



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

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 22/2014
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**

Συνεδρίαση της 23^{ης} Ιανουαρίου 2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ιωάννης Σακελλαρίου, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Μιχαήλ Απέσσος, Ηλίας Ψώνης, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδροι Ν.Σ.Κ., Ανδρέας Χαρλαύτης, Ανδρέας Γραμματικός, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Σπανός, Ευγενία Βελώνη, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Δημήτριος Μακαρονίδης, Αλέξανδρος Ροϊλός, Ευστράτιος Συνοίκης, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Ευαγγελία Σκαλτσά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Σταύρος Σπυρόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητές: Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους και Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθ. Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. 1087802/16608/19-9-2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Γ'), όπως επικαιροποιήθηκε με τα νεότερα υπ' αριθμ. Δ12Γ'

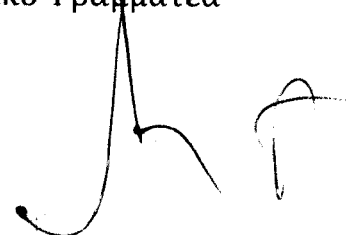
1171127ΕΞ2010/21-12-2010 και Δ 12 Γ'1119762 ΕΞ 2013/26.7.2013
έγγραφα της ως άνω υπηρεσίας.

Περίληψη Ερωτήματος : Ερωτάται εάν κοινωνία αστικού δικαίου δικαιούται να διενεργήσει αποσβέσεις στο όνομά της, σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σε ανεγερθησόμενο ακίνητο, το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησής της (εκμετάλλευση ενοικιαζομένων διαμερισμάτων).

1. 1. Με τα υπ' αριθμ. 1087802/16608/19-9-2005 και 1171127 ΕΞ2010/21-12-2010 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών (Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Γ'), εκτίθεται ότι κοινωνία αστικού δικαίου έχει ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση δέκα ενοικιαζομένων διαμερισμάτων. Τα διαμερίσματα αυτά, από το έτος 1983 έως και το έτος 2003, εκμεταλλευόταν η ιδιοκτήτριά τους με τη μορφή ατομικής επιχείρησης και, στη συνέχεια, τα μεταβίβασε στα παιδιά της και τα εγγόνια της, τα οποία συνέχισαν την εκμετάλλευσή τους με τη μορφή της κοινωνίας αστικού δικαίου. Δεδομένου ότι η εν λόγω κοινωνία προτίθεται, για την επέκταση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, να ανεγείρει νέο κτίριο, ερωτάται αν δικαιούται να διενεργήσει αποσβέσεις για το ακίνητο αυτό, προκειμένου να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη της κοινωνίας, τα οποία και θα φορολογηθούν στο όνομά της.

2. Επί του ως άνω ερωτήματος, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **429/2011** Γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά την οποία η κοινωνία αστικού δικαίου δεν μπορεί να διενεργήσει αποσβέσεις στο όνομά της για το κοινό ακίνητο, δεδομένου ότι αυτό δεν της ανήκει, κατά κυριότητα, αλλά το δικαίωμα αυτό ανήκει μόνον στους κατ' ιδίαν κοινωνούς, με δυνατότητα μεταφοράς του σχετικού λογιστικού αποτελέσματος στην κοινωνία.

3. Με το υπ' αριθμ. Δ 12 Γ'/1119762 ΕΞ 2013/26.7.2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, που υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα



Δημοσίων Εσόδων, ζητήθηκε η παραπομπή του θέματος στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

II. Α. Στο ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 62), όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής των ερωτημάτων, ορίζοντο, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 2: 1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του 4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ.2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α'84)

Άρθρο 10: Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).....Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους...

Άρθρο 31: 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης... β).... γ).... δ).....ε)....στ) των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.....».

Β. 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 ανάμεσα τους κοινωνία κατ' 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 σύγχρηση 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.....»

