

Το ειδικό συνταγματικό καθεστώς του Αγ. Όρους και η έκταση της προστασίας του στο σύστημα των φορολογικών εξαιρέσεων & απαλλαγών

[Σχόλια με αφορμή την υπ' αριθμ. 9082/2019 απόφαση του Διοικ.Πρωτ.Θεσ/νίκης]

Αναστάσιος Β. Νικόπουλος, Δρ Freie Universität Berlin

1. Το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (τμήμα ΙΓ') εξέδωσε μια σειρά αποφάσεων, συγκεκριμένως τις υπ' αριθ. 9080/2019, 9081/2019, 9082/2019, 9083/2019, 9084/2019 & 9085/2019, επί φορολογικών *Προσφυγών* αντιστοίχως των αγιορειτικών μονών *ΦΙΛΟΘΕΟΥ, ΑΓΙΟΥ ΠΑΥΛΟΥ, ΠΑΝΤΟΚΡΑΤΟΡΟΣ, ΧΙΛΑΝΔΑΡΙΟΥ, ΖΩΓΡΑΦΟΥ & ΓΡΗΓΟΡΙΟΥ*, που έκαναν δεκτές τις *προσφυγές* και ακύρωσαν την σιωπηρή απόρριψη του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (ως Α.Α.Δ.Ε.), επί της *επιφυλάξεως* που διατύπωσαν οι προσφεύγουσες, κατά την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων, με κύριο λόγο ότι η κατάργηση με τον ν. 3842/2010 απαλλαγών των εισοδημάτων των μονών του Αγ. Όρους (στο εξής Α.Ο.) εκμισθωμάτων οικοδομών και γαιών, αντιβαίνει προς τις διατάξεις του άρθρου 105 του Συντ., που κατοχυρώνουν το αρχαίο προνομιακό καθεστώς του Α.Ο. και θεσπίζουν υποχρέωση του κοινού νομοθέτη για ειδική φορολογική μεταχείρισή του και δη ευμενέστερη σε σχέση με τα λοιπά νομ. πρόσωπα και οργανισμούς, που υπόκεινται στην φορολογική εξουσία του Κράτους.

Οι αποφάσεις είναι πανομοιότυπες, καθόσον εκδόθηκαν πάνω στην ίδια προβληματική, η οποία διατυπώθηκε στην *επιφύλαξη* της δηλώσεως προς την φορολογική αρχή, απορρίφθηκε σιωπηρά από την διοίκηση και αποτέλεσε στην συνέχεια το αντικείμενο της δίκης, επί της οποίας εξεδόθη εκάστη απόφαση, η μείζων σκέψη της οποίας ερμηνεύει το ειδικό συνταγματικό καθεστώς του Α.Ο. και των μονών του, όπως αυτό κατοχυρώνεται από το άρθ. 105 του Συντ. και τις προνομιακής φύσεως δορυφορικές διατάξεις του.

2. Με τις συνταγματικές διατάξεις του άρθ. 105 («*καθεστώς του Αγίου Όρους*») αναγνωρίζεται και προστατεύεται το *αρχαίο προνομιακό καθεστώς* του Α.Ο. και οι συνιστώσες του, που είναι τα λεγόμενα "*αγιορειτικά καθεστώτα*". Οι διατάξεις ορίζουν ότι «*η χερσόνησος του Άθω...περιοχή του Αγίου Όρους, είναι, σύμφωνα με το αρχαίο προνομιακό καθεστώς του, αυτοδιοίκητο τμήμα του Ελληνικού Κράτους...*» (παρ.1), ότι «*το Άγιο Όρος διοικείται σύμφωνα με το καθεστώς του...*» (παρ.2), ότι «*ο λεπτομερής καθορισμός των αγιορειτικών καθεστώτων και του τρόπου της λειτουργίας τους γίνεται από τον Καταστατικό Χάρτη του Αγίου Όρους...*» (παρ.3), ρυθμίζεται «*η ακριβής τήρηση των αγιορειτικών καθεστώτων...*» (παρ.4) και επίσης ορίζεται ότι «*...με νόμο καθορίζονται η δικαστική εξουσία που ασκούν οι μοναστηριακές αρχές και η Ιερή Κοινότητα, καθώς και τα τελωνειακά και φορολογικά πλεονεκτήματα του Αγίου Όρους*» (παρ.5).

Είναι προφανές ότι το Σύνταγμα, παραπέμποντας *en block* στους θεσμούς και κανόνες του *αρχαίου προνομιακού καθεστώτος* του Α.Ο., θεωρεί αυτούς καθώς και τον *νόμο* που καθορίζει την δικαστική εξουσία των αγιορειτικών αρχών και τα δημοσιονομικά

προνόμια του Α.Ο., ως κανόνες του *ουσιαστικού συντάγματος*¹, υπό την έννοια ότι τους αναγνωρίζει το προβάδισμα στην ρύθμιση της λειτουργίας της Αγιορειτικής Πολιτείας και των νομικών και καταστατικών της σχέσεων με το Ελληνικό Κράτος, προσδίδοντας μάλιστα σε αυτούς αυξημένο βαθμό τυπικής δυνάμεως. Υπό άλλη διατύπωση, πρόκειται εδώ για κανόνες του *ουσιαστικού συντάγματος*², διότι το Σύνταγμα: α^ο) τους *προϋποθέτει*, β^ο) αναγνωρίζει ότι *διαπλάσθηκαν και μεταβολίσθηκαν* σε μια μακραιώνη ιστορική και δικαιοπολιτική διαδρομή, ως έκφραση του ιδιαίτερου θεσμικού μορφώματος του Α.Ο., υπερισχύσαντος και επιζώντος όλων των παρελθουσών επικυριάρχων εννόμων τάξεων³ και γ^ο) αναφέρεται καθολικώς και διά γενικής παραπομπής σε αυτούς (*in globo*)⁴.

3. Με την παρ. 5 του άρθ. 105 Συντ. ειδικότερα καθορίζονται μείζονα προνόμια, που συνιστούν παρεκκλίσεις και εξαιρέσεις εκ των γενικών συνταγματικών διατάξεων, όπως είναι η ασκουμένη υπό των μοναστηριακών αρχών και της Ι. Κοινότητας δικαστική εξουσία καθώς και τα τελωνειακά και φορολογικά πλεονεκτήματα⁵ εν γένει του Α.Ο. Η δημοσιευόμενη απόφαση επισημαίνει, στην 7η σκέψη, ότι η *εξαιρετική μέριμνα περί προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης των αγιορειτικών μονών δεν εξαντλείται στα στενά γεωγραφικά όρια του Α.Ο., στην χερσόνησο του Άθω, από την Μεγάλη Βίγλα και πέρα, όπως αυτά προσδιορίζονται στην παρ. 1 του άρθ. 105 Συντ, αλλά αποβλέπει στην ρύθμιση του ζητήματος της αντιμετώπισής τους ως φορολογικών υποκειμένων, καθώς αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστής ρύθμισης από αυτό της παραγράφου 1. Από το δικανικό πόρισμα στο οποίο καταλήγει παρατηρούμε ότι η απόφαση εφαρμόζει συνδυαστικά τα κριτήρια της *ratione personae* και *ratione loci*, για να εξετάσει την αιτιολογική βάση και την έκταση κατοχυρώσεως των προνομίων. Υιοθετεί δε την άποψη ότι τα *φορολογικά πλεονεκτήματα* του Α.Ο., βάσει του αρχαίου προνομιακού καθεστώτος του (παρ. 1 άρθ. 105 Συντ), κατοχυρώνονται κύρια *ratione personae*, υπό την έννοια ότι τα υποκείμενα της αγιορειτικής μοναστικής πολιτείας, που είναι οι 20 κυρίαρχες μονές της, κατοχυρώνονται ως προς το αθωνικό ούτως ειπείν κεκτημένο και τα προνόμια του⁶, με τα οποία ήσαν εξοπλισμένες προς εκπλήρωση της αποστολής των καθ' όλη την*

¹ Γιά την διάκριση *ουσιαστικού* και *τυπικού* συντάγματος βλ. Α. Μάνεσης, *Συνταγματικό Δίκαιο* Ι, Θεσσαλονίκη 1980: 143 επ., Δημ. Τσάτσος, *Συνταγματικό Δίκαιο, τ. Α' Θεωρητικό θεμέλιο*, 1994: 188 επ., Α. Μανιτάκης, *Ελληνικό Συνταγματικό Δίκαιο, τ. Ι Θεμελιώδεις έννοιες*, 2004: 122 επ., Κ. Μαυριάς, *Συνταγματικό Δίκαιο*, 5η έκδ. 2014: 154, Α. Παντελή, *Εγχειρίδιο Συνταγματικού Δικαίου*, 2η έκδ. Αθήνα 2007: 165 επ. Για την έννοια του *ουσιαστικού* συντάγματος βλ. Α. Μάνεσης, *Συνταγμ. Δίκ. ό.π.*: 144-146, του ίδιου, *Αι εγγυήσεις τηρήσεως του Συντάγματος*, Ι Εισαγωγή, 1956, ανατύπ. 1991: 59-65, Γ. Κασιμάτης, *Σύνταγμα και κοινό Δίκαιο*, στον συλλογικό τόμο μελετών «*Η ερμηνεία του Συντάγματος*», επιμ. Δ. Τσάτσου, Αθήνα - Κομοτηνή 1995: 155 επ, κατά τον οποίο η διάκριση σε σύνταγμα με *ουσιαστική* και με *τυπική* έννοια έχει μεγάλη έμμεση σημασία για την ερμηνεία των κανόνων του συνταγματικού δικαίου (ό.π.: 156), Η. Peters, *Geschichtliche Entwicklung und Grundfragen der Verfassung*, 1969: 15 επ.

² Βλ. ειδικότερα Α. Νικόπουλος, *Το ειδικό καθεστώς του Αγ. Όρους και η συνταγματική έννοια των "αγιορειτικών καθεστώτων"* [Συμβολή στην ερμηνεία του άρθ. 105 Συντ], 2017: 40 επ.

