

B.K.(m)

**Αριθμός 2318/2018**  
**ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ**  
**ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 7 Απριλίου 2017, με την εξής σύνθεση: Νικ. Σακελλαρίου, Πρόεδρος, Δ. Σκαλτσούνης, Μ. Γκορτζολίδου, Γ. Τσιμέκας, Β. Αραβαντινός, Α. Καλογεροπούλου, Ε. Κουσιουρής, Θ. Αραβάνης, Τ. Κόμβου, Π. Χαμάκος, Σ. Βιτάλη, Ηλ. Μάζος, Α.-Μ. Παπαδημητρίου, Β. Πλαπούτα, Δ. Εμμανουηλίδης, Μ. Σωτηροπούλου, Π. Τσούκας, Α. Γαλενιανού-Χαλκιαδάκη, Ι. Σπερελάκης, Σύμβουλοι, Στ. Κτιστάκη, Φρ. Γιαννακού, Β. Μόσχου, Πάρεδροι. Από τους ανωτέρω οι Σύμβουλοι Α.-Μ. Παπαδημητρίου και Μ. Σωτηροπούλου καθώς και η Πάρεδρος Β. Μόσχου μετέχουν ως αναπληρωματικά μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3719/2008. Γραμματέας η Ελ. Γκίκα.

Για να δικάσει την από 29 Δεκεμβρίου 2014 προσφυγή:

της Ιεράς Πατριαρχικής και Σταυροπηγιακής Μονής Αγίας Αναστασίας Φαρμακολύτριας, που εδρεύει στη Γαλάτιστα Χαλκιδικής, η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Θεόδωρο Παπαγεωργίου (Α.Μ. 24288), που τον διόρισε με απόφαση του Ηγουμενοσυμβουλίου της,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τον Διονύσιο Χειμώνα, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους,

και κατά της από 29.11.2014 σιωπηρής απόρριψης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της από 30.9.2014 προσφυγής της που άσκησε κατά της από 31.7.2014 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) οικονομικού έτους 2014.

Η πιο πάνω προσφυγή εισάγεται στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου κατόπιν της από 3 Απριλίου 2015 πράξεως της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3900/2010 και της από 17 Απριλίου 2015 πράξεως του

./.

Προέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας, λόγω της σπουδαιότητάς της, σύμφωνα με τα άρθρα 14 παρ. 2 εδαφ. α', 20 και 21 του π.δ. 18/1989.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Συμβούλου Γ. Τσιμέκα.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο της προσφεύγουσας Μονής, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους προσφυγής και ζήτησε να γίνει δεκτή η προσφυγή και τον αντιπρόσωπο του Υπουργού, ο οποίος ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα  
Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, η οποία ασκείται κατά νόμο ατελώς και χωρίς καταβολή παραβόλου (άρθρο 28 παρ. 4 ν. 2579/1998, Α' 31), η προσφεύγουσα Ιερά Μονή ζητεί την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε κατά της από 31.7.2014 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) οικονομικού έτους 2014, με την οποία κλήθηκε να καταβάλει ποσό ΕΝ.Φ.Ι.Α συνολικού ύψους 259.394,39 ευρώ.

2. Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή εισήχθη στο Συμβούλιο της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του νόμου 3900/2010 («Εξορθολογισμός διαδικασιών και επιτάχυνση της διοικητικής δίκης [...]», Α' 213), στο οποίο ορίζονται τα εξής: «Οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα ή μέσο ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου μπορεί να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας με πράξη τριμελούς Επιτροπής, αποτελούμενης από τον Πρόεδρό του, τον αρχαιότερο Αντιπρόεδρο και τον Πρόεδρο του αρμόδιου καθ' ύλην Τμήματος, ύστερα