Γ. Τέλος, στο άρθρο **1884 Α.Κ.** ορίζεται ότι: «Κοινωνία. Αν οι κληρονόμοι είναι περισσότεροι, η κληρονομία γίνεται κοινή κατά το λόγο της μερίδας του καθενός. Αν δεν ορίζει διαφορετικά ο νόμος, στη κοινωνία μεταξύ των συγκληρονόμων εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις για την κοινωνία.»

III. Κατά την ομόφωνη άποψη της Α' Τακτικής Ολομελείας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, από την ερμηνεία των προαναφερομένων διατάξεων προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Όπως γίνεται παγίως δεκτό, τόσο από την θεωρία όσο και από τη νομολογία, κοινωνία αστικού δικαίου υφίσταται, όταν ένα δικαίωμα ανήκει από κοινού και κατ' ιδανικά μέρη σε περισσότερα του ενός φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τούτο δε ισχύει και επί των στοιχείων της κληρονομίας με περισσότερους κληρονόμους. Αντικείμενο της κοινωνίας δύναται να αποτελέσει μόνο δικαίωμα, ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, ανεξάρτητα από τον περιουσιακό του χαρακτήρα, δεκτικά δε κοινωνίας είναι και όλα τα εμπράγματα δικαιώματα επί κινητού ή ακινήτου πράγματος, όπως κυριότητα, επικαρπία, υποθήκη, νομή κ.λ.π. (βλ. Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλο, *Αστικός Κώδιξ*, υπό το άρθρο 785 σελ. 149 επ., Μπαλή, *Εμπράγματο Δίκαιο*, παράγρ. 113, Π. Ζέπο, *Ενοχικό Δίκαιο*, 1965, σελ. 661, Κ. Καυκά, *Ενοχικό Δίκαιο*, έκδ. στ', σελ. 238).

Το δικαίωμα αυτό είναι, κατά την ορθότερη γνώμη, ενιαίο, επ' αυτού δε κάθε κοινωνός έχει αυτοτελές ιδανικό μερίδιο (βλ. Π. Ζέπο, *ό.π.*, σελ. 660). Ενώ η από κοινού κτήση του δικαιώματος προέρχεται από δικαιοπραξίες ή άλλα νομικά γεγονότα (Γεωργιάδης - Σταθόπουλος, *ό.π.* σελ. 151), η εξ αυτής της κτήσεως παραγόμενη έννομη σχέση της κοινωνίας δεν θεμελιούται επί δικαιοπραξίας ή συμβάσεως (ως π.χ. εταιρείας), αλλά προκύπτει αμέσως εκ του νόμου ως ενοχή εξωδικαιοπρακτική, απλώς εκ του γεγονότος ότι κάποιο δικαίωμα ανήκει από κοινού σε πλείονα πρόσωπα, χωρίς να υπάρχει δεσμός συνδέων τα πρόσωπα αυτά, αλλά απλή συμμετοχή τους σε συγκεκριμένο δικαίωμα (βλ. Ν.Σ.Κ. 102/06 και τις ως άνω παραπομπές στους προαναφερόμενους συγγραφείς). Η σημασία, δηλαδή, της κοινωνίας ως τοιαύτης εξαντλείται αποκλειστικά στην κοινότητα του δικαιώματος, χωρίς αυτή να κέκτηται νομική προσωπικότητα.

Η νομική φύση της κοινωνίας δεν είναι από το νόμο διευκρινισμένη σε όλα της τα σημεία, αλλά προκύπτει από τις νομικές συνέπειες που έχει το νομικό γεγονός της ένταξης του δικαιώματος σε περισσότερα πρόσωπα (Γεωργιάδης - Σταθόπουλος, *ό.π.* σελ. 149). Μεταξύ των προσώπων των κοινωνιών, ανεξάρτητα από ορισμένο κοινό σκοπό, δημιουργούνται από το νόμο ενοχικές σχέσεις, με τις οποίες ρυθμίζονται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των κοινωνιών μεταξύ τους, καθώς επίσης και η συμμετοχή τους στη διατήρηση της αξίας, της διοικήσεως και της εκκαθαρίσεως του κοινού πράγματος.

