



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 119/2017

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)**

Συνεδρίαση της 15^{ης} Μαΐου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Β' 1065894 ΕΞ 2017/3-5-2017 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δνση Φορολογικής Διοίκησης/Δνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας/Τμήμα Β' Τελών και Ειδικών Φορολογιών).

Ερώτημα: *Εάν υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου η πράξη εγγραφής υποθήκης δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, υπέρ του Ιδρύματος με την επωνυμία «Μουσείον της Πόλεως των Αθηνών – Ίδρυμα Βούρου – Ευταξία».*

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Το ερώτημα προκλήθηκε εξ αφορμής του υπ' αριθμ. πρωτ. 626/6-3-2017 εγγράφου του Υποθηκοφυλακείου Αθηνών, με το οποίο τέθηκε στην ερωτώσα υπηρεσία ο προβληματισμός περί υπαγωγής ή μη σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, της πράξεως εγγραφής υποθήκης υπέρ του Ιδρύματος με την επωνυμία «Μουσείον της Πόλεως των Αθηνών – Ίδρυμα Βούρου – Ευταξία», δυνάμει τελεσιδίκου

δικαστικής αποφάσεως για επιδικασθέν κεφάλαιο 1.009.513,25 ευρώ, πλέον τόκων και εξόδων, δεδομένου ότι το εν λόγω ίδρυμα, ισχυριζόμενο ότι απαλλάσσεται του τέλους χαρτοσήμου, ζήτησε όπως η εγγραφή γίνει άνευ προσκομιδής διπλοτύπου καταβολής του αναλογικού τέλους χαρτοσήμου (3,6%).

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), με το οποίο κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι διατάξεις του ν. 4755/1930 «περί τελών χαρτοσήμου», ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Άρθρο 2: «1. Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται εις αναλογικά και εις πάγια. Ως αναλογικά τέλη κατά τον παρόντα νόμον νοούνται τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί της εν τοις σημαινομένοις εγγράφοις εκφραζομένης χρηματικής αξίας. 2. Εξαιρούνται του τέλους χαρτοσήμου το Δημόσιον, οι Δήμοι και αι Κοινότητες».

Άρθρο 12: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις 3%¹ της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Άρθρο 13: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ'ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική πρὸς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου..... ε) Εφ' όσον σχετικῶς προς οιανδήποτε κυρίαν σύμβασιν συνάπτονται παρεπόμενα σύμφωνα, αναφερόμενα εις την παροχήν υποθήκης, ενεχύρου, εγγυήσεως πάσης φύσεως, ως και πάσης άλλης ασφαλείας ή ποινικών ρητρών, εάν μεν υπεβλήθη εις το κατά την κλίμακα του άρθρου 12 τέλος η κυρία σύμβασις, το δε παρεπόμενον συμφωνήται δια του αυτού εγγράφου, εις ουδέν υπόκειται τούτο τέλος. Εάν το παρεπόμενον σύμφωνον συμφωνήται δια χωριστού εγγράφου, εφ' όσον μεν η κυρία σύμβασις υπεβλήθη εις το τέλος της κλίμακος του άρθρου 12, το παρεπόμενον σύμφωνον υπόκειται εις πάγιον τέλος δραχμών 20, εν εναντία δε περιπτώσει εις το αναλογικόν τέλος της κλίμακος του άρθρου 12 ...».

¹ Τα πάγια τέλη χαρτοσήμου προσauζάνονται με εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ποσοστού 20%, σύμφωνα με την περίπτωση Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961.

3. Εξάλλου, στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 του ν. 1111/1943 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί τελών χαρτοσήμου νόμων» (Α' 10) ορίζονται τα εξής: «Δια πάσαν εγγραφήν υποθήκης δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως, εξαιρέσει των περιπτώσεων δι' ας ισχύει ειδική διάταξις απαλλαγής, δέον επί ποινή απαραδέκτου της σχετικής αιτήσεως να επισυνάπτεται εις τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα προς εγγραφήν ταύτης και γραμμάτιον καταβολής τέλους χαρτοσήμου κλίμακος αστικής, υπολογιζόμενου επί του ποσού της εγγραφησομένης υποθήκης. Εάν η απαίτησις, δι' ην αιτείται η εγγραφή υποθήκης απορρέει εξ εμπορικής αιτίας, καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ αστικής και εμπορικής. Εις ην περίπτωσιν το δια του παρόντος οριζόμενον τέλος κατεβλήθη παρ' άλλη δημοσία Αρχή, παρά της οποίας εξεδόθη σχετικός τίτλος εγγραφής υποθήκης, δέον να επισυνάπτεται σχετική βεβαίωσις καταβολής αυτού, εάν περί ταύτης δεν γίνεται ειδική μνεία παρά πόδας του υποβαλλομένου τίτλου εγγραφής».