³ Βλ. σχετικά Νικόπουλος, *Το ειδικό καθεστώς ό.π.*: 98 και ειδικώς υποσ. 149. Τα ιστορικά και θεσμικά αυτά δεδομένα συνιστούν την βάση και τα κριτήρια της *ιστορικής και γενετικής ερμηνείας* των διατάξεων περί του Α.Ο. και του καθεστώτος του, βλ. Νικόπουλος, *ό.π.*: 56 επ., 79 επ., 96 επ.

⁴ Βλ. Νικόπουλος, *Το ειδικό καθεστώς ό.π.*: 41 και τις εκεί παραπομπές.

⁵ Την διερεύνηση του ζητήματος, την φύση, θεμελίωση και έκτασή του βλ. σε Π. Λαζαράτο, *Περί των φορολογικών πλεονεκτημάτων του Αγ. Όρους*, ΔΦΝ 70/2016: 419 επ.

⁶ Βλ. σχετικά Α. Νικόπουλος, *Η διάπλαση του αρχαίου καθεστώτος του Αγ. Όρους, Ι - Η Βυζαντινή περίοδος (8^{ος} - αρχές 15^{ου} αι.)*, έκδ. Πατρ. Ίδρυμα Πατερ.Μελετών/Αγιορειτικά Ανάλεκτα αρ. 1, Θεσ/νίκη 2021: 30 επ.

ιστορική διαδρομή τους, ανεξαρτήτως αν αυτά αφορούσαν κτήσεις εντός ή εκτός της αθωνικής χερσονήσου (*ratione loci*)⁷. Η Αθωνική πολιτεία των 20 κυριάρχων ιστορικών μονών εδρεύει υπέρ την χιλιετία στην χερσόνησό της, υπό την έννοια ότι εκεί μεν είναι περιχαραγμένος ο ιστορικός χώρος του Α.Ο., ζωτικά της όμως στοιχεία αποτελούν κατά παράδοση τα μετόχια αυτής, που βρίσκονταν εγκατεστημένα σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές του βόρειου ελληνικού χώρου, όντας λειτουργική προέκταση αυτού του χώρου και διαδραματίζοντας ανέκαθεν σπουδαίο πνευματικό, πολιτισμικό, κοινωνικοοικονομικό και ιστορικό ρόλο· λόγο για τον οποίο απολάμβαναν ιδιαίτερων λειτουργικών προνομίων⁸, που αποτελούσαν σε κάθε περίπτωση ουσιώδες στοιχείο του *αρχαίου προνομιακού καθεστώτος* του Α.Ο., το οποίο εγγυώνται το Σύνταγμα και το Διεθνές Δίκαιο⁹.

4. Είναι διακριβωμένο, τόσο στην θεσμική ιστορία του Α.Ο., κατά την Βυζαντινή και μεταβυζαντινή εποχή και δη την μακρόχρονη Οθωμανική περίοδο¹⁰, όσο και στην σχέση του με το Νέο Ελλην. κράτος, μετά την λήξη των αλλεπάλληλων περιόδων της ιστορίας της μοναστικής πολιτείας και την περιέλευσή της στην επικυριαρχία του Ελλην. Κράτους, ότι αυτή απήλαυε, κατ'άκολουθία του αρχαίου προνομιακού καθεστώτος, εκτεταμένης και συχνά καθολικής εξαιρέσεως από την κρατική φορολόγηση και δημοσιονομία και γενικευμένων φορολογικών απαλλαγών¹¹. Η απόφαση επισημαίνει ορθά ότι και μετά την ένταξη του Α.Ο. στο Ελληνικό Κράτος, ο νομοθέτης συνέχιζε συστηματικά να εξαιρεί τις Ι.Μονές από την υποχρέωση καταβολής φόρων που επιβάλλονταν στην εκτός της χερσονήσου ακίνητη περιουσία τους και στα εισοδήματα εξ αυτής. Στηρίζει δε το δικανικό πόρισμα σε σειρά νομοθετικών ρυθμίσεων, που προέβλεπαν υπό ευρύτερη έννοια προσωπικές απαλλαγές και εξαιρέσεις, είτε χωρίς ρητή αναφορά στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς του Α.Ο., όπως το άρθ. 6 § 1δ' του ν.δ/τος 3843/1958 (σχετικά με την φορολογία εισοδήματος) και το αρθ. 103 § 1β' του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), είτε με την *εκπεφρασμένη δέσμευση του νομοθέτη εκ των συνταγματικών διατάξεων του άρθρου 105*, όπως τα άρθ. 3 §1στ' του Ν. 4223/2013 (απαλλαγή από τον ΕΝΦΙΑ) και 57 του Ν. 4487/2017 (απαλλαγή από ΕΤΑΚ & ΦΑΠ)¹², επισημαίνοντας την ρητή από τον κοινό νομοθέτη αιτιολόγηση των εξαιρετικών για το Α.Ο. ρυθμίσεων, που καταλαμβάνουν

⁷ Έτσι Λαζαράτος, ό.π.: 419 σημ. 1, 421 σημ. 7 και 433.

⁸ Η υποστήριξη του έργου της αγιορειτικής πολιτείας εκδηλώνόταν ιστορικά και κατά παράδοση με καθολική ή πάντως εκτεταμένη και ουσιαστική εξαίρεση εκ της κρατικής φορολογήσεως (*εξκοουσεία*)· βλ. σχετικά Λαζαράτος, ό.π.: 419 σημ. 1, που υποστηρίζει ότι *καθολική φορολογική εδαφική απαλλαγή σημαίνει φορολογική απαλλαγή για όλα τα ακίνητα (αστικά και ταχμένα σε θρησκευτικό σκοπό), εντός και εκτός του Α.Ο.* Η προνομιακή μεταχείριση της μετοχικής περιουσίας αφορούσε κυρίως τα λεγόμενα κτητορικά μετόχια των αγιορειτικών μονών, αυτά δηλαδή με τα οποία προκίσθησαν οι μονές, συνήθως κατά την ίδρυσή τους, προκειμένου να μπορούν να επιτελέσουν το έργο τους, όπως στη περίπτωση του Α.Ο. απεδείχθη, κρίνοντας από την μακρά ιστορία και το έργο των αγιορειτικών μονών, βλ. Νικόπουλος, *Η διάπλαση του αρχαίου καθεστώτος*, ό.π.: 73, 168.

⁹ Βλ. περισσότερα Νικόπουλος, *Το ειδικό καθεστώς*, ό.π.: 24 επ., 96 επ.

¹⁰ Βλ. Δ. Νικολακάκης, *Το προνομιακό φορολογικό καθεστώς των μετοχίων και της εν γένει ακίνητης περιουσίας των μονών του Αγ. Όρους*, ΝοΒ 63/2015: 1190 επ., Νικόπουλος, *Η διάπλαση του αρχαίου καθεστώτος του Αγ. Όρους*: 66 επ., 72 επ., 76, 78, 83 επ., 154, 168, 218, 266 επ., 269, 271, 275 επ., 289, 291, 303, 323, 325 επ., 334, 411 επ., 415 επ., του ίδιου, *Το ειδικό καθεστώς*, ό.π.: 98.

¹¹ Βλ. Νικολακάκης, *Το προνομιακό φορολογικό καθεστώς*, ό.π.: 1190 επ., 1200 επ.

¹² Στην σχετική από 4-8-2017 αιτιολογική έκθεση προς την Βουλή καταφαίνεται το πνεύμα του νομοθέτη και η βούλησή του να ανταποκριθεί, όπως αναφέρεται, στην «*ανάγκη διαμόρφωσης ομοιόμορφου και σύμφωνου με το ειδικό συνταγματικό καθεστώς νομοθετικού πλαισίου... αλλά και γενικότερα κατοχύρωσης του αναγκαίου θεσμικού πλαισίου, που διαφυλάσσει το αρχέγονο, ιδιαίτερο και προνομιακό καθεστώς του Α.Ο., όπως αυτό προστατεύεται από τις ειδικές διατάξεις του Συντάγματος (άρθρο 105)*».

μάλιστα εξίσου την εντός και εκτός χερσονήσου περιουσία, με βάση το ειδικό συνταγματικό καθεστώς· μη παραλείποντας επίσης να επισημάνει και την θεμελιακή επιφύλαξη, που υιοθετήθηκε στην Κοινή Δήλωση των συμπραττόντων Κρατών και των αρμοδίων Κοινοτικών οργάνων, της 28-5-1979, κατά την κατάρτιση της τελικής πράξης προσχώρησης της Ελλάδος στην Ευρωπ. Κοινότητα, για το ειδικό καθεστώς του Α.Ο. που θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψιν στις θεσπίσεις του Ευρωπαϊκού Δικαίου, σχετικά με τις φορολογικές απαλλαγές (σκέψη 7^η).

Συναφώς ας προστεθεί ότι νεώτερες διατάξεις νόμων επίσης θέσπισαν εξαιρέσεις των μονών του Α.Ο. από βάρη και υποχρεώσεις φορολογικής και δημοσιονομικής φύσεως, βάσει του ειδικού συνταγματικού καθεστώτος του Α.Ο., όπως την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως στοιχείων ακινήτων (Ε9), με τον Ν. 4447/2016 (άρθ. 52 § 3), στην αιτιολογική έκθεση του οποίου γίνεται ρητή αναφορά στο *ειδικό καθεστώς του Α.Ο. και την συνταγματική προστασία του* ως *ratio* της ειδικής ρυθμίσεως, όπως επίσης την ίδια αιτιολόγηση βρίσκουμε και στην εξαιρετική ρύθμιση σχετικά με το τέλος χαρτοσήμου των μισθώσεων ακινήτων, όπου εκμισθωτής είναι αγιορειτική μονή, που απαλλάσσεται από την υποχρέωση είσπραξης και απόδοσης του τέλους (άρθ. 22 § 3 Ν. 4283/2014) ή στην εξαιρετική ρύθμιση του άρθ. 52 § 1 του Ν. 4447/2016, που εξαίρεσε τις μονές του Α.Ο. από την δημοσιονομικής φύσεως υποχρέωση υποβολής στο Γεν. Λογιστήριο του Κράτους και το ΕλΣυν απολογισμού συνολικής οικον. δραστηριότητας, απολογισμού επιχορηγήσεων ή χρηματοδοτήσεων καθώς και προϋπολογισμού κ.ά.

