

Θεσσαλονίκη 27-8-2004

Αρ.Πρωτ.584

Προς:
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Σας αποστέλλουμε το με αριθ.πρωτ.1058397/186/0013/
ΠΟΛ.1066/13.7.2004 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας
και Οικονομικών, με θέμα: Φορολογική αντιμετώπιση των
περιουσιών που καταλείπονται για εκτέλεση κοινωφελούς
σκοπού στη φορολογία κεφαλαίου, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ε. Σαρρής

Χρ. Φαρδής-Πανταζή

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Φ.Μ.Α.Π.

Αθήνα, 13 Ιουλίου 2004
Αριθ.Πρωτ.:1058397/186/0013
ΠΟΛ.: 1066

Πληροφορίες : Άννα Αδάμ Κόλλια
Γ. Γιαννακούλιας Προς: Ως Πίνακας Αποδεκτών
Ταχ. Δ/ση : Ερμού 23-25
101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3253748

ΘΕΜΑ: «Φορολογική αντιμετώπιση των περιουσιών που καταλείπονται για εκτέλεση κοινωφελούς σκοπού στη φορολογία κεφαλαίου».

Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εξέδωσε την 76/2004 γνωμοδότηση, που έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και επισυνάπτεται στο παρόν, από την οποία προκύπτουν τα εξής:

Α. Σύσταση ιδρύματος με διάταξη τελευταίας βουλήσεως.

1. Όταν με διαθήκη συστήνεται κοινωφελές Ίδρυμα, τότε έχουμε εφαρμογή των διατάξεων του Α.Ν. 2039/1939 (άρθρο 95 παρ 1). Στις περιπτώσεις αυτές αποδίδεται Α.Φ.Μ. στο υπό σύσταση ίδρυμα, με τον οποίο υποβάλλεται η δήλωση Φ.Μ.Α.Π. κατά τα οριζόμενα στην 1003882/71/Δ.Μ. ΠΟΛ. 1011/11-2-2000 .

2. Στο μεσοδιάστημα, μεταξύ θανάτου του ιδρυτή και της εγκρίσεως του υπό σύσταση κοινωφελούς ιδρύματος, παρέχεται η προβλεπόμενη απαλλαγή του άρθρου 23 του Ν. 2459/1997, το αυξημένο αφορολόγητο όριο (607,490 ευρώ) και ο μειωμένος συντελεστής φορολόγησης (0,35%), δεδομένου ότι κατά πλάσμα δικαίου θεωρείται υφιστάμενο από το χρόνο θανάτου του διαθέτη (αρθ. 114 Α.Κ.).

Β. Σύσταση ιδρύματος με δικαιοπραξία εν ζωή.

1. Όταν με την έκδοση του εγκριτικού διατάγματος συσταθεί κοινωφελές ίδρυμα ως νομικό πρόσωπο, δεν αποκτάται αυτοδικαίως η υπέρ αυτού ταχθείσα ακίνητη περιουσία, αλλά απαιτείται μεταβίβαση κατά τις κοινές διατάξεις και πριν απ' αυτό δεν είναι δυνατή η επιβολή φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας στο συσταθέν ίδρυμα.

2. Υπόχρεος μέχρι τότε σε υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Α.Π., και καταβολή του φόρου είναι ο ιδρυτής, καθόσον τα ακίνητα παραμένουν στην κυριότητά του μέχρι τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου δωρεάς,

με το οποίο θα παραχωρηθεί δια πράξεως εν ζωή ακίνητη περιουσία για την εκπλήρωση του κοινωφελούς σκοπού του ιδρύματος.

Γ. Κεφάλαια Αυτοτελούς Διαχείρισης.

1. Τα κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης (παρ. 1 αρ. 96 Α.Ν. 2039/1939), αποτελούν υποτελή ιδρύματα (χωρίς νομική προσωπικότητα) και συνεπώς η ακίνητη περιουσία, που διατέθηκε σε υφιστάμενο νομικό πρόσωπο για την εκπλήρωση ειδικού κοινωφελούς σκοπού, περιέρχεται σε αυτό κατά κυριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις περί κληρονομιάς ή κληροδοσίας, προστίθεται στην περιουσία του βαρυνόμενου για την εκτέλεση του σκοπού νομικού προσώπου και ακολουθεί τη φορολογική μεταχείριση αυτού, δηλαδή:

α. Τα κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης δεν φορολογούνται εφόσον προσκολλώνται σε πλήρως απαλλασσόμενα από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας νομικά πρόσωπα (π.χ. Ν.Π.Δ.Δ.).

β. Αντίθετα, αν τα νομικά πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού δεν απαλλάσσονται πλήρως από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας, (π.χ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που αποδεδειγμένα επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς) και σ' αυτά ανήκουν ακίνητα από ένα ή περισσότερα υποτελή ιδρύματα, θα φορολογηθούν εφόσον αθροιστικά η αξία τους μαζί με τα λοιπά ακίνητα του βαρυνόμενου νομικού προσώπου υπερβαίνει το αυξημένο αφορολόγητο όριο, αλλά με μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται για τα κοινωφελή ιδρύματα.

Εννοείται, ότι σε κάθε περίπτωση υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης, έστω και αν δεν προκύπτει φόρος για καταβολή.

2. Τονίζεται ότι:

α. Σε περίπτωση κατά την οποία το νομικό πρόσωπο απέκτησε ακίνητα που αποτελούν κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισης, ως κληρονόμος ή άμεσος κληροδόχος (άρθρο 1996 Α.Κ.), τότε έχει υποχρέωση αναγραφής τους στην δήλωση Φ.Μ.Α.Π. από το χρόνο θανάτου του διαθέτη.

