



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

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 126 /2016

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

Συνεδρίαση της 16^{ης} Μαΐου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.ΤΕΦ Α' 1065600 ΕΞ 2015/11-5-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δνση Φορολογικής Διοίκησης/Δνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας/Τμήμα Β' Τελών και Ειδικών Φορολογιών).

Ερώτημα: *Βαρυνόμενος με την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου και υπόχρεος προς απόδοση αυτού στο Δημόσιο, στις περιπτώσεις εκμισθώσεως ακινήτων στις οποίες εκμισθωτές είναι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους.*

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Το ερώτημα προκλήθηκε εξ αφορμής αντιθέτων απόψεων της ερωτώσης υπηρεσίας και της Δνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του ΥΠΟΙΚ επί της εννοίας της κατωτέρω παρατιθεμένης διατάξεως του άρθρου 22§3 περ. β' του ν. 4283/2014, σύμφωνα με την οποία στις

περιπτώσεις εκμισθώσεως ακινήτων στις οποίες εκμισθωτές είναι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων αποδίδεται από τον μισθωτή. Ειδικότερα, η Δνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης απηύθυνε σε όλες τις Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α 1031958 ΕΞ 2015/11-3-2015, σύμφωνα με το οποίο το τέλος χαρτοσήμου βεβαιώνεται σε βάρος του μισθωτή και καταβάλλεται εφάπαξ από αυτόν, ως υπόχρεο, με καταληκτική ημερομηνία τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Αντιθέτως, η ερωτώσα υπηρεσία (βλ. το έγγραφο του ερωτήματος και το ΔΕΕΦ Β 1061939 ΕΞ 2016/14-4-2016 έγγραφό της) έχει την άποψη ότι, ναι μεν ο μισθωτής βαρύνεται με την καταβολή του τέλους, υπόχρεος όμως προς απόδοση αυτού στο Δημόσιο είναι οι εκμισθώτριες Ιερές Μονές του Αγίου Όρους με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις του φόρου εισοδήματος.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), με το οποίο κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι διατάξεις του ν. 4755/1930 «περί τελών χαρτοσήμου», ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 2: «1. Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται εις αναλογικά και εις πάγια. Ως αναλογικά τέλη κατά τον παρόντα νόμον νοούνται τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί της εν τοις σημαινομένοις εγγράφοις εκφραζομένης χρηματικής αξίας. 2. Εξαιρούνται του τέλους χαρτοσήμου το Δημόσιον, οι Δήμοι και αι Κοινότητες».

Άρθρο 12: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις 3%¹ της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Άρθρο 13: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται:

«1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοιδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. Εξαιρούνται:

2. α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενον εις τρία επί τοις εκατόν (3%)² επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπτώσεώς τινός.....

¹ Τα πάγια τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ποσοστού 20%, σύμφωνα με την περίπτωση Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961.

δ) Επί οικοδομών απαλλασσομένων του φόρου Α' Κατηγορίας λόγω εκπτώσεως βαρών ή εκ διατάξεως Νόμου, ο κτώμενος το μίσθωμα υποχρεούται εντός των προθεσμιών δηλώσεως και καταβολής του φόρου Α' Κατηγορίας του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων³ να επιδώσει αρχικήν ή κατά περίπτωση τροποποιητικήν δήλωσιν μόνον διά το τέλος της παρούσης παραγράφου και να καταβάλη τούτο.

ε) Υπόχρεως προς δήλωσιν και καταβολήν του τέλους χαρτοσήμου εις τας περιπτώσεις της παρούσης παραγράφου είναι ο διά τον φόρον Α' Κατηγορίας του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων υπόχρεως ή εκείνος, όστις θα υπεχρεούτο εις δήλωσιν και καταβολήν του φόρου Α' Κατηγορίας, εάν δεν υπήρχεν η λόγω βαρών απαλλαγή εκ του φόρου ή η απαλλαγή εξ άλλης τινός διατάξεως Νόμου.

ζ) Το κατά την παρούσαν παράγραφον τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον μισθωτήν, οσάκις ούτος προστατεύεται εκ των διατάξεων περί ενοικιοστασίου. Εάν ο μισθωτής δεν προστατεύεται εκ των διατάξεων του ενοικιοστασίου ή επί τη βάσει του ενοικιοστασίου καταβάλλη μίσθωμα συνιστάμενον εις ποσοστόν επί των εισπράξεων της επιχειρήσεώς του, το τέλος χαρτοσήμου βαρύνει εξ ημισείας τον μισθωτήν και τον εκμισθωτήν. Το τέλος των περιπτώσεων τούτων καταβάλλεται εις τον εκμισθωτήν υπό του μισθωτού ομού μετά του μισθώματος.....

