



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 258/2012

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 30-4-2012

Σύνθεση

Προεδρεύων: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των παρισταμένων Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του ΝΣΚ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Αφροδίτη Κουτούκη και Δημήτριος Αναστασόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το με αριθμ. πρωτ. Δ 12 Α 1159848 ΕΞ 2011/22-11-2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών/Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/Γενική Δνση Φορολογίας/Δνση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ 12)- Τμήμα Α'.

Περίληψη ερωτήματος: Ποιος είναι υπόχρεος να δηλώσει και να φορολογηθεί για το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου, η χρήση του οποίου έχει εισφερθεί από φυσικό πρόσωπο σε Ο.Ε, προκειμένου το φυσικό πρόσωπο να συμμετάσχει στο κεφάλαιο της εταιρείας, η δε εκμίσθωση του ακινήτου και η είσπραξη των μισθωμάτων έγινε από την εταιρεία.

Επί του ενωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, **κατά πλειοψηφία**, ως ακολούθως:

I. Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι, για το σχηματισμό κεφαλαίου μιας Ο.Ε, με αντικείμενο εργασιών, μεταξύ άλλων, και την εκμίσθωση και διαχείριση ιδιοκτητών ή μισθωμένων ακινήτων, εισφέρθηκε, από τους δύο εκ των τεσσάρων εταίρων, στην εταιρεία το δικαίωμα χρήσης καταστημάτων, τα οποία κατά πλήρη κυριότητα ανήκουν στους εταίρους φυσικά πρόσωπα, με αντάλλαγμα τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο της εταιρείας. Τα ακίνητα εκμισθώνονται από την εταιρεία σε τρίτους.

II. Νομοθετικό πλαίσιο

1. Στο άρθρο 20 παρ. 1 ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του από το άρθρ. 2 παρ. 10 του ν. 2753/1999 (Α' 249), ορίζοντο τα εξής:

«1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό η κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση μιας ή περισσότερων γαιών, το οποίο αποκτείται από κάθε ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή ή από αυτόν στον οποίο μεταβιβάστηκε η άσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας ή από αυτόν που έχει το δικαίωμα χρήσης ή οίκησης είτε, αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του α.ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29 Α'), καθώς επίσης και για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα το οποίο αποκτείται από τον κύριο του εδάφους».

2. Εξ άλλου, στο άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 2 παρ. 10 του ν. 2753/1999, ορίζοντο τα εξής:

«1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό η κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό 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, καθώς και από πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση. Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ Α' 29».

3. Περαιτέρω, στο άρθρο 20 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 αυτού αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 3842/2010 (Α' 58), ορίζονται τα εξής:

«1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό 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. Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ Α' 29».

III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Κατά την ενώπιον του Τμήματος συζήτηση μεταξύ των μελών επί της ερμηνείας και εφαρμογής των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 αυτού αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 3842/2010, με βάση το οποίο υποβλήθηκε το εξεταζόμε νο ερώτημα, διατυπώθηκαν δύο γνώμες.

A. Η γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία απαρτίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Αλέξανδρο Καραγιάννη, Θεόδωρο Ψυχογιού, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Γεώργιο Κανελλόπουλο, Ευγενία Βελώνη, Δημήτριο Χανή και Αφροδίτη Κουτούκη (ψηφοί επτά-7) και δέχθηκε τα εξής:




1. Από την αντιπαραβολή των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του ν. 2238/1994, οι οποίες παρατίθενται ανωτέρω όπως ίσχυσαν κατά καιρούς και ισχύουν σήμερα, προκύπτει ότι, σύμφωνα με την αρχική διάταξη, εισόδημα από ακίνητα αποτελούσε και το αποκτώμενο *«από αυτόν που έχει το δικαίωμα χρήσης»* ο οποίος, ως εκ τούτου, ήταν σε αυτήν την περίπτωση υποκείμενο της φορολογικής ενοχής και δη ο υπόχρεος σε φόρο. Μετέπειτα, όμως, στις διατάξεις του ίδιου άρθρου, όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του τόσο από το άρθρο 2 παρ. 10 του ν. 2753/1999, όσο και από το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 3842/2010, η ανωτέρω περίπτωση δεν περιελήφθη στην τροποποιητική διάταξη και ο χρησάμενος έπαυσε να είναι υποκείμενο της φορολογικής ενοχής και τούτο προς αποφυγή διασπάσεως των εισοδημάτων από μισθώματα με τη μέθοδο της μεταβιβάσεως της χρήσεως και σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως (βλ. εισηγητική έκθεση επί του σχεδίου του μετέπειτα ν. 2753/1999).

Από της άλλης πλευράς, στην ίδια διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 2 παρ. 10 του ν. 2753/1999, εισόδημα από ακίνητα αποτελούσε και το αποκτώμενο *«... και από πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας»*, ο οποίος, ως εκ τούτου, ήταν και υποκείμενο της φορολογικής ενοχής σε αυτήν την περίπτωση, πλην, όμως, η φράση αυτή δεν περιελήφθη στην τροποποιητική διάταξη του άρθρου 8 παρ. 2 του ν. 3842/2010 και τούτο προς αποφυγή της δυνατότητας μεταβολής του φορολογικού υποκειμένου με τη μέθοδο της μεταβιβάσεως του δικαιώματος ενασκήσεως της επικαρπίας και σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως ή τη μη φορολόγηση του επικαρπωτή (βλ. εισηγητική έκθεση επί του σχεδίου του μετέπειτα ν. 3842/2010).

2. Με βάση και τα προεκτεθέντα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά και την αντικατάσταση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 αυτού με το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 3842/2010, υποκείμενο της φορολογίας του εξ ακινήτου τεκμαρτού ή πραγματικού εισοδήματος, είναι, κατ' αρχήν, αποκλειστικώς αυτός που τελεί προς το ακίνητο σε μία από τις εμπράγματα σχέσεις της κυριότητας, νομής, επικαρπίας ή οικήσεως, μόνο δε κατ' εξαίρεση, στις ειδικές περιπτώσεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994 και πρόσωπο που τελεί υπό ενοχική σχέση, όπως ο μισθωτής επί υπεκμισθώσεως. Επομένως, επί εισφοράς, από

εταίρο σε ομόρρυθμη εταιρεία, της (επιτρεπτής κατ' άρθρο 742 ΑΚ) χρήσεως ακινήτου που ανήκει στην κυριότητα του εταίρου, η οποία γίνεται σε αντάλλαγμα της συμμετοχής του σε αυτήν, η εταιρεία έχει το δικαίωμα χρήσεως του ακινήτου στο πλαίσιο της εταιρικής συμβάσεως και δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου ούτε καθίσταται νομέας αυτού και, επομένως, σε περίπτωση εκμισθώσεως του εισφερθέντος ακινήτου από αυτήν σε τρίτο και εισπράξεως των μισθωμάτων από την ίδια, φορολογικό υποκείμενο και υπόχρεος σε υποβολή της σχετικής δηλώσεως για τα εισπραττόμενα μισθώματα εξακολουθεί να είναι ο εταίρος του εισφερθέντος ακινήτου ως κύριος αυτού, το γεγονός δε της εισφοράς της χρήσεως του ακινήτου στην εταιρία και της από αυτήν περαιτέρω εκμισθώσεώς του σε τρίτο, η οποία είναι επιτρεπτή και παρά μη κυρίου, δεν παρίσταται ικανό να μεταβάλει το πρόσωπο του, κατά τις πραγματευόμενες διατάξεις, καθοριζομένου φορολογικού υποκειμένου, το οποίο δεν μπορεί να μεταβληθεί στο πλαίσιο ενοχικών του σχέσεων με τρίτους.