2. Εκ των ως άνω παραδοχών απορρέει, επομένως, η βασική αρχή ότι η κοινωνία αστικού δικαίου, ως μη υποκείμενη σε διατυπώσεις δημοσιότητας και μη έχουσα νομική προσωπικότητα, δεν μπορεί να έχει ίδια περιουσία, καθόσον η κυριότητα επί των επί μέρους στοιχείων της ή τα λοιπά εμπράγματα δικαιώματα επ' αυτών ανήκουν στους κοινωνούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατά την ιδανική μερίδα εκάστου (βλ. Ν.Σ.Κ. 272/2002). Ωστόσο, η κοινωνία, κατά ρητή πρόβλεψη του νόμου, αποτελεί υποκείμενο του φόρου (βλ. άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2238/1994), άρα, μη συντρέχοντος ειδικού λόγου, δεν νοείται η εξαίρεση αυτής εκ των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που επιφυλάσσει ο φορολογικός νομοθέτης για τα λοιπά φορολογικά υποκείμενα, όπως είναι η, κατά το




άρθρο 31 Κ.Φ.Ε., δυνατότητα εκπτώσεων των παραγωγικών δαπανών και αποσβέσεων από το ακαθάριστο εισόδημα των επιχειρήσεων. Και τούτο, διότι, από τον συνδυασμό των άρθρων 2 και 10 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), προκύπτει σαφώς ότι σκοπός του φορολογικού νομοθέτη είναι η κατά τρόπο ενιαίο και αντικειμενικό φορολόγηση του εισοδήματος της συλλογικώς ασκούμενης επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας των εκεί αναφερόμενων φορολογικών υποκειμένων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή υπό την οποία δρα ο φορέας άσκησης της.

3. Ειδικότερα, στο αναφερθέν άρθρο 31§1 περ. στ' του ν. 2238/94 προβλέπεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών που είναι συναφή με την λειτουργία της επιχείρησης και, γενικά, κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές (αποσβέσεις) έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Από την ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων συνάγεται ότι, αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το στοιχείο εκείνο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή χρήση του προς εξυπηρέτηση του επιχειρηματικού της σκοπού (βλ. ΣτΕ 1740/13, 2430/88, Αντ. Σταυρόπουλο, «Οι αποσβέσεις ενσώματων - ασώματων πάγιων στη χώρα μας και σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Τιμητ. τόμος Μ. Νεγρεπόντη - Δελιβάνη, Χρ. Τότση, «Αποσβέσεις», ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010, σελ. 142 και 307).

4. Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, απαραίτητη προϋπόθεση για να διενεργηθεί η λογιστική απόσβεση ενός πάγιου στοιχείου είναι, εκτός των άλλων, η επιχείρηση να έχει στην κυριότητά της το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο (βλ. αποφάσεις ΣτΕ 3841/05, 3842/05, 4118/97, 762/83, 1884/78, οι οποίες αναφέρονται στην ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 35§1εδ. στ' του ν.δ. 3323/55, η οποία είχε το αυτό ρυθμιστικό περιεχόμενο προς την εδώ ερμηνευόμενη διάταξη του άρθρου 31§1 περίπτ. στ' του ν. 2238/94).

IV. Ενόψει των ανωτέρω ερμηνευτικών παραδοχών, καθίσταται σαφές ότι η έννοια της κοινωνίας, κατά το νομικό της προσδιορισμό από τις ρηθείσες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με



την ύπαρξη αυτού τούτου του δικαιώματος επί του κοινού πράγματος, στο οποίο συμμετέχουν (κοινωνούν) πλείονα πρόσωπα, εξ αδιαιρέτου. Απαραίτητη προϋπόθεση, δηλαδή, για τη δημιουργία της έννομης σχέσης της κοινωνίας είναι η ύπαρξη συγκεκριμένου δικαιώματος, η δε σημασία της κοινωνίας ως τοιαύτης εξαντλείται αποκλειστικά στην κοινότητα του δικαιώματος, ως συστατικού και αναπόσπαστου στοιχείου αυτής.