5. Το άρθρ. 103 παρ. 1 εδ. β' του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (Ν. 2238/1994) ήταν στην αρχική του μορφή, ως προς τις μονές του Α.Ο., **θεσμικού χαρακτήρα δορυφορική διάταξη του άρθ. 105 του Συντ.** με άλλα λόγια διάταξη ουσιαστικού συντάγματος και κατά τούτο ενείχε αυξημένη τυπική ισχύ, σε ό τι αφορούσε ειδικώς το Α.Ο., καθόσον εξειδίκευε την κατοχύρωση και ειδική προστασία που παρείχε ο συντακτικός νομοθέτης προς το αγιορειτικό καθεστώς, και επομένως η κατάργησή του με το αρθ. 12 παρ. 3 του Ν. 3842/2010 παραβίαζε το άρθρο 105 Συντ. και ήταν ανίσχυρη ως προς τις αγιορειτικές μονές. Ειδικότερα, με βάση τις αρχές του συνταγματικού και τα πορίσματα του φορολογικού δικαίου γίνεται δεκτό ότι η αρχή της φορολογικής ισότητας και καθολικότητας του φόρου, που αποτέλεσε και την διακήρυξη και εν ταυτώ την *ratio* της καταργήσεως των φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων με τον επίμαχο Ν. 3842/2010, δεν αποκλείει την διαφορετική φορολογική μεταχείριση ομάδων ή κατηγοριών φορολογουμένων, εφόσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη και στηρίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια, που δικαιολογούνται από τις ειδικές συνθήκες και τους όρους εκάστης κατηγορίας, σε συνδυασμό με τις παγιωμένες δικαιιοπολιτικές και τις επικρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες.

Ανεξαρτήτως της απόψεως περί καθολικής φορολογικής εξαιρέσεως και απαλλαγής του Α.Ο. και των μονών του, οι συνταγματικές διατάξεις περί του καθεστώτος του Α.Ο. και το *καθήκον ειδικής προστασίας*¹³ δεσμεύουν επικουρικώς τον νομοθέτη προς την κατεύθυνση ευμενέστερης φορολογικής μεταχειρίσεώς του κατά την ενάσκηση της φορολογικής και δημοσιονομικής του εξουσίας, σε σχέση με την φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσει σε άλλα νομ. πρόσωπα δημοσίου αλλά και ιδιωτ. δικαίου¹⁴. περιστατικά

¹³ που ανέλαβε το Ελλην. Κράτος έναντι του Α.Ο. υπό την ισχύ μάλιστα των Διεθνών Συνθηκών του 1913, βλ. σχετικά Νικόπουλος, *Το ειδικό καθεστώς*, ό.π.: 94 επ.

¹⁴ Στην αναφορά αυτή πρέπει να επισημειωθεί το ειδικό προνομιακό καθεστώς φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων για τους κάτωθι οργανισμούς και νομ. πρόσωπα: 1) ο ΟΗΕ, τα περιουσιακά αυτού στοιχεία, τα εισοδήματα και πάσης φύσεως αγαθά αυτού εξαίρονται παντός αμέσου φόρου, με το άρθρ. 2^ο τμήμα 7,

τα οποία αξιολόγησε η δημοσιεύσιμη απόφαση (σκέψη 8^η) και κατέληξε στο ειδικότερο πόρισμα ότι η προνομιακή φορολογική μεταχείριση των *I. Μονών του Α.Ο.* δικαιολογείται από το ειδικό καθεστώς τους, που αναγνωρίζεται στο άρθρ. 105 Συντ από λόγους πνευματικούς και θρησκευτικούς, βρίσκει δε αυτή έρεισμα στην παρ. 5 του άρθρ. 105 του Συντ. και ενόψει τούτων, η απαλλαγή που είχε χορηγηθεί σ' αυτές επί πενήντα και πλέον έτη δεν ήταν αυθαίρετη, ούτε παραβίαζε τις διατάξεις των άρθρ. 4 § 1 και 5 του Συντ., αφού μόνον υπέρ των *I. Μονών του Α.Ο.* το Σύνταγμα εγγυάται τη θέσπιση φορολογικών προνομίων

εδάφ. α' ν. 412/1947, 2) τα Ελβετικά Κοινοφελή ή Φιλανθρωπικά Ιδρύματα απαλλάσσονται εν Ελλάδι παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου (πχ *Ερυθρός Σταυρός*), με το άρθρ. 5 παράγρ. 20 ν. 1160/1981, 3) τα πάσης φύσεως έσοδα της ΔΟΕ απαλλάσσονται παντός αμέσου φόρου υπέρ του Δημοσίου, με το άρθρ. 13 παράγρ. 17 ν. 2992/2002, 4) «οι απαλλαγές που προβλέπονται για τον *ΟΗΕ*, την *Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως* και τους αλλοδαπούς οργανισμούς από διεθνή σύμβαση η οποία έχει κυρωθεί με νόμο» εξαιρέθηκαν ρητώς της καταργήσεως των φοροαπαλλαγών διά της ειδικής διατάξεως του άρθρ. 12 παράγρ. 1 ν. 3842/2010, 5) «η *Τράπεζα της Ελλάδος*, το ενεργητικόν αυτής, η περιουσία, το εισόδημα και αι εργασίαι και συναλλαγές αυτής έσονται απηλλαγμένοι παντός φόρου και παντός τελωνειακού δασμού. Η *Τράπεζα* έσεται ομοίως απηλλαγμένη υποχρεώσεων διά την είσπραξιν και πληρωμήν παντός φόρου ή τέλους», δυνάμει του άρθρ. VII έδάφ. 9^α του ν. 766/1945.

Πέραν των ανωτέρω κατηγοριών, διάφορα νομικά πρόσωπα κέκτηνται φορολογικών πλεονεκτημάτων, όπως : α) τα *Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα* δυνάμει άρθρ. 9 παρ. 6 ν. 641/1977, β) ο *ΟΑΕΔ* δυνάμει άρθρ. 14 ν. 1545/1985, γ) ο *Ο.Α.Δ.Υ.* δυνάμει άρθρ. 4 ν. 252/1976, δ) ο υπό μορφή ανώνυμου εταιρίας λειτουργών *Οργανισμός Προβολής Ελληνικού Πολιτισμού* απήλαυε μέχρι την κατάργησή του όλων των διοικητικών, οικονομικών και δικαστικών ατελειών καθώς και όλων των δικονομικών προνομίων του Δημοσίου, απαλλάσσεται δε παντός δημοσίου, δημοτικού ή άλλου τέλους ή φόρου, αμέσου ή εμμέσου, πάσης εισφοράς υπέρ τρίτου, δικαιώματος και κρατήσεως ή συμπαρομαρτούντων φόρων και τελών, πλην ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρ. 6 παράγρ. 2^α του ν. 2557/1997, ε) το κατά τον ν. 2372/1996 ως ανώνυμη εταιρεία συσταθέν και λειτουργούν *Ελληνικό Κέντρο Επενδύσεων (ΕΛ.Κ.Ε)* απαλλάσσεται, δυνάμει του άρθρ. 7 του νόμου τούτου, παντός δημοσίου, δημοτικού, κοινοτικού ή υπέρ τρίτου αμέσου ή εμμέσου φόρου, πλην του ΦΠΑ, καθώς επίσης και της υποχρεώσεως καταβολής δικαστικού ενσήμου και απολαύει γενικώς όλων των δικονομικών και άλλων προνομίων και ατελειών του Δημοσίου, στ) τα *Κρατικά Θέατρα και η Εθνική Λυρική Σκηνή* απαλλάσσονται οσαύτως, δυνάμει των άρθρ. 3 παρ. 1 έδ. α' & 18 και 11 παρ. 18 του ν. 2273/1994, γενικώς από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου, δασμό, δικαίωμα ή εισφορά υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου και ζ) οι *Δημόσιες Βιβλιοθήκες* δι' άρθρ. 12 παρ. 3 του ν. 3149/2003.

Τέλος δέον κατά την αναφορά αυτήν από πλευράς συγκριτικού δικαίου να σημειωθεί ότι πέραν των νομ. προσώπων που προμνημονεύθηκαν και μια σειρά ν.π.δ.δ. λειτουργούντων κατά τις αρχές της ιδιωτικής οικονομίας ως και αμιγώς ν.π.ι.δ. απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει ειδικών προνομιακών διατάξεων, όπως είναι : α) το *Ι.Γ.Μ.Ε.* δυνάμει άρθρ. 13 παρ. 6 ν. 272/1976, β) το *Εθνικό Κέντρο Βιβλίου* δυνάμει άρθρ. 9 παρ. 4 ν. 2273/1994, μέχρι την κατάργησή του, γ) η *Σχολή Επιμορφώσεως Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών* δυνάμει άρθρ. 9 παρ. 2 ν. 2343/1995, δ) η *Μονάδα Οργανώσεως της Διαχειρίσεως του Κοινοτικού Πλαισίου Υποστήριξης (ΜΟΔ)* δυνάμει άρθρ. 6 ν. 2372/1996, ε) ο *Οργανισμός Διαχειρίσεως Δημοσίου Χρέους* δυνάμει άρθρ. 10 παρ. 1 ν. 2628/1998, στ) η *Τράπεζα Εμπορίου και Αναπτύξεως Ευζείνου Πόντου* δυνάμει άρθρ. 12 παρ. 1 ν. 2707/1999, ζ) οι υπό του *ΟΣΕ*, κατά το ν.δμ 674/1970, ιδρυόμενες επιχειρήσεις κι εταιρείες, δυνάμει του άρθρ. 5 παρ. 17 του ν. 2229/1994 (με εξαίρεση την *ΤΡΑΙΝΟΣΕ*), η) οι *αλλοδαπές εταιρείες πλοιοκτήτριες πλοίων υπό ξένη σημαία*, δυνάμει άρθρ. 26 ν. 27/1975, όπως η διάταξη είχε τροποποιηθεί με άρθρ. 29 ν. 814/1978 και συμπληρωθεί με παρ. 15 άρθρ. 9 ν. 3091/2002, κι αντικατ. με άρθρ. 26 παρ. 1 ν. 4110/2013, θ) οι *ανώνυμες εταιρείες οι αναλαμβάνουσες παρά του Δημοσίου την κατασκευή κι εκμετάλευση αεροδρομίων* δυνάμει άρθρ. 26 παρ. 3 & 9 ν. 2093/1992, ι) η *εταιρεία ΑΘΗΝΑ 2004* δυνάμει άρθρ. 2 παρ. 13 ν. 2598/1998, ια) οι *αλλοδαπές επιχειρήσεις οι ανακηρυχθείσες χορηγοί της Ο.Ε.Ο.Α. ΑΘΗΝΑ 2004* δυνάμει άρθρ. 13 παρ. 18 & 19 ν. 2992/2002, ιβ) η *Ο.Σ.Κ. Α.Ε.* δυνάμει άρθρ. 2 παρ. 11 ν. 3027/2002, ιγ) το μετονομασθέν σε «*Παρατηρητήριο για τη Ψηφιακή Ελλάδα*» *Ελληνικό Παρατηρητήριο για την Κοινωνία της Πληροφορίας*, δυνάμει άρθρ. 3 παρ. 2 ν. 3059/2002, ιδ) το *Μουσείο Μπενάκη* δι' άρθρ. 11 ν. 4599/1930, ιε) το *Εθνικό Ίδρυμα Μελετών & Ερευνών ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ ΒΕΝΙΖΕΛΟΣ* διά του ν. 3113/2003, το *Ίδρυμα Έρευνών Προϊστορικής και Κλασικής Τέχνης* δια του ν. 1610/1986 και ορισμένα ακόμη *Ιδρύματα* (όπως πχ *Ίδρυμα Μποδοσάκη, Βαρώνου Μιχαήλ Τσιτσα & Ευαγγέλου Αναστ. Αβέρωφ Τσιτσα, Μιχάλης Κακογιάννης, Κωνσταντίνος Σημίτης κ.ά.*).