β. Αν όμως, κατέστη έμμεσος ειδικός διάδοχος (άρθρο 1195 Α.Κ.), τότε θα έχει την υποχρέωση αυτή από το χρόνο παράδοσης των ακινήτων.

Δ. Τρόπος φορολόγησης κληρονομιαίας περιουσίας που κατελήφθη εν όλω ή εν μέρει για την εκτέλεση κοινωφελούς σκοπού κατά το διάστημα, που τη διαχειρίζεται ο εκτελεστής διαθήκης.

1. Όταν δεν σκοπείται από το διαθέτη η ίδρυση αυτοτελούς νομικού προσώπου. (κοινωφελούς ιδρύματος), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί εγκαταστάσεως και κληροδοσίας υπό τρόπο και η κυριότητα περιέρχεται στα πρόσωπα. στα οποία ανατέθηκε η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού, σύμφωνα με τις διατάξεις κληρονομικού δικαίου του Αστικού Κώδικα.

2. Αν όμως έχουμε εκτελεστή διαθήκης φυσικό πρόσωπο στον οποίο έχει ανατεθεί και η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού, δεν περιέρχεται σε αυτόν η ταχθείσα ακίνητη περιουσία διότι ασκεί δημόσιο λειτούργημα, μέχρι την εκπλήρωση του σκοπού η περιουσία "θεωρείται σχολάζουσα (άρα φορολογείται ως φυσικό πρόσωπο κατά το διάστημα αυτό) και ο εκτελεστής, εξομοιούμενος με τον κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομίας καθίσταται υπόχρεος και σε φόρο.

3. Το ίδιο ισχύει και σε περιπτώσεις που τα ακίνητα πρόκειται να αποδοθούν από τον εκτελεστή διαθήκης σε υφιστάμενο νομικό πρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1995 Α.Κ. (περί έμμεσης κληροδοσίας), οπότε και πάλι και η δήλωση Φ.Μ.Α.Π. υποβάλλεται από τον εκτελεστή διαθήκης με τον Α.Φ.Μ. του αποβιώσαντος κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, του μέρους της Α΄ της εγκυκλίου 1104467/3058/Δ.Μ. ΠΟΛ. 1204/8-11-1999 (περί σχολάζουσας κληρονομιάς).

Ε. Σημειώσεις.

1. Τονίζεται, ότι η υπόψη γνωμοδότηση έγινε δεκτή στο σύνολό της πλην της αναγκαιότητας μεταγραφής (προκειμένου περί ακινήτων), δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις ισχύουσες ειδικές διαδικασίες, οι φορολογικές υποχρεώσεις απορρέουν από την ημερομηνία σύνταξης των σχετικών συμβολαιογραφικών εγγράφων.

2. Σημειώνεται ότι, αν ο διαθέτης δεν υπέβαλε δήλωση - εφόσον είχε υποχρέωση κατά το χρόνο του θανάτου του - τότε την υποχρέωση αυτή έχουν οι κληρονόμοι για λογαριασμό του και όχι οι κληροδόχοι. Η δήλωση αυτή θα υποβληθεί με τον Α.Φ.Μ. του αποβιώσαντος και η καταβολή του φόρου βαρύνει ένα έκαστο εξ' αυτών κατά την κληρονομική του μερίδα.

3. Διευκρινίζεται ότι για όσο χρόνο ο εκτελεστής διαθήκης έχει τη διαχείριση και μέρος της κληρονομιαίας περιουσίας που ανήκει στους κληρονόμους αλλά θα αποδοθεί σε αυτούς μετά το στάδιο της εκκαθάρισης τότε αυτός έχει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. για τα ακίνητα της κληρονομικής μερίδα εκάστου και η

δήλωση ή οι δηλώσεις θα υποβληθούν με τον Α.Φ.Μ. των κληρονόμων (εφόσον υπάρχει σχετική υποχρέωση), στο όνομά τους.

4. Σε περίπτωση άρνησης των κληρονόμων για υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. για το σύνολο της ακίνητης περιουσίας σε συνεννόηση με τον εκτελεστή, δεν αίρεται η υποχρέωση του τελευταίου για υποβολή δήλωσης των ακινήτων που διαχειρίζεται και σε περίπτωση που ήδη ο κληρονόμος έχει υποβάλλει δήλωση για τη λοιπή ακίνητη περιουσία του, τότε η δήλωση για ακίνητα της κληρονομικής μερίδας θα παραληφθεί από τη Δ.Ο.Υ. ως συμπληρωματική.

Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. παρακαλούνται να διανείμουν την παρούσα στα αρμόδια Τμήματα Εισοδήματος και Εσόδων και οι κ. Επιθεωρητές στη ζώνη ευθύνης της να μεριμνήσουν για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Γενικός Διευθυντής Φορολογίας

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Διονύσιος Κουνάδης

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 76/2004
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β΄)
Συνεδρίαση της 12-2-2004

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Γρ. Κρόμπας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Νομικοί Σύμβουλοι: Θ.Αμπλιανίτης, Σπ.Σκουτέρης, Α.Τζεφεράκος,
Βλ.Ασημακόπουλος, Σπ.Δελλαπόρτας,
Φωκ. Γεωργακόπουλος, Κ.Καποτάς, Π.Κιούσης,
Η.Ψώνης, Χρ.Αυγερινού.

Εισηγητής: Π.Κιούσης, Νομικός Σύμβουλος

Αριθ.Ερωτήματος: Οικ.432/0013/4-11-2003 της Δ/σης Φορολογίας
Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών.

