριών (3) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος, μπορεί να ρυθμίζονται λεπτομερειακά θέματα που αφορούν το είδος και το περιεχόμενο των βιβλίων και στοιχείων αυτών, τη διενέργεια των ελέγχων και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Τα πορίσματα των ελέγχων που διενεργούνται από τα ελεγκτικά γραφεία του άρθρου 21, σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο, υποβάλλονται στην Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής. Με την επιφύλαξη του άρθρου 59, οι περιουσίες του παρόντος Κώδικα με ετήσια έσοδα μεγαλύτερα από πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ή με ενεργητικό μεγαλύτερο από δύο εκατομμύρια (2.000.000) ευρώ υπόκεινται σε έλεγχο διαχείρισης από τα ελεγκτικά γραφεία του άρθρου 21 κάθε τέσσερα (4) χρόνια. Για την υποβολή έκθεσης, τον εξ υπαρχής έλεγχο και τον καταλογισμό εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 3 έως 6 του άρθρου 31. Η αρμόδια αρχή μπορεί να ζητεί τη διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου από την Οικονομική Επιθεώρηση οποτεδήποτε. 2. Ιδρύματα και λοιπές περιουσίες του παρόντος Κώδικα τηρούν ειδικό κλαδικό λογιστικό σχέδιο με κωδικούς αριθμούς εσόδων και εξόδων σε αντιστοιχία με τους προβλεπόμενους από τα προεδρικά διατάγματα 205/1998 και 15/2011 κωδικούς του κλαδικού λογιστικού σχεδίου που ισχύει για το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται το ειδικό κλαδικό λογιστικό σχέδιο του προηγούμενου εδαφίου και η έναρξη εφαρμογής αυτού και μπορούν να ορίζονται κατηγορίες ιδρυμάτων ή περιουσιών για τις οποίες, κατ' εξαίρεση, η εφαρμογή του κλαδικού λογιστικού σχεδίου είναι προαιρετική. Συμπληρωματικά εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2362/1995 για τους δημόσιους υπόλογους και τον έλεγχο και την εποπτεία των λογαριασμών των περιουσιών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4129/2013.».

άρθρο 82 «1. Όπου δεν ορίζεται διαφορετικά, οι διατάξεις του Κώδικα εφαρμόζονται και στις κοινωφελείς περιουσίες που υφίστανται κατά την έναρξη



ισχύος του, ανεκάρτητα από τον τρόπο σύστασής τους. ... 2. ... 4. Μέχρι την έκδοση των προεδρικών διαταγμάτων και λοιπών κανονιστικών πράξεων, που προβλέπονται στον παρόντα νόμο, ισχύουν ανάλογα οι μέχρι τώρα διέπουσες τα αντίστοιχα ζητήματα διατάξεις, εφόσον δεν αντίκεινται στις διατάξεις του παρόντα Κώδικα. 5. ... 8. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στις λοιπές διατάξεις του παρόντος Κώδικα, από την έναρξη ισχύος αυτού, καταργούνται: α) ο α.ν. 2039/1939 (Α' 455) ... στ) Κάθε γενική ή ειδική διάταξη, η οποία αφορά θέματα που ρυθμίζονται από αυτόν ή αντίκεινται στις διατάξεις του. 9. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου, κάθε παραπομπή στον α.ν. 2039/1939 νοείται από την έναρξη ισχύος του παρόντος Κώδικα ότι γίνεται στις αντίστοιχες διατάξεις του.».

10. Εξάλλου, στα άρθρα 1 (παρ. 1, 2, 4), **2** (παρ. 1 {περ. γ', υποπεριπτ αα'}, 2 {περ. ζ'}, 3, 4 περ. β'}) και **3** (παρ. 1 περ. β', ε') του ν. **4223/2013** (Α' 287) ορίζεται ότι:

άρθρο 1: «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 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από ΟΤΑ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2. 3. ... 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης. 5. ...».

άρθρο 2 «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) ... γ) Ο κληρονόμος και ειδικότερα: αα) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει

δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. ββ) ... γγ) ... δ). ... 2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α, είναι και α) ... ζ) Ο νομέας επιδικίου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκνικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται. ... 3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό της συνιδιοκτησίας του. 4. Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού-κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής: α) ... β) Αν ο επικαρπωτής δεν είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται στα 8/10 του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα. 5. ... 6. ... 9. ...».

άρθρο 3 «1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν: α) Στο Δημόσιο, 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 ΟΤΑ και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεά στο Δημόσιο. ε) Σε Ν.Π.Ι.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. στ) ... η) ... 2. ...».