(πρβλ. ΣτΕ 2318/2018 ολομ). Εξάλλου, με την παρ. 1 του άρθ. 12 του πιο πάνω νόμου ο κοινός νομοθέτης διατήρησε σε ισχύ πλειάδα φοροαπαλλαγών που είχε χορηγήσει σε νομικά πρόσωπα και σε Οργανισμούς κατ'επίκληση του άρθ. 12 παρ. 1 του Συντ., ήτοι δεσμευόμενος από διεθνείς συμβάσεις, αναγνωρίζοντας ότι αυτά χαίρουν, εμμέσως, εκ του Συντάγματος διαφορετικής προστασίας (σκέψη 9^η).

6. Κατά μία άλλη άποψη τέλος, που διατυπώθηκε από την μειοψηφίσασα εισηγήτρια της αποφάσεως υπ'αριθ. 116/2020 του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσ/νίκης (Τμ. Ε', αδημοσίευτης), επί ομοίας Προσφυγής, που εκδικάσθηκε σε πρώτο βαθμό, το Σύνταγμα περιβάλλει με αυξημένη τυπική ισχύ στο σύνολό του το αρχαίο προνομιακό καθεστώς του Αγ. Όρους και ως εκ τούτου οι θεσμοί και οι διατάξεις των αγιορειτικών καθεστώτων προσλαμβάνουν νομική ισχύ παρόμοια με αυτή των διατάξεων του Συντάγματος. Ενόψει τούτου, κάθε φορά που επιβάλλεται σε βάρος των Ι. Μονών του Α.Ο. φορολογική επιβάρυνση ή καταργείται απαλλακτική φορολογικής επιβάρυνσης διάταξη που τις αφορά, είναι αναγκαίο να εξετάζεται αν οι εν λόγω Μονές είχαν, κατά το ιστορικό παρελθόν, προνομιακή φορολογική μεταχείριση στο συγκεκριμένο αντικείμενο, διότι στην περίπτωση που υφίστατο μια τέτοια μεταχείριση, αυτή πρέπει να συνεχιστεί, εφόσον ο συνταγματικός νομοθέτης επιτάσσει σεβασμό του καθεστώτος του Α.Ο., και μάλιστα με αναγωγή στο απώτερο ιστορικό παρελθόν, δεδομένης της χρησιμοποίησης του επιθετικού προσδιορισμού "αρχαίο". Επομένως ο ΚΧΑΟ, εκτός του ότι δεν μπορεί να περιέχει διατάξεις που αντίκεινται στο αρχαίο προνομιακό καθεστώς, δεν περιλαμβάνει εξαντλητικώς τα αγιορειτικά καθεστώτα, αλλά συμπληρώνεται από τις πάσης φύσεως πηγές του αγιορειτικού δικαίου, που αναφέρονται στο άρθ. 188 αυτού.

Είναι εξαιρετικά ενδιαφέρον ότι η ως άνω εισηγητική γνώμη της μνημονευόμενης αποφάσεως πρώτον υπαινίσσεται σαφώς το *ουσιαστικό σύνταγμα*, όταν λέει ότι "οι θεσμοί και οι διατάξεις των αγιορειτικών καθεστώτων προσλαμβάνουν νομική ισχύ παρόμοια με αυτήν των διατάξεων του Συντάγματος" και δεύτερον υποστηρίζει την ορθή άποψη ότι ο ΚΧΑΟ δεν περιλαμβάνει εξαντλητικώς τα αγιορειτικά καθεστώτα, αλλά συμπληρώνεται από τις πάσης φύσεως πηγές του αγιορειτικού δικαίου, με αναγωγή σε διατάξεις είτε του νεώτερου είτε του απώτερου ιστορικού παρελθόντος της αγιορειτικής πολιτείας, η οποία έχουσα διαρκή και αδιάσπαστη ιστορική και δικαιοκή ζωή από την ίδρυσή της¹⁵, έχει και μια συνέχεια θεσμών και καθεστώτος, η δεσμευτικότητα καθορισμού του οποίου δεν είναι δεδομένη, σε ένα καθεστώς *εδραζόμενον επί ευρέων και ποικίλων νομοθετικών κειμένων, ως κατ'εξοχήν το αγιορειτικό*¹⁶.

¹⁵ Βλ. σχετικά Νικόπουλος, *Η διάπλαση του αρχαίου καθεστώτος*, ό.π.: 59 επ., 87 επ.

¹⁶ Βλ. Θεμ. Τσάτσου, *Γνωμοδότησεις*, Θέμης ΞΔ/1953 σ. 428 επ., στην οποία, με αφορμή έγγραφο του τότε Διοικητού προς ΙΚ, που αμφισβητούσε τη νομιμότητα και καταστατικότητα της ΕΔΙΣ και του υπ' αυτής διορισθέντος Επιτρόπου του ΑΟ, κρίνεται το ζήτημα του εάν και κατά πόσον ο κατά τις συνταγματικές διατάξεις υφιστάμενος ΚΧΑΟ είναι κατά το περιεχόμενον αυτού δεσμευτικός και ποία η έννοια του δεσμευτικού καθορισμού του αγιορειτικού καθεστώτος διά του ΚΧΑΟ, το κεντρικό δε πόρισμα της γνωμοδοτήσεως είναι ότι "η δεσμευτική του, περί ου πρόκειται, κατ'εξοχήν ισχύς μηδέ κατ'ενοσιολογικήν ανάγκην συνεπάγεται μηδέ κατά νομοθετικήν επιταγήν προσκτάται την ιδιότητα της πληρότητος και της οριστικότητος". Η αρχή της πληρότητος, λέει, είναι δυσχερές να τηρηθεί προκειμένου περί καθεστώτος εδραζόμενου επί ευρέων και ποικίλων νομοθετικών κειμένων, ως κατ'εξοχήν το αγιορειτικό. Και η αρχή αυτή δεν δύναται να έχει εφαρμογή προκειμένου περί του ΚΧΑΟ, στον βαθμό που αποκρούει την αναδρομή στο παρελθόν δίκαιο του ΑΟ, αντιτιθέμενη στον θεμελιώδη κανόνα της τηρήσεως του Αρχαίου Καθεστώτος. Η αρχή δε της οριστικότητος του ΚΧΑΟ, καταπεσούσης, όπως λέει, της αρχής της πληρότητος, καταπίπτει αφ'εαυτής. Και τούτο συνάγει εκ μόνης της γραμματικής ερμηνείας της συνταγματικής διατάξεως, που διατυπώνει τα κρίσιμα ρήματα σε έγκληση οριστική και χρόνο ενεστώτα· δεν υιοθετούνται άλλοι γραμματικοί χρόνοι όπως "συνέταξαν" ή "θα συντάξουν",

Ούσης τεκμηριωμένης της προνομιακής φύσεως του καθεστώτος της αγιορειτικής μοναστικής πολιτείας, η οποία απήλαυε εκτεταμένης εξαιρέσεως και απαλλαγής εκ της φορολογήσεως από τον εκάστοτε πολιτικό επικυρίαρχο, τόσο κατά την Βυζαντινή όσο και κατά την Οθωμανική περίοδο ¹⁷, ο σύγχρονος νομοθέτης δεσμεύεται, από τις συνταγματικές διατάξεις του αρθ. 105 και το καθήκον προστασίας του *αρχαίου προνομιακού καθεστώτος* του Α.Ο., του να παρέμβει στο καθεστώς αυτό και να το μεταβάλει, περιορίζοντας ή περικόπτοντας απαλλαγές και εξαιρέσεις, που διαπιστωμένα χορηγούνταν, ή επιβάλλοντας βάρη και υποχρεώσεις, από τα οποία πριν απαλλασσόταν και ο δικαστής, φορέας επίσης και εγγυητής του καθήκοντος κρατικής προστασίας, έχει ιδιαίτερο καθήκον διαγνώσεως του περί ου πρόκειται κάθε φορά *αγιορειτικού καθεστώτος* και θεραπείας αυτού, στην περίπτωση όπου αυτό αναιρείται. Εφόσον επομένως πρόκειται περί φορολογικού προνομίου που τεκμηριωμένα χορηγούνταν πριν στις αγιορειτικές μονές, αυτό υποχρεούται ο δικαστής σε περίπτωση αμφισβητήσεως ή προσβολής να το αποκαταστήσει.