Β. Η γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Ανδρέα Ανδρουλιδάκη και Δημήτριο Αναστασόπουλο (ψηφοί δύο-2), με την οποία συντάχθηκε και ο Εισηγητής Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος ΝΣΚ, δέχθηκε τα εξής:

Σε κάθε περίπτωση - όπως η υπό κρίση- όπου ένα φυσικό πρόσωπο (ή και περισσότερα) παραχωρεί τη χρήση ακινήτου σε μια προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. κλπ) έναντι της εταιρικής του εισφοράς, ενώ η κυριότητα του ακινήτου παραμένει στον εισφέροντα, ανακύπτει εύλογα το ερώτημα αν αυτή η σχέση είναι σχέση εκμισθώσεως ακινήτου ή σχέση εταιρική. Το Συμβούλιο της Επικρατείας κρίνοντας επί πανομοιτύπου περιπτώσεως (ad hoc) με την υπ' αριθμ. 2381/1966 απόφαση της Ολομέλειάς του, δέχθηκε τα εξής: «... υποκείμενον της φορολογίας του εξ ακινήτου πραγματικού ή τεκμαρτού (εμμέσου) εισοδήματος είναι, κατ' αρχήν, αποκλειστικώς, ο τελών προς το ακίνητον εν τη εμπραγμάτω σχέσει της κυριότητος, νομής, επικαρπίας, χρήσεως κλπ, μόνον δε κατ' εξαιρέσιν, κατά τας ειδικάς περιπτώσεις, περί ουδεμίας των οποίων νυν προκύπτει, του άρθρου 18 του αυτού νομοθετήματος, και πρόσωπον τελούν εν ενοχική σχέσει, ως και εν παραγράφω 3 μισθωτής επί υπομισθώσεως. Τεκμαρτόν δε είναι το μίσθωμα κατά τα εν άρθρω 19 παρ. 2 επί των περιπτώσεων καθ' ας το ακίνητον χρησιμοποιείται υπ' αυτού του ιδιοκτήτου, νομέως, επικαρπωτού κ.λ.π., ή τη συγκαταθέσει τούτου, υπό τρίτου, άνευ ειδικού

ανταλλάγματος. Εκ τούτων έπεται ότι επί της εις ομόρρυθμον εταιρείαν, υπό εταίρου εισφοράς της χρήσεως του ακινήτου, εφ' ού εταιρεία δεν αποκτά εμπράγματον τι δικαίωμα, ο εισενεγκών, διατηρών την κυριότητα, κτώμενος εις αντάλλαγμα της εισφοράς, την μετοχήν επί της περιουσίας της εταιρείας και υπέχων κατά τα εν άρθρω 744 του Αστικού Κώδικος τον κίνδυνον της τοιαύτης εισφοράς, κατά τα επί μισθώσεως πράγματος κρατούντα, λογίζεται ως ιδιοχρησιμοποιών αυτό και ως κτώμενος εξ αυτού εισόδημα ισούμενον προς την μισθωτικήν αξίαν του ακινήτου, ανεξαρτήτως της υπό της εις ην μετέχει εταιρείας εκμεταλλεύσεως της χρήσεώς του και της αξιώσεως αυτού δια τα εκ τοιαύτης περαιτέρω εκμεταλλεύσεως προκύπτοντα και, κατά τα περί της Δ' πηγής εισοδημάτων, φορολογητέα κέρδη ως άλλωστε πας επιτηδευματίας ασκών το επιτήδευμά του εν ιδίω ακινήτω φορολογείται δια το εκ της ιδιοχρησιμοποίησεως τούτου έμμεσον εισόδημα, ανεξαρτήτως του οικονομικού αποτελέσματος της εν αυτώ ασκουμένης ατομικής επιχειρήσεως» (βλ. και ΟΛΣΤΕ 2382/1966, ΣΤΕ 3688/1977).

