

Αθήνα, 15 Φεβρουαρίου 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ : Α'

Ταχ. Δ/ση: Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο: 210 3375316
ΦΑΞ: 210 3375001

ΠΟΛ 1027

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ.

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την 98/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με τη γνωμοδότηση αυτή διατυπώθηκε ομόφωνα η γνώμη ότι η αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί από τον μισθωτή σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή προκειμένου να υπολογισθεί το ετήσιο εισόδημα αυτού (εκμισθωτή) εξ οικοδομών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ΚΦΕ, λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή, χωρίς να αφαιρεθούν από την αξία αυτή τα ποσά της επιδότησης που έλαβε ο μισθωτής για την ανέγερση του κτίσματος από το πρόγραμμα LEADER.

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΓΕΝ. Δ/ΝΤΗΣ
Γ. ΚΡΙΤΣΕΛΗΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης: 98/2012

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ Α' ΤΜΗΜΑ
Συνεδρίαση της 20ης Φεβρουαρίου 2012

ΣΥΝΘΕΣΗ

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

ΜΕΛΗ: Χρυσαφούλα Αυγερινού, Ανδρέας Χαρλαύτης, Θεόδωρος Ψυχογιός και Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

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

ΑΡ. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1172174 ΕΞ2010/22-12-2010 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Δ/ση Φορολογίας - Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμ. Α') Υπουργείου Οικονομικών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Ερωτάται εάν, προκειμένου να υπολογισθεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε., το ετήσιο εισόδημα εξ οικοδομών του εκμισθωτή ακινήτου και να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος η αξία του αναγεθέντος, στο εκμισθωθέν ακίνητο του, από την μισθώτρια εταιρεία, κτίσματος, για τον προσδιορισμό της πραγματικής του αξίας θα συμπεριληφθούν τα ποσά της επιδότησης που έλαβε η μισθώτρια για την ανέγερση του κτίσματος από το πρόγραμμα LEADER.

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

I. Από το έγγραφο του ερωτήματος προκύπτει ότι την 2-8-1999 συνεστήθη η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Ο.Ε. Μ. & Χ. Τ. » και μέλη τον Μ. Τ. και τη σύζυγο του Χ.Τ., με σκοπό την ανέγερση και λειτουργία ξενοδοχείου τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων. Την 1-9-1999 η Χ.Τ. εκμίσθωσε στην παραπάνω ομόρρυθμη εταιρία ένα οικόπεδο, ιδιοκτησίας της, για την ανέγερση του ξενοδοχείου. Την 10-9-1999 υπεγράφη σύμβαση μεταξύ της εν λόγω ομόρρυθμης εταιρίας και της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» (διαχειρίστρια προγράμματος LEADER II) με βάση την οποία χρηματοδοτήθηκε και υλοποιήθηκε το έργο της ανέγερσης του ξενοδοχείου. Την 13-8-2002 υπογράφηκε μισθωτήριο ενδεκαετούς διάρκειας επαγγελματικής στέγης, σύμφωνα με το οποίο η Χ. Τ. εκμίσθωσε στην «Ο.Ε. Μ. & Χ. Τ.» το ιδιόκτητο οικόπεδο της μετά του διωρόφου ξενοδοχείου που ανεγέρθη σ' αυτό.

Προκειμένου να εξευρεθεί το ετήσιο εξ οικοδομών εισόδημα της εκμισθώτριας, Χ.Τ. και δεδομένου ότι, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1071908/1159/Α0012/ΠΟΛ.1176/17.6.1998 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις για την αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δεν θεωρούνται εισόδημα και δεν υπόκεινται σε φόρο, αλλά αντιθέτως αποτελούν στοιχεία μειωτικά του κόστους των παγίων αυτών στοιχείων, ανέκυψε προβληματισμός σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Κατόπιν αυτών, υποβλήθηκε το παραπάνω ερώτημα εάν, δηλαδή, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προκειμένου να υπολογισθεί το ετήσιο εισόδημα εξ οικοδομών της εκμισθώτριας - Χ.Τ., θα συμπεριληφθούν τα ποσά της επιδότησης που έλαβε η μισθώτρια - ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «Ο.Ε. Μ. & Χ. Τ.» από το πρόγραμμα LEADER.

II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ:

Με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 εδ. β Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), ως τροποποιηθέν με τα άρθρα 4 ν.2873/2000 (ΦΕΚ 285 Α') και 1 παρ. 8 ν. 2954/2001 (ΦΕΚ-255 Α') ισχύει ορίζεται ότι:

« Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:

α.

β. 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 οριστεί 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 δημόσιας 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.

γ»

III. ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Από τη σαφή διατύπωση του άρθρου 21 ν. 2238/1994 συνάγεται ότι η αξία του αναγερθέντος από τον μισθωτή κτίσματος επί οικοπέδου ανήκοντος στον εκμισθωτή θεωρείται εισόδημα εξ οικοδομών και υπόκειται σε φόρο (Α' πηγής)/ εάν και εφ' όσον κατά την ημέρα λύσης της μίσθωσης περιέρχεται στον εκμισθωτή άνευ ανταλλάγματος (τυχόν δε συμφωνηθέν και καταβληθέν ποσόν αφαιρείται) και επ' ωφελεία του μισθίου οικοπέδου, όπως η αξία του ακινήτου αυτού ήθελε προσδιορισθεί με βάση όσα προκύπτουν από τα επίσημα βιβλία και στοιχεία του μισθωτή, διαιρουμένη σε μέρη, ανάλογα των ετών διάρκειας της μίσθωσης και φορολογουμένη αντιστοίχως (ΣτΕ 1204/1983, ΣτΕ 67/1995, Λογιστής 1996, σελ. 1212, Χ. Τότσης, Ανέγερση οικοδομής ή βελτίωση και επέκταση υπάρχουσας οικοδομής με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του εκμισθωτή, Λογιστής 2007, σελ. 644). Περαιτέρω, όμως, για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίον αναγέρθηκε το κτίσμα από το μισθωτή, ή η πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών προς κάλυψη των σχετικών δαπανών, ενώ τυχόν ταμειακές εισροές ή επιδοτήσεις υπέρ του μισθωτή, οιασδήποτε προέλευσης δεν έχουν φορολογικές συνέπειες πέραν του προσώπου του μισθωτή αφού αποβλέπουν αποκλειστικά στην προαγωγή της δραστηριότητας αυτού και φέρουν προσωποπαγή χαρακτήρα. Άλλο είναι το ζήτημα ότι το ύψος των επιδοτήσεων αυτών ενδέχεται να αποτελέσει έρεισμα για τον προσδιορισμό της αληθούς αξίας της οικοδομής στις περιπτώσεις που προβλέπεται από το νόμο (δηλ. στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτό που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή κλπ., βλ. άρθρο 21 παρ. 1β' εδ. 4 Κ.Φ.Ε.).

2. Εφόσον, λοιπόν, στην προκειμένη περίπτωση το μίσθιο ακίνητο, επί του οποίου αναγέρθηκε κτίσμα (ξενοδοχείο) ανήκει κατά κυριότητα στην εκμισθώτρια - Χ.Τ., έπεται ότι αυτή απέκτησε το ξενοδοχείο κατά το χρονικό σημείο λήξης της αρχικής μίσθωσης, που είχε συναφθεί την 1-9-1999, δηλαδή τον Ιούλιο του 2002. Συγκεκριμένο, υπό τα αναφερθέντα στο ιστορικό του ερωτήματος πραγματικά περιστατικά προέκυψε ότι η ανέγερση του ξενοδοχείου ολοκληρώθηκε το αργότερο τον Ιούλιο του 2002, οπότε λύθηκε και η αρχική μίσθωση, δεδομένου ότι την 13-8-2002 η ίδια ως άνω εκμισθώτρια με το από 13-8-2002 μισθωτήριο συμβόλαιο που συνήφθη μεταξύ αυτής και της ανωτέρω ομόρρυθμης εταιρείας εκμίσθωσε εκ νέου προς την μισθώτρια εταιρεία το ίδιο ακίνητο, δηλαδή το οικόπεδο με το υπάρχον κτίσμα, που λειτουργεί ως ξενοδοχείο για έντεκα χρόνια, το οποίο όπως η ίδια δήλωσε ρητά και υπεύθυνα έχει στην πλήρη και αποκλειστική αυτής κυριότητα, νομή και κατοχή.

Συνεπώς και σύμφωνα με τα ανωτέρω, θα εφαρμοσθεί η διάταξη του άρθρου 21 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και θα φορολογηθεί ως εισόδημα ειδικών περιπτώσεων της εκμισθώτριας Χ. Τ. η πραγματική αξία της οικοδομής, δηλαδή του ξενοδοχείου, η οποία ήθελε εξευρεθεί από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία της μισθώτριας κατά το χρόνο αποπεράτωσης της οικοδομής. Είναι δε αδιάφορο, για τον προσδιορισμό του, κατά τα ανωτέρω, εισοδήματος της εκμισθώτριας, το γεγονός ότι η μισθώτρια έλαβε οικονομική ενίσχυση από το κοινοτικό πρόγραμμα LEADER ή άλλο πρόγραμμα και εάν φορολογήθηκε ή όχι γι' αυτό, δοθέντος ότι η όποια επιχορήγηση ή φοροαπαλλαγή έλαβε χώρα απέβλεψε σε ενίσχυση αποκλειστικά και μόνο της επιχείρησης της μισθώτριας για την κατασκευή οικήματος ικανού να διευκολύνει την επαγγελματική της δραστηριότητα, χωρίς να έχει σημασία εάν αυτό ήθελε ανεγερθεί επί ιδίου ή αλλοτρίου οικοπέδου.

IV. Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α'), γνωμοδοτεί ομόφωνα ότι ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί από τον μισθωτή σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή προκειμένου να υπολογισθεί, το ετήσιο εισόδημα αυτού (εκμισθωτή) εξ οικοδομών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε, λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή, χωρίς να αφαιρεθούν από την αξία αυτή τα ποσά της επιδότησης που έλαβε ο μισθωτής για την ανέγερση του κτίσματος από το πρόγραμμα LEADER.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα 5-4-2012

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
Βασίλειος Σουλιάτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ
Κωνσταντίνα Νασοπούλου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.