Περίληψη: Ερωτάται: 1) Ποιος έχει την κυριότητα των καταλειπόμενων περιουσιών για την εκτέλεση κοινωφελών σκοπών κατά την έννοια της παρ. 1 των άρθρων 95 και 96 Α.Ν. 2039/1939 δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1710 Α.Κ., ταυτόχρονα με το θάνατο του προσώπου η περιουσία αυτού ως σύνολο μεταβαίνει εκ του νόμου ή εκ διαθήκης σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα.

2) Ποιος και από πότε έχει υποχρέωση καταβολής του φόρου.

3) Τι απαλλαγές από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας και από πότε πρέπει να χορηγούνται στις περιουσίες αυτές.

4) Τα κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης που αποτελούν διακεκριμένη ομάδα περιουσίας θα έπρεπε να φορολογούνται χωριστά και πώς; Αν είναι περισσότερα από ένα θα έπρεπε να αθροίζονται μεταξύ τους (κεφάλαια - κληροδοτήματα) ή το καθένα θα έχει το δικό του αφορολόγητο ποσό;

Ι. Επί του άνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εγνωμοδότησεν ως εξής:

Στο άρθρο 22 του Ν. 2459/97 , ως τροποποιηθέν με τον 2753/99 ισχύει και στο κεφάλαιο του νόμου αυτού που αφορά τη φορολογία της μεγάλης ακίνητης περιουσίας ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 22 Υποκείμενο φόρου

«1.Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Στα επίδικα ακίνητα υπόχρεος σε φόρο είναι ο νομέας του. Το ίδιο ισχύει και για αυτούς, που νέμονται ακίνητα χωρίς νόμιμο τίτλο. Αν ακίνητο εκκικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο νομέας του, για το φόρο που κατέβαλε, έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του κυρίου, που οριστικά αναγνωρίστηκε. Ειδικά για τα ακίνητα για τα οποία έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωση, υπόχρεος σε φόρο είναι ο μισθωτής τους για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση».

2. Υπόχρεος σε φόρο είναι:

α) Στην περίπτωση της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου ο πατέρας ή η μητέρα, για την περιουσία των ανήλικων άγαμων τέκνων. Η περιουσία της συζύγου φορολογείται χωριστά.

β) Ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομίας».

Περαιτέρω στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου που τιτλοφορείται «υπόχρεοι σε δήλωση», ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 26 Υπόχρεοι σε δήλωση

«1. Ο υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητάς του ο νόμιμος αντιπρόσωπος είναι υποχρεωμένος να δηλώσει την ακίνητη περιουσία που του ανήκει και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι μπορούν να υποβάλουν κοινή δήλωση, για την ακίνητη περιουσία, την οποία συνυπογράφουν.

2. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση πεθάνει ή κηρυχθεί δε κατάσταση πτώχευσης, τη δήλωση είναι υποχρεωμένοι να υποβάλουν οι κληρονόμοι του ή ο σύνδικος της πτώχευσης, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομίας, μεσεγγύησης ή περιουσίας, που βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, υπόχρεος για υποβολή της δήλωσης είναι κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή μεσεγγυούχος ή ο προσωρινός διαχειριστής.

Σε περίπτωση κληρονομίας περιουσίας που τελεί υπό εκκαθάριση, η οποία έχει καταληφθεί υπέρ νομικών προσώπων με τον όρο της εκτέλεσης κοινωφελών ή φιλανθρωπικών έργων ή υπέρ φυσικών προσώπων, υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης είναι ο εκτελεστής διαθήκης, για το διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί:

4. Για τα νομικά πρόσωπα, υπόχρεοι σε δήλωση είναι οι νόμιμοι εκπρόσωποί τους».

Εξάλλου στα άρθρα 95 και 96 του Α.Ν. 2039/39 , ως ήδη κατά συμπλήρωση και τροποποίηση ισχύουν, και τα οποία αναφέρονται στα κοινωφελή ιδρύματα ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 95

«1. Περιουσία διατιθεμένη δια πράξεως εν ζωή η δια διατάξεως τελευταίας βουλήσεως προς εκπλήρωσιν εις το διηνεκές η εφ' ορισμένην διάρκειαν χρόνου κοινωφελούς σκοπού εκ των εν άρθρ.1 του παρόντος, η εκτέλεσις του οποίου ανατίθεται δια συστατικής πράξεως εις φυσικά πρόσωπα (κληρονόμους, κληροδόχους η εκτελεστάς) ή συνιστώμενα το πρώτον νομικά πρόσωπα ή υφιστάμενα τοιαύτα, οριζομένου όμως κατά την τελευταίαν περίπτωσιν ιδίου τρόπου διοικήσεως, συνιστά ίδρυμα διοικούμενον κατά τα εν τη συστατική πράξει οριζόμενα.

2. Επί δωρεών κινητών πραγμάτων υπέρ συνιστωμένων δι' αυτών ή υφισταμένων ιδρυμάτων εφαρμόζονται αι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 6 του παρόντος Νόμου».

Άρθρο 96

«1. Περιουσία διατιθεμένη κατά τα εν τω ανωτέρω άρθρω προς εκπλήρωσιν ειδικού κοινωφελούς σκοπού, η εκτέλεσις του οποίου ανατίθεται δια της συστατικής πράξεως εις υφιστάμενα ιδρύματα, σωματεία, πάσης φύσεως οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως, νομικά πρόσωπα κλπ, άνευ ειδικωτέρου καθορισμού τρόπου διοικήσεως, αποτελεί κεφάλαιον αυτοτελούς διαχειρίσεως, διακεκριμένης της λοιπής περιουσίας αυτών.

