



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ
ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Αριστοτέλους 22, 546 23
τηλ.221-127, 270-968
fax.263-139

Θεσσαλονίκη 27-8-2002
Αριθ.πρωτ.:563

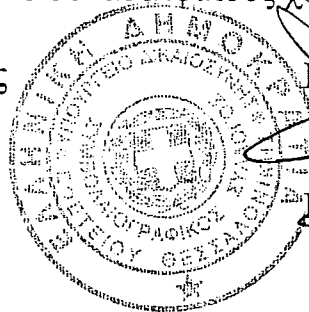
**ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ
ΠΡΟΣ
ΟΛΑ ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ**

Σας διαβιβάζουμε το υπ' αριθμ.πρωτ.1062149/374/0013/ΠΟΛ.1200/22-7-2002 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα: Απαλλαγή από το Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας των μελών κοινωνίας αστικού δικαίου, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Ε. Σαρρής



Η Γεν. Γραμματέας

Χρυσάλα-Μπιλίσση



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ: ΦΜΑΠ

Αριθ. Πρωτ. 563
22 / 8 / 2002

Αθήνα, 22 Ιουλίου 2002
Αριθ. Πρωτ. 1062/49 / 1374/0013

ΠΟΛ. 1200

Ταχ. Δ/ση: Ερμού 23 - 25
Ταχ. Κώδικας: 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες: Γ. Γιαννακούλιας
Τηλέφωνο: 010 3253 748

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Αποδεκτών.

ΘΕΜΑ: «Απαλλαγή από το Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας των μελών κοινωνίας αστικού δικαίου».

1. Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 272/2002 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, γνωμοδότησε τα ακόλουθα:

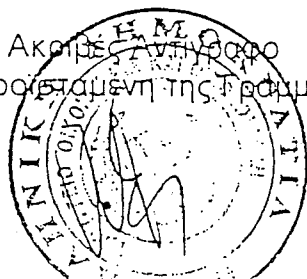
α. Εφ' όσον η κοινωνία αστικού δικαίου δεν είναι υποκείμενο Φ.Μ.Α.Π. (δεν έχει υποχρέωση για υποβολή σχετικής δήλωσης) αλλά η υποχρέωση αυτή βαρύνει τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) που απαρτίζουν την κοινωνία, αναλογα με την ιδανική μερίδα καθενός επί του ακινήτου, τότε οι οποιασδήποτε απαλλαγές και εξαιρέσεις από το φόρο που αφορούν ακίνητα τα οποία «ανήκουν» σε κοινωνία, θα υπολογισθούν στις ιδανικές μερίδες των κοινωνιών.

β. Ειδικότερα, στην περίπτωση που με την κοινωνία ασκείται ξενοδοχειακή επιχείρηση οι κοινωνοί δικαιούνται των απαλλαγών από το Φ.Μ.Α.Π., που προβλέπουν οι διατάξεις των περ. δ' και ε' του άρθρου 23 του ν. 2459/1997, κατ' αναλογία της ιδανικής τους μερίδας στο ακίνητο, εφ' όσον συντρέχουν και λοιπές προϋποθέσεις, δηλαδή να το ιδιοχρησιμοποιούν (και να μη το έχουν εκμισθώσει) και όσον αφορά την απαλλαγή του 50% της αξίας των γηπέδων, να έχουν κατασκευασθεί σ' αυτά έργα τα οποία εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

2. Συνημμένα σας διαβιβάζουμε την πιο πάνω γνωμοδότηση και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της κατά περίπτωση.

Συνημμένα: Επτά (7) σελίδες.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας



Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης
Μαρία Ρηγάκη

(A) 16/502
Γραμμάτιο
1575

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΤΙΑΣ
ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ 68
106 78 ΑΘΗΝΑ

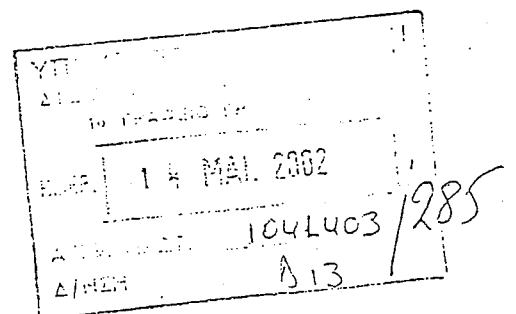
ΑΘΗΝΑ, 13-5-02
ΑΡ.ΠΡΩΤ: 477.