11. Τέλος, τα άρθρα 1142, 1143, 1148 και 1155 του ΑΚ ορίζουν τα εξής:

άρθρο 1142 «Η προσωπική δουλειά της επικαρπίας συνίσταται στο εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή να χρησιμοποιεί και να καρπώνεται ξένο πράγμα, διατηρώντας όμως ακέραιη την ουσία του.».

άρθρο 1143 «Η επικαρπία συνιστάται με δικαιοπραξία ή με χρησικτησία. Οι διατάξεις για τη χρησικτησία κινητών ή ακινήτων και για τη μεταβίβαση της κυριότητας τους με συμφωνία εφαρμόζονται αναλόγως και για τη σύσταση της επικαρπίας πάνω σ' αυτό.».

άρθρο 1148 «Ο επικαρπωτής έχει υποχρέωση κατά την άσκηση της επικαρπίας να διατηρεί τον έως τώρα οικονομικό προορισμό του πράγματος και να το μεταχειρίζεται με επιμέλεια και σύμφωνα με τους κανόνες της τακτικής εκμετάλλευσης. Δεν έχει δικαίωμα να επιφέρει ουσιώδεις μεταβολές.»

άρθρο 1155 «Ο επικαρπωτής έχει υποχρέωση έναντι του κυρίου να φέρει κατά τη

διάρκεια της επικαρπίας τα δημόσια βάρη του πράγματος, εκτός από τα έκτακτα...»

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις ανωτέρω διατάξεις, αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους ερμηνευόμενες, ευθέως προκύπτουν και πάντως σαφώς συνάγονται τα εξής:

12. Κατά την έννοια των ανωτέρω συνταγματικών διατάξεων του άρθρου 109 Σ και δη της παρ. 1 τούτου, η δια αυτών προβλεπόμενη αυξημένη προστασία και κατοχύρωση της βουλήσεως των διαθετών και δωρητών, ως προς τις υπέρ του Δημοσίου ή κοινωφελούς σκοπού διατάξεις (δηλαδή των υπέρ αυτών καταλιπομένων περιουσιών), δεν αφορά μόνο στον οριζόμενο με τη διαθήκη ή δωρεά σκοπό, αφού ρητώς δεν επιτρέπεται η μεταβολή του πιο πάνω περιεχομένου ή όρου αυτών, αλλά επεκτείνεται και στον τρόπο διαχείρισεως της περιουσίας που έχει διατεθεί ή δωρηθεί, εφόσον οι ορισμοί αυτοί, μαζί τον παραπάνω σκοπό, αποτελούν ουσιώδες μέρος του περιεχομένου και των όρων της διαθήκης ή δωρεάς². Μάλιστα, η ανωτέρω συνταγματική προστασία περιλαμβάνει και τα της διοικήσεως του τυχόν συνιστώμενου ιδρύματος έτσι ώστε να αποκλείονται επεμβάσεις του κράτους, οι οποίες μεταβάλλουν τον σκοπό ή τον τρόπο εκπληρώσεώς του, όπως αυτοί ορίστηκαν από τους διαθέτες ή τους δωρητές³, όχι μόνο με διατάγματα αλλά ούτε και με νόμο⁴. Ωστόσο, κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, σύμφωνα με τα σαφώς οριζόμενα στην παράγραφο 2 του ίδιου παραπάνω άρθρου του Συντάγματος, η επωφελέστερη αξιοποίηση ή διάθεση του καταλειφθέντος ή δωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου για τον ίδιο ή άλλο κοινωφελή σκοπό εκείνου που καταλείφθηκε ή δωρήθηκε, στην περιοχή που όρισε ο διαθέτης ή ο δωρητής ή στην ευρύτερη περιφέρειά της, όταν βεβαιωθεί με δικαστική απόφαση: α) είτε ότι η θέληση του διαθέτη ή του δωρητή δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί για οποιαδήποτε λόγο, καθόλου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος

² ΟΛΑΠ 8/1994 ΕλλΔνη 1994. 1254 = ΕΕΝ 1994. 383 = ΝοΒ 1994. 1141, ΣτΕ 3921/2011, ΣτΕ 1354/2000 ΔιΔικ 2001. 1246, ΣτΕ 4160/1998, 1871/1993, ΣτΕ 112/1983 ΝοΒ 31. 1259, ΣτΕ 1324/1982, ΓνμΔΟΛΝΣΚ 250/2005, ΓνμδΝΣΚ 379/2012

³ ΓνμΔΟΛΝΣΚ 250/2005, με εκεί παραπομπές σε ΣτΕ 3636/1999, ΣτΕ 1718/1990, ΣτΕ 508/1987, ΣτΕ 400/1986, ΣτΕ 1689/1962 κ.α.