4. Περαιτέρω, στην παράγραφο 7² του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4242/1962 (Α' 135) ορίσθηκαν τα εξής: «7. Η εγγραφή υποθήκης ενεργουμένη επιμελεία του Δημοσίου δυνάμει νόμου, προς εξασφάλισιν απαιτήσεων αυτού, ως και η εξάλειψις ταύτης απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου και παντός δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου και οιοδήποτε τρίτου, εξαιρέσει των δικαιωμάτων των συμβολαιογράφων, άτινα ορίζονται εις δραχμάς εκατόν (100)».

5. Τέλος, με την υπ' αριθμ. 989/17.9.1973 πράξη της συμβολαιογράφου Αθηνών Αλεξάνδρας συζύγου Σπυρίδωνος Αύφαντή, η οποία εγκρίθηκε με το άρθρο μόνο (παρ. 1) του ν.δ. 208/1973³ (Α' 273), συνεστήθη ίδρυμα με την επωνυμία «Μουσείον της πόλεως των Αθηνών - Ίδρυμα Βούρου-Ευταξία», που αποτελεί νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και διέπεται εξ ολοκλήρου από τις διατάξεις που περιλαμβάνονται στην κυρωθείσα και παρατιθεμένη στο ως άνω ν. δγμα συστατική πράξη και του κυρωτικού διατάγματος, μη εφαρμοζομένων επ' αυτού του α.ν. 2039/2039 ή οποιουδήποτε άλλου νόμου που αναφέρεται στη διοίκηση, διαχείριση, έλεγχο ή επένδυση κεφαλαίων οργανισμών, ιδρυμάτων, μουσείων κλπ.

² Η παράγραφος 7 είχε καταργηθεί με το άρθρο 29 του ν.δ. 4201/1961 (Α' 175), πλην όμως αντικαταστάθηκε εκ των υστέρων με το άρθρο 13 παρ.1 του ν.δ. 4242/1962 (Α' 135).

³ Το π.δ. 208/1973 τροποποιήθηκε με το π.δ. 519/1989 (Α' 221) και το π.δ. της 22-12-2006 (Α' 38/22-1-2007), πλην όμως οι τροποποιήσεις αφορούν στην επωνυμία του Ιδρύματος και άλλα θέματα μη σχετιζόμενα με τις πραγματευόμενες στην παρούσα διατάξεις, οι οποίες παρέμειναν αλώβητες.

6. Στις παραγράφους 12 και 13 του Οργανισμού του ιδρύματος, ο οποίος, επίσης, περιέχεται στο ως άνω κυρωτικό νομοθέτημα, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