η) Εάν εκμισθωτής τυγχάνη το Δημόσιον, Δήμος ή Κοινότης ή άλλο απαλλασσόμενον των εν λόγω τελών χαρτοσήμου πρόσωπον, το τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον μισθωτήν και καταβάλλεται καθ' ην μεν περίπτωσην εκμισθωτής τυγχάνει το Δημόσιον, κατά την κατάρτισιν της μισθωτικής συμβάσεως ή, επί αγράφου ή νομίμου παρατάσεως του χρόνου της συμβατικής μισθώσεως ή επί μισθωτικής συμβάσεως απροσδιορίστου ποσού, κατά την εκάστοτε καταβολήν εις το Δημόσιον Ταμείον των μισθωμάτων, εις πάσαν δε άλλην περίπτωσην κατά τ' ανωτέρω εν εδαφίω ε οριζόμενα. θ) Αι διατάξεις των περιπτώσεων α έως και η της παρούσης παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και επί εισοδημάτων εξ εκμισθώσεως γαιών».3....

4. Πάσαι αι εις τα δημόσια, δημοτικά ή κοινοτικά ταμεία ή τα ταμεία νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή εις πάντας εν γένει τους κατ' εντολήν και διά

² Με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του ν. 3522/2006 ορίστηκε ότι το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμίσθωση κατοικιών, γενικά, που αποκτώνται από 1.1.2007 μέχρι 31.12.2007 περιορίζεται στο ενάμισι τοις εκατό (1,50%) και από 1ης Ιανουαρίου 2008 και μετά καταργείται.

³ Ν. 1640/1919 «Περί Φορολογίας των καθαρών προσόδων» (Α' 4), σύμφωνα με το άρθρο 3§1 του οποίου φόρος Α' Κατηγορίας είναι ο επιβαλλόμενος στα εισοδήματα εξ εκμισθώσεως οικοδομών.

λογαριασμόν αυτών ενεργούντας χρηματικής δόσοληψίας διδόμεναι εξοφλητικά αποδείξεις, εκτός αν διά το εξοφλούμενον ποσόν προκατεβλήθη το κατά το άρθρον 12 αναλογικόν τέλος, οπότε αι αποδείξεις αύται υπόκεινται εις το πάγιον τέλος του εδαφίου β της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου⁴. Αι διατάξεις της παρούσης παραγράφου δεν εφαρμόζονται επί των περιπτώσεων, περί των άλλως ορίζεται εν τω παρόντι νόμω».

3. Εξ άλλου, στο άρθρο 22§3 του ν. 4283/2014 (Α' 189) ορίζονται τα εξής:

«3. α. Στα πρόσωπα της παρ. 2 του άρθρου 2 του π.δ. 28/1931 «Περί Κώδικος των νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» (Α' 239) προστίθενται οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους.

β. Στις περιπτώσεις της εκμίσθωσης ακινήτων στις οποίες εκμισθωτές είναι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων αποδίδεται από τον μισθωτή.

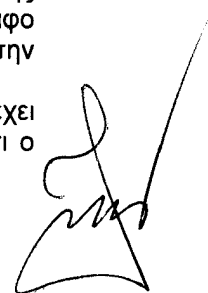
γ. Ως έναρξη ισχύος των υποπαραγράφων α' και β' του παρόντος ορίζεται η 1η Ιανουαρίου 2014».

Ερμηνεία των διατάξεων

4. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 (παρ. 1 περ. α', παρ. 2 περ. ζ'-η' και παρ. 4 εδ. α') του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (εφεξής και «Κώδικας») συνάγεται ότι, προκειμένου για το χαρτόσημο των μισθωμάτων, που ανέρχεται σε ποσοστό 3% του μισθώματος και με τις επιβαρύνσεις σε 3,6%, στις μεν ελεύθερες μισθώσεις η επιβάρυνση είναι το 1/2 για κάθε συμβαλλόμενο, ενώ στις ενοικοστασιακές, ολόκληρο το καταβάλλει ο μισθωτής⁵. Και στις δύο περιπτώσεις, το τέλος χαρτοσήμου καταβάλλεται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή μαζί με το μίσθωμα. Εάν εκμισθωτής τυγχάνει το Δημόσιο, Δήμος ή Κοινότητα ή άλλο απαλλασσόμενο του εν λόγω τέλους χαρτοσήμου πρόσωπο, το τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον μισθωτή. Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων των περιπτώσεων δ', ε' και η' του άρθρου 13§2 του Κώδικα, στις περιπτώσεις στις οποίες εκμισθωτής δεν είναι το Δημόσιο, αλλά Δήμος ή Κοινότητα ή άλλο απαλλασσόμενο του εν λόγω τέλους χαρτοσήμου πρόσωπο προκύπτει ότι,

⁴ Το πάγιο τέλος της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 καταργήθηκε με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του ν. 2873/2000 με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 1 του άρθρου 25 και στα άρθρα 26 και 27 του ίδιου νόμου. Η κατάργηση αυτή δεν συνεπάγεται την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου, αντί του παγίου τέλους.

