



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησεως : 154 / 2011
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΜΗΜΑ
Συνεδρίαση της 28ης Μαρτίου 2011

ΣΥΝΘΕΣΗ :

ΠΡΟΕΔΡΟΣ : Βασίλειος Σουλιώτης , Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ..

ΜΕΛΗ : Χρυσαφούλα Αυγερινού, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλια, Νομικοί Σύμβουλοι.

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ : Κωνσταντίνα Νασοπούλου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ..

ΑΡ. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ : Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ. 13 1002058 ΕΞ 2010 / 11-1-2010 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Δ/ση Φορολογίας - Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου – Τμ. Φ.Μ.Α.Π.) Υπουργείου Οικονομικών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: α) Εάν οι εγκαταστάσεις της μεταλλειοκτησίας πρέπει να φορολογηθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3634/2008 περί Ε.Τ.Α.Κ. και σε καταφατική περίπτωση, με ποιο τρόπο, δηλαδή με συντελεστή 1‰ για τις ιδιοχρησιμοποιούμενες εγκαταστάσεις της μεταλλειοκτησίας και 6‰ για τα μη ιδιοχρησιμοποιούμενα κτίσματα

και τα εδαφοτεμάχια που της ανήκουν κατά κυριότητα ή βάσει του άρθρου 173 του Μεταλλευτικού Κώδικα;

β) Αν τα μεταλλευτικά ορυκτά, που θεωρούνται κατά την Υπηρεσία ακίνητα, υπόκεινται στις διατάξεις περί επιβολής Ε.Τ.Α.Κ.; Αν ναι, πως πρέπει να γίνει ο υπολογισμός της αξίας ;

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως :

I. Σύμφωνα με το έγγραφο του ερωτήματος τα παραπάνω ερωτήματα τέθηκαν με αφορμή το από 2-6-2008 έγγραφο ερώτημα της εταιρείας με την επωνυμία «Ε...Χ..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΧΡΥΣΟΥ» περί υπαγωγής σε ενιαίο τέλος ακινήτων των μεταλλευτικών δικαιωμάτων παραχωρηθέντων με την μορφή οριστικών παραχωρήσεων.

II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ :

A. Με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 & 11 ν. 3634/2008 (ΦΕΚ 9 Α' /2008) «Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών - Απαλλαγή πρώτης κατοικίας - Ενιαίο τέλος ακινήτων - Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου και λοιπές διατάξεις» ορίζεται ότι :

« Άρθρο 5

Αντικείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων

Από το έτος 2008 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται ενιαίο τέλος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία για την εφαρμογή του νόμου αυτού περιλαμβάνονται:

α) το δικαίωμα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας επί ακινήτων. Ακίνητα θεωρούνται αυτά που χαρακτηρίζονται έτσι σύμφωνα με τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικα.

β).....



Άρθρο 6

Υποκείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων

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 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξαρτήτως των μεταβολών που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού

.....

Άρθρο 11

Υπολογισμός του τέλους

Η ακίνητη περιουσία κάθε προσώπου φορολογείται χωριστά.

A. Φυσικά Πρόσωπα

.....

B. Νομικά Πρόσωπα

Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6‰).

Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, φορολογείται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰).

Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1‰) φορολογούνται:

α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών.

β).....»

B. Με τις διατάξεις των άρθρων 948 και 953 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι :

« Άρθρο 948

Κινητά και ακίνητα

Ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη. Κινητά είναι όσα δεν είναι ακίνητα.

Άρθρο 953

Συστατικό

Συστατικό μέρος πράγματος, που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ίδιου ή του κύριου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενο κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος. »

Γ. Με τις διατάξεις των άρθρων 1 επ., 15, 65,73 επ. και 173 επ. του ν.δ/τος 210/1973 (ΦΕΚ 277 Α' 1973) «Περί Μεταλλευτικού Κώδικος», όπως τροποποιηθείς σήμερα ισχύει, ορίζεται ότι :

«Άρθρο 1

Ορυκταί ύλοι

Διά την εφαρμογήν του παρόντος αι ορυκταί ύλοι, ως αύται εύρηνται εις την φύσιν, διακρίνονται από νομικής απόψεως εις μεταλλευτικά ορυκτά ή μεταλλεύματα και εις λατομικά ορυκτά.

Άρθρο 2

Μεταλλευτικά ορυκτά

1.Ως μεταλλευτικά ορυκτά ή μεταλλεύματα θεωρούνται αι κάτωθι ορυκταί ύλοι:

α) Τα μέταλλα εις αυτοφυή κατάστασιν (οίον χαλκός, χρυσός κ.λπ.).