⁴ ΟΛΑΠ 1241/1979 ΝοΒ 28. 709, ΑΠ 1547/2010, ΑΠ 1355/2017

του περιεχομένου της ως προς τον ορισθέντα σκοπό, β) είτε ότι η θέληση αυτή μπορεί να ικανοποιηθεί πληρέστερα με τη μεταβολή της εκμετάλλευσης του υπόψη περιουσιακού στοιχείου, όπως νόμος ορίζει⁵.

13. Πράγματι, από τις ως άνω, υπό στοιχ. 2, διατάξεις του νέου κώδικα κοινωφελών περιουσιών κ.λ.π. (ν. 4182/2013), αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους ερμηνευόμενες, υπό το φως της ισχύος των οριζομένων στο άρθρο ~~100 του Συντάγματος~~, αλλά και κατά τον λόγο της γραμματικής τους διατύπωσης, συστηματικής τους κατάταξης και συνοχής κατά την κατάστρωση των κεφαλαίων της συγκεκριμένης κωδικοποίησης, αλλά και του δι' αυτών επιδιωκόμενου σκοπού, ευθέως προκύπτουν και πάντως εναργώς συνάγονται, εκτός των άλλων, (και) τα εξής: Με τον νέο αυτόν κώδικα εσκοπήθη, σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στην αιτιολογική αυτού έκθεση⁶, η αποκατάσταση των ελλείψεων του μέχρι τότε υφιστάμενου πλαισίου διαχείρισης, αξιοποίησης και εποπτείας των κοινωφελών περιουσιών, οι οποίες είχαν οδηγήσει σε σοβαρά προβλήματα αναφορικά με την καταλληλότητα και αποτελεσματικότητά του⁷. Μεταξύ των άλλων παρεμβάσεων, κρίθηκε σκόπιμο, στο πλαίσιο θεσμοθέτησης μιας δέσμης ιδεών, που αποτελούν τους βασικούς άξονες του νέου νομοθετήματος, εκτός των άλλων, να εισαχθούν και ευέλικτες διαδικασίες αποτελεσματικής διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας που συνοδεύονται όμως και από ασφαλιστικές δικλείδες για την προάσπιση των συμφερόντων των τιμωμένων και του δημοσίου συμφέροντος⁸.

14. Ειδικότερα, κατά την έννοια των, υπό ως άνω στοιχ. 2, διατάξεων του ν. 4182/2013⁹, όπως τούτο γίνεται παγίως δεκτό, ο κατ' αρθρ. 2 του ως άνω

⁵ βλ. και ΕφΘεσ 438, 661/2017 (Τμ. Δ') αδημ.

⁶ βλ. σελ. 1, υπό τον τίτλο «Α. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ», ΓνμδΝΣΚ 200/2016 (Τμ. Α')

⁷ ΓνμδΝΣΚ 18/2015 (Τμ. Α')

⁸ βλ. σελ. 2, υπό τον τίτλο «Β. ΒΑΣΙΚΟΙ ΑΞΟΝΕΣ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΚΩΔΙΚΑ» της αιτιολογικής ως άνω έκθεσης τούτου, ΓνμδΝΣΚ 200/2016, ό.π.

⁹ οι οποίες, εκτός ότι, αφενός μεν αποτυπώνουν σε επίπεδο διατάξεων νόμου τη μέχρι τότε αποκρυσταλλωθείσα πάγια νομολογία του ανωτάτου ακυρωτικού και τις διδόμενες διοικητικές λύσεις, κατ' αποδοχή αντιστοίχων γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ, σε κρίσιμα ζητήματα του εν λόγω θεσμικού πλαισίου, αφετέρου δε επιχειρούν να υλοποιήσουν τις ανωτέρω στοχεύσεις του νέου νομοθετήματος, κατά τα παραπάνω, δεν παύουν να απηχούν και αντίστοιχες βασικές ρυθμίσεις