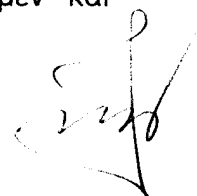
«12. Το Ίδρυμα επί πάσης εις αυτό, περιερχομένης κληρονομιάς, θεωρείται ως εξ απογραφής κληρονόμος. Τα υπό του Ίδρύματος εισαγόμενα και δι' αυτό προοριζόμενα αντικείμενα τέχνης, απαλλάσσονται παντός φόρου αμέσου ή εμμέσου, γενικού ή ειδικού, εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού, ως και οιουδήποτε τέλους, δικαιώματος, κρατήσεως πάσης φύσεως, εισφοράς ή παραβόλου, υφισταμένου ή μέλλοντος, δημοσίου, δημοτικού ή υπέρ οιουδήποτε τρίτου. Το Ίδρυμα λόγω του κοινωφελούς χαρακτήρος αυτού, απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιών και δωρεών, του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, των πάσης φύσεως τελών χαρτοσήμου, ως και παντός φόρου, δικαιώματος ή εισφοράς υπέρ Δήμων, Κοινοτήτων, ή Επιμελητηριακών ή Ασφαλιστικών Οργανισμών και εν γένει παντός τρίτου δι' οιαδήποτε πράξιν αυτού, υποχρεούμενον όμως εν πάση περιπτώσει εις την καταβολήν φόρου εισοδήματος του προβλεπόμενου εκάστοτε δι' ιδρύματα ως το παρόν. Της αυτής απαλλαγής τυγχάνουσι δια την περιερχομένην εις το Μουσείον περιουσίαν και τα πρόσωπα των ιδρυτών. Ωσαύτως το Ίδρυμα απαλλάσσεται πάσης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων ή οιουδήποτε άλλου Οργανισμού σχετιζομένου με την ανέγερσιν του κτιριακού συγκροτήματος δια την εγκατάστασιν του Μουσείου και εν γένει παντός άλλου οικοδομήματος υπάρχοντος ή ανεγερθησομένου δια την λειτουργίαν και εξυπηρέτησιν του Ίδρύματος. Το Ίδρυμα απαλλάσσεται επίσης των εν τω δευτέρω εδαφίω της παρούσης παραγράφου αναφερομένων φόρων, δασμών, τελών, εισφορών, κρατήσεων κλπ δια τα εισαγόμενα οικοδομικά, ηλεκτρικά ή πάσης φύσεως υλικά και αντικείμενα προοριζόμενα δια την ανέργειν και εξοπλισμόν αυτού, ως και δια την ανέργειν νέων και καταλληλοτέρων ακινήτων, ή βελτίωσιν, συμπλήρωσιν ή συντήρησιν των υφισταμένων ακινήτων αυτού εις αναλόγους ποσότητας δια τας ανάγκας ή την λειτουργίαν του Μουσείου. Ειδικώς προκειμένου περί του φόρου επί του κύκλου εργασιών ή ως άνω απαλλαγή ισχύει μόνον δια τα πάσης φύσεως υλικά και εξοπλισμόν, τα αναγκαιούντα δια την πρώτην εγκατάστασιν του Μουσείου. Συμβάσεις συμβολαιογραφικά μεταξύ του Ίδρύματος και ετέρων προσώπων συντάσσονται επί παγίου τέλους χαρτοσήμου δραχμών εκατόν(100). 13. Το Ίδρυμα εν γένει απολαμβάνει απάντων των δικαστικών προνομίων και ατελειών ως αυτό τούτο το Δημόσιον».

Ερμηνεία των διατάξεων

7. Από την προπαρατεθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 1111/1943, που προβλέπει την καταβολή τελών χαρτοσήμου της αστικής κλίμακος (3%) «*δια πάσαν εγγραφήν υποθήκης δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως*», ~~με~~ συνδυασμό με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 12-13 του Κώδικος των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, με τις οποίες ρυθμίζονται τα των αναλογικών τελών χαρτοσήμου αστικής κλίμακος επί των εγγράφως καταρτιζομένων συμβάσεων και των παρεπομένων προς τις κύριες συμβάσεις συμφώνων υποθήκης, ενεχύρου κλπ, συνάγεται ότι για την εγγραφή υποθήκης δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως καταβάλλεται τέλος χαρτοσήμου της αστικής κλίμακος (3%) και αν ακόμη η απαίτηση, προς ασφάλεια της οποίας εγγράφεται η υποθήκη, στηρίζεται επί συμβάσεως, πράξεως, εγγράφου κλπ, μη υποκειμένων σε αναλογικό τέλος ή απαλλασσομένων από του τέλους αυτού. Εξ άλλου, ορίζεται μεν στην ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 12 παρ.2 του ν. 1111/1943 ότι από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως εξαιρούνται οι περιπτώσεις «*δι' ας ισχύει ειδική διάταξις απαλλαγής*», τούτο, όμως έχει την έννοια ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνον όταν η υπό της ειδικής διατάξεως θεσπιζόμενη απαλλαγή αφορά και την περίπτωση εγγραφής υποθήκης (ΣΤΕ 1484/2011, 3504/1972). Υπ' αυτήν την έννοια η ειδικότητα της διατάξεως θα κριθεί εξ απόψεως αντικειμένου της ρυθμίσεως και όχι από πλευράς του υποκειμένου σε αυτήν.

8. Ειδική διάταξη απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου αποτελεί η προπαρατεθείσα διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει, μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4242/1962 (Α' 135), με την οποία θεσπίσθηκε απαλλαγή από των τελών χαρτοσήμου και παντός δικαιώματος υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου η εγγραφή υποθήκης, η οποία ενεργείται με την επιμέλεια του Ελληνικού Δημοσίου δυνάμει νόμου και μόνον, (όχι δε και δυνάμει δικαστικής αποφάσεως), προς εξασφάλιση απαιτήσεων αυτού, ως και η εξάλειψη της υποθήκης ταύτης.