7. Συμπέρασμα

Με την ευθεία και *in globo* από το Σύνταγμα παραπομπή στο *αρχαίο προνομιακό καθεστώς* του Α.Ο., οι θεσμοί και προνομίες του καθεστώτος καθίστανται κανόνες του *ουσιαστικού συντάγματος*. παράλληλα εκπληρούνται το *καθήκον ειδικής προστασίας* που ανέλαβε το Ελλην. Κράτος, ως απόρροια προβλέψεων του Διεθνούς Δημοσίου Δικαίου για το αγιορειτικό καθεστώς. Στοιχείο της εννοίας του αρχαίου προνομιακού καθεστώτος αποτελούσε ανέκαθεν η εκτενής *φορολογική απαλλαγή* του Α.Ο., τεκμηριωμένη υφ'όλες τις έννομες τάξεις των κατά τις διάφορες ιστορικές εποχές επικυριάρχων. Το *ειδικό συνταγματικό καθεστώς* του Α.Ο. και το ιδιαίτερο *καθήκον προστασίας* του Κράτους δεσμεύουν τον κοινό νομοθέτη, αν όχι να αναγνωρίσει φορολογική εξαίρεση και απαλλαγή του Α.Ο. αντίστοιχη με αυτή που απολάμβανε στις διάφορες φάσεις του ιστορικού παρελθόντος του έναντι όλων των επικυριάρχων, πάντως τουλάχιστον, κατά την ενάσκηση της δημοσιονομικής και φορολογικής εξουσίας, να σταθμίσει την φορολογική μεταχείριση του Α.Ο. σε σχέση με την μεταχείριση που επιφυλάσσει σε άλλα νομ. πρόσωπα είτε του δημοσίου είτε του ιδιωτικού δικαίου. Αντισυνταγματική η κατάργηση διατάξεως που αφορούσε φορολογική απαλλαγή, όταν ανάλογη απαλλαγή χορηγούνταν στο παρελθόν ή όταν αυτή χορηγείται σε άλλα πρόσωπα υπαγόμενα στην φορολογική εξουσία του Κράτους.

Αριθμός απόφασης 9082/2019

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (Τμ ΙΓ' Μονομ.)

"εψήφισαν" ή "θα ψηφίσουν", "εγένετο" ή "θα γίνει", αλλά, όπως προσφυνώς παρατηρεί ο συγγραφέας το Σύνταγμα ρητώς ορίζει ότι "γίνεται", "συντάσσουν", "ψηφίζουν" κι επιλέγει ότι *κατ'ακολουθίαν, και σήμερα και αύριον και εφ'όσον θα εξακολουθήσει να ισχύη η συνταγματική διάταξις δύναται να γίνη (υπογραμ. του ιδίου) "ο λεπτομερής καθορισμός των αγιορειτικών καθεστώτων"...Ο τοιούτος λεπτομερής καθορισμός δύναται να είναι προ παντός συμπληρωματικός αλλά και διορθωτικός, οσάκις προκύψει μετά βεβαιότητας και σαφώς ότι εγένετο προηγουμένως σφάλμα κατά την διατύπωσιν του Αρχαίου Καθεστώτος του ΑΟ"*.

Βλ. επίσης την άποψη Χ. Παπαστάθη, *Η ειδική νομική μεταχείριση των Αγιορειτών*, Θεσ/νίκη 1988: 18, κατά τον οποίο ο ΚΧΑΟ όπως και το ΝΔμα δεν περιλαμβάνουν ούτε ρυθμίζουν το σύνολο της ύλης των αγιορειτικών θεσμών.

¹⁷ Βλ. Νικολακάκης, *Το προνομιακό φορολογικό καθεστώς*, ό.π.: 1190 επ., Νικόπουλος, *Η διάπλαση του αρχαίου καθεστώτος του Αγ.Όρους*: 411 επ., 415 επ.

Δικαστής: Κωνσταντία Αλατζογιάννη
Δικηγόρος: Στ. Παπαδημητρίου

Ειδικό συνταγματικό και φορολογικό καθεστώς Αγίου Όρους (Άρθ. 105 Συντ.)

Οι διατάξεις των §§ 3 και 4 άρθ. 12 ν. 3842/2010, που θέσπισαν συλλήβδην φορολογική εξομοίωση των Μονών του Αγίου Όρους με τα λοιπά εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα, τα οποία δεν διέπονται από ειδικό συνταγματικό καθεστώς, αντιβαίνουν στο άρθ. 105 του Συντάγματος.

1. ...

2. Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, όπως οι λόγοι αυτής συμπληρώθηκαν με το ... δικόγραφο προσθέτων λόγων, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου της επιφύλαξης που είχε επισυνάψει στην υπ' αριθμ. 63/29.04.2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, όσον αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων εκ της ακίνητης περιουσίας της, ύψους 198.802,60 ευρώ, με συντελεστή 20%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 παρ.3 του ν. 3842/2010, καθώς, και τη διενέργεια νέας εκκαθαρίσεως και επιστροφής του ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως ως φόρου, νομιμοτόκως από την επόμενη ημέρα της καταβολής και έως της ολοσχερούς εξοφλήσεώς του.

3. ...

4. ...

5. Επειδή, το ισχύον Σύνταγμα ορίζει, στο μεν άρθρο 4 παρ. 5 ότι: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.», στο δε άρθρο 105, με τίτλο «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 Α/Α Οικουμενικού Πατριαρχείου. Όλοι όσοι μονάζουν σ' αυτό αποκτούν την ελληνική ιθαγένεια μόλις προσληφθούν ως δόκιμοι ή μοναχοί, χωρίς άλλη διατύπωση. 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. Η διοίκηση του ασκείται από αντιπροσώπους των Ιερών Μονών, οι οποίοι αποτελούν την Ιερή Κοινότητα. Δεν επιτρέπεται καμία απολύτως μεταβολή στο διοικητικό σύστημα ή στον αριθμό των Μονών του Αγίου Όρους, ούτε στην ιεραρχική τάξη και τη θέση τους προς τα υποτελή τους εξαρτήματα. Απαγορεύεται να εγκαταβιώνουν στο Άγιο Όρος ετερόδοξοι ή σχισματικοί. 3. Ο λεπτομερής καθορισμός των αγιορειτικών καθεστώτων και του τρόπου της λειτουργίας τους γίνεται από τον Καταστατικό Χάρτη του Αγίου Όρους, τον οποίο, με σύμπραξη του αντιπροσώπου του Κράτους, συντάσσουν και ψηφίζουν οι είκοσι Ιερές Μονές και τον επικυρώνουν το Οικουμενικό Πατριαρχείο και η Βουλή των Ελλήνων. 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, στο οποίο ανήκει αποκλειστικά και η διαφύλαξη της δημόσιας τάξης και ασφάλειας. 5. Οι πιο πάνω εξουσίες του Κράτους ασκούνται από διοικητή, του οποίου τα δικαιώματα και καθήκοντα καθορίζονται με νόμο. Με νόμο επίσης καθορίζονται η δικαστική εξουσία που ασκούν οι μοναστηριακές αρχές και η Ιερή

Κοινότητα, καθώς και τα τελωνειακά και φορολογικά πλεονεκτήματα του Αγίου Όρους». Το νομοθετικό διάταγμα (ν.δ.) της 10ης /16ης Σεπτεμβρίου 1926 (Α΄ 309) ορίζει, στο άρθρο 1, ότι: «Κυροῦνται ο προσηρητημένος «Καταστατικός Χάρτης του Αγίου Όρους Ἄθω» υπό χρονολογίαν 10 Μαΐου 1924, ψηφισθείς υπό της Εκτάκτου Διπλής Συνάξεως των αντιπροσώπων των είκοσιν Ιερών Μονών, και εγκριθείς υπό του Οικουμενικού Πατριαρχείου, εφ' όσον δεν αντίκειται προς τας ακολούθους διατάξεις» και στο άρθρο 2 αυτού, ότι: «Το Ἄγιον Ὄρος κέκτηται πλεονεκτήματα τελωνειακά και φορολογικά: α) Τα τελωνειακά συνίστανται εις την εισαγωγὴν εις αὐτό δια τας μονάς και τα λοιπά ιδρύματά του (σκήτας, κελλία κλπ.) οιωδῆποτε ειδών μέχρι χιλίων μεταλλικῶν δραχμῶν αξίας δι' ἕκαστον μοναχῶν. Ο ἔλεγχος της ατελείας ταύτης καθορισθήσεται δι' ειδικῆς συμφωνίας μεταξύ του Υπουργείου των Οικονομικῶν και της Ιεράς Κοινότητος. [Με την ΥΑ Δ.2150/131/Α0018/2005 (Β΄ 22/2006) η αξία της μεταλλικῆς δραχμῆς για τον υπολογισμό της ατέλειας που παρέχεται στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους αναπροσαρμόστηκε στο ποσό των 2,50 ευρώ.] β) Τα φορολογικά πλεονεκτήματα του Αγίου Όρους είναι τα ακόλουθα: 1) Τα εν Ἄθω παραγόμενα προϊόντα απαλλάσσονται παντός φόρου εγγείου καθαρᾶς προσόδου ἢ ἄλλου ἀμέσου τοιούτου. 2) Η μεταβίβασις και τα εισοδήματα πάσης περιουσίας, ευρισκομένης εν Ἀγίῳ Ὄρει, απαλλάσσονται παντός φόρου. Της απαλλαγῆς ἀπολαύουσι και οι χειροτέχναι, ουχί δε και οι επαγγελλόμενοι την ἐμπορίαν ἐντός του Αγίου Ὄρους. 3) Οι εν Ἀγίῳ Ὄρει εγκαταβιούντες μοναχοὶ ἀπαλλάσσονται φόρων καταναλώσεως ἐπὶ των ἐπιτοπίως παραγομένων και καταναλισκομένων προϊόντων των, ἐκτός των φόρων καταναλώσεως καπνοῦ, πυρίτιδος και λοιπῶν ἐκρηκτικῶν υλῶν και των μονοπωλιακῶν ειδῶν. Ο προσδιορισμὸς του ποσοῦ της ἀτελοῦς καταναλώσεως αὐτῶν καθορισθήσεται δι' ειδικῆς συμφωνίας μεταξύ του Υπουργείου των Οικονομικῶν και της Ιεράς Κοινότητος. 4) Πάσαι αι εν Ἀγίῳ Ὄρει συμβάσεις αι ἀφορώσαι την παραχώρησιν δικαιωμάτων ἐπὶ ἀκινήτων, ἐντός του Αγίου Ὄρους κειμένων, συντασσόμεναι υπό των ἀρμοδιῶν Μοναστηριακῶν Ἀρχῶν ἢ της Ιεράς Κοινότητος ἀπαλλάσσονται τελῶν χαρτοσήμου.» Περαιτέρω, Ο προσαρτημένος και κυρωθεὶς με το ἀνωτέρω νομοθετικὸ διάταγμα Καταστατικός Χάρτης του Αγίου Ὄρους προβλέπει ὅτι: «Το Ἄγιον Ὄρος ἀπολαύει, κατὰ τα ἀνέκαθεν κρατούντα, ἐδικῶν προνομίων και ἀσυδοσιῶν, ὡς ταῦτα συγκεκριμένως διατυπῶνται ἐν διατάξεσι του παρόντος Καταστατικῆς Χάρτου (ἄρθρο 12). Πάντα τα εις Ἄγιον Ὄρος του Ἄθω εἰσαγόμενα εἶδη διὰ τους μοναχοὺς αὐτοῦ τα μέχρι μεν χιλίων χρυσῶν δραχμῶν αξίας δι' ἕκαστον μοναχῶν ἐτησίως δεν ὑπόκεινται εις τελωνειακόν δασμόν. Τα δε πέραν του ποσοῦ τούτου, ὡς και πάντα τα ὑπὸ των ἐμπόρων εἰσαγόμενα ὑπόκεινται εις τας γενικὰς νενομισμένας φορολογίας του Κράτους (ἄρθρο 167). Πάντα τα ἐξαγόμενα ἐξ Αγίου Ὄρους δασικά προϊόντα και μη, ἐξάγονται ἀνευ φορολογίας ὑπὸ του Κράτους. ... (ἄρθρο 168). Η ἀλιεία ἐν Ἀγίῳ Ὄρει διὰ την συντήρησιν των μοναχῶν αὐτοῦ εἶναι ἐλευθέρη και ἀπηλλαγμένη πάσης φορολογίας (ἄρθρο 170).» Τέλος, στην ἀκροτελεύτια διάταξη του ἄρθρου 188 αὐτοῦ, ορίζεται ὅτι: «Ο παρῶν καταστατικὸς χάρτης τίθεται ἐν ἰσχύϊ ἀπὸ της ἐγκρίσεως αὐτοῦ ὑπὸ της Κοινότητος και της ἐπικυρώσεως του Κράτους. Ἀπορρέει δε ἐκ των αυτοκρατορικῶν χρυσοβούλλων τε και τυπικῶν, Πατριαρχικῶν Σιγιλλίων, Σουλτανικῶν Φιρμανίων, ἰσχυόντων Γενικῶν Κανονισμῶν και ἀρχαιοτάτων Μοναχικῶν Θεσμῶν και Καθεστώτων.»