Δια Β/Δ των εκδιδομένων προτάσει του Υπουργού των Οικονομικών και του ως εκ του σκοπού αρμοδίου Υπουργού δύνανται να ορίζονται αι λεπτομέρειαι του τρόπου εκτέλεσεως των σκοπών των περιών η παρούσα παράγραφος περιουσιών.

2. Κληρονομίαι, κληροδοσίαι και δωρεαί προς τα εν τη προηγουμένη παραγράφω αναφερόμενα ιδρύματα κλπ., χωρίς να προσδιορίζεται ειδικώτερον ή να συνάγηται επαρκώς εκ της συστατικής πράξεως ο επιδιωκόμενος σκοπός, θεωρούνται ως καταλειφθείσαι προς εξυπηρέτησιν του σκοπού, ον επιδιώκει κατά τον προορισμόν του το ίδρυμα κλπ. Τα ιδρύματα κλπ υποχρεούνται να αναφερωσιν εις το Υπουργείον Οικονομικών πάσαν είσπραξιν κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών υπό οιονδήποτε τύπον ή και αγράφως εάν συνέστησαν αι τελευταίαι αύται.

3. Καθολικά καταπιστεύματα ή ειδικά κληροδοσία, καταλειπόμενα υπό τον όρον της αποκατάστασης αυτών μετά παρέλευσιν ωρισμένου χρόνου ή μετά τον θάνατον του εις αποκατάστασιν υποχρέου εις κοινωφελή ιδρύματα εκ των εν άρθρ. 95 § 1 και 97 § 2 και 3 του παρόντος Νόμου αναφερομένων η εις νομικά πρόσωπα κλπ., κατά τας διατάξεις των προηγουμένων παραγράφων του παρόντος άρθρου, άτινα όμως δεν υφίστανται εν τω χρόνω της αποκατάστασης δεν ακυρούνται εκ του λόγου τούτου. «Οι περιουσίες αυτές διατίθενται, κατά τη διαδικασία του Ν. 455/1976 (ΦΕΚ 277 Α'), υπέρ υφιστάμενων άλλων ιδρυμάτων ή νομικών προσώπων, κλπ. ως άνω ή για τη σύσταση νέου κοινωφελούς ιδρύματος, για την εκτέλεση του τυχόν οριζόμενου στη διαθήκη κοινωφελούς σκοπού ή άλλου παρεμφερούς κοινωφελούς, σκοπού ή για την επαύξηση της περιουσίας του υφιστάμενου ιδρύματος ή του νομικού προσώπου».

Αι διατάξεις της παραγράφου ταύτης εφαρμόζονται και επί καθολικών καταπιστευμάτων ή ειδικών κληροδοσιών καταλειφθεισών προ της ισχύος του παρόντος Ν.Δ/τος εφόσον όμως ο χρόνος της αποκατάστασης αυτών συμπίπτει μετά την ισχύν του παρόντος.

4. Κληρονομία και κληροδοσία καταλειφθείσαι υπέρ φυσικού ή νομικού προσώπου υπό τον όρον της εκτέλεσεως κοινωφελούς ή φιλανθρωπικού σκοπού ή έργου και μη γενόμεναι αποδεκταί παρά του κληρονόμου ή κληροδόχου τούτου δι' οιονδήποτε λόγον, μη υπάρχοντος υποκαταστάτου, δεν θεωρούνται ως ακυρωθείσαι, ουδέ προσαυξάνουσι τας μερίδας των λοιπών κληρονόμων η κληροδόχων, αλλ' υπαγόμεναι υπό την άμεσον διαχείρισιν του Υπουργείου Οικονομικών και εκκαθαριζόμεναι κατά τα εν άρθρο 36, και 46 του αναγκαστικού τούτου Νόμου οριζόμεναι, διατίθενται υπό τούτου προς εκτέλεσιν του ορισθέντος σκοπού ή έργου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο παραπάνω κοινωφελής σκοπός η το έργο δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί για οποιονδήποτε λόγο, η περιουσία διατίθεται για άλλον παρεμφερή σκοπό η έργο ή για την ενίσχυση υφιστάμενου κοινωφελούς ιδρύματος ή για τη σύσταση νέου κοινωφελούς ιδρύματος, κατά τη διαδικασία του Ν.455/1976.

Ωσαύτως στο άρθρο 25 του νόμου 2459/97 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 25

Εκπτώσεις - αφορολόγητο όριο - υπολογισμός φόρου

1.

2. «Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, μετά την αφαίρεση των χρεών που ορίζονται στην παρ.1, παραμένει αφορολόγητο ποσό διακοσίων σαράντα τριών χιλιάδων εξακοσίων (243.600) € για τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα.

Για τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν

αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και για τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, το αφορολόγητο ποσό ορίζεται σε εξακόσιες επτά χιλιάδες τετρακόσια ενενήντα (607.490) ευρώ.

Μετά τον υπολογισμό των παραπάνω αφορολόγητων ορίων, το υπόλοιπο υποβάλλεται σε φόρο:

α)

β) Για τα νομικά πρόσωπα με πάγιο συντελεστή 0,7%. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα του δευτέρου εδαφίου αυτής της παραγράφου ο πάγιος συντελεστής ορίζεται σε 0,35%.