β) Αι ενώσεις απάντων των μετάλλων (οίον αργιλίου, αργύρου, αρσενικού, αντιμονίου, βαναδίου βαρίου, βισβουθίου, βολφραμίου, γαλίου, ζirkονίου καδμίου, κασσιτέρου, κοβαλτίου, λευκοχρύσου, μαγγανίου, μαγνησίου, μολυβδαινίου, μολύβδου, νικελίου, σιδήρου, στροντίου, τιτανίου, υδραργύρου, χαλκού, χρυσοῦ, χρωμίου, ψευδαργύρου κ.λπ.).

γ) Τα ορυκτά των μετάλλων της ομάδος των σπανίων γαιών.

δ) Τα ορυκτά των ραδιενεργών στοιχείων.

ε) Το αυτοφυές θείον, ο γραφίτης, ο φωσφορίτης, ο φθορίτης, ο αμίαντος, ο αλουνίτης, ο μαρμαρυγίας, οι άστριοι, αι στηπητήρια το ορυκτόν χλωριούχον

Άρθρο 3

Κυριότης μεταλλευτικών ορυκτών



Το δικαίωμα της επί του εδάφους κυριότητας δεν επεκτείνεται επί των μεταλλευτικών ορυκτών, είτε ταύτα ευρίσκονται επί της επιφανείας είτε υπό ταύτην. Το δικαίωμα ερεύνης και εκμεταλλεύσεως των ορυκτών τούτων, πλην των υπέρ του Δημοσίου εξηρημένων, περί των αι διατάξεις του άρθρ. 143 του παρόντος, παραχωρείται εις πάντα, κατά τας διατάξεις του παρόντος.

Άρθρο 15

Μεταλλειοκτησία

Το δικαίωμα κυριότητας επί μεταλλείου (μεταλλειοκτησία) παραχωρείται μετά προηγουμένην μεταλλευτικήν έρευναν και τήρησιν της εις τα ακόλουθα άρθρα διαγραφομένης διαδικασίας.

Άρθρο 65

Δικαίωμα μεταλλειοκτησίας

1. Τα μεταλλεία ως και τα συστατικά αυτών είναι ακίνητα, από της δημοσιεύσεως δε διά της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως του υπό του άρθρ. 59 του παρόντος προβλεπομένου παραχωρητηρίου Π.Δ/τος, συνιστάται το δικαίωμα κυριότητας επί μεταλλείου (μεταλλειοκτησία), όπερ είναι αυτοτελές εμπράγματον δικαίωμα, όλως διακεκριμένον από της κυριότητας επί του εδάφους.

2. Επιμελεία του μεταλλειοκτήτου το παραχωρητήριον Π.Δ/μα μεταγράφεται εις τα οικεία βιβλία μεταγραφών.

Άρθρο 66

1. Επί της κατά τα άρθρ. 59 και 65 του παρόντος συνιστωμένης μεταλλειοκτησίας εφαρμόζονται αι εις τα ακίνητα ισχύουσαι διατάξεις του Αστικού Κώδικος, εφόσον δεν ορίζεται άλλως εις το παρόν.

2. Τα μεταλλευτικά ορυκτά, μετά την εκ του μεταλλείου εξόρυξίν των, είναι κινητά.

Άρθρο 67

Περιεχόμενον - έκτασις

1. Επιφυλασσομένων των διατάξεων των άρθρ. 18 και 19 του παρόντος ο μεταλλειοκτήτης έχει το αποκλειστικόν δικαίωμα, να αναζητεί να εξορύσσει και

εν γένει να εκμεταλλεύεται άπαντα τα εντός του παραχωρηθέντος χώρου μεταλλευτικά ορυκτά, πλην των υπέρ του Δημοσίου εξηρημένων, περί των διατάξεων του άρθρου 143 του παρόντος.

2. Το ως άνω δικαίωμα εκτείνεται τόσον επί της επιφανείας του εδάφους επί εκτάσεως, ως αυτή ορίζεται διά των εις το παραχωρητήριο Π.Δ/μα ορίων, όσον και εις τον υπό την επιφάνειαν χώρον, προσδιοριζόμενον διά των κατακορύφων επιπέδων των αγομένων εκ των συνδεουσών τα όρια ευθειών γραμμών και εις απεριόριστον βάθος.