6. Επειδὴ, με τις διατάξεις του ἄρθρου 105 του Συντάγματος ἀναγνωρίστηκε **το ἤδη ἰσχύον ἐδικὸ προνομιακὸ καθεστῶς του Αγίου Ὄρους** και με την παράγραφο 5 αὐτοῦ προβλέφθηκε ἡ δια νόμου θέσπιση, μεταξύ ἄλλων, «φορολογικῶν πλεονεκτημάτων» ὑπὲρ των Ιερῶν Μονῶν του. Η **ἐξαιρετικὴ αὐτὴ μέριμνα περὶ προνομιακῆς φορολογικῆς**

μεταχείρισής τους δεν εξαντλείται στα στενά γεωγραφικά όρια του Αγίου Όρους, «στη χερσονήσο του Άθω, από τη Μεγάλη Βίγλα και πέρα», όπως αυτά προσδιορίζονται στην παράγραφο 1, αλλά αποβλέπει στη ρύθμιση του ζητήματος της αντιμετώπισεώς τους ως φορολογικών υποκειμένων, καθώς αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστής ρύθμισης από αυτό της πιο πάνω παραγράφου 1. Η ερμηνεία αυτή στοιχεί και με το γεγονός ότι, αρχικά, οι διατάξεις της παραγράφου 5 είχαν συμπεριληφθεί στο αναθεωρημένο Σύνταγμα του έτους 1927 σε ξεχωριστό άρθρο (άρθρο 112) - όπως άλλωστε ξεχωριστά άρθρα αποτελούσαν και αυτές των υπολοίπων τεσσάρων παραγράφων του άρθρου 105 - το οποίο ήταν ενταγμένο στο Κεφάλαιο ΙΑ' αυτού (άρθρα 109 έως 112), υπό τον τίτλο «Διοικήσεις του Αγίου Όρους», η δε ενοποίησή τους σε ένα άρθρο, με ταυτόσημο περιεχόμενο, προέκυψε το πρώτον με το Σύνταγμα του έτους 1952 ως άρθρο 103, υπό τον τίτλο «Περί του Αγίου Όρους», ενταχθέν και πάλι στο Κεφάλαιο «ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΑΓΙΟΥ ΟΡΟΥΣ». [Βλ. σχ. <https://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/ToPolitevma/Syntagmatiki-Istoria>.] Αφορά δε τη **θέσπιση φορολογικών προνομίων πέραν των καθοριζομένων στον Καταστατικό Χάρτη του Αγίου Όρους (άρθρα 168-170) και στο νομοθετικό διάταγμα της 10ης/16ης Σεπτεμβρίου 1926 (άρθρο 2)**, καθόσον οι ολικές και εν μέρει φοροαπαλλαγές και ατέλειες που προβλέπονται σ' αυτές, αν και χρονικά προγενέστερες, τέθηκαν σε ισχύ, κατά την ακροτελεύτια διάταξη του άρθρου 44 του πιο πάνω νομοθετικού διατάγματος, ταυτοχρόνως μ' αυτές των άρθρων 109 έως 115, με τις οποίες, το πρώτον, μετά την ένταξη του Αγίου Όρους στην κυριαρχία του Ελληνικού Κράτους με τη Συνθήκη της Λωζάνης (1923), περιελήφθησαν ρυθμίσεις περί του Αγίου Όρους στο Σύνταγμα του έτους 1927. Εξηγείται δε ιστορικά, διότι καθ' όλη τη διάρκεια της βυζαντινής περιόδου, αλλά και μεταγενεστερώς έως τον 16ο αιώνα (από το οποίο και έπειτα επιβλήθηκαν σε βάρος τους δυσβάστακτοι φόροι από τους Οθωμανούς), οι περισσότερες Ιερές Μονές απολάμβαναν φορολογικών πλεονεκτημάτων, τα οποία συνίσταντο, αναλόγως της ιστορικής συγκυρίας, σε καθολική ή μερική απαλλαγή από τους φόρους και τα λοιπά δημόσια βάρη που κατά καιρούς επιβάλλονταν, μεταξύ άλλων, στην ακίνητη περιουσία και στα εισοδήματα εξ αυτής που βρίσκονταν εντός και εκτός της χερσονήσου (ιδίως, στα χωράφια, αμπέλια και πρόβατα που βρίσκονταν στην περιοχή της Θεσσαλονίκης και των Σερρών). [Βλ. Ηλίας Κολοβός, «Το Άγιον Όρος και η συγκρότηση της Οθωμανικής Αυτοκρατορίας», Πανεπιστήμιο Κρήτης- τμ. Ιστορίας και Αρχαιολογίας, 1453 Η άλωση της Κωνσταντινούπολης και η μετάβαση από τους μεσαιωνικούς στους νεώτερους χρόνους, επιστημ. επιμ. Τόνια Κιουσοπούλου, Πανεπιστημιακές Εκδόσεις Κρήτης, Ηράκλειο 2005, σελ.113-114, «Η διάπλαση του αρχαίου καθεστώτος του Αγίου Όρους-Το ιστορικό πλαίσιο της γένεσης και εξέλιξης των αγιορείτικων καθεστώτων», Αναστάσιος Νικόπουλος]. Εξάλλου, και μετά την ένταξη του Αγίου Όρους στο Ελληνικό Κράτος, **ο νομοθέτης συνέχιζε συστηματικά να εξαιρεί τις Ιερές Μονές από την υποχρέωση καταβολής φόρων που επιβάλλονταν στην εκτός της χερσονήσου ακίνητη περιουσία τους και στα εισοδήματα εξ αυτής, τελώντας σε πλήρη γνώση ότι η παρ.5 του άρθρου 105 δεν αφορά μόνον τα στενά γεωγραφικά όρια της παραγράφου 1** (πρβλ. ΣτΕ 2318/2018 σκ. 7η). Έτσι, ενδεικτικά, χωρίς ρητή αναφορά στο προαναφερόμενο ειδικό συνταγματικό καθεστώς, με τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ.1 του ν.δ. 3843/1958 (Α158) αρχικά ως ξεχωριστή περίπτωση δ' και στη συνέχεια, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 14 του ν.δ. 1077/1971 (Α'273), ως περίπτωση β' του ίδιου άρθρου, 103 παρ.1 περίπτ. β' του ν. 2238/1994 (Α' 151), η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 1 περίπ. β' του ν. 2459/1997 (Α' 17) και εξακολουθούσε να ισχύει μέχρι το έτος 2010, οι Ιερές Μονές του