ΑΡΜ: Α.ΠΟΤΑΜΙΑΝΟΥ
ΤΗΛ: 3328 128

ΠΡΟΣ: Δ/νση 13^η
Δ Γ.Μ.Α.Π.
ΚΟΙΝ: Ν.Σ.Κ.

Σας αποστέλλουμε την με αριθμό 272/02 Γνωμοδότηση και σας παρακαλούμε να ενημερώσετε το Γραφείο μας και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (ΝΣΚ), περί της αποδοχής ή μη της Γνωμοδότησης αυτής από τον κ. Υπουργό.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
Α.Π.ΠΟΤΑΜΙΑΝΟΥ



Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 272/02

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση 25-4-2002

Σύνθεση

Προεδρεύων : Σπυρίδων Σκουτέρης, Νομικός Σύμβουλος

Νομικοί Σύμβουλοι: Β.Ασημακόπουλος, Σ. Δελλαπόρτας, Σ. Παπαγεωργα-
κόπουλος, Κ.Καποτάς, Π.Κιούσης, Σ.Βασαλάκης, Γ.
Λάζος

Εισηγητής : Στέφανος Δέτσης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αρ. Ερωτήματος : οικ.35/0013/12-2-2002 της Γεν.Δ/νσης Φορολογίας
(Δ/νση Φορολογίας Κεφαλαίου - Τμήμα Φ.Μ.Α.Π.) του Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών.

Περίληψη ερωτήματος: Αν τα μέλη της κοινωνίας αστικού δικαίου
εμπίπτουν στις απαλλαγές από το Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας
(Φ.Μ.Α.Π.) του άρθρου 23 περ.δ' και ε' του Ν.2459/1997.

Επί του άνω ερωτήματος το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) εγνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ι. Στο Ν.2459/1997 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 17), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 21 : 1. Από το οικονομικό έτος 1997 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται φόρος στην μεγάλη ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα...

Άρθρο 22 : 1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας....

Άρθρο 23 : Απαλλάσσονται από το φόρο: α)

δ) Τα κτίσματα των ακινήτων και τα λοιπά συστατικά του εδάφους, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα μηχανήματα και γενικά οι κατασκευές που είναι συνδεδεμένες στερεά με το έδαφος και τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από βιομηχανικές, μεταλλευτικές, λατομικές, βιοτεχνικές, εμπορικές, γεωργικές, κτηνοτροφικές, ξενοδοχειακές και επαγγελματικές γενικά επιχειρήσεις, καθώς και τα κτίσματα των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούνται από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και κοινωφελή ιδρύματα.

Εξαιρούνται τα κτίσματα των επιχειρήσεων των οποίων το αντικείμενο των εργασιών τους είναι η εκμετάλλευση των ακινήτων τους.

Επίσης τα ανωτέρω ισχύουν και για τα ακίνητα, που ιδιοχρησιμοποιούνται από τις πιο πάνω επιχειρήσεις για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και εισφέρθηκαν σε αυτές κατά χρήση.

ε) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής για το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας των γηπέδων που τους ανήκουν κατά κυριότητα και τα χρησιμοποιούν για τουριστική εκμετάλλευση και στα οποία έχουν κατασκευασθεί έργα που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες αυτών, όπως το κυρίως κτίριο του ξενοδοχείου και λοιποί χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, χώροι αθλοπαιδιών κ.λ.π.

Άρθρο 26 : 1. 5. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) ... β) Όλα τα νομικά πρόσωπα. Κατ' εξαίρεση, τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν στην κυριότητά τους ακίνητα ή εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά εκτός υποθήκης και έχουν υποβάλει μία τουλάχιστον φορά δήλωση Φ.Μ.Α.Π., δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης, εκτός αν μεταβληθεί η περιουσιακή τους κατάσταση...» (Η περίπτωση β' της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του Ν.2459/97, αντικαταστάθηκε ως άνω, με την παράγραφο 10 του άρθρου 13 του Ν.2753/1999).

Περαιτέρω, στο κεφάλαιο περί κοινωνίας του Αστικού Κώδικα, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 785 : Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κα' ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα.

Άρθρο 786 : Κάθε κοινωνός έχει ανάλογη μερίδα στους καρπούς του κοινού πράγματος.

