

Αθήνα, 1 Φεβρουαρίου 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Δ. Βελισσαράκου
Τηλέφωνο: 210-33.75.312
ΦΑΞ: 210-33.75.001

ΠΟΛ 1017

ΘΕΜΑ: Φορολογική αντιμετώπιση του εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής ακινήτου, στο οποίο έχουν γίνει βελτιώσεις και προσθήκες από τον μισθωτή, κατά την πρόωρη λύση της μίσθωσης.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 102 του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμοί, κλπ.), ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται κατά

τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι την 31η Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στην χρήση την οποία βαρύνουν (σχετ. το 1056008/10827/B0012/3.8.2004 έγγραφο μας).

3. Περαιτέρω, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι το αναπόσβεστο υπόλοιπο των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία λύνεται η μίσθωση (σχετ. τα 1015038/10108/B0012/25.06.1997, 1031863/10408/B0012/28.03.2000 και 1015586/10239/B0012/13.03.2007 έγγραφα μας).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι σε περίπτωση εκμίσθωσης ακινήτου για το οποίο έχουν πραγματοποιηθεί από τον μισθωτή δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών και η μίσθωση αυτού λύεται πρόωρα, ο εκμισθωτής, στη χρήση εντός της οποίας λύεται πρόωρα η σύμβαση μίσθωσης του εν λόγω ακινήτου, θα υπολογίσει εφ' άπαξ ως εισόδημα από οικοδομές της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.2238/1994, το σύνολο του ποσού των δαπανών και βελτιώσεων στο μίσθιο που απομένει προς κατανομή στα επόμενα έτη, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 3 της παρούσας.

5. Από το χρόνο έκδοσης της παρούσας, κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