3. Επίσης ο μεταλλιοκτήτης δικαιούται να προβαίνει εις απόσας τας προς άσκησιν του δικαιώματός του εργασίας, να εκτελεί συναφή έργα, ως και να ανεγείρει τας αναγκαίας εγκαταστάσεις, επιφανειακώς και υπογείως

Άρθρο 73

Προϊόντα Μεταλλείων

1. Προϊόντα μεταλλείων είναι τα υπό των διατάξεων του παρόντος χαρακτηριζόμενα ως μεταλλευτικά ορυκτά ή μεταλλεύματα, μετά την εκ του μεταλλείου εξόρυξιν αυτών, είτε ακατέργαστα είτε υποστάντα την αναγκαίαν προς εμπορίαν αυτών κατεργασίαν ως και τα κατά την κατεργασίαν τούτων προκύπτοντα υποπαράγωγα. 2.

Άρθρο 173

Φόροι του Δημοσίου

1. Επί μεταβιβάσεως εξ επαχθούς αιτίας υφ' οιονδήποτε τύπον των δικαιωμάτων μεταλλιοκτησίας, ως και των δικαιωμάτων εξ άδειας μεταλλευτικών ερευνών ο υπέρ του Δημοσίου φόρος ορίζεται εις 5%. Ο προσδιορισμός της τιμής πωλήσεως ή της αξίας επί ανταλλαγής γίνεται υπό του αρμοδίου κατά περίπτωσιν υφυπουργού περιφερειακού διοικητού ή νομάρχου, κατά τον υπολογισμόν δε τούτον αφαιρείται η αξία των πρώτων εγκαταστάσεων του μεταλλείου ή των επί του χώρου εφ' ου η άδεια μεταλλευτικών ερευνών.

2.

 6



Άρθρο 175

Επί πασών των περιπτώσεων περί των το άρθρ. 173 του παρόντος εκτός α) του υπό των διατάξεων του εν λόγω άρθρου προβλεπομένου φόρου, β) του παγίου τέλους χαρτοσήμου, γ) των νομίμων δικαιωμάτων των συμβολαιογράφων και δ) των τελών διά την μεταγραφήν περί των το άρθρ. 87 του παρόντος, ουδείς έτερος φόρος, τέλος, δικαίωμα ή εισφορά υπέρ του Δημοσίου ή υπέρ οιουδήποτε τρίτου επιβάλλεται.

Άρθρο 176

Επί μεταλλείων ή των προϊόντων αυτών απαγορεύεται η επιβολή οιασδήποτε τοπικής ειδικής φορολογίας ή εισφοράς ή άλλης οιασδήποτε μορφής τοπικής οικονομικής επιβαρύνσεως, υπέρ οιασδήποτε τοπικής, Δημοτικής ή Κοινοτικής Αρχής ή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου ή και υπέρ οιουδήποτε Ειδικού Ταμείου ή κοινωφελούς σκοπού. »

III. Από τις ανωτέρω διατάξεις αυτοτελώς ερμηνευόμενες και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκύπτουν τα ακόλουθα:

A. Με τις διατάξεις των άρθρων 5-11 ν. 3634/2008, όπως ίσχυσαν μέχρι την κατάργησή τους την 1-1-2010 (άρθρο 56 ν. 3842/2010), επιβλήθηκε φόρος με την ονομασία «*Ενιαίο Τέλος Ακινήτων*» στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και η οποία ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Στην έννοια της φορολογητέας ακίνητης περιουσίας περιλαμβάνονται τα εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας που αφορούν ακίνητα, όπως αυτά χαρακτηρίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 948 και 953 του Αστικού Κώδικα (άρθρο 5 παρ. 1 περ. α').

Ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ίδιου νόμου καθορίσθηκαν οι συντελεστές υπολογισμού του ενιαίου τέλους ακινήτων για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα, για τα νομικά πρόσωπα ορίσθηκε πάγιος συντελεστής 6% επί της αξίας των ακινήτων τους, ειδικώς όμως γι' αυτά που ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης ο συντελεστής αυτός ανέρχεται σε ποσοστό 1% της αξίας τους.