Εξάλλου στο μεν άρθρο 113 του Α.Κ. ορίζεται ότι: "από τη σύσταση του ιδρύματος ο ιδρυτής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει σ' αυτό την περιουσία που έταξε. - Δικαιώματα που μεταβιβάζονται με απλή εκχώρηση, εφόσον η βούληση τη ιδρυτή δεν είναι αντίθετη, μεταβιβάζονται αυτοδικαίως μόλις συσταθεί το ίδρυμα», στο δε άρθρο 114 ότι: «ίδρυμα που συνιστάται μετά το θάνατο του ιδρυτή θεωρείται ότι υφίσταται κατά το χρόνο του θανάτου του ως προς την περιουσία που έχει ταχθεί υπέρ του ιδρύματος», ενώ στο άρθρο 108 ορίζεται ότι «αν με ιδρυτική πράξη μια περιουσία ορίστηκε για να εξυπηρετηθεί ορισμένος σκοπός το ίδρυμα αποκτά προσωπικότητα με διάταγμα που εγκρίνει τη σύστασή του».

II. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας αλλά με ηυξημένο αφορολόγητο όριο και μειωμένο συντελεστή φορολογίας υπάγονται και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα.

Περαιτέρω κατά το ισχύσαν και το ισχύον δίκαιο ο επιθυμών ν' αφιερώσει περιουσία προς ωρισμένο σκοπό δύναται - δια δικαιοπραξίας εν ζωή ή αιτία θανάτου - διττώς να επιτύχει τούτο: να συστήσει (α) αυθύπαρκτο (αυτοτελές) ίδρυμα έχον ίδια νομική προσωπικότητα, ότε η περιουσία περιέρχεται εις το νομικό πρόσωπο τού, προς τον ταχθέντα σκοπό, συσταθέντος ιδρύματος ή β) να μεταβιβάσει την αφιερουμένη περιουσία σε ορισμένο φυσικό ή υφιστάμενο νομικό πρόσωπο, (σωματείο, αυθύπαρκτο ίδρυμα, νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου), με τον όρο εκπληρώσεως υπό τούτου του επιδιωκόμενου σκοπού.

Εκ της ιδρυτικής πράξεως, πρέπει να προκύπτει ότι ο διαθέτης - ιδρυτής ηθέλησέ την ίδρυση αυτοτελούς υποκειμένου δικαίου δηλ. νομικού προσώπου. Όταν δεν σκοπείται η ίδρυση ιδρύματος ως αυτοτελούς νομικού προσώπου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί ιδρύματος, αλλ' οι διατάξεις περί δωρεάς υπό τρόπον, η εγκαταστάσεως και κληροδοσίας υπό τρόπον. (Γ. Μπαλή, Γεν. Αρχές § 17 Β') και η κυριότητα περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η εκτέλεση του ειδικού κοινωφελούς σκοπού κατά τις άνω ειδικότερες διατάξεις.

Ειδικότερα εάν εις ήδη υπάρχον ίδρυμα παραχωρηθεί δια πράξεως εν ζωή περιουσία χάριν, ωρισμένου σκοπού έστω και συμφώνου

προς τον προορισμό του, η τοιαύτη παραχώρηση περιουσίας, είναι κοινή δωρεά και απαιτείται σύμβαση κατά τους όρους του νόμου (Μπαλίν ενθ. Ανωτέρω παρ. 17), προκειμένου δε περί ακινήτων, σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξεως και μεταγραφή αυτής, οπότε και τίθεται ζήτημα επιβολής φμαπ σε βάρος του λαβόντος ιδρύματος.

Όσον αφορά τα ιδρύματα που συνιστώνται μετά τον θάνατο του ιδρυτή, ήτοι περιπτώσεις που το ίδρυμα ορίζεται στη διαθήκη ως κληρονόμος ή κληροδόχος, ή ο στη ζωή ιδρυτής αποθνήσκει προ της συστάσεως του ιδρύματος, λεκτέον ότι ενόψει των ορισμών των άρθρων 108 και 114 ΑΚ, τα ιδρύματα αυτά κατά το μεσοδιάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του θανάτου του ιδρυτού και της εγκρίσεως του ιδρύματος θεωρούνται κατά πλάσμα δικαίου ότι «υφίστανται» σε σχέση με οποιοδήποτε θέμα που αναφέρεται στην περιουσία που έχει ταχθεί από τον ιδρυτή υπέρ αυτών, (βλ ΣτΕ 2636/88), δικαιούμενα και του προβλεπομένου για τα κοινωφελή ιδρύματα αφορολογήτου ορίου και μειωμένου συντελεστή φορολογίας.

Ειδικότερα και με την προϋπόθεση ότι εδημοσιεύθη το διάταγμα που εγκρίνει τη σύσταση του ιδρύματος η κληρονομία επήχθη ήδη σ' αυτό από το θάνατο του ιδρυτή όπως από του αυτού χρόνου επάγεται στο ίδρυμα και η κληροδοσία. (βλ. Γιαννόπουλου Γεν. Αρχαί σελ. 284).

Ακριβέστερα το άνω ίδρυμα αποκτά την περιουσία βάσει των διατάξεων του κληρονομικού δικαίου, δηλαδή αυτοδικαίως αν έχει εγκατασταθεί ως κληρονόμος (Α.Κ. 1846), ή κληροδόχος ωρισμένου αντικειμένου ενώ αν πρόκειται περί άλλης φύσεως κληροδοσίας κλπ. αποκτά ενοχικό δικαίωμα ν' απαιτήσει από τον βεβαρημένο την παροχή των περιουσιακών στοιχείων που του κληροδοτήθηκαν (βλ Ασπογέρακα - Γρίβα, Γεν. Αρχαί, σελ. 104, Μπαλή, παρ. 17 αριθμός 5, Βάλληνδα αρθ.114, Παπαντωνίου παρ. 37 IV κλπ.).

