

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 133/97

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Α Τμήμα)

Συνεδρίαση 27-2-1997

Σύνθεση

Προεδρεύων : Ευτύχιος Κορουγένης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι : Γ.Πατρινέλης, Θ.Αμπλιανίτης, Χ.Τσε-  
κούρας, Π.Κισσούδης, Γ.Κρόμπας, Ι.Πε-  
τρόπουλος, Χ.Παλαιολόγου

Εισηγητής : Στέφανος Δέτσης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αρ. Ερωτήματος : 1092111/10430/Βοο12/12-8-96 Γεν. Δ/σης  
Φορολογίας (Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος-  
Τμήμα Β') του Υπ. Οικ.

Περίληψη Ερωτήματος: Φορολογία ακαθαρίστων εσόδων ανώνυμης  
Τεχνικής Εταιρείας από την εκτέλεση τεχνικών έργων στο έδαφος του  
Αγίου Θρους.

Επί του παραπάνω ερωτήματος το Ν.Σ.Κ. (Α' Τμήμα)  
εγνώμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

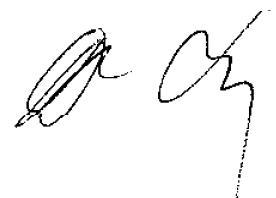
Ι. Με το παραπάνω έγγραφο τίθεται το ερώτημα εάν, επί  
εκτελέσεως εκ μέρους της ανώνυμης τεχνικής και εμπορικής  
εταιρείας "Ε.Τ" τεχνικών έργων στο έδαφος του Αγίου Θρους και

συγκεκριμένα στην Ιερά Μονή Μεγίστης Λαύρας του Αγίου Αθανασίου, προκειμένης φορολογίας των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από την εκτέλεση των έργων αυτών, για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους αυτής θα έχει εφαρμογή ο συντελεστής 10% που ισχύει επί εργολαβικής κατασκευής έργων του Δημοσίου κλπ ή 12% που ισχύει επί εργολαβικής κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων, κατά τις διακρίσεις του άρθρου 34 του Ν.2238/94.

II. Στο άρθρο 34 του Ν.2238/94 "Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος" ορίζονται τα ακόλουθα:

"1....3 τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.



Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρεία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απ'ευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας.

β)Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργού που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης .

γ)Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδά τους, ως εξής:

α)Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου.

β)Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου .

γ)Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου...

III. Στο άρθρο 105 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζονται τα ακόλουθα:

"1. Η Χερσόνησος του Αθω από της Μεγάλης Βίγλας και εφεξής, αποτελούσα την περιοχή του Αγίου Όρους, είναι κατά το αρχαίον τούτου προνομιακόν καθεστώς αυτοδιοίκητον τμήμα του Ελληνικού Κράτους, του οποίου η κυριαρχία παραμένει άθικτος επ' αυτού ...2. Το Άγιο Όρος διοικείται, κατά το καθεστώς αυτού, υπό των είκοσιν Ιερών Μονών του, μεταξύ των οποίων είναι κατανεμημένη ολόκληρος η Χερσόνησος του Αθω, το έδαφος της οποίας είναι αναπαλλοτρίωτον...

3. Ο λεπτομερής καθορισμός των αγιοριτικών καθεστώτων και του τρόπου της λειτουργίας αυτών γίνεται δια του Καταστατικού Χάρτου του Αγίου Όρους, το οποίον, συμπράττοντος του αντιπροσώπου του Κράτους, συντάσσουν μεν και ψηφίζουν αι είκοσι Ιεραί Μοναί, επικυρώνουν δε το Οικουμενικόν πατριαρχείον και η Βουλή των Ελλήνων.

4. Η ακριβής τήρησις των αγιορειτικών καθεστώτων τελεί ως προς μεν το πνευματικόν μέρος, υπό την ανωτάτην εποπτείαν του Οικουμενικού Πατριαρχείου, ως προς δε το διοικητικόν, υπό την εποπτείαν του Κράτους, εις το οποίον ανήκει αποκλειστικώς και η διαφύλαξις της δημόσιας τάξεως και ασφαλείας..."

Με τις παραπάνω διατάξεις παρέχεται από το συντακτικό νομοθέτη στο Άγιο Όρος όχι αυτονομία, αλλ' αυτοδιοίκηση που αφορά την λειτουργία του διοικητικού του συστήματος και την ούθμιση της εσωτερικής του ζωής.



Η κατοχύρωση του αγιορειτικού καθεστώτος επαναλαμβάνεται στερεότυπα και με αμετάβλητη σχεδόν γλωσσική διατύπωση από το 1927 μέχρι σήμερα.