από αίτημα ενός των διαδίκων, όταν με αυτό τίθεται ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων. Η πράξη αυτή δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες των Αθηνών και συνεπάγεται την αναστολή εκδίκασης των εκκρεμών υποθέσεων, στις οποίες τίθεται το ίδιο ζήτημα. Μετά την επίλυσή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας μπορεί να παραπέμψει το ένδικο μέσο ή βοήθημα στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο. Η απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεσμεύει τους διαδίκους της ενώπιόν του δίκης, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι παρεμβάντες. Στη δίκη ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας μπορεί να παρέμβει κάθε διάδικος σε εκκρεμή δίκη, στην οποία τίθεται το ίδιο ως άνω ζήτημα, και να προβάλει τους ισχυρισμούς του σχετικά με το ζήτημα αυτό. [...]». Ειδικότερα, με την ΠΝ 6/3.4.2015 πράξη της Τριμελούς Επιτροπής του άρθρου αυτού, η οποία δημοσιεύθηκε προσηκόντως στις εφημερίδες «ΤΑ ΝΕΑ» και «ΕΣΤΙΑ», έγινε δεκτό σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας Ιεράς Μονής και αποφασίσθηκε να εισαχθεί προς εκδίκαση στο Συμβούλιο της Επικρατείας η κρινόμενη προσφυγή, η οποία είχε ασκηθεί ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, προκειμένου να κριθεί «το γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα της συνταγματικότητας (παράβαση των άρθρων 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 4 του Συντάγματος), καθώς και της συμφωνίας με την Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (παραβάσεις των άρθρων 9 και 11, καθώς και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου αυτής) των διατάξεων του άρθρου 3 παράγραφος 1 περ. δ', στ'(α) και στ'(β) του ν. 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (Α' 287), κατά το μέρος που με τις διατάξεις αυτές δεν απαλλάσσονται του ένδικου φόρου ιδιοκτησίας όλα τα ακίνητα των Ιερών Μονών της Ελλάδος, ήτοι και εκείνα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους, όπως αντιθέτως συμβαίνει για τα ακίνητα των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, ακόμα και εάν τα τελευταία

ευρίσκονται εκτός του αυτοδιοίκητου εδάφους αυτού». Περαιτέρω, με την από 17.4.2015 πράξη του Προέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας η υπόθεση εισήχθη, λόγω σπουδαιότητας, στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου.

3. Επειδή, όπως ειδικότερα προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, σε βάρος της προσφεύγουσας Ιεράς Μονής εκδόθηκε η από 31.7.2014 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το οικονομικό έτος 2014 (αριθ. ειδοποίησης 30526-αριθ. χρηματικού καταλόγου 12/105) με την οποία κλήθηκε να καταβάλει φόρο συνολικού ύψους 259.394,39 ευρώ. Κατά της πράξης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε στις 30.9.2014 ενδικοφανή προσφυγή (με αριθ. πρωτ. 21783) σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170) που ίσχυε κατά τον χρόνο εκδόσεως της ανωτέρω πράξης. Η εν λόγω προσφυγή απορρίφθηκε σιωπηρά από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Με την υπό κρίση προσφυγή της, που κατέθεσε στις 29.12.2014 ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα ζήτησε να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της. Μετά την άσκηση της υπό κρίση προσφυγής και ύστερα από την αποδοχή σχετικής τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας (με αριθ. πρωτ. 607950/2014), η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προέβη σε νέα εκκαθάριση του επίμαχου φόρου, μειώνοντας με την από 26.2.2015 νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (αρ. ειδοποίησης 398/2015) το αρχικό ποσό του φόρου στο ύψος των 20.789,03 ευρώ. Με την πράξη, όμως, αυτή δεν εξέλιπε το αντικείμενο της δίκης που προκλήθηκε από την αμφισβήτηση από την προσφεύγουσα της συνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 3 του ν 4223/2013 σύμφωνα με την οποία, όπως ήδη εκτέθηκε, δεν απαλλάσσονται από την επιβολή ΕΝ.Φ.Ι.Α τα ακίνητά της που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για λατρευτικούς, θρησκευτικούς και κοινωφελούς έργου σκοπούς, ώστε να τίθεται ζήτημα κατάργησης αυτής, κατά το

άρθρο 142 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97). Τούτο δε, διότι τα αποτελέσματα της εκκαθάρισης του επίδικου φόρου, τόσο της αρχικής όσο και της τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας, βασίστηκαν στο ίδιο σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων και στα αυτά πραγματικά δεδομένα, ήτοι σε ακίνητα που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα Ιερά Μονή για λειτουργικούς, όπως προβάλλει, σκοπούς και τα οποία εκ παραδρομής είχαν δηλωθεί ως μη ιδιοχρησιμοποιούμενα στην αρχική δήλωση. Επομένως, η δίκη εξακολουθεί να διατηρεί το αντικείμενό της και μετά την έκδοση της ανωτέρω από 26.2.2015 πράξης, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως συμπροσβαλλόμενη με την υπό κρίση προσφυγή (πρβλ ΣΤΕ 86/2015 επτ.)