Αγίου Όρους απαλλάσσονταν από τους φόρους επί των εισοδημάτων εξ οικοδομών γενικώς και εξ εκμισθώσεως γαιών. Εκπεφρασμένη δέσμευση του νομοθέτη εκ της ανωτέρω συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 105 συναντάται, καταρχάς, στο άρθρο 3 παρ.1 περίπτ. στ) (β) του ν. 4223/2013 (Α' 287), στο οποίο αναφέρεται ότι: «Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν:...στ) (β) Στις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές του..., κείμενα εντός ή εκτός αυτού», στη αιτιολογική έκθεση του οποίου μνημονεύεται ότι η εξαιρετική αυτή ρύθμιση δικαιολογείται εκ του ιδιαίτερου συνταγματικού καθεστώτος των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους. Όμοια, επίσης, δέσμευση απαντάται και στις σχετικά πρόσφατες διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4487/2017 (Α' 116), με τίτλο «Ρυθμίσεις Ιερών Μονών Αγίου Όρους», με τις οποίες θεσπίστηκε (αναδρομικώς) καθολική απαλλαγή για όλα τα ακίνητα των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, εντός και εκτός της χερσονήσου, από το ενιαίο τέλος ακινήτων (άρθρο 8 του ν. 3634/2008, Α 9) και τον φόρο ακίνητης περιουσίας (29 παρ.1 του ν. 3842/2010, Α' 58), με την αιτιολογία ότι υπόκεινται «στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς», διαχωρίζοντας αυτές ως ξεχωριστή περίπτωση ρύθμισης εκ των υπολοίπων ν.π.δ.δ. και θρησκευτικών οντοτήτων, στα οποία αρχικά είχαν αυτές ενταχθεί και για τα οποία ίσχυαν απαλλαγές μόνον για όσα ακίνητα επιτελούσαν θρησκευτικό, εκπαιδευτικό, λατρευτικό σκοπό ή κοινωφελές έργο κατά το άρθρο 99 παρ.1 περίπτ. ε' του Κ.Φ.Ε. Εξάλλου, ενόψει της προσχώρησης της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, τα συμβαλλόμενα κράτη μέλη και το Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υιοθέτησαν στις 28 Μαΐου 1979 την υπ' αριθμ. 4 Κοινή Δήλωση- η οποία προσαρτήθηκε και στην τελική πράξη προσχώρησης που κυρώθηκε με το ν. 945/1979- και με την οποία αναγνωρίζεται το ειδικό καθεστώς που είχε παραχωρηθεί στο Άγιο Όρος, όπως τούτο είναι εγγυημένο από το άρθρο 105 του Ελληνικού Συντάγματος και δικαιολογείται αποκλειστικά από λόγους πνευματικούς και θρησκευτικούς, οι οποίοι (λόγοι) θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εφαρμογή και την περαιτέρω επεξεργασία των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου, μεταξύ άλλων, όσον αφορά και τις φορολογικές απαλλαγές (βλ. Π.Δ. Δαγτόγλου, Βασική νομοθεσία του ευρωπαϊκού κοινοτικού δικαίου, 1, αρ. περιθ.1375). Τη Δήλωση αυτή υπενθύμισε η Ελλάδα και στη Συνθήκη του Άμστερνταμ, η οποία κυρώθηκε με το ν. 2691/1999 (Α'47).

7. Επειδή, περαιτέρω, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), προβλέπει, στο άρθρο 99 παρ.1 ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: ... ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.», στο άρθρο 101 «υποκείμενο του φόρου» ότι: «1. ... 2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.» και στο άρθρο 102 ότι: «Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται: α) ... β) Για τους υποχρέους της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.». Περαιτέρω, ο ίδιος Κώδικας όριζε στο άρθρο 103 παρ.1, όπως η περίπτωση β' αυτής ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 5 του άρθρου 6 του ν. 2873/2000 (Α'285), ότι: «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) ... β) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών που ανήκουν στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, στον Πανάγιο Τάφο, στην Ιερά Μονή Σινά, στο

Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως και στα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξανδρείας.». Στη συνέχεια, με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 3296/2004 (Α'253) η ανωτέρω περίπτωση β' του άρθρου 103 αντικαταστάθηκε ως εξής: «(Απαλλάσσονται από το φόρο ...) β) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών που ανήκουν στους Ιερούς Ναούς, στις Ιερές Μητροπόλεις, στις Ιερές Μονές, στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, στην Ιερά Μονή Πάτμου, στην Ιερά Μονή Σινά, στην Αποστολική Διακονία, στον Πανάγιο Τάφο, στο Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, στα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξανδρείας, στην Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου, καθώς και στις Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου», ενώ με την παρ.2 του ίδιου άρθρου 6 προστέθηκε στο άρθρο 103 περίπτωση δ', στην οποία ορίζονταν: «(Απαλλάσσονται από το φόρο..) δ) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών τα οποία αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς.». Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 3 του ανωτέρω άρθρου 6 του ν.3296/2004, οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα οικονομικού έτους 2008 και μετά, ενώ, με την παρ. 5 αυτού προστέθηκε νέα παράγραφος 2 στο άρθρο 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην οποία προβλέποντας ότι: «Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2005, τριάντα δύο τοις εκατό (32%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2006, είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2007 και είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008 και επομένων. Επίσης, τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, η Αποστολική Διακονία, η Ιερά Μονή Πάτμου, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου και Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, φορολογούνται για το οικονομικό έτος 2005 με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), ο οποίος μειώνεται σε επτά τοις εκατό (7%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2006 και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2007.». Ακολούθως, το ανωτέρω εδάφιο α' της παρ.2 του άρθρου 109 αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 19 του ν. 3697/2008 (Α'194) και ορίστηκε ότι: «Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2009 και 2010, είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011, είκοσι τρία τοις εκατό (23%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2012, είκοσι δύο (22%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2013, είκοσι ένα τοις εκατό (21%) για τα εισοδήματα του Α οικονομικού έτους 2014 και είκοσι τοις εκατό (20%) για τα ΑΕΙ εισοδήματα του οικονομικού έτους 2015 και επομένων.». Τέλος, ο ν.3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης...» (Α'58/23.04.2010), στο άρθρο 12, με τίτλο «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα» που ίσχυε κατά το ένδικο οικονομικό έτος (2013), όριζε: «1. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονται με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που προβλέπονται στο άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε., **με εξαίρεση:** α) τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε., β) τις απαλλαγές που προβλέπονται για τον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών, την Διεθνή Τράπεζα

Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως και τους αλλοδαπούς οργανισμούς, από διεθνή σύμβαση η οποία έχει κυρωθεί με νόμο, γ) τις απαλλαγές που προβλέπονται από διμερείς συμφωνίες για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο, δ) τις απαλλαγές που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους για την πραγματοποίηση επενδύσεων και το μετασχηματισμό επιχειρήσεων, ε) τις απαλλαγές που ορίζονται: «... ββ) με το άρθρο 39 του ν. 3371/2005 (ΦΕΚ 178 Α) για τις εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, γγ) με τα άρθρα 20 και 31 του ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α') για τα αμοιβαία κεφάλαια ακινήτων και τις εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, δδ) με το άρθρο 7 του ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α) για τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών, εε) με το άρθρο 8 του ν. 2367/1995 (ΦΕΚ 261 Α') για τις εταιρείες κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών, στστ) με το άρθρο 14 του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ 157 Α'), ζζ) με το άρθρο 5 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α') για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης", ηη) με το άρθρο 28 του ν. 2843/2000 (ΦΕΚ 219 Α') για το Ταμείο Ανάπτυξης Νέας Οικονομίας, θθ) με το άρθρο 10 του ν. 2628/1998 (ΦΕΚ 151 Α') για τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου χρέους, ιι) με το άρθρο 7 του ν. 2364/1995 (ΦΕΚ 252 Α) για τις εταιρείες διανομής φυσικού αερίου και τις εταιρείες παροχής αερίου, κκ) με το άρθρο 14 του ν. 1545/1985 (ΦΕΚ 191 Α') για τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού και το άρθρο 1 παρ. 5 του ν. 2434/1996 (ΦΕΚ 188 Α'), λλ) με το άρθρο 9 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α') για τη Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών, μμ) με το άρθρο 73 του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, το οποίο κυρώθηκε με το ν. 3424/1927 (ΦΕΚ 298 Α'), (και) νν) με το άρθρο 9 του ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α') για τεχνικές επιχειρήσεις. ... 2. ... 3. Οι περιπτώσεις β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε. καταργούνται. 4. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: "Επίσης, τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, οι Ιερές Μονές του Άγιου Όρους, η Ιερά Μονή Πάτμου, η Ιερά Μονή Σινά, η Αποστολική Διακονία, ο Πανάγιος Τάφος, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Ιεροσολύμων και Αλεξανδρείας, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου και οι Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Για εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα αντίστοιχα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, καθώς και φορείς ξένων θρησκευμάτων ή δογμάτων." 5. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά.» Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Στόχος της φορολογικής ... πολιτικής είναι ένα απλό και δίκαιο φορολογικό πλαίσιο με ενιαίους κανόνες, χωρίς αδικαιολόγητες εξαιρέσεις... Ένα πλαίσιο που ενθαρρύνει την ειλικρίνεια και μέσα σε αυτό κάθε πολίτης μπορεί να συνεισφέρει ανάλογα με τις πραγματικές του δυνατότητες και όλοι οι πολίτες, γνωρίζουν ισότιμη μεταχείριση, ανάλογη της οικονομικής τους κατάστασης. Το πλαίσιο και οι κανόνες φορολόγησης των εισοδημάτων και των περιουσιών που ισχύουν σήμερα εντείνουν την άδικη και διακριτή μεταχείριση πολλών κατηγοριών εισοδημάτων, δημιουργώντας φορολογούμενους πολλών ταχυτήτων ακόμη και στις ίδιες κατηγορίες εισοδημάτων. ... Με την παράγραφο 1 καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που έχουν