Κώδικα έλεγχος και εποπτεία του Υπουργού Οικονομικών¹⁰ επί των υπέρ κοινωφελών σκοπών καταλιπομένων περιουσιών, περιορίζεται στην τήρηση των διατάξεων του νόμου και της συστατικής πράξης. Δηλαδή πρόκειται για έλεγχο νομιμότητας επί των πράξεων του Ιδρύματος¹¹, ο οποίος δεν μπορεί να είναι ουσιαστικός, ήτοι έλεγχος σκοπιμότητας¹². Μάλιστα γίνεται δεκτό από την επιστήμη αλλά και νομολογία ότι η αρμόδια κρατική αρχή, ασκώντας την από το νόμο προβλεπόμενη¹³ αρμοδιότητα έγκρισης του προϋπολογισμού κοινωφελούς ιδρύματος, περιορίζεται σε έλεγχο νομιμότητας. Δηλαδή, τον αφορώντα στην τήρηση των διατάξεων της συστατικής πράξης καθώς και των δημόσιας τάξης διατάξεων του νόμου και ο έλεγχος αυτός δεν μπορεί να είναι ουσιαστικός¹⁴. Ωστόσο, κατά την πάγια επίσης νομολογία του ανωτάτου ακυρωτικού, οι διατάξεις του ανωτέρω νομοθετικού πλαισίου ισχύουν επικουρικώς, εφόσον δηλαδή τα υπ' αυτών προβλεπόμενα θέματα δεν ρυθμίζονται από τη συστατική πράξη, εκτός εάν πρόκειται για διατάξεις δημοσίας τάξεως τούτου, οι οποίες, σε κάθε περίπτωση κατά τα ειδικώς οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις, υπερισχύουν των τυχόν αντιθέτων διατάξεων της ιδρυτικής τάξης¹⁵.

15. Στο πλαίσιο αυτό, το Δημόσιο, σε περίπτωση που με κληρονομιά ή κληροδοσία ή δωρεά διατίθενται περιουσιακά στοιχεία υπέρ αυτού ή υπέρ κοινωφελών εν γένει σκοπών που εκτελούνται είτε από το ίδιο, είτε από άλλα πρόσωπα, έχει υποχρέωση να φροντίζει για την πιστή και ακριβή εκτέλεση της

των διατάξεων των άρθρων 1, 2 (παρ. 1-3, 5), 95 (παρ. 1), 96, 97 (εδ. 2) και 101 (παρ. 1, 4) του α.ν. 2039/1939 των οποίων αποτελέσαν πηγή.

¹⁰ ή του αρμόδιου κατά περίπτωση Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης και ήδη του Συντονιστή αυτής – πρβλ. άρθρα 28 και 28Α ν. 4325/2015 (Α' 47)

¹¹ ΑΠ 222/1976 ΝοΒ 24. 771, ΑΠ 91/1980 ΝοΒ 28. 1439, ΑΠ 253/1980 ΝοΒ 28. 1707, ΓνμδΝΣΚ 146/1978

¹² ΑΠ 253/1980 ό.π., ΟΛΑΠ 8/1994, ό.π., ΓνμδΝΣΚ 192/1992, ΓνμδΝΣΚ 425/1993 κ.α.

¹³ βλ. άρθρο 101 (παρ. 4) α.ν. 2039/1939 και ήδη άρθρο 59 (παρ.4) ν. 4182/2013

¹⁴ ΟΛΑΠ 8/1994, ό.π., ερμηνεία η οποία είναι απολύτως εναρμονιζόμενη και με το πνεύμα του άρθρου 109 Συντ. – βλ. γνώμη πλειοψ. σε ΓνμδΝΣΚ 358/2014 (Τμ. Α'), με εκεί παραπομπές σε περαιτέρω νομολογία.

¹⁵ ΑΠ 1542/1998 ΕΕΝ 2000. 203, ΓνμδΝΣΚ 29/2010, ΓνμδΝΣΚ 250/2005, ό.π., κ.α. – βλ. άρθρο 2 (παρ. 2) του α.ν. 2039/1939 και ήδη ταυτόσημη ρύθμιση και στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 του νέου Κώδικα (ν. 4182/2013)

βούλησης του διαθέτη ή δωρητή και να ασκεί εποπτεία και έλεγχο επί της διαχείρισης αυτής, κατά τα προβλεπόμενα, κατ' αρχήν, στην οικεία πράξη, (διαθήκη ή δωρεά – συστατική πράξη) και επικουρικά, για τα μη ρυθμιζόμενα από αυτήν θέματα, να ανατρέχει στις διατάξεις του νόμου, που ισχύουν κάθε φορά για τα κοινωφελή ιδρύματα, εκτός από τις δημοσias τάξεως διατάξεις του νόμου, οι οποίες, σε κάθε περίπτωση, υπερισχύουν των αντίθετων διατάξεων της διαθήκης ή δωρεάς, κατά τα παραπάνω¹⁶.

