



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 01-11-2022

Αριθμός Απόφασης: 2061



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, η οποία έχει έδρα στη, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Πρόεδρο του Συνεταιρισμού με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /16-05-2022 πράξης

απόρριψης εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΕΝΦΙΑ για τα έτη 2017 - 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ. /16-05-2022 πράξη απόρριψης εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΕΝΦΙΑ απορρίφθηκαν οι από 05-04-2022 εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΕΝΦΙΑ ετών 2017-2021 του προσφεύγοντα, λόγω του ότι δεν προκύπτει και δεν αποδεικνύεται η ιδιοχρησιμοποίηση του επίμαχου ακινήτου για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωνικού σκοπού ή ότι έχει παραχωρηθεί δωρεάν στο δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 3 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4223/2013.

Στις 05-04-2022 ο προσφεύγων υπέβαλε τις τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) για τα έτη 2017-2021, με τις οποίες δήλωσε ιδιοχρησιμοποίηση αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, φιλανθρωπικού και κοινωνικού σκοπού, ισόγειας μονοκατοικίας 233 τ.μ. σε οικόπεδο 185 τ.μ. επί της οδού στη, με ΑΤΑΚ Καθώς η φορολογική υποχρέωση μηδενίστηκε, ο προσφεύγων κλήθηκε για έλεγχο στη Δ.Ο.Υ., η οποία λόγω της έλλειψης αποδεικτικών στοιχείων περί της ιδιοχρησιμοποίησης για τους σκοπούς που επικαλείται ο προσφεύγων, τις απέρριψε με την .../16-05-2022 πράξη απόρριψης .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνουν δεκτές οι από 11/8/2021 κατατιθέμενες τροποποιητικές δηλώσεις για το ΕΝΦΙΑ των ετών 2017-2021 για τους παρακάτω λόγους:

- Κατά την ηλεκτρονική μηχανογράφηση ο συνεταιρισμός εμφανιζόταν ως κερδοσκοπικός οργανισμός, ενώ το 2019 που το αντιλήφθηκαν διόρθωσαν μέσω της Δ.Ο.Υ. τον χαρακτηρισμό ως μη κερδοσκοπικό.

- Ο σκοπός του συνεταιρισμού αν και ήταν αρχικά η αποταμίευση για την αγορά στέγης, μετέπειτα εξελίχτηκε σε μορφωτικό, πολιτιστικό και εκπαιδευτικό, όπως αποδεικνύεται από το άρθρο 4 του καταστατικού του.
- Η ιδιοχρησιμοποίηση του κτιρίου έγκειται στην εβδομαδιαία συνάθροιση των μελών του, ώστε να εξυπηρετούνται οι σκοποί του.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 19§1,3α του ν. 4174/2013: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1,2 και 3 του Ν.4223/2013, όπως ίσχυε για το επίμαχο χρονικό διάστημα: «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^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας ,...

3.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο....

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95&1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 3§1 του ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01/01/2014 «Α. Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα

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.ΠΕ.Δ.), στην Εταιρεία των Ακινήτων του Δημοσίου (ΕΤ.Α.Δ. Α. Ε.) και στην εταιρεία «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α. Ε.» με την επιφύλαξη της παραγράφου 7 του άρθρου 2.

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. Οι ανώνυμες εταιρείες της Γενικής Κυβέρνησης, με την επιφύλαξη της προηγούμενης περίπτωσης, δεν απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α..

γ) Σε ξένα κράτη, εφόσον το ακίνητο χρησιμοποιείται για την εγκατάσταση πρεσβείας ή προξενείου του ξένου κράτους ή για την εγκατάσταση πρεσβευτή, πρόξενου και λοιπών διπλωματικών αντιπροσώπων και πρακτόρων του ξένου κράτους, με τον όρο της αμοιβαιότητας.

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, φιланθρωπικού και κοινωφελούς 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 κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο.

στ) [...]