4. Επειδή, το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 («Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις», Α' 170), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο [τροποποιηθέν με τα άρθρα 49 παρ. 1 και 4 του ν. 4223/2013 (Α' 287), πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 14 του ν. 4254/2014, (Α' 85), 232 παρ. 1β του ν. 4281/2014 (Α' 160) και 91 παρ. 2 του ν. 4316/2014 (Α' 270)], προέβλεπε τα εξής: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. [...] 5. Εντός ενενήντα (90) ημερών από την

υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. [...].

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]». Εξάλλου, το άρθρο 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97), προβλέπει τα εξής: «5. Η προσφυγή ασκείται παραδεκτώς και πριν από τη συντέλεση της παράλειψης ή της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον όμως η συντέλεση αυτή έχει επέλθει κατά την πρώτη συζήτηση του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής».

5. Επειδή, εν προκειμένω, η προθεσμία ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά της από 31-7-2014 πράξης επιβολής του φόρου η οποία άρχισε την επομένη της κοινοποίησής της πράξης αυτής στην προσφεύγουσα Ιερά Μονή (16.8.2014), ανεστάλη μέχρι τις 31.8.2014 και, επομένως, η ασκηθείσα κατά της εν λόγω πράξης από 30.9.2014 ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπροθέσμως την 30η ημέρα της οικείας προθεσμίας. Περαιτέρω δε, η από 29.12.2014 κρινόμενη προσφυγή, κατατεθείσα αυθημερόν ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, παραδεκτώς ασκήθηκε την τελευταία ημέρα της κατά νόμον 90νθήμερης προθεσμίας κατά την οποία αναμενόταν η απάντηση

της Διοικήσεως επί της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι πριν από τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της προσφυγής αυτής, εφόσον η απόρριψη έχει συντελεσθεί κατά την παρούσα πρώτη συζήτηση της υπό κρίση προσφυγής.

6. Επειδή, ο νόμος 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (Α' 287), με τον οποίο εισήχθη ο επίδικος φόρος, προβλέπει στα άρθρα 1 έως 3 αυτού, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Άρθρο 1. Αντικείμενο του φόρου. 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 1η 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. [...]. 3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης. 5. Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. [...]. Άρθρο 2. Υποκείμενο του φόρου. 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) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως. [...]. 8. Για την εφαρμογή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακίνητα που δεν

ιδιοχρησιμοποιούνται από το υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α θεωρούνται αυτά τα οποία εκμισθώνονται ή παραχωρούνται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Τα ακίνητα που δεν εμπίπτουν στο προηγούμενο εδάφιο θεωρούνται ιδιοχρησιμοποιούμενα. [...]. Άρθρο 3. Απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. 1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν: α)... δ) Σε Ν.Π.Δ.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. [...]. στ) α) Σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των γνωστών θρησκειών και δογμάτων κατά την παρ. 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος και ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους. στ) (β) Στις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, κείμενα εντός ή εκτός αυτού». Το Σύνταγμα ορίζει, εξ άλλου, στο άρθρο 4 ότι: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου. ... 5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», στο άρθρο 105, με τίτλο «Ειδικό καθεστώς του Αγίου Όρους», ότι «1. Η χερσόνησος του Άθω, από τη Μεγάλη Βίγλα και πέρα, η οποία αποτελεί την περιοχή του Αγίου Όρους, είναι, σύμφωνα με το αρχαίο προνομιακό καθεστώς του, αυτοδιοίκητο τμήμα του Ελληνικού Κράτους, του οποίου η κυριαρχία πάνω σ'αυτό παραμένει άθικτη. Από πνευματική άποψη το Άγιο Όρος διατελεί υπό την άμεση δικαιοδοσία του Οικουμενικού Πατριαρχείου. ...2. Το Άγιο Όρος διοικείται, σύμφωνα με το καθεστώς του, από τις είκοσι Ιερές Μονές του, μεταξύ των οποίων είναι κατανεμημένη ολόκληρη η χερσόνησος του Άθω, το έδαφος της οποίας είναι αναπαλλοτρίωτο. ... 3. [...]. 4. Η ακριβής τήρηση των αγιορειτικών καθεστώτων τελεί ως προς το πνευματικό μέρος υπό την ανώτατη εποπτεία του Οικουμενικού Πατριαρχείου και ως προς το διοικητικό μέρος υπό την εποπτεία του Κράτους, .... 5. [...]. Με νόμο...



