



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 257/2015**

**ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' Τμήματος)**

**Συνεδρίαση της 9ης Νοεμβρίου 2015**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

**Μέλη:** Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1090457/26-6-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου-Τμήμα Α').

**Περίληψη Ερωτήματος:** *Αν απαλλάσσονται από τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) τα ακίνητα της Γενικής Συνομοσπονδίας Εργατών Ελλάδος (Γ.Σ.Ε.Ε), θεωρούμενου ότι χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για σκοπούς κοινωφελείς ή μορφωτικούς.*

-----  
Επί του παραπάνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως ακολούθως:

**Ι.** Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα συνημμένα σε αυτό σχετικά στοιχεία προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό του ερωτήματος.

Η Γ.Σ.Ε.Ε με το υπ' αριθμ. πρωτ. 206/11-3-2015 έγγραφό της προς την ερωτώσα υπηρεσία ισχυρίζεται, μεταξύ των άλλων, ότι είναι τριτοβάθμια συνδικαλιστική οργάνωση που ιδρύθηκε με την υπ' αριθμ. 2959/1918 απόφαση του Πρωτοδικείου Πειραιά και σύμφωνα με τους σκοπούς του καταστατικού της «δεν δραστηριοποιείται μόνο συνδικαλιστικά και επαγγελματικά αλλά επιτελεί σημαντικό κοινωνικό έργο, δεδομένου ότι, δεν αγωνίζεται μόνο για τα συμφέροντα των μελών της αλλά όλων των εργατοϋπαλλήλων της χώρας (βλ. 1232/1985 απόφαση Διοικητικού Εφετείου Πειραιά)». Περαιτέρω, επικαλείται ότι επιτελεί σοβαρό μορφωτικό ρόλο, διότι στο ειδικό αμφιθέατρο που υπάρχει στο ακίνητό της διοργανώνονται επιμορφωτικές διαλέξεις από ειδικούς επιστήμονες, ενώ διενεργεί μελέτες σε εργασιακά και κοινωνικά προβλήματα. Για τους λόγους αυτούς ζήτησε από τη Διοίκηση να απαλλαγεί από την πληρωμή ΕΝ.Φ.Ι.Α για το έτος 2014, διότι εμπίπτει στις σχετικές απαλλακτικές ρυθμίσεις του νόμου, αφού είναι ν.π.ι.δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που δραστηριοποιείται όχι μόνο συνδικαλιστικά αλλά επιτελεί και σημαντικό κοινωνικό έργο.

Η Διοίκηση έχοντας την άποψη ότι, ακόμη και στην περίπτωση που κάποια ακίνητα χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για σκοπούς κοινωφελείς ή μορφωτικούς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι γενικά οι συνδικαλιστικές οργανώσεις ιδιοχρησιμοποιούν τα ακίνητα τους αποκλειστικά για τους παραπάνω σκοπούς, έδωσε, κατά αρχάς, αρνητική προφορική απάντηση στο ανωτέρω αίτημα και, στη συνέχεια, έθεσε το προεκτεθέν ερώτημα.

**II. Α.** Στις διατάξεις του ν. 4223/2013 «*Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις*» (Α' 287), όπως ισχύει, μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής:

*«Άρθρο 1 Αντικείμενο του φόρου*

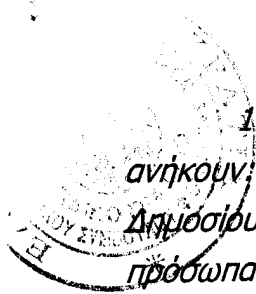
*1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα ....3...4...*

*5. Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου ...»*

*«Άρθρο 2 Υποκείμενο του φόρου*

*1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα ...»*

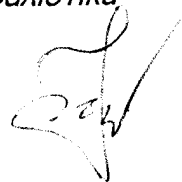
*«Άρθρο 3 Απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.*



1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν: α) Στο Δημόσιο, στο Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.Π.Ε.Δ.). β) Σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.), που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και σε Ο.Τ.Α. και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο .... γ).... δ) Σε Ν.Π.Δ.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωνικού σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. ε) Σε Ν.Π.Ι.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωνικού σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. στ) ...»

**Β.** Στο άρθρο 14 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης - εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (Α' 143), μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κάτωθι όροι έχουν την ακόλουθη έννοια: α. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, κατά την έννοια των παραγράφων 1,2,3 και 6 του άρθρου 1 του ν.3429/2005 (Α'314). β. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια το Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης (εφεξής «λοιποί φορείς της Γενικής Κυβέρνησης»), προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ. γ. Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ. δ. Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει: (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (ββ) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ. ε. Υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά



Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας. στ. Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό – απολογισμό αυτής. Οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης και οι υποδιαιρέσεις τους σε ειδικούς φορείς είναι διοικητικές της μονάδες και μονάδες του προϋπολογισμού της, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα. ζ. Κρατικός Προϋπολογισμός: ο προϋπολογισμός της Κεντρικής Διοίκησης που περιλαμβάνει τον Τακτικό Προϋπολογισμό και τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων .....».

Γ. Στο άρθρο 1 του ν. 4182/2013 «Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις» (Α' 185), μεταξύ των άλλων, ορίζεται ότι κοινωφελής σκοπός είναι κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και γενιά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει σκοπός (πρβλ και άρθρο 1 παράγραφο 1 του α.ν. 2039/1939).

Δ. Από το με ημεροχρονολογία 23-11-2002 καταστατικό της Γ.Σ.Ε.Ε, που μας διαβιβάσθηκε με το ερώτημα, προκύπτει, μεταξύ των άλλων, ότι το ανωτέρω νομικό πρόσωπο έχει μεταξύ των σκοπών του, - πλην αυτών που αποβλέπουν στην προαγωγή των επαγγελματικών - συνδικαλιστικών συμφερόντων των μελών του, - την ανύψωση της μορφωτικής και πολιτιστικής στάθμης των εργαζομένων, την ενίσχυση της εθνικής και πνευματικής ανύψωσης των εργατών και υπαλλήλων και, εν γένει, την διασφάλιση και βελτίωση της οικονομικής, επαγγελματικής και κοινωνικής ζωής των μισθωτών της χώρας. Η Γ.Σ.Ε.Ε επιδιώκει την πραγματοποίηση των παραπάνω, μεταξύ των άλλων, σκοπών της με την ίδρυση Σχολών, Αναγνωστηρίων, Βιβλιοθηκών και Λεσχών, την έκδοση βιβλίων και διατριβών εθνικού, επαγγελματικού, κοινωνικού και επιστημονικού περιεχομένου, με την ίδρυση, υποστήριξη και επιχορήγηση οργανισμών ή οργανώσεων ή ιδρυμάτων Εθνικού, Επιστημονικού, Μορφωτικού, Εκπαιδευτικού, ψυχαγωγικού, Συνεταιριστικού και Κοινωνικού χαρακτήρα κ.λπ.

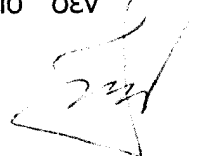
III. Από τις διατάξεις που προπαρατέθηκαν, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

1. Με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013 επιβλήθηκε από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφανείας επί των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η

Ιανουαρίου κάθε έτους, κατά τα ειδικότερα στις διατάξεις του πιο πάνω νόμου οριζόμενα. Στις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου προβλέπονται ρητά οι απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. Μεταξύ των απαλλασσομένων προσώπων συγκαταλέγονται και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ιδιοχρησιμοποιούν αποκλειστικά τα ακίνητά τους για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού, σύμφωνα με την έννοια που προσδίδει στον τελευταίο αυτό όρο αναλυτικότερα η προπαρατεθείσα διάταξη του ν. 4182/2013 (για την έννοια του κοινωφελούς σκοπού, στην οποία, κατά βάση, συμπυκνώνονται και οι λοιποί, βλ. ΑΠ 807/1999, ΣΤΕ 1875/1982). Η φύση των παραπάνω νομικών προσώπων ως δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου προσδιορίζεται με βάση το οργανικό (τυπικό) και όχι το λειτουργικό (ουσιαστικό) κριτήριο (ΓνωμΝΣΚ75/2015), ενώ το ζήτημα της υπαγωγής τους ή μη στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης ανάγεται στην εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του ν. 4270/2014. Περαιτέρω, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας και οι προαναφερθέντες σκοποί πρέπει να προκύπτουν από το καταστατικό του νομικού προσώπου (οργανικό κριτήριο), μη αρκούσης της εκπλήρωσης των σκοπών αυτών εν τοις πράγμασι (ΣΤΕ 1463/1982, η δε ιδιοχρησιμοποίηση ή μη των ακινήτων του αποκλειστικά και μόνον για την εκπλήρωση ενός ή περισσοτέρων εκ των σκοπών αυτών αποτελεί ζήτημα πραγματικό, επί του οποίου η έρευνα και κρίση ανήκει στην εκτίμηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Στην περίπτωση όμως που ένα μη κερδοσκοπικό νομικό πρόσωπο εκ των ως άνω αναφερομένων ν.π.ι.δ. ασκεί κάποια από τις πιο πάνω δραστηριότητες (μορφωτικές, κοινωφελείς κλπ) σε τμήμα του ακινήτου του, εξυπακούεται ότι το εν λόγω τμήμα πρέπει να έχει νομική και λειτουργική αυτοτέλεια σε σχέση προς το υπόλοιπο ακίνητο (π.χ. με τη σύσταση οριζόντιων ιδιοκτησιών κλπ), οπότε η απαλλαγή αφορά το συγκεκριμένο αυτοτελές τμήμα και όχι το σύνολο του ακινήτου.