⁵ Οι συμβαλλόμενοι όμως μπορούν με ιδιαίτερη συμφωνία, η οποία δεσμεύει τους ίδιους και δεν έχει επίδραση έναντι του Δημοσίου, να ρυθμίσουν διαφορετικά το βάρος αυτό και να καθορίσουν ότι ο ένας από αυτούς θα επιβαρύνεται με την καταβολή του χαρτοσήμου (ΑΠ 201/1998).



υπόχρεος προς απόδοση του εν λόγω τέλους είναι ο υπόχρεος προς υποβολή δηλώσεως φόρου εισοδήματος από εκμίσθωση οικοδομών και ήδη από ακίνητη περιουσία (άρθρο 39⁶ του ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 167), τουτέστιν ο εκμισθωτής, έστω και αν απολαμβάνει υποκειμενικής απαλλαγής.

5. Κατά τη διάταξη του άρθρου 2§2 του ίδιου Κώδικα εξαιρούνται του τέλους χαρτοσήμου το Δημόσιο, οι Δήμοι και οι Κοινότητες. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του ν. 4283/2014, η οποία άρχισε να ισχύει από 1-1-2014 (περ. γ'), στα απαλλασσόμενα της καταβολής τέλους χαρτοσήμου πρόσωπα προστέθηκαν και οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους (παρ. α') και ορίσθηκε ότι, στις περιπτώσεις εκμισθώσεως ακινήτων, στις οποίες εκμισθωτές είναι οι εν λόγω Μονές, το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων αποδίδεται από τον μισθωτή.

6. Με την τελευταία των ως άνω διατάξεων του άρθρου 22§3 περ. β' του ν. 4283/2014, κατά την αληθή έννοιά της, η οποία συνάδει με τη χρησιμοποίηση σε αυτήν, από το νομοθέτη, της φράσεως «το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων αποδίδεται από τον μισθωτή», σε συνδυασμό προς την θεσμοθετηθείσα απαλλαγή των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους από την υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, εσκοπήθη ο καθορισμός του μισθωτή ως υποχρέου προς απόδοση του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο, κατ' απόκλιση των προβλεπομένων στη διάταξη του άρθρου 13§2 περ. η' του Κώδικα, σύμφωνα με τα οποία υπόχρεος αποδόσεως του τέλους ορίζεται ο υπόχρεος προς υποβολή δηλώσεως φόρου εισοδήματος από ακίνητη περιουσία ή εκείνος, ο οποίος θα υπεχρεούτο σε δήλωση και καταβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας, εάν δεν υπήρχε η λόγω βαρών απαλλαγή εκ του φόρου ή η απαλλαγή εξ άλλης διατάξεως νόμου (περ. ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 13, στην οποία παραπέμπει η περίπτωση η'). Αντίθετη άποψη, σύμφωνα με την οποία με την εν λόγω διάταξη καθορίσθηκε ο μισθωτής ως βαρυνόμενος εξ ολοκλήρου με το τέλος χαρτοσήμου, δεν ευσταθεί και τούτο διότι, αν η επίμαχη διάταξη είχε αυτή την έννοια, θα ήταν περιττή και θα αρκούσε μόνον η ρύθμιση του άρθρου 22§3 περ. α' του ν. 4283/2014, αφού, ως ήδη ελέχθη, εάν εκμισθωτής τυγχάνει το Δημόσιο, Δήμος ή Κοινότητα ή άλλο απαλλασσόμενο του τέλους χαρτοσήμου πρόσωπο,

⁶ Άρθρο 39: «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία. 1. 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. Ειδικότερα 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.....».

όπως εν προκειμένω και οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, το τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον μισθωτή.

Απάντηση

7. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι, στις περιπτώσεις εκμισθώσεως ακινήτων στις οποίες εκμισθώτριες είναι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων βαρύνει τους μισθωτές και αποδίδεται από αυτούς στο Δημόσιο με την υποβολή των δηλώσεων φόρου εισοδήματος εντός των οριζομένων για αυτές προθεσμιών.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 19-5-2016

Ο Πρόεδρος και εισηγητής

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