Την ίδια ακριβώς νομολογιακή θέση διατήρησε το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της χώρας και με άλλες αποφάσεις του (ΣΤΕ 773/1983, 762/1983, 4007/1984 κ.ά), στις οποίες μάλιστα, προκειμένου να διασκεδασθούν οι όποιες εσφαλμένες απόψεις περί δήθεν διπλής φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος, προσθέτει ρητά ότι «το εν λόγω τεκμαρτό εισόδημα του εταίρου εκπίπτεται ως δαπάνη που διατέθηκε από αυτόν για την άσκηση της επιχειρήσεως αυτής», δηλαδή για την συμμετοχή του στα κέρδη της Ο.Ε.

Εξάλλου η νεότερη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 2 του ν. 3842/2010, με βάση την οποία τίθεται ο προβληματισμός της ερωτώσης υπηρεσίας και με την οποία αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 20 του ν.2238/1994, δεν τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω δεδομένου ότι με την διάταξη αυτή καταργείται πλέον η φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητα που αποκτούν τα πρόσωπα στα οποία έχει μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας, πράγμα που δεν συντρέχει εν προκειμένω, αφού αυτοί που εισφέρουν το ακίνητο είναι κύριοι και όχι επικαρπωτές, άρα είναι λογικώς αδύνατον να έχουν μεταβιβάσει – δια της εισφοράς κατά χρήση του ακινήτου στην Ο.Ε. - το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας (ΟΛΝΣΚ 588/2002), ώστε να μπορεί να τεθεί θέμα

επιρροής της ως άνω διατάξεως στο διαμορφούμενο μετά από αυτήν καθεστώς, δηλαδή τι πρέπει πλέον να ισχύει στις περιπτώσεις εισφοράς ακινήτων σε εταιρεία.

Επομένως, κατά την άποψη της μειοψηφίας, υπόχρεη σε υποβολή δηλώσεως και καταβολής του οικείου φόρου είναι η εταιρεία, δεδομένου ότι σε αυτήν έχει παραχωρηθεί νομίμως (στα πλαίσια της εταιρικής σχέσεως) το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως των ακινήτων, ενώ για τους ίδιους τους εταίρους - φυσικά πρόσωπα - που εισέφεραν τα ακίνητα στην εταιρεία έναντι ποσοστού συμμετοχής σ' αυτήν προκύπτει εισόδημα ισούμενον προς την μισθωτική αξία αυτών, καθόσον λογίζεται ότι τα ιδιοχρησιμοποιούν, *«ανεξαρτήτως ... της αξιώσεως των για τα εκ της εκμεταλλεύσεως των ακινήτων προκύπτοντα κέρδη κατά τα περί της Δ' πηγής εισοδημάτων ως άλλωστε πας επιτηδευματίας ασκών το επιτήδευμα του εν ιδίω ακινήτω φορολογείται δια το εκ της ιδιοχρησιμοποίησεως τούτου έμμεσον εισόδημα, ανεξαρτήτως του οικονομικού αποτελέσματος της εν αυτό ασκουμένης ατομικής επιχειρήσεως»*, όπως διαλαμβάνεται και στην προμνησθείσα υπ' αριθμ. 2381/1966 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ.

III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει, **κατά πλειοψηφία**, η απάντηση ότι, *επί εισφοράς, από εταίρο σε ομόρρυθμη εταιρεία, της χρήσεως ακινήτου που ανήκει στην κυριότητα του εταίρου, η οποία γίνεται σε αντάλλαγμα της συμμετοχής του σε αυτήν, σε περίπτωση εκμισθώσεως του εισφερθέντος ακινήτου από την εταιρεία σε τρίτο και εισπράξεως των μισθωμάτων από την ίδια, φορολογικό υποκείμενο και υπόχρεος σε υποβολή της σχετικής φορολογικής δηλώσεως για τα εισπραττόμενα μισθώματα εξακολουθεί να είναι ο εταίρος - κύριος του εισφερθέντος ακινήτου.*

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 7^η Μαΐου 2012
Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους



Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος ΝΣΚ