καθορίζονται ... τα τελωνειακά και φορολογικά πλεονεκτήματα του Αγίου Όρους» και στο άρθρο 18 παρ. 8, ειδικώς ως προς την προσφεύγουσα και άλλες Σταυροπηγιακές Ιερές Μονές, ότι: «Δεν επιτρέπεται να απαλλοτριωθεί η αγροτική ιδιοκτησία των Σταυροπηγιακών Ιερών Μονών της Αγίας Αναστασίας της Φαρμακολύτριας στη Χαλκιδική, των Βλατάδων στη Θεσσαλονίκη και του Ευαγγελιστή Ιωάννη του Θεολόγου στην Πάτμο, με εξαίρεση τα μετόχια. ....». Τέλος, ο ν. 590/1977 «Περί του Καταστατικού Χάρτου της Εκκλησίας της Ελλάδος», Α' 146, ορίζει στο άρθρο 39 ότι: «1. Η Ιερά Μονή είναι θρησκευτικόν καθίδρυμα διά την άσκησιν των εν αυτή εγκαταβιούντων ανδρών ή γυναικών, συμφώνως προς τας μοναχικάς επαγγελίας και τους περί μοναχικού βίου ιερούς Κανόνας και παραδόσεις της Ορθοδόξου Εκκλησίας. 2. Εν τη Εκκλησία της Ελλάδος λειτουργούν Ιεραί Μοναί, τελούσαι υπό την πνευματικήν εποπτείαν του επιχωρίου Αρχιερέως, και Συνοδικαί Σταυροπηγιακαί Ιεραί Μοναί, τελούσαι υπό την πνευματικήν εποπτείαν της Δ.Ι.Σ. 3. .... [...]. 8. Εξαιρούνται της εποπτείας του επιχωρίου Αρχιερέως αι Πατριαρχικαί και Σταυροπηγιακαί Μοναί Βλατάδων εν Θεσσαλονίκη και Αγίας Αναστασίας Φαρμακολυτριας εν Χαλκιδική, αίτινες ανήκουσαι εις το Οικουμενικόν Πατριαρχείον μετά πάσης της κινητής και ακινήτου περιουσίας, τελούν υπό την άμεσον αυτού πνευματικήν κυριαρχίαν και διοίκησιν, διεπόμεναι υπό του ανέκαθεν ισχύοντος Πατριαρχικού καθεστώτος, μνημονευομένου εν αυταίς κατά την κανονικήν τάξιν του Οικουμενικού Πατριάρχου. ...». (βλ. σχετικώς προς την προσφεύγουσα Ιερά Πατριαρχική και Σταυροπηγιακή Μονή και τις προγενέστερες διατάξεις άρθρου 1 ν.δ/τος 2180 της 11/12 Αυγούστου 1952, Α' 214 και άρθρου 1 ν.δ/τος 249/1969, Α' 146). Από τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 4223/2013 και, ιδίως, του άρθρου 3 αυτού, συνάγεται ότι από τον ένδικο φόρο ιδιοκτησίας απαλλάσσονται τα ακίνητα μιας συγκεκριμένης κατηγορίας όλων των Ιερών Μονών της χώρας, εκείνα τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από αυτές αποκλειστικά για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και

κοινωνικού έργου τους. Ως προς τα λοιπά ακίνητα των Ιερών Μονών, που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των ανωτέρω έργων, η επίμαχη διάταξη απαλλάσσει από τον ένδικο φόρο μόνον εκείνα που ανήκουν στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, οι οποίες υπόκεινται στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς του άρθρου 105 του Συντάγματος, είτε αυτά κείνται εντός είτε εκτός του Αγίου Όρους, όχι όμως και τα ακίνητα των λοιπών Ιερών Μονών της χώρας, όπως η προσφεύγουσα Ιερά Μονή Αγίας Αναστασίας Φαρμακολύτριας.

