

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α' ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α - Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Τ.Κ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Α. Κουσίδου, Θ. Κακλαμάνης
Τηλέφωνο: 210 3375311, 316
FAX: 210 3375001

Π Ε Δ Μ Ε Δ Ε
Αρ. Πρ.: 1058 Ημερ. 30.3.2015
Πρόεδρος
Γεν. Γραμ.
.....

Αθήνα, 23 Μαρτίου 2015

ΠΟΛ 1069/2015

ΘΕΜΑ: Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013).

Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του ν.4172/2013, σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση

ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

Στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει στις παρακάτω περιπτώσεις (ενδεικτική απαρίθμηση):

i. Κατά την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης γης ή ακινήτου μαζί με τα έπιπλα ή τα μηχανήματά του (εξοπλισμός), υπολογίζεται ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα που προκύπτει και από την εκμίσθωση των επίπλων ή μηχανημάτων.

ii. Από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης χώρου γης ή ακινήτων για τοποθέτηση κεραίας, ανεμογεννήτριας, διαφημιστικών επιγραφών, κλπ. Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνεται η τοποθέτηση των πιο πάνω αποκλειστικά σε ιδιόκτητους χώρους, καθώς και η τοποθέτησή τους σε κοινόχρηστους χώρους αντιμετωπίζεται στην επόμενη περίπτωση.

iii. Από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα, που ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών τους. Διευκρινίζεται ότι από 1/1/2014 το εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων δεν φορολογείται αυτοτελώς, αλλά δηλώνεται για να φορολογηθεί στις ατομικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, μαζί με τυχόν άλλα εισοδήματα ακίνητης περιουσίας των ιδιοκτητών των διηρημένων ιδιοκτησιών, κατά το ποσοστό συμμετοχής καθενός στους κοινόχρηστους χώρους, όπως προκύπτει από τον κανονισμό της οροφκτησίας, με βάση σχετική βεβαίωση που θα εκδίδει για το σκοπό αυτό ο διαχειριστής της πολυκατοικίας.

iv. Η καταβολή αποζημίωσης για επίταξη και για εξωσυμβατική χρήση γης και ακινήτων, το αντάλλαγμα κατά τη μεταβίβαση της ενάσκησης επικαρπίας ακινήτου καθώς και η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή λόγω πρόωρης λύσης εμπορικής μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 43 του Π.Δ. 34/1995.

v. Το εισόδημα που προκύπτει από ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων μαζί με τα παραρτήματα, τα εξαρτήματα, τις αποθήκες και τις γαίες που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιοτεχνικών και βιομηχανικών προϊόντων, καθώς και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα κτίσματα που βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικές εκτάσεις για την διεξαγωγή των έργων γεωργικής επιχείρησης. Βιομηχανοστάσιο είναι το κτίσμα που έχει ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία της βιοτεχνίας και της

βιομηχανίας, στο οποίο έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα κτίσματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων.

Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπτόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του ν.4172/2013. Τονίζεται ότι για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη.

Επίσης, ως εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση λογίζεται και το εισόδημα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής γης ή ακινήτων που εισφέρει τη χρήση τους λόγω συμμετοχής του σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Τονίζεται, ότι η μισθωτική αξία, έναντι της οποίας ο εισφέρων (φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) τη χρήση γης ή ακινήτου σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη του κεφαλαίου τους, λαμβάνει μετοχές ή άλλους τίτλους ισόποσης αξίας, αποτελεί για το μέτοχο ή εταίρο εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εφόσον το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα αντίστοιχα, προς το οποίο γίνεται η εισφορά, δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί της γης ή του ακινήτου.

Το παραπάνω εισόδημα για την υπαγωγή του σε φορολογία θα κατανεμηθεί στα αντίστοιχα έτη για τα οποία εισφέρεται η χρήση του ακινήτου (σχετ. αριθ. 124/1974 γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

Επισημαίνεται, ότι η αποτίμηση της μισθωτικής αυτής αξίας για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 9 του κ.ν.2190/1920, ενώ για τις προσωπικές εταιρείες και τις νομικές οντότητες λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση εισφοράς της χρήσης του ακινήτου, κατά περίπτωση.

vi. Το εισόδημα σε είδος που αποκτά ο κύριος, ο επικαρπωτής, κλπ εκμισθούμενου ακινήτου, χωρίς καταβολή μισθώματος σε χρήμα βάσει της σύμβασης μίσθωσης ή προφορικής συμφωνίας.

Σε περίπτωση πρόωρης λύσης της σύμβασης μίσθωσης, το σύνολο του υπολειπόμενου ποσού των δαπανών που έχει καταβληθεί για τη βελτίωση ή επέκταση που απομένει προς κατανομή θα δηλωθεί εφάπαξ ως εισόδημα από ακίνητα στο φορολογικό έτος που επήλθε η λύση.

Όσον αφορά τις συμβάσεις, με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος (μίσθωμα εις είδος), δηλαδή υπάρχει ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με βελτιώσεις, επεκτάσεις οικοδομών, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και το κόστος των βελτιώσεων, επεκτάσεων.

Τέλος, όσον αφορά τις «μικτές συμβάσεις», ήτοι συμβάσεις παραχώρησης του δικαιώματος παρουσίας και λειτουργίας μιας επιχείρησης σε ακίνητο (δικαίωμα εμπορικής εκμετάλλευσης του ακινήτου), στο οποίο περιλαμβάνεται διακριτά και παρεπόμενο δικαίωμα μίσθωσης, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο

το μίσθωμα που συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών όσο και το ποσό της άυλης αξίας (δικαίωμα εμπορικής εκμετάλλευσης).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος αποτίμησης του εισοδήματος ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία, όπως αυτή προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες εξ αίματος και εξ αγχιστείας, απαλλάσσεται από το φόρο.

Επισημαίνεται ότι για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας συγκεκριμένου είδους κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης του και δεδομένου ότι δεν έχει λάβει χώρα η διάθεσή του, λαμβάνεται η αξία που έχει προϋπολογισθεί κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης και υποχρεωτικά καταχωρείται στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Στη συνέχεια, εφ' όσον η αγοραία αξία, κατά το χρόνο παράδοσης στον εκμισθωτή του συγκεκριμένου είδους διαφέρει από την προϋπολογισθείσα, η διαφορά προστίθεται να φορολογηθεί στα υπολειπόμενα έτη (διαιρούμενη με τον αριθμό των υπολειπόμενων ετών μίσθωσης) σε περίπτωση εφ' άπαξ παράδοσης του είδους ή αναπροσαρμόζει τα έσοδα κάθε έτους αν πρόκειται για συνεχόμενη παράδοση.

Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις προσδιορισμού της αγοραίας αξίας εισοδήματος σε είδος.

— Σε περίπτωση προγενέστερου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας συγκεκριμένου αντικειμένου ή προϊόντος, που συμφωνείται ως καταβολή μισθώματος σε είδος, ως αγοραία αξία λαμβάνεται η μέση τιμή λιανικής πώλησης αυτού που ισχύει στην αγορά κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης.

— Σε περίπτωση προγενέστερου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας παρεχόμενης υπηρεσίας, που συμφωνείται ως καταβολή μισθώματος σε είδος, ως αγοραία αξία λαμβάνεται η μέση τιμή της παρεχόμενης υπηρεσίας κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης.

— Σε περίπτωση προγενέστερου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας που συμφωνείται ως καταβολή μισθώματος σε είδος και υπολογίζεται σε ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων ή των καθαρών κερδών της μισθώτριας επιχείρησης, ως αγοραία αξία λαμβάνεται υπόψη το ύψος των εσόδων ή των καθαρών κερδών που έχουν προϋπολογισθεί κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης και καταχωρούνται υποχρεωτικά στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

— Σε περίπτωση προγενέστερου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας, όταν συμφωνείται ως καταβολή μισθώματος σε είδος η ανάληψη από τον μισθωτή των δαπανών βελτίωσης, επισκευής ακινήτου, λαμβάνεται το ποσό των πραγματικών καταβαλλόμενων δαπανών που γίνονται από τον μισθωτή και αποτελούν για τον

εκμισθωτή εισόδημα ακίνητης περιουσίας (μίσθωμα σε είδος), το οποίο κατανέμεται να φορολογηθεί στα έτη που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος έναρξης της μίσθωσης.