χορηγηθεί κατά καιρούς με διάφορους ειδικούς ή γενικούς νόμους σε νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν είναι δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου. Διατηρούνται σε ισχύ μόνο οι απαλλαγές των νομικών προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 103 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αυτές που προβλέπονται από τους αναπτυξιακούς νόμους λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων (ν. 3299/2004, ν. 2601/1998, ν. 1262/1982, ν. 1828/1989, ν. 1116/1981 κ.λπ.) ή λόγω μετασχηματισμού των επιχειρήσεων σε μεγάλες οικονομικές μονάδες (ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν. 2515/1997). Επίσης, διατηρούνται σε ισχύ οι απαλλαγές που προβλέπονται από τις διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η χώρα μας με άλλες χώρες, λόγω της αυξημένης τυπικής ισχύος τους, καθώς και από άλλες διεθνείς συμβάσεις που έχουν κυρωθεί από τη χώρα μας (ΟΗΕ, Διεθνής Τράπεζα Ανασυγκρότησης κλπ). Τέλος, διατηρούνται σε ισχύ και απαλλαγές νομικών προσώπων που υπάγονται σε ειδικά καθεστώτα (π.χ. αμοιβαία κεφάλαια, Ταμείο Νέας Οικονομίας, ΟΔΔΗΧ ΑΕ κλπ.) λόγω της ειδικής συμβολής τους στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Με τον τρόπο αυτό διορθώνεται η διακριτική φορολογική μεταχείριση πολλών νομικών προσώπων, που είχε ως αποτέλεσμα αφ' ενός μεν την αδικία των λοιπών νομικών προσώπων και αφ' ετέρου την απώλεια εσόδων για το Δημόσιο. Επίσης, η ρύθμιση αυτή συμβάλλει στην ορθή εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συστήματος και την αποτροπή χορηγήσεως απαλλαγών στο μέλλον. Με την παράγραφο 2 αντικαθίσταται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε., με την οποία ορίζονται τα νομικά πρόσωπα που εξακολουθούν να απαλλάσσονται της φορολογίας (Ελληνικό Δημόσιο, ΟΤΑ, κλπ.) και με την παράγραφο 3 καταργούνται οι περιπτώσεις β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε, με βάση τις οποίες διάφορα νομικά πρόσωπα (Ιερές Μονές, Ιεροί Ναοί, Πατριαρχεία, Άγιο Όρος, νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, κοινωφελή ιδρύματα, κλπ.) απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματα που αποκτούν από οικοδομές και την εκμίσθωση γαιών. Τα νομικά αυτά πρόσωπα θα φορολογούνται πλέον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4, με συντελεστή 20%, για το καθαρό εισόδημα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών ή γαιών από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά. Τα αναφερόμενα στις παραγράφους 2 και 3 ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά.»

8. Επειδή, όπως έχει κριθεί, η διάταξη του άρθρου 4 παρ.5 του Συντάγματος, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου δεν αποκλείει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων εφόσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία που δικαιολογούνται από τις ιδιαίτερες συνθήκες της εκάστοτε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣτΕ 1768/2018, 2563, 2564, 2566, 532/2015 Ολομ., 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, 3348 9/2005 7μ., 2972, 2974/2001 7μ., 3037/1990 κ.λπ.). Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη, η κατάργηση της απαλλαγής από τον φόρο για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους από την εκμίσθωση των οικοδομών και των γαιών τους (περίπτωση β' της παρ.1 του άρθρου 103 του ΚΦΕ), εχώρησε για λόγους φορολογικής ισότητας, με την αιτιολογία ότι συνιστούσε μη δικαιολογημένη διακριτική φορολογική μεταχείριση σε βάρος των υπολοίπων νομικών προσώπων δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, ημεδαπών και αλλοδαπών, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, έτσι, θα αποτρεπόταν η χορήγηση απαλλαγών στο μέλλον. **Ωστόσο, όπως έγινε δεκτό στην 6η σκέψη, η προνομιακή φορολογική**

μεταχείριση των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους δικαιολογείται από το ειδικό καθεστώς τους που αναγνωρίζεται στο άρθρο 105 του Συντάγματος, από λόγους πνευματικούς και θρησκευτικούς, βρίσκει δε αυτή έρεισμα στην παρ. 5 του άρθρου 105 του Συντάγματος και ενόψει τούτων, η απαλλαγή που είχε χορηγηθεί σ' αυτές επί πενήντα και πλέον έτη δεν ήταν αυθαίρετη, ούτε παραβίαζε τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ.1 και 5 του Συντάγματος, αφού, μόνον υπέρ των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους το Σύνταγμα εγγυάται τη θέσπιση φορολογικών προνομίων (πρβλ. ΣτΕ 2318/2018 ολομ.). Εξάλλου, με την παρ.1 του άρθρου 12 του πιο πάνω νόμου διατήρησε σε ισχύ πλειάδα φοροαπαλλαγών που είχε χορηγήσει σε νομικά πρόσωπα και σε Οργανισμούς κατ' επίκληση του άρθρου 12 παρ.1 του συντάγματος, ήτοι δεσμευόμενος από διεθνής συμβάσεις, αναγνωρίζοντας ότι αυτά χαίρουν, εμμέσως, εκ του Συντάγματος διαφορετικής προστασίας. Επομένως, κατά το μέρος που με τις διατάξεις των παρ.3 και 4 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 επιχειρήθηκε, συλλήβδην, κατ' επίκληση της φορολογικής ισότητας, η φορολογική εξομοίωση των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους με τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ημεδαπά και αλλοδαπά, τα οποία δεν τελούν υπό όμοιες συνθήκες ούτε χαίρουν της αυτής συνταγματικής προστασίας, προβλέποντας, μάλιστα, ενιαίο για όλα φορολογικό συντελεστή (20%), για τη φορολόγηση των καθαρών εισοδημάτων εκ της ακίνητης περιουσίας τους, αντίκεινται στις διατάξεις του άρθρου 105 του Συντάγματος. Τούτο δεν σημαίνει ότι εκ της τελευταίας αυτής συνταγματικής διατάξεως ο νομοθέτης αποστερείται της φορολογικής του εξουσίας, κωλυόμενος να καταργήσει απαλλακτικές διατάξεις ή να επιβάλλει σε βάρος των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους φορολογικά βάρη, αλλά έχει την έννοια ότι ο νομοθέτης κατά τη θέσπιση ανάλογων διατάξεων θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη το ειδικό συνταγματικό καθεστώς που αυτές τελούν.

9. ...

10. Επειδή, ήδη, με την κρινόμενη προσφυγή, όπως οι λόγοι αυτής συμπληρώθηκαν νομίμως με το από ... δικόγραφο προσθέτων λόγων και αναπτύσσονται με το από ... παραδεκτώως κατατεθειμένο υπόμνημα, η προσφεύγουσα προβάλλει, μεταξύ άλλων, ότι οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3842/2010, κατά το μέρος που δι' αυτές ήρθη η απαλλαγή των εισοδημάτων που πραγματοποιούν οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών, αντίκεινται στο άρθρο 105 του Συντάγματος, με τις διατάξεις του οποίου καθιερώνεται υποχρέωση του κοινού νομοθέτη προς ειδική φορολογική μεταχείριση του Αγίου Όρους, ήτοι ευμενέστερη σε σχέση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα και Οργανισμούς που υπόκεινται στη φορολογική του εξουσία. Ενόψει τούτων, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω σιωπηρής απορρίψεως, την αποδοχή της επιφυλάξεώς της και την επιστροφή, μετά τη διενέργεια νέας εκκαθαρίσεως, του φόρου που κατέβαλε αχρωστήτως, νομιμοτόκως από την ημερομηνία καταβολής έως και της ολοσχερούς επιστροφής του. Εξάλλου, με την από 12.02.2018 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, το καθ' ου ζητά την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής ως αβάσιμης υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι η κατάργηση της ανωτέρω χαριστικής φορολογικής απαλλαγής υπαγορεύθηκε από λόγους φορολογικής δικαιοσύνης, ήτοι την ανάγκη συμμετοχής εκάστου φορολογουμένου στα δημόσια βάρη αναλόγως της οικονομικής του καταστάσεως, ενώ οι μόνες απαλλαγές που ρητώς αναγνωρίζονται υπέρ της προσφεύγουσας περιλαμβάνονται στο άρθρο 2 του Καταστατικού Χάρτη του Αγίου Όρους (εννοεί του ν.δ. 361 της 10ης/16ης Σεπτεμβρίου 1926), καθώς και σε συγκεκριμένες

φορολογικές διατάξεις κοινών νόμων, όπως στο άρθρο 23 παρ.1 περίπτ. ιβ' του ν. 2459/1997, περί απαλλαγής από τον ΦΜΑΠ κλπ.

11. Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο κρίνει ότι μη νομίμως, κατ' εφαρμογή των παρ.3 και παρ. 4 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010, οι οποίες κρίθηκαν στην 8η σκέψη ως αντισυνταγματικές κατά το μέρος που αυτές αφορούν τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, υποβλήθηκε σε φόρο το εισόδημα που απέκτησε η προσφεύγουσα από την εκμίσθωση των ακινήτων της κατά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012). Επομένως, εσφαλμένως απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου η επιφύλαξη που είχε επισυνάψει στην υπ' αριθμ. 63/29.04.2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επίμαχου οικονομικού έτους και πρέπει να ακυρωθεί και να γίνει δεκτή η επιφύλαξή της. Περαιτέρω πρέπει να διαταχθεί η διενέργεια νέας εκκαθάρισεως της ως άνω φορολογικής δήλωσης και να επιστραφεί στην προσφεύγουσα ο φόρος που (τυχόν) κατέβαλε αχρεωστήτως, και δη νομιμοτόκως, από την άσκηση της προσφυγής [βλ. ΣτΕ 2190/2014 Ολ. και άρθρο 72 παρ. 16 του ν.4174/2013 (Α' 170)]. ...

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει την σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου της επιφύλαξης που είχε επισυνάψει η προσφεύγουσα ... επί της 63/29.04.2013 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και δέχεται αυτήν.

Αποφαίνεται ότι μη νομίμως υποβλήθηκε σε φόρο εισοδήματος, κατά το πιο πάνω οικονομικό έτος (2013), το ποσό των εκατόν ενενήντα οκτώ χιλιάδων οκτακοσίων δύο και εξήντα (198.802,60) ευρώ που εισέπραξε η προσφεύγουσα από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών ιδιοκτησίας της.

Διατάσσει την διενέργεια νέας εκκαθάρισης της φορολογικής δήλωσης και την επιστροφή του ποσού που κατεβλήθη αχρεωστήτως ως φόρος εισοδήματος, νομιμοτόκως, με επιτόκιο, από 23.09.2013 έως 31.12.2013, αυτό που ίσχυσε για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, για δε το χρονικό διάστημα από 01.01.2014 και μέχρι την εξόφληση, αυτό που ορίζεται στο άρθρο 2 της ΔΠΕΙΣ/1198598/ΕΞ/2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 19/2014).