Επομένως, ενόψει της προπεριγραφείσης ιδιαιτερότητας του θεσμού της κοινωνίας, και, παρά το γεγονός ότι αυτή, λόγω ελλείψεως νομικής προσωπικότητας, στερείται της δυνατότητας προς απόκτηση ιδίων περιουσιακών δικαιωμάτων, δέον να γίνει δεκτό ότι, αν το δικαίωμα, επί του οποίου ιδρύεται η κοινωνία και αποτελεί το αντικείμενο αυτής, συνίσταται στο δικαίωμα κυριότητας των κοινωνών επί παγίου στοιχείου, το οποίο χρησιμοποιείται για τους σκοπούς επιχείρησης, η οποία λειτουργεί υπό τη μορφή της κοινωνίας, τότε, λόγω του αναφερθέντος άρρηκτου δεσμού αυτής με το συγκεκριμένο δικαίωμα, πληρούται στο ακέραιο, έστω και υπό την έννοια αυτή, η, ως άνω αναφερθείσα ως αξιούμενη, προϋπόθεση για την έκπτωση των ποσών των αποσβέσεων επί του παγίου στοιχείου, δηλαδή, η προϋπόθεση της, επί του στοιχείου αυτού, ύπαρξης κυριότητας στο πρόσωπο του φορολογικού υποκειμένου.

Κατά συνέπεια, συντρεχουσών και των λοιπών νομίμων προϋποθέσεων, η επιχείρηση που λειτουργεί υπό τη μορφή κοινωνίας, συσταθείσης σε δικαίωμα κυριότητος επί παγίου περιουσιακού της στοιχείου, το οποίο είναι συναφές προς τη λειτουργία της, διατηρεί το δικαίωμα να εκπέσει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, τα σχετικά προς το στοιχείο αυτό ποσά των αποσβέσεων, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η παραπάνω ερμηνευτική λύση είναι προσήκουσα και λυσιτελής, λαμβανομένων υπόψη τόσο της αναλυθείσης ιδιόρρυθμης φύσης της κοινωνίας αστικού δικαίου, όσο και της ιδιότητας αυτής ως αυτοτελούς επιχείρησης και φορολογικού υποκειμένου, ασφαλώς δε και του γεγονότος ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο είναι αποκλειστικά ενταγμένο στην επιχειρηματική δραστηριότητα της κοινωνίας, εξ αιτίας της οποίας αυτή η ίδια υπόκειται σε φορολόγηση για το προκύπτον

φορολογητέο εισόδημα (άρθρο 10 παρ. 1 Κ.Φ.Ε), αποκλεισμένων, κατά κανόνα, των κοινωνιών - μελών αυτής.

Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι οι ως άνω, κατ' άρθρο 31§1στ' Κ.Φ.Ε., αποσβέσεις επί των υπό ανέγερση διαμερισμάτων των αναφερομένων στο ερώτημα κοινωνιών δύναται να πραγματοποιηθούν, μόνο, μετά την ανέγερση αυτών και την αποδεδειγμένη ένταξή τους στην επιχειρηματική δραστηριότητα της κοινωνίας.

V. Ενόψει των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ότι κοινωνία αστικού δικαίου, που έχει ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων διαμερισμάτων, ως παγίων στοιχείων της υπ' αυτής ασκουμένης επιχειρήσεως, μπορεί να διενεργήσει, απ' ευθείας στο όνομά της, αποσβέσεις για τα εν λόγω ακίνητα, κατ' εφαρμογή της διατάξεως της περίπτ. στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Θεωρήθηκε

Αθήνα, () - 02 - 2014

Ο Πρόεδρος

Ιωάννης Β. Σακελλαρίου
Πρόεδρος του ΝΣΚ

Οι εισηγητές

Θεόδωρος Ψυχογιός
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Δέσποινα Γάκη
Πάρεδρος ΝΣΚ