7. Επειδή, προβάλλεται ότι η ανωτέρω διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, κατά το μέρος που δεν απαλλάσσει από την επιβολή ΕΝ.Φ.Ι.Α όλα τα ακίνητα της προσφεύγουσας Ιεράς Μονής, δηλαδή και εκείνα τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωνικού έργου της, όπως αντιθέτως προβλέπει για τα ακίνητα των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, τα οποία απαλλάσσει του φόρου ακόμη και αν ευρίσκονται εκτός του αυτοδιοίκητου εδάφους του Αγίου Όρους και δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για τα ανωτέρω έργα, αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος που κατοχυρώνει την αρχή της ισότητας και στο άρθρο 78 παρ. 4 αυτού. Με τους σχετικούς λόγους, όπως συμπληρώθηκαν με το παραδεκτώς κατατεθέν μετά τη συζήτηση από 24.4.2017 υπόμνημα, με το οποίο προβάλλεται περαιτέρω το πρώτον παραβίαση και της αρχής της μη διάκρισης (άρθρο 14 της ΕΣΔΑ), η προσφεύγουσα, χωρίς να αμφισβητεί ότι η απαλλαγή των ακινήτων των αγιορειτικών μονών, στην έκταση που καθιερώνεται, είναι γενικά σύμφωνη με το Σύνταγμα, ισχυρίζεται, ειδικότερα, ότι η εν λόγω απαλλαγή συνιστά δυσμενή διάκριση σε βάρος των λοιπών Ιερών Μονών της χώρας οι οποίες υπάγονται πνευματικά, όπως η προσφεύγουσα, στο Οικουμενικό Πατριαρχείο και πρέπει να ισχύσει και γι' αυτές για λόγους ίδιας φορολογικής μεταχείρισης και ίσης προστασίας της περιουσίας τους. Τούτο δε ενόψει του ότι, όπως προβάλλεται, η επίμαχη απαλλαγή δεν έχει χορηγηθεί υπέρ των Μονών

του Αγίου Όρους σε εκτέλεση της ειδικής γι' αυτές διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 105 του Συντάγματος, αλλά προκειμένου να διευκολυνθεί η θρησκευτική αποστολή και η κρατική προστασία των Ιερών Μονών του Οικουμενικού Πατριαρχείου στην Ελλάδα σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 13 του Συντάγματος, που κατοχυρώνουν τη θρησκευτική ελευθερία και, κυρίως, τα άρθρα 9 και 11 της ΕΣΔΑ, που κατοχυρώνουν, αντιστοίχως, το δικαίωμα στην ελευθερία σκέψης, συνείδησης και θρησκείας και το δικαίωμα στην ελευθερία του συνέρχεσθαι και συνεταιρίζεσθαι. Οι λόγοι αυτοί είναι απορριπτέοι διότι, ανεξαρτήτως του ζητήματος της συνταγματικότητας της επίμαχης ρύθμισης -η οποία, άλλωστε, κατά τα αναφερόμενα και στην εισηγητική έκθεση του νόμου, δικαιολογείται από το ιδιαίτερο συνταγματικό καθεστώς των Μονών του Αγίου Όρους- εφόσον ο γενικός κανόνας που τίθεται από τον νομοθέτη είναι ότι στον ένδικο φόρο υπόκεινται τα ακίνητα όλων των Ιερών Μονών της χώρας, συμπεριλαμβανομένων των Ιερών Πατριαρχικών και Σταυροπηγιακών Μονών, τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους, με μοναδική εξαίρεση αυτή των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, ενδεχόμενη αντισυνταγματικότητα της τελευταίας αυτής εξαιρετικής φορολογικής ρύθμισης δεν θα μπορούσε πάντως κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας να επεκταθεί και στην αιτούσα Ιερά Μονή ούτε σε άλλες γενικές ή ειδικές κατηγορίες θρησκευτικών καθιδρυμάτων, τα οποία ούτε κατά το γράμμα ούτε κατά το πνεύμα της διέπει η ρύθμιση αυτή (πρβλ. ΣΤΕ 2837/2015, 409/2012, 1580/2010 Ολομ., 13323/2000 Ολομ.)· διότι και υπό την εκδοχή ότι συντρέχει αδικαιολόγητη διαφορετική μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, τούτο θα είχε ως μόνη συνέπεια ότι η θεσπιζόμενη εξαίρεση υπέρ των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους είναι ανίσχυρη, χωρίς όμως να θίγεται το κύρος του κανόνα στον οποίο εμπίπτει η προσφεύγουσα (πρβλ. ΣΤΕ 4801/2012 επτ., 4027/1998 Ολομ.), ενόψει μάλιστα και της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, σύμφωνα με