9. Στις διατάξεις της, εγκριθείσης με το άρθρο μόνο (παρ. 1) του ν.δ. 208/1973 (Α' 273), συστατικής του Ιδρύματος με την επωνυμία «*Μουσείον της πόλεως των Αθηνών - Ιδρυμα Βούρου-Ευταξία*», υπ' αριθμ. 989/17.9.1973 πράξεως της συμβολαιογράφου Αθηνών Αλεξάνδρας συζύγου Σπυρίδωνος Αϋφαντή, από τις οποίες διέπεται το Ίδρυμα αυτό, περιλαμβάνονται μεν και



απαλλακτικές φορολογικές διατάξεις⁴, πλην όμως καμία εξ αυτών δεν είναι ειδική διάταξη απαλλαγής του εν λόγω ιδρύματος από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου για την εγγραφή υποθήκης δυνάμει δικαστικής αποφάσεως. Τούτο δε, για τους εξής λόγους:

10. Η διάταξη του τρίτου εδαφίου του άρθρου 12 του Οργανισμού του Ιδρύματος, σύμφωνα με την οποία το ίδρυμα, *«λόγω του κοινωφελούς χαρακτήρος αυτού, απαλλάσσεται, των πάσης φύσεως τελών χαρτοσήμου, δι' οιανδήποτε πράξιν αυτού»*, δεν αποτελεί ειδική διάταξη απαλλακτική, κατά την έννοια του άρθρου 12 παρ.2 του ν. 1111/1943, της υποχρεώσεώς του από την καταβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως, διότι, η ρήτρα απαλλαγής *«δι' οιανδήποτε πράξιν αυτού»* αφορά προφανώς πράξεις για τις οποίες θα ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 13§1 περ. ε' και 15§1 περ. γ' του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και όχι πράξη εγγραφής υποθήκης στο υποθηκοφυλάκειο (πρβλ ΣτΕ 1484/2011). Περαιτέρω, ως ήδη ελέχθη, η εξαίρεση των περιπτώσεων *«δι' ας ισχύει ειδική διάταξις απαλλαγής»* έχει την έννοια ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνον όταν η υπό της ειδικής διατάξεως θεσπιζόμενη απαλλαγή αφορά και την περίπτωση εγγραφής υποθήκης, η δε διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 1111/1943, αν και χρονικώς προγενέστερη, είναι ειδικότερη και, επομένως, κατισχύουσα των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Οργανισμού του Ιδρύματος. Δεν είναι τυχαίο, άλλωστε, ότι, αν και το Ελληνικό Δημόσιο εξαιρέθηκε ρητώς από της καταβολής τελών χαρτοσήμου με το άρθρο 2 παρ. 2 του π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 *«Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου»* (Α' 239), μετά την ισχύ του άρθρου 12 παρ.2 του ν. 1111/1943, κρίθηκε επιβεβλημένη η θέσπιση της ειδικής διατάξεως της παραγράφου 7 του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει, για την απαλλαγή του από των τελών χαρτοσήμου για την υπέρ αυτού εγγραφή υποθήκης δυνάμει νόμου.

11. Από της άλλης πλευράς, και η διάταξη του άρθρου 13 του ενσωματωμένου στο ν.δ. 208/1973 Οργανισμού του Ιδρύματος, περί εξομοιώσεως του εν λόγω ιδρύματος με το Δημόσιο, αφορά αποκλειστικώς και μόνον σε δικαστικά προνόμια και ατέλειες του Δημοσίου και όχι σε ουσιαστικά προνόμια αυτού, όπως είναι η απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου.

⁴ Επιτρεπτός κατά τις διατάξεις των άρθρων 78 παρ.1 και 4 του ισχύοντος Συντάγματος, καθόσον η κύρωση της συστατικής πράξεως και ο Οργανισμός του Ιδρύματος εχώρησε με τυπικό νόμο, οπότε άμεσο έρεισμα της απαλλαγής δεν είναι, πλέον, η βούληση του ιδρυτή, αλλά οι νομοθετικές διατάξεις που τις έχουν κυρώσει (πρβλ ΣτΕ 355/1994)

