



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ: Β'**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα  
Τηλέφωνο : 210 – 3375312  
Fax : 210 – 3375001  
E-Mail : [d12.b@yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.b@yo.syzefxis.gov.gr)

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ  
ΑΔΑ:ΨΨ2546ΜΠ3Ζ-ΩΟΞ**

**Αθήνα, 8 Αυγούστου 2019**

**E.2156**

**ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος και τεκμαρτής δαπάνης από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.**

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι 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.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (παρ. 2).

2. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπου καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ορίζεται ότι δεν εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παρ.2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περίπτ. η').

4. Με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι 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.

5. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει καταρχήν, ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά συνέπεια για φορολογικούς σκοπούς συνυπολογίζεται σε κάθε περίπτωση στο φορολογητέο αποτέλεσμα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της.

Όσον αφορά στη τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου και δεδομένων των ειδικών διατάξεων της περιπτ. η' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, συνάγεται ότι εφόσον η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αυτή σε κάθε περίπτωση αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη.

Το τεκμαρτό εισόδημα (μίσθωμα) από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου σε περίπτωση που αυτό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης αναγράφεται στους αντίστοιχους κωδικούς 162, 262, 362, 462 «Λοιπά συνήθη έσοδα» που Πίνακα Ζ1 και η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) στους αντίστοιχους κωδικούς 185, 285, 385, 485 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» του Πίνακα Ζ2 (Κωδικός 014 «Ενοίκια» του αντίστοιχου υποπίνακα) του εντύπου Ε3 αντίστοιχα.

Αναφορικά με την απεικόνιση των ίδιων ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν), στην περίπτωση που αυτά δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, το ποσό του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση (τεκμαρτό εισόδημα) αναγράφεται στον κωδικό 453 και το αντίστοιχο ποσό της δαπάνης (τεκμαρτό μίσθωμα) στον κωδικό 462, προκειμένου να προκύψει φορολογικά αδιάφορο αποτέλεσμα, με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο.

Στις περιπτώσεις που το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου, στις περιπτώσεις που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, αυτό αναγράφεται στον κωδικό 2008 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Δ/ση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (για ανάρτηση στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β', (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
4. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
5. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών

### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α', Β'