Οπωσδήποτε με την κατ' άρθρο 1193 Α.Κ. μεταγραφή ή κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ακίνητο θεωρούνται ότι περιήλθαν στον κληρονόμο ή στον κληροδόχο από το θάνατο του κληρονομούμενου, με την επιφύλαξη των διατάξεων για την αναβλητική αίρεση ή προθεσμία {άρθρ.1199.Α.Κ}.

Περαιτέρω αν η ιδρυτική πράξη του ιδρύματος είναι δικαιοπραξία εν ζωή ο ιδρυτής υποχρεούται, μόλις συσταθεί το ίδρυμα, δηλαδή μόλις μόλις εκδοθεί το εγκριτικό διάταγμα με το οποίο αποκτά νομική προσωπικότητα "να μεταβιβάσει εις τούτο την υπ' αυτού ταχθείσαν περιουσίαν" (Α.Κ. 113 § 7). Δεν επέρχεται δηλαδή αυτοδικαίως η κτήση της περιουσίας αυτής στο ίδρυμα αλλά γεννάται ενοχική αξίωση του ιδρύματος κατά του ιδρυτή για τη μεταβίβαση σ' αυτό των ταχθέντων περιουσιακών στοιχείων που γίνεται με τις κοινές διατάξεις (μεταβίβασης με συμβολαιογραφικό έγγραφο και μεταγραφή για τα ακίνητα κλπ). Σε περίπτωση θανάτου του ιδρυτή μετά τη σύσταση του ιδρύματος, στη θέση του υπεισέρχονται οι κληρονόμοι του. Επομένως προ της τοιαύτης μεταβιβάσεως δεν είναι κατ' αρχήν δυνατή η

επιβολή φ.μ.α.π. σε βάρος του συσταθέντος ιδρύματος. Εξαίρεση ισχύει γι
ια τα δικαιώματα τα μεταβιβαζόμενα απλώς δι' εκχωρήσεως, οπότε αυτά,
ελλείψει αντιθέτου βουλήσεως του ιδρυτού, μεταβιβάζονται αυτοδικαίως,
μόλις συσταθεί το ίδρυμα.

Τέλος όσον αφορά τις περιουσίες των παρ. 3 και 4 του άρθρου 96
του Α.Ν. 2039/39 λεκτέον ότι οι σχετικές διατάξεις που συνιστούν κατ'
αρχήν απόκλιση από τις επί του θέματος ρυθμίσεις του ΑΚ προβλέπουν
ιδία διαδικασία (Ν. 1455/76) περιελεύσεως των περιουσιών αυτών σε
υφιστάμενα άλλα ιδρύματα η νομικά πρόσωπα κλπ ή σε νέο κοινωφελές
ίδρυμα και μόνον από της τελειώσεως της σχετικής διαδικασίας ως και
των διατυπώσεων του ΑΚ για τη μεταβίβαση κυριότητας αποκτούν τα
ιδρύματα κλπ. αυτά τις άνω περιουσίες.

Όθεν στο υποβληθέν πρώτο σκέλος του υποβληθέντος
ερωτήματος η άνω προσήκει αναλυτική απάντηση. Αν και κατά τη γνώμη
του Νομικού Συμβούλου Φ. Γεωργακόπουλου, ειδικώς για τα υπό
σύσταση αυτοτελή ιδρύματα του άρθρου 95 παρ. 1 του Α.Ν.2039/39
αυτά υπάγονται μεν σε φμαπ αλλά υπό της συστάσεως αυτών δεδομένου
ότι τ' αναδρομικά αποτελέσματα εξ επόψεως κτήσεως της κυριότητας
επέρχονται από και διά της τοιαύτης συστάσεως.

III. Αναφορικώς με το Β' σκέλος του ερωτήματος λεκτέον ότι
υποχρέωση καταβολής του φόρου, και δη από τότε που γεννάται η
σχετική φορολογική υποχρέωση, έχουν τα πρόσωπα που μνημονεύονται
στην παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν.2459/97 . Ζήτημα πάντως γεννάται αν
στους υποχρέους σε φμαπ συγκαταλέγεται και ο εκτελεστής της διαθήκης
δεδομένου ότι αυτός περιλαμβάνεται μεν στους υποχρέους προς υποβολή
δηλώσεως φμαπ, πλην δεν μνημονεύεται ρητώς στους υποχρέους σε
φόρο.

Επ' αυτού λεκτέα τα εξής:

Η καταλειπόμενη διά διατάξεως τελευταίας βουλήσεως
περιουσία και μέχρι τη δημοσίευση του διατάγματος θεωρείται
σχολάζουσα, δυναμένη να τεθεί υπό κηδεμόνα κατ' άρθρο 1865 Α.Κ.
(βλ. Δ. Γιαννόπουλου Γεν. Αρχαί Αστικού Κώδικος, έκδ. 1948, σελ. 284,
Μπαλή Κληρονομικόν Δίκαιον κατά Α.Κ. 1947, παρ. 184)
αποδεχομένων των άνω συγγραφέων ότι εκ παραλλήλου, προκειμένου
περί κοινωφελών ιδρυμάτων, ισχύουν και οι διατάξεις του άρθρου 63 του
Α.Ν. 2039/39 .

Όμως κατά την ορθότερη γνώμη (βλ. Ι. Σπυριδάκη, υποσημείωση
στην Α.Π. 278/845φ, ΝοΒ34, σελ. 68-69), ισχύουν οι διατάξεις του
άρθρου 63 του νόμου αυτού και η περιουσία δεν διοικείται από κηδεμόνα
σχολάζουσας κληρονομίας, αλλά από τους ορισθέντες με τη διαθήκη
διαχειριστές ή εκτελεστές. Αυτοί εκπροσωπούν την ομάδα της
κληρονομίας (άρθρο 77 Α.Ν. 2039/39 και Α.Κ. 1866) και έτσι πρέπει να
γίνει δεκτόν ότι και αυτοί είναι υπόχρεοι σε φμαπ, αφού υπόχρεος του
φόρου αυτού είναι κατά νόμον και ο κηδεμόνας schoλάζουσας

κληρονομίας αλλά και ο υπεσειρχόμενος στη θέση αυτού κατά τα άνω εκτελεστής της διαθήκης για τη σύσταση κοινωφελούς ιδρύματος.