16. Προς τούτο, παρέχεται, κατ' αρθρ. 10 (παρ. 2) του Κώδικα Κοινωφελών Περιουσιών¹⁷, η δυνατότητα, σε περίπτωση που εγείρονται αμφιβολίες σχετικά με το περιεχόμενο της βούλησης του διαθέτη (ή δωρητή) ή αμφισβήτηση επ' αυτού, αυτή να επιλύεται από το αρμόδιο, κατ' αρθρ. 825 ΚποΛΔ, δικαστήριο. Δηλαδή το Εφετείο της έδρας της Αποκεντρωμένης Διοίκησης που εποπτεύει την κοινωφελή περιουσία, κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας, κατόπιν αιτήσεως του Υπουργού των Οικονομικών (και ήδη και Συντονιστή της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης) ή του αρμοδίου εκ του σκοπού Υπουργού ή του υπέρ η κοινωφελής περιουσίας νομικού προσώπου ή παντός έχοντος έννομο συμφέρον. Μάλιστα, κατά την πάγια θέση της νομολογίας του ανωτάτου ακυρωτικού¹⁸, γίνεται δεκτό ότι για την ερμηνεία της χρήζουσας αποσαφήνισης διαθήκης συνεπεία ύπαρξης κενού ή αμφίβολου σημείου στη δήλωση βουλήσεως του διαθέτη έλκεται προς εφαρμογή ο κανόνας του άρθρου 173 ΑΚ, κατά τον οποίο, προς τον σκοπό της πλήρωσης ή της άρσης, αντιστοίχως, του σημείου αυτού, αναζητείται η αληθινή βούληση του διαθέτη δίχως προσήλωση στις λέξεις, με μοναδικό κριτήριο την υποκειμενική άποψη, αποκλεισμένης της εφαρμογής – επι διαθηκών – της διάταξης του άρθρου 200 ΑΚ.

17. Εξάλλου, με στόχο τη διατήρηση της δημοσιονομικής σταθερότητας της χώρας και την εξασφάλιση των δημοσίων εσόδων, θεσπίστηκε από 1.1.2014 με

¹⁶ ΟΛΑΠ 8/94, 91/80, ό.π.. ΟΛΕΣ. 1553, 1189/2002, ΕΣ 846/2000, ΟΛΝΣΚ 250/2005, ό.π., 289/2013, 29/2010, 549/2008 κ.α. επί ταυτοσήμου περιεχομένου διατάξεων του προϊσχύσαντος νομοθετικού πλαισίου του α.ν. 2039/1939, επίσης ΓνμδΝΣΚ 358/2014,

¹⁷ βλ. ταυτόσημου περιεχομένου διάταξη του άρθρου 5 του προϊσχύσαντος α.ν. 2039/1939

¹⁸ βλ. ΑΠ 843, 304/2017, ΑΠ 683/2016, ΑΠ 715, 24/2015, ΑΠ 1371, 276/2014, ΑΠ 1428, 1243, 569/2013, ΑΠ 96/2010, ΑΠ 1710/2009, ΑΠ 1262/2008, ΑΠ 865/2006, κ.α.

τον ν. 4223/2013 η επιβολή ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας σε όλα τα ακίνητα της χώρας (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), με κριτήρια την έκταση και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του κάθε ακινήτου, αποσκοπώντας στην καθολική φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας. Δηλαδή, στη φορολόγηση όλων των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια, ανεξαρτήτως της ηλεκτροδότησης ή μη τούτων¹⁹. Αντικείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α., κατ' άρθρ. 1 τούτου, αποτελούν, εκτός των άλλων, τα ~~εμπράγματα δικαιώματα~~ της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας κ.α. επί των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα, όπως αυτά ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού είτε στο ακίνητο είτε στο ιδιοκτησιακό καθεστώς²⁰, και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους οντότητες, ανεξάρτητα από ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα, ανάλογα με το εμπράγματο δικαίωμα και το ποσοστό του, επί δε περιπτώσεων επιδίκων ακινήτων υπόχρεος σε φόρο είναι ο νομέας τους²¹.

18. Σημειωτέον ότι η επιβολή του ΕΝΦΙΑ ακόμη και επί των κοινωφελών περιουσιών των (εντασσομένων στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) Ν.Π.Δ.Δ. καθώς και των (μη εντασσομένων στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) Ν.Π.Ι.Δ., εφόσον η, κατ' άρθρ. 3 (παρ. 1 περ. β', ε') του ν. 4223/2013, προβλεπόμενη απαλλαγή τούτων δεν είναι ολική²², δεν απάδει προς τις διατάξεις των άρθρων 16 (παρ. 1), 21 (παρ. 3) και 109 του Συντάγματος, καθόσον, καθ' ερμηνεία τούτων, έγινε δεκτό ότι δεν κωλύεται ο νομοθέτης να επιβάλλει φορολογική επιβάρυνση και επί των κοινωφελών ιδρυμάτων που έχουν συσταθεί με διαθήκη ή δωρεά υπέρ κοινωφελούς σκοπού, ο οποίος συνίσταται, εκτός των άλλων, στην ανάπτυξη και προαγωγή της επιστήμης έρευνας και της παιδείας, με συνέπεια, στο μέτρο που ο λόγω της φορολογίας περιορισμός των οικονομικών μέσων προς