Άρθρο 787 : Κάθε κοινωνός έχει δικαίωμα να κάνει χρήση του κοινού αντικειμένου, εφόσον αυτή δεν εμποδίζει τη σύγκρηση των λοιπών.

Άρθρο 788 : Η διοίκηση του κοινού ανήκει σε όλους μαζί τους κοινωνούς.....

Άρθρο 794 : Κάθε κοινωνός ενέχεται απέναντι στους λοιπούς, κατά την αναλογία της μερίδας του, για τα έξοδα της συντήρησης, της διοίκησης και της χρησιμοποίησης του κοινού.....».

II. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτουν ερμηνευτικώς τα ακόλουθα:

A.- Όπως γίνεται παγίως δεκτό, τόσο από την θεωρία όσο και από τη νομολογία, κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη υφίσταται όταν ένα δικαίωμα ανήκει από κοινού σε περισσότερα του ενός φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή φυσικά και νομικά πρόσωπα μαζί.

Η έννομη σχέση της κοινωνίας μπορεί να δημιουργηθεί είτε από σύμβαση είτε από άλλο δικαιογόνο γεγονός και σ' αυτή δεν υπάρχει δεσμός που να συνδέει τα περισσότερα πρόσωπα στα οποία ανήκει το δικαίωμα, αλλά απλή συμμετοχή στο δικαίωμα (Α.Π. 593/65 ΝοΒ 14, 490, Εφ. Θεσ/νίκης 1034/81 Αρμ. 36, 25).

Μεταξύ των προσώπων αυτών (κοινωνών) στα οποία ανήκει από κοινού ένα δικαίωμα, ανεξάρτητα από ορισμένο κοινό σκοπό, δημιουργούνται από το νόμο ενοχικές σχέσεις, με τις οποίες ρυθμίζονται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των κοινωνών μεταξύ τους, καθώς επίσης και η συμμετοχή τους στη διατήρηση της αξίας, της διοικήσεως και εκκαθαρίσεως του κοινού πράγματος. Η σημασία της κοινωνίας σαν κοινωνίας εξαντλείται αποκλειστικά στην κοινότητα του δικαιώματος. Η ένταξη του δικαιώματος από κοινού σε περισσότερα πρόσωπα κατ' ιδανικά μέρη που χαρακτηρίζει την απόλυτη (εμπράγματη) πλευρά της κοινωνίας έχει σαν συνέπεια τη χορήγηση στους κοινωνούς ιδανικής μερίδας, που αποτελεί αυτοτελές δικαίωμα του κάθε κοινωνού, εφόσον δε αντικείμενο της κοινωνίας αποτελεί μόνο δικαίωμα ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, ανεξάρτητα από τον περιουσιακό του χαρακτήρα, δεκτικά κοινωνίας είναι

και όλα τα εμπράγματα δικαιώματα επί οποιουδήποτε κινητού ή ακινήτου πράγματος (κυριότητα, δουλείες, επικαρπία κ.λ.π.), ασκούμενα είτε επί της ίδια νομικής βάσεως είτε και επί διαφόρου τοιαύτης (βλ. Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου, Αστικός Κώδιξ, υπό το άρθρο 785 σελ. 149 επ.).

Β. Με τον Ν.2459/97 (άρθρο 21) επιβλήθηκε φόρος στη μεγάλη ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα, υπό την έννοια ότι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, την κατοικία ή την έδρα του, που την 1^η Ιανουαρίου του χρόνου της φορολογίας έχει στην κατοχή του ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα είναι υποχρεωμένο να καταβάλει φόρο γι' αυτήν.

Στην παρ.5 εδάφιο β' του άρθρου 26 του ανωτέρω νόμου, προεβλέπετο αρχικώς ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. είχαν και οι κοινωνίες αστικού κώδικα. Όμως, με την παράγραφο 10 του άρθρου 13 του Ν.2753/99, εξαιρέθηκαν οι κοινωνίες από την παραπάνω υποχρέωση, αφού κρίθηκε (και ευλόγως) ότι αυτές δεν έχουν ακίνητα στην κυριότητά τους ή εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων, αλλά αυτά ανήκουν στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα (κοινωνούς), κατά την ιδανική μερίδα εκάστου.