Ειδικότερα κατά τη διάταξη του άρθρου 88 του Α.Ν. 2039/1939 , ως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 18 του Ν.Δ. 520/1491, η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού ή έργου ανήκει στον αρμόδιο για την εκκαθάριση της κληρονομίας εκτελεστή της διαθήκης, εφόσον αυτό ορίζεται ή προκύπτει σαφώς απ' αυτήν. Σε περίπτωση σιωπής της διαθήκης, η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού ή έργου ανατίθεται είτε στον εκτελεστή αυτής, με πράξη του Υπουργού των Οικονομικών και του αρμοδίου λόγω σκοπού Υπουργού, είτε στο Κράτος, εκτός αν η περιουσία καταλείπεται σε υφιστάμενο ίδρυμα, οπότε αυτό είναι αρμόδιο για την εκτέλεση. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει σαφώς αφενός μεν ότι η εκτέλεση του ορισθέντος με τη διαθήκη κοινωφελούς σκοπού ανήκει, κατ' αρχή, στον αρμόδιο για την εκκαθάριση της κληρονομίας εκτελεστή αυτής και όταν ακόμη η κληρονομία καταλείφθηκε σε υφιστάμενο ίδρυμα, υπό την προϋπόθεση όμως ότι αυτό ορίζεται στην διαθήκη ή προκύπτει σαφώς απ' αυτήν, αφετέρου δε ότι σε περίπτωση σιωπής της διαθήκης περί του εκτελεστού του κοινωφελούς σκοπού, εάν μεν η περιουσία καταλείφθηκε σε υφιστάμενο ίδρυμα αυτό είναι μόνο αρμόδιο για την εκτέλεση αυτού, σε αντίθετη δε περίπτωση η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού ανατίθεται με πράξη του υπουργού των Οικονομικών και του αρμοδίου λόγω σκοπού Υπουργού είτε στον εκτελεστή των διατάξεων της διαθήκης είτε στο Κράτος (βλ. ΑΠ 598/1977 ΝοΒ 26 σελ. 215, Εφετείο Αθηνών 3369/89).

Ο εκτελεστής της διαθήκης νομιμοποιείται ν' ασκεί προσφυγή κατά των τυχόν καταλογιστικών ή άλλων πράξεων της φορολογούσας αρχής, μετά δε τη σύσταση του ιδρύματος νομιμοποιείται να συνεχίσει τις ανοιγείσες δίκες το ήδη συσταθέν ίδρυμα (βλ. ΣτΕ 2636/88).

Ο εκτελεστής της διαθήκης ασκεί δημόσιο λειτούργημα (βλ. άρθρο 64 Α.Ν.2039/39) και δεν περιέρχεται σ' αυτόν η ταχθείσα με τη διαθήκη κληρονομιαία περιουσία για τη σύσταση κοινωφελούς ιδρύματος του Α.Ν. 2039/39. Άλλη βεβαίως είναι η περίπτωση που η κληρονομία καταλείφθηκε σε υφιστάμενο ίδρυμα και τούτο είναι συγχρόνως και εκτελεστής αυτής κατά τα άνω εκτεθέντα.

Παρά ταύτα ο εκτελεστής της διαθήκης είναι υπόχρεος σε ΦΜΑΠ ως υπεισερχόμενος στη θέση του κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομίας σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα. Αν και κατά τη γνώμη του Νομικού Συμβούλου Φ. Γεωργακόπουλο υπόχρεοι προς καταβολή του φόρου είναι τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν. 2459/97, στα οποία δεν περιλαμβάνεται ο εκτελεστής της διαθήκης.

IV. Στο γ' σκέλος του ερωτήματος λεκτέον ότι οι απαλλαγές από το φμαπ ορίζονται περιοριστικώς στο νόμο και χορηγούνται στα νομίμως συνεστημένα ιδρύματα, ως και στα ιδρύματα που εμπίπτουν στο άρθρο 114 ΑΚ. Στα υποτελή ιδρύματα ισχύουν οι απαλλαγές που αφορούν τα νομικά πρόσωπα στα οποία προσκολλώνται.

V. Τέλος στο τελευταίο σκέλος του ερωτήματος που αναφέρεται στα κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισεως για τα οποία δεν καθορίστηκε ίδιος τρόπος διοικήσεως και αποτελούν εντεύθεν υποτελή ιδρύματα, λεκτέα τα εξής:

Κατά τη διάταξη του άρθρου 95 παρ. 1 του Ν. 2039/39 περιουσία διατιθεμένη δια πράξεως εν ζωή ή δια διατάξεως τελευταίας βουλήσεως προς εκπλήρωση στο διηνεκές ή για ορισμένη διάρκεια χρόνου κοινωφελούς σκοπού, η εκτέλεση του οποίου ανατίθεται με την συστατική πράξη σε φυσικά πρόσωπα (κληρονόμους, κληροδόχους ή εκτελεστές) ή νομικά πρόσωπα που συνιστώνται για πρώτη φορά ή σε τέτοια υφιστάμενα οριζόμενου όμως κατά την τελευταία περίπτωση ίδιου τρόπου διοικήσεως, συνιστά ίδρυμα διοικούμενο κατά τα οριζόμενα στη συστατική πράξη.