¹⁹ βλ. αιτ. έκθεση ν. 4223/2013, υπό στοιχ. Α. ΓΕΝΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

²⁰ βλ. αιτ. έκθεση νόμου επί του ταυαριθμού άρθρου (1)

²¹ βλ. αιτ. έκθεση νόμου επί του άρθρου 2 τούτου.

²² υπό την έννοια ότι αναφέρεται μόνο στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα από τα ΝΠΔΔ ή τα ΝΠΙΔ για την εκπλήρωση υπό των τελευταίων αποκλειστικά μορφωτικών, εκπαιδευτικών και κοινωφελών σκοπών ακίνητα και όχι και στα υπόλοιπα

εκπλήρωση των κοινωφελών αυτών σκοπών δεν αντιβαίνει προς τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, εφόσον η ανωτέρω επιβολή φορολογίας συνιστά γενικό μέτρο, το οποίο επιβαρύνει όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα στη χώρα, να είναι συνταγματικά ανεκτός²³.

19. Περαιτέρω, από τις ως άνω, υπό στοιχ. 11, διατάξεις του ΑΚ, σαφώς προκύπτει ότι η επικαρπία, ως εμπράγματο δικαίωμα της προσωπικής δουλείας, ~~που συνίσταται στην πλήρη χρήση και κάρπωση ξένου πράγματος, με την ταυτόχρονη όμως διατήρηση ακέραιης της ουσίας του, μπορεί να συσταθεί είτε με χρησικτησία²⁴ είτε με δικαιοπραξία: ι) εν ζωή για την οποία απαιτείται σύμβαση και ιι) αιτία θανάτου, δηλ. με διαθήκη, η σύσταση της οποίας (επικαρπίας) έχει τον χαρακτήρα είτε κληρονομικής εγκατάστασης είτε κληροδοσίας²⁵. Σε ό,τι δε αφορά τις υποχρεώσεις του επικαρπωτή, όπως αυτές ορίζονται ειδικότερα στις διατάξεις των άρθρων 1148 και 1155 ΑΚ, προκύπτει ότι αυτός υποχρεούται, κατά τη διάρκεια της επικαρπίας: α) να διατηρεί τον μέχρι τον χρόνο σύστασής της οικονομικό σκοπό του πράγματος, β) να μεταχειρίζεται επιμελώς και κατά τους κανόνες της τακτικής εκμετάλλευσης το πράγμα, γ) να απέχει από ουσιώδεις μεταβολές τούτου²⁶ και δ) να φέρει τα δημόσια βάρη, ως τέτοια νοούμενα τις τακτικές υποχρεώσεις που σχετίζονται και παρακολουθούν το πράγμα προς το Δημόσιο, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, στα οποία περιλαμβάνονται ιδίως οι φόροι, τα περιοδικώς καταβαλλόμενα τέλη (όπως λ.χ. ύδρευσης, φωτισμού, καθαριότητας κ.λ.π.)²⁷.~~

20. Τέλος, σε ό,τι αφορά το πλαίσιο της υπό της οικείας υπηρεσίας άσκησης, κατ' άρθρ. 2 του ν. 4182/2013, της αρμοδιότητας εποπτείας, στην οποία περιλαμβάνεται και η, κατ' άρθρ. 59 του αυτού νόμου, έγκριση προϋπολογισμού επί των κοινωφελών ιδρυμάτων, πρέπει να επισημανθεί ότι τούτο δεν μπορεί να αφίσταται των γενικών κατευθυντηρίων αρχών που τίθενται επί του ελέγχου για την εκκαθάριση των δαπανών Δημοσίου, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των

²³ ΣτΕ 2971/2001 – 7/λους, ΣτΕ 3348/2005 – 7/λους, ΣτΕ 3486/2007, ΣτΕ 2624/2008

²⁴ σε συνδυασμό με τα άρθρα 1041 και 1045 ΑΚ

²⁵ βλ. Απ. Γεωργιάδη – Μιχ. Σταθόπουλου, ΕρμΑΚ, υπό άρθρα 1142, 1143, σελ. 43 επ., ιδίως 65, σημ. 10

²⁶ βλ. Απ. Γεωργιάδη – Μιχ. Σταθόπουλου, ό.π., υπό άρθρο 1148, σελ. 84-86

²⁷ βλ. Απ. Γεωργιάδη – Μιχ. Σταθόπουλου, ό.π., υπό άρθρο 1155, σελ. 100,



άρθρων Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (ΚΔΛ), οι οποίες, υπό την επιφύλαξη της έλλειψης ειδικότερης νομοθετικής ή κανονιστικής εν γένει ρύθμισης, εφαρμόζονται συμπληρωματικά, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 73 του ν. 4182/2013.

21. Υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί παρά να νοηθεί ότι ο ως άνω έλεγχος και έγκριση του προϋπολογισμού επί των κοινωφελών ιδρυμάτων, που αφορά και τα περιλαμβανόμενα σ' αυτόν επιμέρους κονδύλια δαπανών, συνίσταται (και) σε έλεγχο νομιμότητας τούτων, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 91 του ν. 4270/2014²⁸. Ήτοι, πρέπει η ελεγχόμενη δαπάνη να είναι νόμιμη, πράγμα που σημαίνει ότι αυτή πρέπει να προβλέπεται από διάταξη τυπικού νόμου²⁹ ή κανονιστικής διοικητικής πράξης³⁰ ή πάντως να εξυπηρετεί την αποστολή του οικείου φορέα, δίχως να υπερβαίνει το από τις ειδικές περιστάσεις επιβαλλόμενο προσήκον μέτρο³¹.

22. Στην προκειμένη περίπτωση, από το διδόμενο ιστορικό εκ μέρους της ερωτώσας υπηρεσίας προκύπτει ότι ο Μ.Τ. με την από 2.5.1956 δημόσια διαθήκη του εγκατέστησε ως μοναδικό κληρονόμο του το ΑΠΘ, εφόσον ο υπό του διαθέτη τεθείς όρος περί ιδρύσεως από το ΑΠΘ του ΙΝΣ πλήρως υλοποιήθηκε, με την από την πλευρά του ανωτάτου εκπαιδευτικού ιδρύματος (ΑΕΙ) πλήρη και ανεπιφύλακτη αποδοχή της καταληφθείσας σ' αυτό κληρονομιάς και την, εν συνεχεία, νομότυπη έγκριση της σύστασης τούτου (ΙΝΣ), με την κύρωση του οικείου οργανισμού του, όπως αυτός, συμπληρωθείς, κωδικοποιηθείς και τροποποιηθείς, ισχύει και μέχρι σήμερα, κατά τα παραπάνω. Και, βεβαίως, μεταξύ άλλων κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων περιήλθαν κατά πλήρη και αποκλειστική κυριότητα στο ΑΠΘ και όλα τα ακίνητα του Μ.Τ., στα οποία περιλαμβάνονται και τα μη ιδιοχρησιμοποιούμενα (από το ΑΠΘ ή ΙΝΣ), ως προς τα οποία οφείλεται ο

²⁸ Ήτοι, του ισχύοντος Δημοσίου Λογιστικού, υπό τον τίτλο "Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – Δημόσιο Λογιστικό και άλλες διατάξεις" (Α' 143) – πρβλ. και ταυτόσημου περιεχομένου διάταξη του άρθρου 26 (παρ. 2) του προϊσχύσαντος Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (ν. 2362/1995 – Α' 247).

²⁹ πρβλ. ΕΣ 242/2010 - Τμ. VII

³⁰ πρβλ. και ΓνμδΝΣΚ 107/2001 – Τμ Ε'

³¹ πρβλ. ΕΣ 17/2006 - Τμ. VII, ΕΔΔΔΔ 2006. 351, με εκεί παραπομπές σε ΕΣ 17, 36/2000, 106/ 2001, 91/2004, 30/2005 - Τμ. VI κ.α.

ΕΝ.Φ.Ι.Α., με υπόχρεο έναντι της οικείας φορολογικής αρχής το ΑΠΘ για το 100% του φόρου, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 4223/2013. Άλλωστε, για το θέμα αυτό δεν φέρεται να υφίσταται οποιαδήποτε αμφιβολία είτε εκ μέρους της ερωτώσας υπηρεσίας είτε εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης ή του ΑΠΘ και ΙΝΣ, ως προς τη νομική φύση του εμπραγμάτου δικαιώματος του ΑΠΘ, ήτοι της πλήρους κυριότητας επί των ακινήτων αυτών.