την οποία διατάξεις που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές, όπως η επίμαχη διάταξη της περ. στ (β) της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013 είναι στενά ερμηνευτέες και δεν επιδέχονται ανάλογης ερμηνείας ή επεκτατικής εφαρμογής (πρβλ. ΣτΕ 3466/2012, 2993/2001, 3989/1995 επταμ, κ.α.). Το γεγονός, εξ άλλου, ότι η προσφεύγουσα Σταυροπηγιακή Μονή υπάγεται πνευματικά στο Οικουμενικό Πατριαρχείο όπως και οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, δεν θα αρκούσε για να στοιχειοθετήσει άνιση και δυσμενή διάκριση σε βάρος της δεδομένου ότι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους τελούν υπό διαφορετικό συνταγματικό καθεστώς στο οποίο ρητώς αναφέρεται η επίμαχη διάταξη και διέπονται από ιδιαίτερη νομοθεσία, τον Καταστατικό Χάρτη του Αγίου Όρους (ν.δ/γμα της 16ης Σεπτεμβρίου 1926, Α' 309). Αβασίμως, τέλος, προβάλλεται παραβίαση της αρχής της ισότητας κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων της Ε.Σ.Δ.Α., αφ' ενός μεν διότι η επίμαχη απαλλαγή στηρίζεται στο ειδικό για τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους προστατευτικό καθεστώς του άρθρου 105 αυτού, στο οποίο ρητώς αναφέρεται τόσο η εισάγουσα την εξαίρεση επίμαχη διάταξη όσο και η επ' αυτής εισηγητική έκθεση του ν. 4223/2013 και, αφ' ετέρου, διότι οι ελευθερίες που κατοχυρώνονται από τα ανωτέρω άρθρα 9 και 11 της Ε.Σ.Δ.Α. δεν συνεπάγονται την απαλλαγή οποιουδήποτε από τις γενικές υποχρεώσεις του προς το Κράτος (πρβλ ΣτΕ 2837/2015), ενώ και τα ακίνητα που αφορά η φορολογική εξαίρεση της οποίας ζητείται η επέκταση δεν αφορούν τα αντικείμενα που προορίζονται για τη λατρεία του Θεού και, κατά συνέπεια, δεν τίθεται ζήτημα παρέμβασης στην άσκηση του δικαιώματος της ελευθερίας της θρησκείας (πρβλ. ΕΔΔΑ απόφαση της 9-12-1994 - Ιερές Μονές κατά Ελληνικού Δημοσίου, σκ. 87). Ο Σύμβουλος Ηλ. Μάζος διατύπωσε την συγκλίνουσα γνώμη ότι δεν συντρέχει εν προκειμένω παραβίαση της αρχής της ισότητας διότι το Σύνταγμα προβλέπει με την παράγραφο 5 του άρθρου 105 την δια νόμου θέσπιση, μεταξύ άλλων, "φορολογικών πλεονεκτημάτων" υπέρ των Ιερών Μονών