Περαιτέρω κατά τη διάταξη του άρθρου 96 παρ. 1 του ίδιου πιο πάνω αναγκαστικού νόμου, περιουσία διατεθειμένη προς εκπλήρωση ειδικού κοινωφελούς σκοπού, η εκτέλεση του οποίου ανατίθεται με την συστατική πράξη, σε υφιστάμενα ιδρύματα, σωματεία, κάθε φύσης οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, νομικά πρόσωπα κλπ χωρίς ειδικότερο καθορισμό τρόπου διοίκησης αποτελεί κεφαλαίο αυτοτελούς διαχείρισης, που διακρίνεται από τη λοιπή περιουσία αυτών. Από το συνδυασμό των τελευταίων πιο πάνω διατάξεων (1, 95 και 96 του Α.Ν. 2039/1939) σαφώς συνάγεται ότι περίπτωση που καταλείπεται περιουσία χάριν κοινωφελούς σκοπού σε υφιστάμενο νομικό πρόσωπο χωρίς καθορισμό ίδιου τρόπου διοίκησης, αποτελεί αυτή υποτελές ίδρυμα, ήτοι χωριστή ομάδα περιουσίας διαχειριζόμενη απ' το βεβαρυνμένο νομικό πρόσωπο και μόνο αν καθορίστηκε ίδιος τρόπος διοίκησης, συνιστάται αυτοτελές ίδρυμα (βλ. ΑΠ. 598/77 NOB 26.215, ΑΠ 134/80 ΝοΒ 28.1453, ΑΠ 924/80 NOB 29.301, Εφ.Αθ. 3369/89). Η χωριστή αυτή ομάδα περιουσίας για την οποία δεν καθορίστηκε ίδιος τρόπος διοικήσεως ανήκει μεν κατά κυριότητα στο λήπτη αυτής, έχει όμως ορισμένο σκοπό, ήτοι τον κοινωφελή σκοπό που ορίστηκε με τη βούληση του διαθέτη της περιουσίας αυτής. Ως εκ τούτου η διάθεση ή ανάλωση της περιουσίας αυτής για σκοπό διαφορετικό από εκείνον, για το οποίο έχει ταχθεί, αντίκειται όχι μόνο στη ρηθείσα διάταξη του άρθρου 96 παρ. 1 του Ν.2039/39 αλλά και στο άρθρο 109 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, με την οποία διασφαλίζεται η βούληση του διαθέτη για το σκοπό που διατίθεται η περιουσία αυτή. (ΣτΕ 283/2002 , 1871/1993 , 188/92). Ειδικότερα η άνω περιουσία αποτελεί κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισεως διακεκριμένης της υπόλοιπης περιουσίας του νομικού προσώπου, όταν ο κοινωφελής αυτός σκοπός είναι ειδικός σε σχέση με το σκοπό τον οποίο, κατά τον προορισμό του επιδιώκει το ίδρυμα κλπ και ο ειδικός αυτός σκοπός προσδιορίζεται ή τουλάχιστον επαρκώς συνάγεται από τη συστατική πράξη. Σε αντίθετη περίπτωση, θεωρείται ότι η περιουσία καταλείφθηκε για να εξυπηρετήσει το σκοπό, τον οποίο

επιδιώκει, κατά τον προορισμό του, το νομικό πρόσωπο, στο οποίο καταλείφθηκε η περιουσία (ΣτΕ 1344/92).

Οπωσδήποτε, ο όρος «ίδρυμα» δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκη ίδιο Ν.Π. εκ της ταχθείσας περιουσίας. Τούτο είναι ζήτημα ερμηνείας της θελήσεως του ιδρυτού.

Τα άνω υποτελή ιδρύματα, στερούμενα νομικής προσωπικότητας δεν αποτελούν υποκείμενο του φ.μ.α.π., αλλά αντ' αυτών υποκείμενα του φ.μ.α.π. αποτελούν τα νομικά πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η εκτέλεση του ειδικού κοινωφελούς σκοπού. (Παρ. σκέψεις στην ΣτΕ 1245/1981).

Εντεύθεν αν το άνω νομικό πρόσωπο απαλλάσσεται του φ.μ.α.π. έπεται ότι απαλλάσσεται ωσαύτως και η περιουσία του υποτελούς σ' αυτό ιδρύματος, καθόσον το τελευταίο δεν έχει αυθυπαρξία αλλ' ακολουθεί τη νομική μεταχείριση του νομικού προσώπου στο οποίο ανήκει.

Κατά τον αυτόν λόγο αν σε συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο ανήκουν πλείονα υποτελή ιδρύματα, η περιουσία ενός εκάστου εξ αυτών προστίθεται στην περιουσία του νομικού προσώπου και ακολουθεί τη φορολογική μεταχείριση του προσώπου αυτού.

Τέλος τα υποτελή ιδρύματα δεν έχουν ίδιο αφορολόγητο όριο καθόσον κατ' άρθρο 25 παρ. 2 του Ν. 2459/97 περί φ.μ.α.π. τούτο, (το αφορολόγητο όριο) συναρτάται με την ύπαρξη νομικού προσώπου.

VI. Όθεν στο υποβληθέν ερώτημα και κατά την πλειοψηφήσασα γνώμη του Τμήματος, η άνω προσήκει, αναλυτική απάντηση.

Εθεωρήθη
Αθήνα, 19-2-04
Ο Προεδρεύων
του Β' Τμήματος του ΝΣΚ

Γρ. Κρόμπας
Αντ/δρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής
Παν. Κιούσης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους