ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

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

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Δ. Βελισσαράκου
Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312
ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

Αθήνα, 1 Φεβρουαρίου 2013

ΠΟΛ. 1017

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

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 ανέγερσης 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.

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/Β0012/3.8.2004 έγγραφό 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/Β0012/25.06.1997, 1031863/10408/Β0012/28.03.2000 και 1015586/10239/Β0012/13.03.2007 έγγραφά 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

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β’ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις
3. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
4. Εθνικό Τυπογραφείο (για δημοσίευση)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γ.Γ.Π.Σ. – Διεύθυνση Εφαρμογών Η/Υ (Δ30)
2. Αποδέκτες πινάκων Α’, ΣΤ’ (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ’ (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η’, Θ’, Ι’, ΙΑ’, ΙΒ’, ΙΓ’, ΙΔ’, ΙΕ’, ΙΣΤ’, ΙΖ’, ΙΗ’, ΙΘ’, Κ’, ΚΑ’, ΚΒ’ και ΚΓ’
3. Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστεως, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
4. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
5. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
6. ΞΕΝΚΑ ΑΕ, Λεωφόρος Μεσογείων 2-4 - 115 27 ΑΘΗΝΑ

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κ. Θεοχάρη
4. Γραφείο Γενικού Γραμματέα κ. Μέργου
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
7. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
8. Γεν. Δ/νση Οικονομικής Επιθεώρησης - Θεμιστοκλέους 5 – 101 84 ΑΘΗΝΑ
8. Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) - Τμήματα Α’ (3), Β’ (10), Γ’ (2)
9. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Γενικού Δ/ντή Φορολογίας
10. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Διευθυντή Δ12