Οι κύριες πηγές του αγιορειτικού δικαίου είναι το άρθρο 105 του Συντάγματος και ο Καταστατικός Χάρτης του Αγίου Όρους (Κ.Χ.Α.Ο), που κυρώθηκε με το Ν.Δ.10/16-9-1926.

Το Σύνταγμα καθιερώνει στο άρθρο 105 παρ.1, όπως προαναφέρθηκε, την αυτοδιοίκηση του Αγίου Όρους. Αυτή ασκείται σε πρώτο βαθμό από τις 20 Ιερές Μονές και σε δεύτερο βαθμό από την Ιερά Κοινότητα. Οι 20 μονές που ο αριθμός τους δεν μπορεί κατά το Σύνταγμα να μεταβληθεί, σύμφωνα με την τάξη που αναφέρονται στο άρθρο 1 Κ.Χ.Α.Ο. είναι:

1.Μεγίστης Λαύρας, 2.Βατοπεδίου, 3.Ιβήρων, 4.Χιλιανδαρίου, 5.Διονυσίου, 6.Κουτλουμουσίου, 7.Παντοκράτορος, 8.Ξηροποτάμου, 9.Ζωγράφου, 10.Δοχειαρίου, 11.Καρακάλλου, 12.Φιλοθέου, 13.Σίμωνος Πέτρας, 14. Αγίου Παύλου, 15.Σταυρονικήτα, 16.Ξενοφώντος, 17.Γρηγορίου, 18.Εσφιγμένου, 19.Ρωσικού, 20.Κωνσταμονίτου.

Οι πύό πάνω Μονές έχουν νομική προσωπικότητα δημοσίου δικαίου και ασκούν ως κυρίαρχες την διοικητική εξουσία τόσο στην εσωτερική τους διοίκηση όσο και στη διοίκηση των εξαρτημάτων τους. Ως εξαρτήματα χαρακτηρίζονται στα άρθρα 1 παρ.2 και 126 Κ.Χ.Α.Ο. οι σκήτες, τα κελλιά, οι καλύβες, τα ησυχαστήρια και τα καθίσματα.

Ο χαρακτηρισμός των παραπάνω μονών ως νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου δεν ορίζεται βέβαια ρητά ούτε στον Κ.Χ.Α.Ο, ούτε στο κυρωτικό αυτού Ν.Δ., προκύπτει όμως σαφέστατα από τις διατάξεις τους, με τις οποίες στο πλαίσιο της αυτοδιοικήσεως

έχουν εκχωρηθεί στα αγιορειτικά όργανα αρμοδιότητες που ανήκουν στο χώρο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, όπως π.χ. η επίλυση ιδιωτικών διαφορών, η εκδίκαση αξιόποινων πράξεων (πταισμάτων), η σύναψη διοικητικών συμβάσεων, η κατάρτιση δημοσίων εγγράφων κλπ. Σύμφωνα με τις αρχές του δημοσίου δικαίου, η άσκηση έργων με αυτή τη φύση μπορεί να ανήκει (μόνον) είτε στην αρμοδιότητα των οργάνων του νομικού προσώπου του Κράτους είτε οργάνων ιδιαίτερων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που αποτελούν οργανωτικές μονάδες της Δημόσιας Διοίκησης (βλ. Τρωϊάνος, Εκκλησιαστικό Δίκαιο, σελ. 478 επ., Στε 1093/1936, που έκρινε ότι είναι παραδεκτή αίτηση ακυρώσεως στρεφόμενη κατά πράξης μοναστηριακής αρχής).

Τέλος στον Κ.Χ.Α.Ο. περιέχονται διατάξεις, οι οποίες ρυθμίζουν το θέμα της ανέγερσης ή επισκευής οικοδομών ή εν γένει κτιρίων στην περιοχή του Αγίου Ορους. Έτσι κατά το άρθρο 90 γενικωτέρας φύσεως ζητήματα, μεταξύ των οποίων μνημονεύεται και η ανέγερση νέων οικοδομών ή η ενέργεια ουσιαστικών επισκευών κτιρίων, δεν αποφασίζονται υπό μόνου του ηγουμένου μετά της επιτροπής στις κοινόβιες μονές ή υπό της διοικούσης επιτροπής στις ιδιόρρυθμες μονές, αλλά φέρονται "υπό την κρίσιν της Συνάξεως αρμοδίας να αποφασίση".