23. Αντιθέτως, προκύπτει ότι το ΙΝΣ, κατ'εξουσιοδότηση του ΑΠΘ, σύμφωνα με τη βούληση του ως άνω διαθέτη, αποτελεί τον αποκλειστικό διαχειριστή των προσοδοφόρων ακινήτων της καταλειφθείσας σ' αυτό (ΑΠΘ) περιουσίας του Μ.Τ., με δικαίωμα είσπραξης των εξ αυτών εισοδημάτων, τα οποία, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7 (παρ. 1) του Οργανισμού του εν λόγω ιδρύματος, περιλαμβάνονται και στους πόρους του ΙΝΣ και διατίθενται για τους σκοπούς που καθόρισε ο διαθέτης και αποδέχθηκε το ΑΠΘ. Απ' αυτό παρέπεται ότι το ΙΝΣ, ως μη φυσικό πρόσωπο και μη έχον προσλάβει την ιδιότητα του νομέα ή επικαρπωτή, δεν μπορεί να υπαχθεί στο πλαίσιο εφαρμογής διατάξεων των παραγράφων 2 (περ. ζ') και 4 (περ. β'), σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ως υποκείμενο του φόρου ο νομέας του επιδίκου ακινήτου και ο επικαρπωτής τούτου, αντιστοίχως, οι οποίοι και υπέχουν υποχρέωση καταβολής του οικείου φόρου, στα αντίστοιχα ποσοστά του 100% ή του 80%.

24. Με την έννοια αυτή, στο μέτρο που, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία ή το κατ'εξουσιοδότηση αυτής υφιστάμενο κανονιστικό πλαίσιο, δεν προβλέπεται υποχρέωση του ΙΝΣ για καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α., δεν νοείται, σύμφωνα με τη γενική δημοσιονομική αρχή της νομιμότητας των δαπανών, που ισχύει και επί του ελέγχου των προϋπολογισμών των κοινωφελών ιδρυμάτων από την ερωτώσα υπηρεσία, κατά τα παραπάνω, ότι συντρέχει περίπτωση νόμιμης καταβολής εξ ιδίων πόρων οποιουδήποτε ποσού από το ΙΝΣ στο ΑΠΘ, προκειμένου να καλύψει φορολογική υποχρέωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. του τελευταίου. Πράγμα, άλλωστε, που, ακόμη κι αν ίσχυε, θα συνιστούσε ευθεία υποχρέωση του ΙΝΣ έναντι της φορολογικής αρχής και όχι έναντι του ΑΠΘ, το οποίο πάντως ως έχον την πλήρη και αποκλειστική κυριότητα των ακινήτων αυτών, κατά τα παραπάνω, υπέχει ίδια, προσωποπαγή και αυτοτελή προς τούτο υποχρέωση προς την πολιτεία, κατά τα παραπάνω.



25. Τέλος, η νομιμότητα της εν λόγω δαπάνης δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε βάσει επιχειρήματος ότι δι' αυτής υπηρετείται και εκπληρώνεται η αποστολή του ΙΝΣ, καθόσον, ενόψει της ως άνω νομικής φύσης της υποχρέωσης καταβολής του ΕΝΦΙΑ από το ΑΠΘ, ως ίδιας, προσωποπαγούς και αυτοτελούς έναντι της οικείας φορολογικής αρχής, δεν μπορεί αυτή να μετακυλησθεί στο ΙΝΣ, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι τέτοιο δικαίωμα του ΑΠΘ και αντίστοιχη υποχρέωση του ΙΝΣ δεν φέρεται να προκύπτει από τη βούληση του διαθέτη. Τούτο, δε, με την επιφύλαξη ότι, καθ' ερμηνεία της διαθήκης, ενεργοποιουμένης προς τούτο της παρεχόμενης από το άρθρο 10 (παρ. 2) του ν. 4182/2013, δυνατότητας, κατόπιν υποβολής σχετικής αιτήσεως στο αρμόδιο δικαστήριο από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον, δεν ήθελε γίνει δεκτό από αυτό ότι πραγματική βούληση του διαθέτη ήταν το ΙΝΣ, ενόψει, εκτός των άλλων, και των ωφελειών που (θα) του απέφεραν τα υπ' αυτού εισπραττόμενα εισοδήματα από τα επιβαρυνόμενα με ΕΝΦΙΑ ακίνητα και προς ευόδωση του σκοπού του, να συμβάλλει στην κάλυψη των βαρών αυτών του ακινήτου έναντι του ΑΠΘ.

Απάντηση

26. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, γνωμοδοτώ ότι η απάντηση επί του α' σκέλους του τιθέμενου ερωτήματος είναι αρνητική, παρελκούσης μετά ταύτα της απάντησης στο β' σκέλος τούτου.-

Θ. Γνωμοδοτών
Γεώργιος Α. Βαμβακίδης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