του Αγίου Όρους, προβλέπει δηλαδή την θέσπιση σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, οι οποίες, ως εκ του όλως ειδικού χαρακτήρος των, δεν είναι δεκτικές επεκτάσεως ή αναλογικής εφαρμογής, κατ' επίκληση της αρχής της ισότητας, σε άλλες κατηγορίες υποκειμένων της φορολογικής υποχρέωσης, όπως οι Σταυροπηγιακές Μονές, για τις οποίες η συνταγματική πρόνοια εξαντλείται στο αναπαλλοτρίωτο της αγροτικής ιδιοκτησίας των, με εξαίρεση μάλιστα τα μετόχια (άρθρο 18 παρ. 8). Οι Σύμβουλοι όμως Θ. Αραβάνης και Αγ. Χαλκιαδάκη υποστήριξαν την ακόλουθη γνώμη: Το άρθρο 105 παράγρ. 5 του Συντάγματος περί ειδικού τελωνειακού και φορολογικού καθεστώτος του Αγίου Όρους αναφέρεται στην γεωγραφική περιοχή της χερσονήσου του Άθω, όπως αυτή οριοθετείται στην παράγρ. 1 του ίδιου άρθρου και αποβλέπει στη διασφάλιση του αυτοδιοικήτου και των θρησκευτικών και πνευματικών σκοπών της μοναστικής κοινότητας. Το καθεστώς αυτό περιλαμβάνεται στο άρθρο 2 με τίτλο "Πλεονεκτήματα και ασυδοσΐαι Αγίου Όρους" του ν.δ. της 10-16.9.1926 "Περί κυρώσεως του Καταστατικού Χάρτου του Αγίου Όρους" (Α' 309), το οποίο προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι "Η μεταβίβασις και τα εισοδήματα πάσης περιουσίας, ευρισκόμενης εν Αγίω Ορει, απαλλάττονται παντός φόρου." (περίπτ. β'). Από τις διατάξεις αυτές, εν συνδυασμώ προς τις διατάξεις του άρθρου 4 παράγρ. 1 και 5 του Συντάγματος, που επιβάλλουν την φορολογική ισότητα και την υποχρέωση συνεισφοράς πάντων στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων εκάστου, προκύπτει ότι περιουσιακά στοιχεία των μονών του Αγίου Όρους κείμενα εκτός των ορίων του Άθω και εισοδήματα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία δεν εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 105 του Συντάγματος αλλά στο καθεστώς το οποίο ισχύει για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν θρησκευτικούς σκοπούς. Αυτή την έννοια είχε η φράση "Άγιον Όρος" στην κείμενη φορολογική νομοθεσία [βλ. άρθ. 23 περίπτ. ιβ' του ν. 2459/1997 (Α' 17), Φ.Μ.Α.Π., καθώς και άρθ. 29 παρ. 1 περ. ιγ' του ν. 3842/2010 (Α' 58), Φ.Α.Π., και άρθ. 8

περίπτ. ι΄ του ν. 3634/2008 (Α΄ 9), Ε.Τ.Α.Κ., όπως οι δύο τελευταίες διατάξεις ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο]. Την ίδια εξ άλλου έννοια είχε η φράση “Άγιον Όρος” στην κρίσιμη διάταξη του άρθρου 3 παράγρ. 1 περίπτ. στ του ν. 4223/2013, όπως είχε αρχικά στο σχέδιο νόμου που κατατέθηκε στη Βουλή, η οποία όριζε ότι από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. απαλλάσσονται τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν, μεταξύ άλλων, “... στ. Σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των γνωστών θρησκειών και δογμάτων κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος και στο Άγιο Όρος και ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους”. Τούτο προκύπτει σαφώς από την εισηγητική έκθεση του νόμου, η οποία για την κρίσιμη διάταξη αναφέρει τα εξής: “στ) Ανήκουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των γνωστών θρησκειών και δογμάτων κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος και στο Άγιο Όρος και ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους. Τα ακίνητα της χερσονήσου του Άθω, από τη Μεγάλη Βίγλα και πέρα, η οποία αποτελεί την περιοχή του Αγίου Όρους, απαλλάσσονται λόγω της συνταγματικής κατοχύρωσης του ειδικού καθεστώτος του...”. “Εν όψει τούτων, η διάταξη του άρθρου 3 παράγρ. 1 περίπτ. στ΄ στοιχ. β΄ του ν. 4223/2013, όπως διαμορφώθηκε τελικά κατά την ψήφιση από τη Βουλή, καθ’ ο μέρος απαλλάσσει από τον Ε.Ν.Φ.Ι.Α. και τα ακίνητα των μονών του Αγίου Όρους τα οποία κείνται εκτός αυτού και δεν ιδιοχρησιμοποιούνται ούτε εξυπηρετούν θρησκευτικούς κλπ σκοπούς, αλλά προορίζονται για οικονομική εκμετάλλευση, δεν ευρίσκει έρεισμα στο άρθρο 105 παράγρ. 5 του Συντάγματος, ούτε δικαιολογείται από άλλον λόγο δημοσίου συμφέροντος, αλλά εισάγει αδικαιολόγητη προνομιακή μεταχείριση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων κατά παράβαση του άρθρου 4 παράγρ. 1 και 5 του Συντάγματος, η οποία επιτείνεται εκ του ότι θεσπίζεται σε εποχή δεινής οικονομικής κρίσης που μαστίζει τη χώρα και έχει αυξήσει