Επίσης το άρθρο 105 του καταστατικού Χάρτου απαγορεύει οιαδήποτε ανέγερση ή επισκευή κτιρίου υπό μοναχού χωρίς άδεια της μοναστηριακής αρχής. Ειδικότερα ως προς τα εξαρτήματα (σκήτας, κελλία, καλύβες, ησυχαστήρια, καθίσματα μετά της περιοχής και των παραρτημάτων αυτών : άρθρο 126), κάθε επισκευή προαπαιτεί κατά το άρθρο 129 την έγγραφη άδεια της οικείας μονής, "πάσα δε νέα οικοδομή ή προσαύξεις κτιρίου την άδειαν της Ιεράς Κοινότητος,



αρμοδίας να εγκρίνη και το απαραίτητως υποβαλλόμενο αυτή σχέδιον της νέας οικοδομής ή προσαυξήσεως. Πάσα άλλη γενομένη οικοδομή ή προσαύξεις παρέχει το δικαίωμα της κατεδαφίσεως αυτής υπό της Ιεράς Κοινότητος". Γενικότερα, τέλος, κατά το άρθρο 171 του Κ.Χ.Α.Ο. "ουδεμία εν Αγίω Ορει επισκευή ή ανακαίνις επιτρέπεται, εφ' όσον δι' αυτής καταστρέφονται ή αλλοιούνται αρχαίαι τοιχογραφίαι".

Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι ο καταστατικός χάρτης του Αγίου Ορους έχει ήδη προβλέψει ίδιον σύστημα εσωτερικής αγιορειτικής εγκρίσεως οιασδήποτε κτιριακής, ανενέρσεως ή επισκευής, συγχρόνως δε προνοεί γενικότερα και για την διατήρηση αναλλοιώτων των αρχαίων τοιχογραφιών (ιδ. Αρ. Μάνεση - Κ. Κεραμέως, Αγιορείτικη αυτοδιοίκηση και κρατική μέριμνα για τις αρχαιότητες - ΝοΒ 26, 1020 επ.).

IV. Από τα συνοδεύοντα το έγγραφο της 'ερωτώσας υπηρεσίας στοιχεία προκύπτει εν προκειμένω ότι με το από 7-5-1996 ιδιωτικό συμφωνητικό, η Ιερά Μονή Μεγίστης Λαύρας αποκαλουμένη στο συμφωνητικό "εργοδότης" ανέθεσε στην ανώνυμη τεχνική και εμπορική εταιρεία "Ε.Τ Α.Ε" ως "αναδόχου" την κατασκευή του έργου : "ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ - ΕΠΑΝΑΧΡΗΣΗ ΝΟΤΙΟΔΥΤΙΚΗΣ ΠΤΕΡΥΓΑΣ (ΚΟΡΔΑ ΑΓΟΥ ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ)" στην Ιερά Μονή Μεγίστης Λαύρας του Αγίου Ορους.

Το παραπάνω συμφωνητικό υπογράφει εκ μέρους της μονής ο Καθηγούμενος της Ιεράς Μονής Μεγίστης Λαύρας του Αγίου Αθανασίου Αγίου Ορους Αρχιμανδρίτης Φίλιππος Λαυριώτης "... εκπροσωπών νομίμως την Ιερά Μονή Μεγίστης Λαύρας δυνάμει του υπ' αριθμ. 99 άρθρου του ΚΧΑΟ και εκτελών εν προκειμένω κατ' εφαρμογήν της υπό στοιχεία ΙΣΤ/24-4-1996 (7-5-1996) αποφάσεως της Ιεράς Συνάξεως

της Ιεράς μονής Μεγίστης Λαύρας...". από τους όρους δε του συμφωνητικού αυτού συνάγεται ότι κύριος του έργου είναι η ίδια η Ιερά Μονή Μεγίστης Λαύρας η οποία και θα καταβάλει στον εργολάβο την συμφωνηθείσα αμοιβή απ' ευθείας από τα κονδύλια του δικού της προϋπολογισμού.

Από τα προαναφερόμενα καθίσταται προφανές ότι η εν λόγω εργολαβική κατασκευή στην Ιερά Μονή Μεγίστης Λαύρας αφορά τεχνικό έργο νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου και από πλευράς φορολογικού ενδιαφέροντος εμπίπτει στην κατηγορία των έργων, που προδιαγράφονται στην περ.α' της παρ.3 του άρθρου 34 του Ν. 2238/94 και για την εξεύρεση του φορολογητέου καθαρού κέρδους της αναδόχου τεχνικής εταιρείας θα εφαρμοσθεί επί των ακαθαρίστων εσόδων της από την κατασκευή του εν λόγω έργου ο μειωμένος συντελεστής δέκα τοις εκατό (10%), που προβλέπεται στην περ.α' της παρ.4 του άρθρου 34 του Ν.2238/94.

V. Ενόψει συνεπώς, των προεκτεθέντων στο τιθέμενο ερώτημα προσήκει η κατά τα άνω αναλυτικώς διδομένη απάντηση

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα, 12/3/1994

Ο Προεδρεύων

Ο Εισηγητής

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Στέφανος Δέσης

Ευτύχιος Κορουγένης

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.