Περαιτέρω, στο άρθρο 23 του ίδιου νόμου προβλέπονται διάφορες εξαιρέσεις και απαλλαγές από το Φ.Μ.Α.Π., προκειμένου «.. να εξυπηρετηθεί πληρέστερα η αγροτική, βιομηχανική και αναπτυξιακή γενικότερα πολιτική που εφαρμόζει το Κράτος», όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου.

Από την γραμματική διατύπωση των κρισίμων, εν προκειμένω, διατάξεων των περιπτώσεων δ' και ε' του άρθρου 23, σε συνδυασμό με τον επιδιωκόμενο δια των προβλεπομένων απαλλαγών σκοπό, όπως αυτός εξειδικεύεται εκ της κατά τα άνω συναγομένης βουλήσεως του νομοθέτη, σαφώς προκύπτει ότι με αυτές καθιερώνεται αντικειμενική απαλλαγή από

το φόρο, υπό την έννοια ότι η παρεχόμενη απαλλαγή καταλαμβάνει, στην μεν δ. περίπτωση τα κτίσματα των ακινήτων (συμπεριλαμβανομένων των συστατικών του εδάφους των μηχανημάτων και γενικά των κατασκευών, που είναι συνδεδεμένες στερεά με το έδαφος), τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από ξενοδοχειακές κ.λ.π. επιχειρήσεις, στην δε ε' περίπτωση, το 50% της αξίας των γηπέδων, που ανήκουν κατά κυριότητα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και τα χρησιμοποιούν για τουριστική εκμετάλλευση και στα οποία έχουν κατασκευασθεί έργα που εξυπηρετούν τις λειτουργικές τους ανάγκες.

Γ. Εν προκειμένω, από την ερωτώσα υπηρεσία δίδεται ως πραγματικό ότι, ανώνυμη εταιρεία, η οποία ασκεί ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σε ιδιόκτητο ακίνητο, είναι συγκυρία και ετέρου ξενοδοχειακού συγκροτήματος κατά 50%, του ετέρου 50% ανήκοντος εξ αδιαιρέτου σε δύο φυσικά πρόσωπα.

Λόγω της εκ της άνω συγκυριότητας δημιουργηθείσης κοινωνίας, τίθεται το ερώτημα εάν τα μέλη αυτής (κοινωνοί) υπάγονται στις απαλλαγές του άρθρου 23 περ.δ' και ε' του Ν.2459/97.

III. Εκ των άνω προεκτεθέντων σαφώς προκύπτει ότι η κοινωνία του αστικού δικαίου δεν είναι υποκείμενο ΦΜΑΠ, αφού δεν συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των υποχρέων προς υποβολή σχετικής δήλωσης.

— Η υποχρέωση αυτή βαρύνει τα απαρτίζοντα την κοινωνία πρόσωπα ανάλογα με την ιδανική μερίδα του καθενός επί του κοινού πράγματος.

— Συνεπώς, οι οποιεσδήποτε απαλλαγές και εξαιρέσεις από το φόρο, που αφορούν ακίνητα τα οποία «ανήκουν» σε κοινωνία, θα υπολογισθούν στις ιδανικές μερίδες των κοινωνιών, αφού αυτοί θεωρούνται ότι

χρησιμοποιούν και εκμεταλλεύονται την κοινή περιουσία κατ' αναλογία του ποσοστού συμμετοχής τους στην κοινωνία.

Εκ τούτου παρέπεται ότι οι κοινωνοί που είναι μέλη κοινωνίας που ασκεί ξενοδοχειακή επιχείρηση, δικαιούνται των απαλλαγών από το Φ.Μ.Α.Π., που προβλέπουν οι διατάξεις των περ. δ' και ε' του άρθρου 23 του Ν.2459/97, κατ' αναλογία της ιδανικής των μερίδας και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, που τάσσουν οι εν λόγω διατάξεις, για την χορήγηση των απαλλαγών αυτών.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα 8/5/02

Ο Προεδρεύων



Σπυρίδων Σκουτέρης

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Ο Εισηγητής

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Στέφανος Δέτσις

Οδύνη, 5.7.02

Γιούζα Σουζα

Ο Ψηφιακός Οικονομολόγος

Αν. Λουκά

...ΓΗΤΗΣ	ΠΡ. ΤΑΥ/ΤΩΣ	ΠΡ. ΔΙ/ΤΕ/Τ	ΓΕΝ. Φ.Ν/ΤΗΣ	ΓΕΝ. ΓΡΑΜ.
	12/5	22/5/02	14/6/2002	