υπέρμετρα την επιβάρυνση των φορολογουμένων. Επομένως το αίτημα της αιτούσας να υπαχθεί στο ανωτέρω αντίθετο προς το Σύνταγμα προνομιακό καθεστώς ήταν απορριπτέο προεχόντως για τον λόγο αυτό και ορθώς απερρίφθη από τη Διοίκηση, ανεξαρτήτως αιτιολογίας, για τον ίδιο λόγο δε προεχόντως είναι απορριπτέα και η κρινόμενη προσφυγή.

8. Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, που κυρώθηκε μαζί με τη Σύμβαση ορίζει ότι: «1. Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύϊ νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων». Με τις διατάξεις αυτές με τις οποίες κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους. Όμως, εφ' όσον η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να αποτελεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων υπό την έννοια της υπάρξεως αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιουμένων μέσων και επιδιωκομένων σκοπών. Ως εκ τούτου, επιβολή φορολογικής υποχρεώσεως που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση αντίκειται στην διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου

Πρωτοκόλλου (βλ ΕΔΔΑ απόφαση της 2.12.1985, Svenska κατά Σουηδίας, αριθμ. 11036/84, απόφαση της 14.12.1988, Wasa κατά Σουηδίας, αριθμ. 13013/87, απόφαση της 16.1.1995, Ricardo Travers κατά Ιταλίας, αριθμ.15117/89). Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, η υποχρέωση που γεννάται από την επιβολή του επίδικου φόρου ενόψει μάλιστα και του μικρού ύψους αυτού (20.789,03 ευρώ) δεν οδηγεί, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, στη δημιουργία υπέρμετρου βάρους, ικανού να κλονίσει την περιουσιακή κατάσταση της προσφεύγουσας ή να εξαντλήσει την αξία των ακινήτων επί της πραγματικής κατάστασης των οποίων επιβάλλεται, ώστε να αναιρείται κατά τρόπο προφανή η σχέση αναλογικότητας που επιβάλλεται να υπάρχει, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη ανάμεσα στους επιδιωκόμενους με την προσβαλλόμενη ρύθμιση σκοπούς και το επιβαλλόμενο με αυτήν βάρος (πρβλ ΣτΕ 1972/2012 Ολομ., 2564/2015 Ολομ., 3564/2015). Επομένως, είναι απορριπτέα ως αβάσιμα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα.

9. Επειδή, μετά την επίλυση, κατά τ' ανωτέρω, του ζητήματος γενικότερου ενδιαφέροντος για το οποίο εισήχθη στο Συμβούλιο της Επικρατείας (ανωτ. σκέψη 2), και στο οποίο, κατά βάση, εξαντλείται η κρινόμενη προσφυγή, το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν συντρέχει λόγος να την παραπέμψει στο διοικητικό εφετείο αλλ' ότι πρέπει να την κρατήσει, να τη δικάσει για λόγους οικονομίας της δίκης και, ενόψει των ήδη εκτεθέντων, να απορρίψει την κρινόμενη προσφυγή.

#### **Δ ι ά τ α ύ τ α**

Επιλύει το ζήτημα που αναφέρεται στη σκέψη 2.

Κρατεί, δικάζει και απορρίπτει την κρινόμενη προσφυγή.

Επιβάλλει στην προσφεύγουσα τη δικαστική δαπάνη του Ελληνικού Δημοσίου, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 29 Μαΐου 2017

Ο Πρόεδρος

Η Γραμματέας

./.



Νικ. Σακελλαρίου  
και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 2ας  
Νοεμβρίου 2018.

Η Πρόεδρος

Ελ. Γκίκα

Η Γραμματέας

Αικ. Σακελλαροπούλου

Ελ. Γκίκα