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1237/2014: Ακίνητα (κάθε κατηγορίας), που ανήκουν σε νομικά πρόσωπα, καθώς και ξενοδοχεία - ειδικά κτίρια, που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα, και τα οποία εν μέρει ιδιοχρησιμοποιούνται και εν μέρει εκμισθώνονται από αυτά, αναγράφονται σε δύο γραμμές. Στη μία γραμμή αναγράφεται το μέρος του ακινήτου το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται, με την αντίστοιχη ένδειξη του «ιδιοχρησιμοποιούμενου», και στην άλλη γραμμή αναγράφεται το μέρος του ακινήτου, το οποίο εκμισθώνεται. Σε κάθε γραμμή αναγράφεται και η επιφάνεια του οικοπέδου που αναλογεί σε κάθε επιφάνεια του κτίσματος (ιδιοχρησιμοποιούμενου και μη), εφόσον τούτο απαιτείται ανάλογα με το είδος του ακινήτου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 6 του ν. 4223/2013, (όπως κωδικοποιήθηκε με τον ν. 4916/2022) προβλέπεται ότι: 1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), Α' 170).

2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του Ν. 3427/2005 (Α' 312):

αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και ββ) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014.

Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α.

3. α) Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν.[...] Για κάθε περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον από την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, βάσει αυτής της δήλωσης προκύπτει μείωση φόρου μεγαλύτερη των τριακοσίων (300) ευρώ, η σύνθεση της νέας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και η εκκαθάριση αυτής πραγματοποιούνται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης.

Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται η μηχανογραφική σύνθεση των δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και ο τρόπος αποκατάστασης λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των σχετικών δηλώσεων και σε δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, τα έντυπα με τα οποία πραγματοποιούνται διορθώσεις, τα οποία επέχουν θέση τροποποιητικής δήλωσης, τα υποδείγματα χορήγησης απαλλαγών και ο τρόπος υποβολής τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία διαδικασία και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. Με όμοια απόφαση, και κατόπιν ανάλυσης κινδύνου, μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό μείωσης φόρου σε συνέχεια τροποποιητικής δήλωσης, για το οποίο διενεργείται έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης.

Ακίνητα που έχουν ουσιώδεις ελλείψεις στην περιγραφή, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α., θεωρούνται ως μη δηλωθέντα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων συνεταιρισμός απεικονίζεται στην εικόνα του μητρώου του TAXIS ως ΝΠΙΔ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με μορφή νομικού προσώπου «Αστικός Συνεταιρισμός μη κερδοσκοπικός» και στο αρ. 4 του καταστατικού αναφέρεται ότι ο σκοπός αυτού είναι «1) η διευκόλυνση και προαγωγή της αποταμίευσης των μετόχων, 2) η ικανοποίηση και προαγωγή πολιτιστικών και κοινωνικών αναγκών, η ιστορική έρευνα και μελέτη της περιοχής, 3) η διάσωση, συγκέντρωση, συντήρηση και ταξινόμηση, παντός είδους γραπτού ή εντύπου, ιστορικού ή λογοτεχνικού υλικού που αφορά την πόλη της και την ιστορία του σ' αυτήν, 4) η αξιοποίηση του εν και επί της οδού κειμένου ακινήτου, είτε με αντιπαροχή, είτε με ανέγερση νέου κτιρίου από τα μέλη του Συνεταιρισμού, είτε με μεταβίβασή του στο «.....», το ιδρυόμενο με το Ν.Δ. της του 1928, καθώς επίσης και η αξιοποίηση οιαδήποτε περιουσιακού του στοιχείου.

Επειδή, 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 γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει σκοπός (πρβλ και άρθρο 1 παράγραφο 1 του α.ν. 2039/1939).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 257/2015 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «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.

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 εξεταζόμενης 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.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι το επίμαχο ακίνητο **χρησιμοποιείται αποκλειστικά για εκπαιδευτικό, πολιτιστικό και μορφωτικό σκοπό, καθώς στο καταστατικό του αναφέρονται και άλλοι επιδιωκόμενοι στόχοι, οι οποίοι δεν εντάσσονται στις απαλλασσόμενες από τον φόρο κατηγορίες.**

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/06-06-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ κατά της αριθμ./2022 πράξης απόρριψης εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΕΝΦΙΑ ετών 2017-2021.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.