Το ετήσιο εισόδημα προσδιορίζεται μετά τη διαίρεση των δαπανών που έχουν προϋπολογισθεί και καταχωρηθεί υποχρεωτικά στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης, δια του αριθμού των ετών της μίσθωσης όπως αυτά προκύπτουν από τη σύμβαση μίσθωσης ή την προφορική συμφωνία. Για τα έτη που υπολείπονται από το πέρας των εργασιών μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, το κόστος των δαπανών επέκτασης ή βελτίωσης που προκύπτει από τα βιβλία του μισθωτή ή από τα παραστατικά που εκδόθηκαν σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων, μετά την αφαίρεση των δαπανών προϋπολογισμού που δηλώθηκαν μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης των εργασιών αυτών κατά περίπτωση, διαιρούμενο με τον αριθμό των υπολειπόμενων ετών της μίσθωσης, αναπροσαρμόζει το ετήσιο δηλούμενο εισόδημα ακίνητης περιουσίας των υπολειπόμενων ετών.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ετήσιο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, θα τεκμαίρεται εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση αυτής.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού καθορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα:

-Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι αν φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση ακινήτου, δικαιούται να εκπέσει από το εισόδημα αυτό συνολικά ποσοστό 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος για δαπάνες που πραγματοποίησε για την επισκευή, τη συντήρηση και την ανακαίνιση, ή για άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ίδιου του ακινήτου, ανεξάρτητα από το είδος και τη χρήση αυτού (κατοικία, κατάστημα, γραφείο, αποθήκη, κλπ) ή των αντίστοιχων δαπανών που αναλογούν στο ακίνητο αυτό από τους κοινόχρηστους χώρους του κτιρίου που στεγάζεται. Η έκπτωση αυτή διενεργείται για όλα τα ακίνητα που αποφέρουν φορολογητέο εισόδημα του άρθρου αυτού. Αυτονόητο είναι ότι δεν διενεργείται η έκπτωση των δαπανών αυτών για ακίνητα που δεν αποφέρουν εισόδημα, π.χ. κενό ακίνητο ή ιδιοκατοικούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία και δωρεάν παραχώρηση της χρήσης μιας κύριας κατοικίας μέχρι 200τμ σε ανιόντες ή κατιόντες για χρήση σαν κύρια κατοικία, που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος.

Στην έννοια του όρου δαπάνες επισκευής, συντήρησης και ανακαίνισης ακινήτου, περιλαμβάνονται οι δαπάνες που συνίστανται στην αγορά αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και γίνονται με σκοπό: α) να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική του κατάσταση, β) να διατηρήσουν κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση, να προληφθούν ή να παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις του από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου και γ) την αποκατάσταση της αρχικής του φυσιογνωμίας (αρχιτεκτονικής, δομικής, μορφολογικής και καλλιτεχνικής), καθώς και τη λειτουργική εξυπηρέτηση της

χρήσης για την οποία προορίζεται το ακίνητο, ανεξάρτητα από την αιτία που προκάλεσε την καταστροφή του. Στις δαπάνες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που αφορούν προσθήκες ή βελτιώσεις ακινήτου.

-Με τις διατάξεις της περ. δ' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι από το ακαθάριστο εισόδημα που προκύπτει σε όλες τις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ακίνητης περιουσίας της παραγράφου 1 εκπίπτει το μίσθωμα που καταβάλλεται. Αν υπεκμισθώνεται τμήμα γης ή ακινήτου, εκπίπτει το μίσθωμα που καταβάλλεται για το τμήμα αυτού και όχι το μίσθωμα ολόκληρου του ακινήτου ή της γης.

-Με τις διατάξεις της περ. ε' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι από το ακαθάριστο εισόδημα ακίνητης περιουσίας της παραγράφου 1, εκπίπτει ποσοστό 10% των δαπανών για αντιπλημμυρικά έργα και έργα αποξήρανσης.

-Με τις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι από το ακαθάριστο εισόδημα ακίνητης περιουσίας της παραγράφου 1, εκπίπτει το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει βάσει νόμου ο εκμισθωτής στον μισθωτή του ακινήτου για τη λύση της μισθωτικής σχέσης.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 εντάσσεται το εισόδημα της ακίνητης περιουσίας στην ευρύτερη έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο και ορίζεται η κλίμακα φορολογίας του.

Ειδικότερα ορίζεται ότι το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Συντελεστής (%)
<12.000	11%
>12.000	33%

Διευκρινίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 (νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα) που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται για το εισόδημα από ακίνητη περιουσία με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%), καθόσον τα εν λόγω έσοδα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα), στ' (κοινοπραξίες) και ζ' (λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του ν.4172/2013) του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 29.

5. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, περιλαμβάνονται τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κλπ (π.χ. αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή). Διευκρινίζεται, ότι στο εν λόγω εισόδημα που αποκτούν τα παραπάνω νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα περιλαμβάνεται και αυτό που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτου σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, με βάση τις οποίες το παραπάνω εισόδημα δεν ήταν αντικείμενο φόρου. Όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39. Δηλαδή, αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση γης ή ακινήτου είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή ίδρυμα (το οποίο συστήνεται με τις διατάξεις του ν.4182/2013 ή με προεδρικό διάταγμα), εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, όπως αυτές ορίζονται πιο πάνω στην παράγραφο 3 της παρούσας, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100%.

Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των πάγιων και λειτουργικών δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του ακινήτου, οι οποίες υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

Επομένως, αν για παράδειγμα ένα κοινωφελές ίδρυμα έχει έσοδα από ακίνητη περιουσία 30.000 ευρώ, έσοδα από μερίσματα και τόκους καταθέσεων 15.000 ευρώ και έσοδα πραγματοποιούμενα κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του 10.000 ευρώ (συνδρομές, εισφορές, χορηγίες, κλπ.), τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου και παράλληλα έχει πραγματοποιήσει δαπάνες ύψους 21.000 ευρώ μέσα στο φορολογικό έτος, εκ των οποίων 10.000 ευρώ αφορούν την επισκευή και τη συντήρηση εκμισθωμένου ακινήτου, 6.000 ευρώ αφορούν πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου (αποσβέσεις, ασφάλιστρα ακινήτου, κ.λπ.) και 5.000 ευρώ δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του (χορήγηση υποτροφιών και δωρεών, καταβολή νοσηλίων, κλπ.), το εν λόγω ίδρυμα δικαιούται να εκπέσει από τα έσοδα από ακίνητη περιουσία σε ποσοστό 75% το ποσό των 12.000 ευρώ [(10.000 + 6.000) χ 75%].

Το υπόλοιπο ποσό των πιο πάνω δαπανών (25%) δεν εκπίπτει από τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του εν λόγω ιδρύματος (μερίσματα, τόκοι καταθέσεων), καθώς και, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, οι υπόψη δαπάνες εκπίπτουν κατά ποσοστό 75%.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και σε περίπτωση που ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση γης ή ακινήτου είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (περ. γ', παρ.3, άρθρο 39).

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι για την έκπτωση όλων των παραπάνω δαπανών θα έχουν εφαρμογή οι όροι και οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ήτοι, δαπάνες που αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, κλπ.), καθόσον σε κάθε περίπτωση τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

6. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Το εισόδημα αυτό, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39.

Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα το υπόψη εισόδημα (από ακίνητη περιουσία) υπάγεται σε φορολόγηση ως εξής.

Στην περίπτωση που ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, εφαρμογή θα έχουν οι διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης που ισχύει. Έτσι, ακόμα και όταν το εισόδημα από ακίνητα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την εσωτερική νομοθεσία της χώρας πηγής του εισοδήματος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ελλάδας, το εισόδημα από ακίνητα εξακολουθεί να φορολογείται στην χώρα πηγής (Ελλάδα), όπως ορίζει το εσωτερικό δίκαιο, σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο περί εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των ΣΑΔΦ (συνήθως το άρθρο 6 των εν λόγω συμβάσεων) και το άρθρο περί φορολόγησης κερδών επιχειρήσεων (συνήθως το άρθρο 7 των εν λόγω

συμβάσεων), χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι.

Στην περίπτωση που αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα δεν έχει σε ισχύ σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, τότε ο εν λόγω αλλοδαπός αποκτά εκ της εκμεταλλεύσεως του ακινήτου μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4172/2013, και επομένως για το εισόδημά του αυτό φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν. 4172/2013 και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου.

Τέλος, επισημαίνεται, ότι εφόσον με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας παρέχεται απαλλαγή του αντίστοιχου εισοδήματος, δεν απαιτείται και η υποβολή μηδενικής δήλωσης από τα παραπάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.

7. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων αυτών εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

Η Γεν. Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων
Αικ. Σαββαΐδου