Β. Με το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα προσδιορίζεται με σαφήνεια η έννοια του ακινήτου, είναι δε ακίνητο κατά την ρητή διατύπωση του άρθρου αυτού το έδαφος και τα συστατικά του μέρη. Δηλαδή, αναγκαία προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί ένα πράγμα ως ακίνητο, κατά τη διάταξη αυτή, είναι να αποτελεί τμήμα του εδάφους ή συστατικό του μέρος, δηλαδή μη δυνάμενο να αποχωριστεί από το έδαφος χωρίς βλάβη αυτού. Ως ακίνητο, όμως, δεν νοείται ολόκληρο το γήινο έδαφος ως σύνολο, αλλά κάθε τμήμα του, το οποίο οριοθετήθηκε είτε από την βούληση του κυρίου είτε από το νόμο. (Γεωργιάδης – Σταθόπουλος, Ερμ. Α.Κ. άρθρα 948 – 949, σελ. 38 επ.).

Γ. Με τις διατάξεις του Μεταλλευτικού Κώδικα (ν.δ. 210/1973) εισάγεται στο πεδίο του ιδιωτικού δικαίου ειδική νομοθεσία αναφορικά με τα μεταλλεία, επί των οποίων μεταλλείων οι διατάξεις περί ακινήτων του Αστικού Κώδικα εφαρμόζονται μόνον σε περίπτωση μη ειδικότερης ρύθμισης στην ειδική αυτή νομοθεσία (άρθρο 66 Μ.Κ.). Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Μεταλλευτικού Κώδικα τα μεταλλεία και τα συστατικά αυτών είναι ακίνητα, από τη δημοσίευση δε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του προβλεπομένου στο άρθρο 59 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος παραχωρητηρίου, συνιστάται το δικαίωμα κυριότητας επί μεταλλείου (μεταλλειοκτησία), το οποίο είναι αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, όλως διακεκριμένο από την κυριότητα επί του εδάφους. Είναι δυνατόν άλλος να είναι κύριος του εδάφους (ακινήτου κατά τα άρθρα 948 και 953 του Α.Κ) και άλλος να είναι κύριος του μεταλλείου (ακινήτου κατά το άρθρο 65 του Μ.Κ.).

Δηλαδή, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές και κατ' απόκλιση των οριζομένων στο άρθρο 1001 Α.Κ., επί των μεταλλείων, δηλαδή των μεταλλικών κοιτασμάτων και φλεβών που βρίσκονται εντός του εδάφους, θεσπίζεται ίδιον δικαίωμα κυριότητας (μεταλλειοκτησία) ως αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα (*suī generis*) όλων των ευρισκομένων εντός του χώρου μεταλλευτικών ορυκτών. Το δικαίωμα αυτό της μεταλλειοκτησίας, αν και ιδιωτικού δικαίου, συνιστάται το πρώτον με παραχωρητήριο προεδρικό διάταγμα και διακρίνεται από την κυριότητα επί του εδάφους, κατά την έννοια των διατάξεων του Αστικού Κώδικα (Γνωμ. ΝΣΚ 67/2002, ΣτΕ 4447/2005, 1042/2000,

 8



ΔΗΜΟΔΙΕΥΣΗ ΝΟΜΟΣ, Μπαλής, Εμπράγματον § 31, Γ. Καββαδά, Ελληνική Μεταλλευτική Νομοθεσία, έκδ. 1969, σελ. 64, αρ. 158 & 161), υπάγονται δε στο δικαίωμα αυτό όλες οι απαραίτητες εργασίες για την άσκηση του, καθώς και η εκτέλεση έργων και η ανέγερση των αναγκαίων εγκαταστάσεων επί του εδάφους και επιφανειακώς και υπογείως (άρθρο 67 παρ. 3 Μ.Κ.).

Περαιτέρω θεωρούνται παρακολουθήματα του μεταλλείου, το οποίο κατά τα ανωτέρω σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.δ. 210/1973 είναι ακίνητο, οι εγκαταστάσεις και τα εν γένει έργα και αντικείμενα που είναι προορισμένα σε διαρκή εξυπηρέτηση της εκμεταλλεύσεως αυτού, ασχέτως του χώρου στον οποίον βρίσκονται, δηλαδή επί ή υπό την επιφάνεια του μεταλλείου, εντός ή εκτός των ορίων της παραχωρήσεως και του ειδικότερου χαρακτηρισμού τους ως συστατικών ή παρακολουθημάτων. Τα παρακολουθήματα του μεταλλείου αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο με το κύριο ακίνητο (μεταλλείο), ανήκουν κατά κυριότητα στον ιδιοκτήτη του ακινήτου (μεταλλείου), δηλαδή τον μεταλλειοκτήτη και ακολουθούν την νομική τύχη του κυρίου ακινήτου (Γνωμ. ΝΣΚ 67/2002, Γ. Καββαδά, Ελληνική Μεταλλευτική Νομοθεσία, έκδ. 1969, σελ. 63, αρ. 151 & 152, Α.Π. 23/1960, Νο.Β. έτος 8^ο, σελ. 435).