2. Η Διοίκηση, επομένως, με κριτήριο τη λειτουργική, και κυρίως τη νομική αυτοτέλεια που εμφανίζει κάθε ακίνητο του νομικού προσώπου, εκτιμά αν το ν.π.ι.δ. χρησιμοποιεί το συγκεκριμένο αυτοτελές ακίνητο αποκλειστικά για κάποιον κοινωφελή σκοπό ή όχι, οπότε, σε καταφατική περίπτωση, το νομικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. Έτσι, εφόσον ένα τμήμα (χώρος) ενός ακινήτου, το οποίο (τμήμα) χρησιμοποιείται μεν αποκλειστικά από το ν.π.ι.δ. της ως άνω εξεταζομένης κατηγορίας για την εκπλήρωση ενός από τους προαναφερόμενους σκοπούς (μορφωτικούς, κοινωφελείς κλπ), αλλά στερείται νομικής αυτοτέλειας, κατά την ως άνω έννοια, σε σχέση προς το υπόλοιπο ακίνητο, το οποίο δεν



χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση των σκοπών αυτών, τότε δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής του ακινήτου από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

**3.** Στην προκειμένη περίπτωση, από το προεκτεθέν στο ιστορικό του ερωτήματος καταστατικό της Γ.Σ.Ε.Ε., προκύπτει ότι αυτή αποτελεί επαγγελματικό σωματείο και δη τρίτοβάθμια συνδικαλιστική οργάνωση, η οποία διέπεται από τις διατάξεις του ΑΚ και του ΕισΝΑΚ, όπως τροποποιούνται ή συμπληρώνονται με το ν. 1264/1982 (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 1264/1982) και υπό το πλέγμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 δεν εντάσσεται στην έννοια των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Περαιτέρω, η εν λόγω συνδικαλιστική οργάνωση, εκτός του προέχοντος κατά νόμο (άρθρο 4 του ν. 1264/1982) σκοπού της, ο οποίος συνίσταται στη διαφύλαξη και προαγωγή των εργασιακών, οικονομικών, ασφαλιστικών κοινωνικών και συνδικαλιστικών συμφερόντων των εργαζομένων (ΣΤΕ 349/2003), αποβλέπει και στην εκπλήρωση ορισμένων σκοπών εκ των αναφερομένων στο άρθρο 3 περ. ε' του ν. 4223/2013.

**IV.** Κατ'ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ότι η ΓΣΕΕ απαλλάσσεται μεν από την υποχρέωση καταβολής ΕΝ.Φ.Ι.Α για τα ακίνητά της επί των οποίων προβλέπεται η επιβολή ΕΝΦΙΑ, αλλά υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι τα εν λόγω ακίνητα έχουν νομική αυτοτέλεια και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για την εκπλήρωση ενός ή περισσότερων εκ των προβλεπομένων στο καταστατικό της σκοπών, οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 3 περ. ε' του ν. 4223/2013, το δε ζήτημα τούτο είναι πραγματικό και η επ'αυτού έρευνα και κρίση ανήκει στη σφαίρα των αρμοδιοτήτων της φορολογικής αρχής.

**Θεωρήθηκε**  
**Αθήνα, 18<sup>η</sup> Νοεμβρίου 2015**  
**Ο Πρόεδρος του Τμήματος**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Ο Εισηγητής**  
**Διονύσιος Χειμώνας**  
**Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**