Αλλά, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι η εξομοίωση του Ιδρύματος με το Δημόσιο, όσον αφορά στις «ατέλειες», αναφέρεται και σε ουσιαστικά προνόμια του Δημοσίου, η διάταξη του άρθρου 13 του Οργανισμού δεν είναι ειδική κατά την προεκτεθείσα έννοια για την απαλλαγή του Ιδρύματος από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου για την εγγραφή υποθήκης δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, η δε διάταξη της παράγραφου 7 του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4242/1962 (Α' 135), θεσπίζει απαλλαγή από των τελών χαρτοσήμου και παντός δικαιώματος υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου για την εγγραφή υποθήκης, η οποία ενεργείται με την επιμέλεια του Ελληνικού Δημοσίου δυνάμει νόμου και μόνον, (όχι δε και δυνάμει δικαστικής αποφάσεως), προς εξασφάλιση απαιτήσεων αυτού και, επομένως, η εν λόγω διάταξη, ως απαλλακτική και ως εκ τούτου στενώς ερμηνευτέα⁵, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής και για την περίπτωση της εγγραφής υποθήκης υπέρ του Ιδρύματος δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, ούτε υπό την, (μη ευσταθούσα πάντως), εκδοχή της διατάξεως του άρθρου 13 του Οργανισμού του Ιδρύματος ως εξομοιωτικής του Ιδρύματος με το Δημόσιο και από άποψη ουσιαστικών προνομίων.

12. Μειοψήφησαν οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, Στέφανος Δέτσης και Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης (ψηφοί δύο), οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη: Το γράμμα αλλά, ιδίως, το πνεύμα του κυρωτικού της συστατικής πράξης του Ιδρύματος Βούρου – Ευταξία νομοθετικού διατάγματος 208/1973 καταδεικνύουν σαφή πρόθεση ολοκληρωτικής απαλλαγής αυτού από κάθε τέλος χαρτοσήμου σε κάθε, υπό ευρεία έννοια, πράξη η συναλλαγή στην οποία συμμετέχει, άποψη που ενισχύεται (*ex contrario*) και από τη ρητή αναφορά στον φόρο εισοδήματος από τον οποίο το Ίδρυμα τούτο δεν απαλλάσσεται. Ο συντάκτης του κυρωτικού ν.δ/τος είχε υπόψη του όλο το νομοθετικό περί απαλλαγών πλέγμα που ίσχυε μέχρι τότε, πλην απέφυγε, για λόγους προδήλως νομοτεχνικής οικονομίας, την εξαντλητική ονομαστική περιγραφή κάθε απαλλαγής, υιοθετώντας διατύπωση που, κατά την εικαζόμενη βούλησή του, καταλαμβάνει όλα ανεξαιρέτως τα τέλη, λαμβανομένου, μάλιστα, υπόψη ότι η αριθμητική παράθεση όλων των ειδών τέλους χαρτοσήμου ή

⁵ (πρβλ. ΣτΕ 828/1984, 103/1990, 2090/1980, 3645/1985, 2052/1990, 2312/1992, 1890/1994, 1774/2010 κ.λ.π. και ΝΣΚ 191/1999, ΟΛΝΣΚ 381/1991 κ.ά.). Τη στενή γραμματική ερμηνεία εφαρμόζει παγίως στις φορολογικές διατάξεις και το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ήδη ΔΕΕ (βλ. ΔΕΚ Αποφ. της 12/6/1979, Υπ. 126/78, ΔΕΚ 15/6/1989, Υπ. 348/87, ΔΕΚ 20/6/1990, Υπ. 185/89).

124

και άλλων θα ήταν σχεδόν αδύνατη λόγω του μεγάλου αριθμού τους. Το ν.δ. είναι και μεταγενέστερο και ειδικότερο των νομοθετημάτων οι διατάξεις των οποίων επιβάλλουν τέλη ή θεσπίζουν σχετικές απαλλαγές υπέρ του Δημοσίου ή άλλων φορέων. Το κατ' εξοχήν ειδικό νομοθετικό πλαίσιο του ανωτέρω ν.δ/τος συνάγεται, επιπλέον, και από τη ρητή, στις διατάξεις του, διάκριση του συγκεκριμένου Ιδρύματος από τα άλλα Ιδρύματα και το γενικό νομοθετικό καθεστώς (α.ν.2039/1939) που τα διέπει.

Απάντηση

13. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, **κατά πλειοψηφία** (ψήφοι πέντε έναντι δύο), ότι η πράξη εγγραφής υποθήκης, δυνάμει δικαστικής απόφασης, υπέρ του Ιδρύματος «*Μουσείον της Πόλεως των Αθηνών – Ίδρυμα Βούρου – Ευταξία*», υπόκειται κατ' άρθρο 12 παρ. 2 του ν. 1111/1943 στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου του άρθρου 12 του Κώδικα των νόμων περί τελών χαρτοσήμου.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα 17^η Μαΐου 2017

**Ο Πρόεδρος του Τμήματος
και εισηγητής**

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