Τέλος, με τις διατάξεις των άρθρων 173 επ. του ν 210/1973 προβλέπεται ειδικός φόρος μεταβιβάσεως του δικαιώματος της μεταλλειοκτησίας και προσδιορίζεται ειδικότερα ο τρόπος υπολογισμού του, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 176 απαγορεύεται η επιβολή οιασδήποτε τοπικής φορολογίας, εισφοράς ή άλλης οικονομικής επιβαρύνσεως επί των μεταλλείων και των προϊόντων τους υπέρ ν.π.δ.δ., δήμων και κοινοτήτων.


IV. Κατόπιν των ανωτέρω, **επί του πρώτου ερωτήματος**, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τον Αντιπρόεδρο Ν.Σ.Κ. Βασίλειο Σουλιώτη και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Θεόδωρο Ψυχογιό, Κωνσταντίνο Χαραλαμπίδη, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, (ψηφοί 6), το δικαίωμα της μεταλλειοκτησίας, το οποίο έχει ως περιεχόμενο την αναζήτηση, εξόρυξη και την εν γένει εκμετάλλευση όλων των ευρισκομένων εντός του χώρου

μεταλλευτικών ορυκτών, είναι αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα (sui generis) και διακρίνεται σαφώς από το δικαίωμα της επί του εδάφους κυριότητας.

Από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 5 περ. α του ν 3634/2008 προκύπτει ότι το Ε.Τ.ΑΚ. επιβάλλεται επί των εμπραγμάτων δικαιωμάτων κυριότητας και επικαρπίας επί ακινήτων που χαρακτηρίζονται ως τέτοια κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικα, και όχι επί των δικαιωμάτων αυτών επί ακινήτων τα οποία χαρακτηρίζονται ως τέτοια από διατάξεις άλλων νόμων. Επομένως είναι προφανές ότι ο νομοθέτης δεν ηθέλησε να επιβληθεί το Ε.Τ.Α.Κ και επί των μεταλλείων, τα οποία ο ειδικός νόμος 210/1773 (Μ.Κ) τα χαρακτηρίζει, για τους σκοπούς του, ως ακίνητα και συνεπώς τα μεταλλεία δεν εμπίπτουν στην έννοια της φορολογητέας περιουσίας κατ' άρθρον 5 περ. α του ν. 3634/2008. Εξάλλου η διάταξη του άρθρου 66 του Μεταλλευτικού Κώδικα κατά την οποία επί των μεταλλείων εφαρμόζονται συμπληρωματικά οι ρυθμίσεις του Αστικού Κώδικα, δεν προσδίδει προδήλως σε αυτά την ιδιότητα των ακινήτων του αστικού δικαίου, αφού, όπως αναφέρθηκε, κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 65 παρ. 1 του Μ.Κ., αυτά διακρίνονται του εδάφους, η δε επ' αυτών κυριότητα είναι δικαίωμα διάφορο της κυριότητος επί του εδάφους. Το αυτό ισχύει και για τις εγκαταστάσεις των Μεταλλείων, οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα και ακολουθούν την τύχη του κυρίου ακινήτου, δηλαδή αυτήν του μεταλλείου.

Επομένως, κατά την άποψη της πλειοψηφίας, οι εγκαταστάσεις των μεταλλείων δεν περιλαμβάνονται στην έννοια των ακινήτων των άρθρων 948 και 953 του Αστικού Κώδικα, και ως εκ τούτου επ' αυτών δεν οφείλεται Ε.Τ.ΑΚ.. Είναι δε όλως αδιάφορο, στην προκειμένη περίπτωση, εάν θα επιβληθεί Ε.Τ.ΑΚ. επί των κυρίων των ακινήτων (εδάφους).

Κατά την άποψη όμως της μειοψηφίας που σχηματίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, Χρυσάφουλα Αυγερινού και Δήμητρα Κεφάλα (ψηφοί 2) στην οποία προσχώρησε και η εισηγήτρια Πάρεδρος, από τον συνδυασμό των ως άνω διατάξεων και ιδίως αυτών των άρθρων 65 και 66 του Μεταλλευτικού Κώδικα καθώς και των άρθρων 948 και 953 του Αστικού Κώδικα προκύπτει ότι, τα μεταλλεία, ήτοι το δικαίωμα της μεταλλιοκτησίας

 10



και οι συμπεριλαμβανόμενες σ' αυτό εγκαταστάσεις της διατάξεως της παραγρ. 3 του άρθρου 67 του Μεταλλευτικού Κώδικα είναι ακίνητα, πλήρως εξομοιούμενα με τα ακίνητα του άρθρου 948 του Αστικού Κώδικα και ως εκ τούτου εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου 3634/2008 περί Ε.Τ.ΑΚ. ως προς τη φορολόγησή τους. Είναι δε σαφής η πρόθεση του νομοθέτη να επιβάλλει την ως άνω φορολόγηση στα ακίνητα εκείνα, μεταξύ των οποίων και τα μεταλλεία, που κατά την συνήθη αντίληψη των συναλλαγών αποτελούν την ακίνητη περιουσία των φυσικών και νομικών προσώπων (βλ. σχ. αιτιολογική έκθεση ν. 3634/08). Κατά την άποψη, λοιπόν, αυτή, στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι οι εγκαταστάσεις της μεταλλειοκτησίας, ως παρακολουθήματα αυτής, υπόκεινται σε Ε.Τ.ΑΚ. και θα πρέπει να επιβληθεί το σχετικό τέλος σε βάρος του μεταλλειοκτήτου για τις εγκαταστάσεις της μεταλλειοκτησίας.

Περαιτέρω, ο τρόπος υπολογισμού του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων θα γίνει σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 11 του ν. 3634/2008, δηλαδή με συντελεστή 6% επί της αξίας των ακινήτων τους (εγκαταστάσεων), ειδικώς όμως γι' αυτά που ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης με συντελεστή 1%. Και τούτο γιατί, η ως άνω διάταξη αφορά στην επιβολή του συγκεκριμένου φόρου και υπερσχύει ως ειδική του άρθρου 173 του Μεταλ. Κώδικα, ο οποίος αναφέρεται σε άλλο φόρο (φόρο μεταβιβάσεως).

Επί του δευτέρου του ερωτήματος, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ομόφωνα, αν και με διαφορετική αιτιολογία, ότι τα μεταλλευτικά ορυκτά δεν υπόκεινται στις περί Ε.Τ.ΑΚ. διατάξεις. Ειδικότερα, κατά την αιτιολογία της παραπάνω πλειοψηφίας, εφόσον, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα γνώμη της, δεν επιβάλλεται Ε.Τ.ΑΚ. επί των μεταλλείων και των εγκαταστάσεων αυτών, έπεται ότι ούτε επί των μεταλλευτικών ορυκτών επιβάλλεται το ως άνω τέλος, δεδομένου ότι τα μεταλλευτικά ορυκτά είναι συστατικά του ακινήτου του μεταλλείου και συνεπώς ακολουθούν την τύχη των κυρίων ακινήτων, δηλαδή των μεταλλείων, σύμφωνα με τα ήδη αναπτυχθέντα επί του πρώτου ερωτήματος.

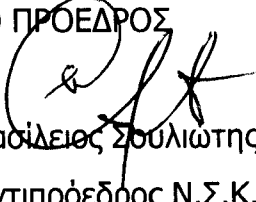
Μετά την εξόρυξή τους βεβαίως είναι κινητά πράγματα και δεν υπόκεινται σε Ε.Τ.ΑΚ. Κατά την άποψη των ίδιων ως άνω μειοψηφούντων μελών, τα μεταλλευτικά ορυκτά, τα οποία πριν την εξόρυξή τους είναι αδύνατον να προσδιορισθούν, να εκτιμηθούν και να υπολογισθεί η αξία τους, μετά δε την εξόρυξή τους είναι κινητά κατά την ως άνω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 66 του Μεταλλευτικού Κώδικα, δεν υπόκεινται σε Ενιαίο Τέλος Ακινήτων, δεδομένου ότι ως προς τα κινητά δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 3634/2008 περί Ε.Τ.ΑΚ..

V. Κατόπιν των ανωτέρω, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδοτεί ως ακολούθως: α) επί του πρώτου ερωτήματος, κατά πλειοψηφία, ότι η μεταλλιοκτησία και οι εγκαταστάσεις της δεν υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3634/2008 περί Ενιαίου Τέλους Ακινήτων και β) επί του δευτέρου ερωτήματος, ομόφωνα, ότι τα μεταλλευτικά ορυκτά δεν υπόκεινται σε Ενιαίο Τέλος Ακινήτων.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ


Αθήνα 16/5-2011

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ


Βασίλειος Σουλιώτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ


Κωνσταντίνα Νασοπούλου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.