

**ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ**  
**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**  
**ΑΔΑ:7Τ8Μ46ΜΠ3Ζ-ΩΞ7**



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ**  
**ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ**  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ – Β΄**

**Αθήνα, 5 Φεβρουαρίου 2018**

**Αρ. Πρωτ:ΔΕΑΦ 1019566 ΕΞ**  
**2018**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα  
Πληροφορίες : Σ. Κυριακίδου,  
Αλ. Μπουραζάνη,  
Μ. Χαπίδης  
Τηλέφωνο : 210 – 33.75.314-18, 312  
Fax : 210 – 33.75.001

**ΠΡΟΣ:** Ως Π.Δ.

**Θέμα : Φορολογική αντιμετώπιση των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στο πλαίσιο της Συμφωνίας Φιλοξενούσας Χώρας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της «TRANS ADRIATIC PIPELINE AG»**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

**I. ΓΕΝΙΚΑ**

1. Με τις διατάξεις του πρώτου άρθρου του ν.4217/2013 κυρώθηκε η από 26 Ιουνίου 2013 Συμφωνία Φιλοξενούσας Χώρας (ΣΦΧ) μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της εταιρείας «TRANS ADRIATIC PIPELINE AG (TAP AG)» στην Ελλάδα.
2. Σύμφωνα με τους ορισμούς του μέρους 1 του Παραρτήματος του ν.4217/2013, «**Θιγόμενα Πρόσωπα**» σημαίνει τα Πρόσωπα (συμπεριλαμβανομένων χρηστών Γης

χωρίς δικαίωμα) των οποίων η Γη αποκτάται, βαρύνεται ή ζημιώνεται, ή των οποίων τα δικαιώματα σε αυτή τη Γη αποκτώνται, βαρύνονται ή ζημιώνονται ως αποτέλεσμα της απόκτησης Σχετικών Δικαιωμάτων επί της Απαιτούμενης Γης του Έργου από τον Επενδυτή του Έργου, και συμπεριλαμβάνει αυτά τα Πρόσωπα που είναι ιδιοκτήτες γης, κάτοχοι ή χρήστες χωρίς δικαίωμα Γης που συνορεύει με την Απαιτούμενη Γη του Έργου.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του όρου 2.2 της παραγράφου 2 (Φύση Υποχρεώσεων του παρόντος Παραρτήματος) του μέρους 1 του Παραρτήματος του ως άνω νόμου ορίζεται ότι οι Δραστηριότητες του Έργου διεξάγονται κατ' εφαρμογή της Διακρατικής Συμφωνίας. Συνεπώς, έχουν εφαρμογή τα άρθρα 165-172, 173 παρ. 1, 174 και 175 του Νόμου περί Ενέργειας, όπως προβλέπεται στα άρθρα 177 και 176 παρ. 1 του Νόμου περί Ενέργειας (ν. 4001/2011), υπό την επιφύλαξη ορισμένων προσαρμογών που είναι απαραίτητες, ώστε να επιτρέψουν στον Επενδυτή του Έργου να συμμορφώνεται με τις ως άνω ευρύτερες απαιτήσεις, που επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις στον Επενδυτή του Έργου πέραν αυτών που προβλέπονται στον Νόμο περί Ενέργειας.

4. Συγκεκριμένα, με βάση τους ορισμούς του μέρους 1 του Παραρτήματος, **«Νόμος περί Ενέργειας»** σημαίνει τον ελληνικό νόμο 4001/2011 για τη Λειτουργία των Ενεργειακών Αγορών Ηλεκτρισμού και Φυσικού Αερίου, για Έρευνα, Παραγωγή και δίκτυα μεταφοράς Υδρογονανθράκων και άλλες ρυθμίσεις που ενσωματώνει στο Ελληνικό Δίκαιο την από 13 Ιουλίου 2009 Ευρωπαϊκή Οδηγία υπ' αριθμ. 2009/73/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου αναφορικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά φυσικού αερίου και η οποία καταργεί την Οδηγία υπ' αριθμ. 2003/55/EK.

5. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 166 του ν. 4001/2011 ορίζεται ότι κύριοι ή νομείς ή κάτοχοι από οποιαδήποτε έννομη αιτία αγροτικών ή αστικών ακινήτων ή δασών ή δασικών εκτάσεων υποχρεούνται να επιτρέπουν τη διάνοιξη και κατασκευή υπόγειων σηράγγων στο αναγκαίο βάθος για την εγκατάσταση του αγωγού, καθώς επίσης και οτιδήποτε είναι αναγκαίο για την κατασκευή, χρήση, επισκευή και επιστασία για τη συντήρηση του έργου αυτού. Επίσης, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζονται περαιτέρω απαγορεύσεις, δεσμεύσεις ακόμη και προσωρινές καταλήψεις και χρησιμοποιήσεις των εν λόγω ακινήτων, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 167 του ίδιου νόμου ρυθμίζονται οι περιορισμοί δόμησης αυτών.

6. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 166 του ν. 4001/2011 ορίζεται ότι με απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας - Θράκης καθορίζεται η αγοραία αξία των εκτάσεων των προαναφερομένων παραγράφων 2 και 3 του ίδιου άρθρου και καταβάλλεται στο δικαιούχο ως αποζημίωση το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) αυτής. Αν υφίσταται επικαρπία επ' αυτών, το ήμισυ του προηγούμενου ποσοστού δικαιούται ο φιλός κύριος και το άλλο ήμισυ ο επικαρπωτής, στους οποίους καταβάλλεται μετά από τη δικαστική αναγνώριση τους ως δικαιούχων.

7. Επιπλέον, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 168 του ίδιου νόμου, αν παραβλάπεται η συνήθης εκμετάλλευση του ακινήτου ή προκαλούνται ζημιές στα τυχόν επικείμενα κτίσματα, δένδρα, φυτά και καρπούς και κάθε άλλου είδους εγκαταστάσεις επ' αυτού, όπως και για τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις των ακινήτων που προβλέπονται στις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 166 και στην παράγραφο 1 του άρθρου 167, καταβάλλεται στον δικαιούχο, κατά το μέτρο της βλάβης που αυτός υφίσταται, χρηματική αποζημίωση, η οποία συνίσταται στην πλήρη αποκατάσταση οποιασδήποτε ζημίας ή φθοράς. Για την αναγνώριση των δικαιούχων εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 26 και 27 του ν. 2882/2001, όπως ισχύει. Η χρηματική αποζημίωση ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας - Θράκης το βραδύτερο μέσα σε έξι μήνες από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής για τη διαδρομή και εγκατάσταση του αγωγού ή για την προσωρινή κατάληψη και χρησιμοποίηση για την εγκατάσταση του αγωγού και άλλης εδαφικής ζώνης.

8. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 170 του ν. 4001/2011 ορίζεται ότι η εταιρεία TRANS-BALKAN PIPELINE BV (TRANS ADRIATIC PIPELINE, για την εφαρμογή του ν. 4217/2013) μπορεί να χρησιμοποιεί εκτάσεις που ανήκουν σε ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού για το έργο της κατασκευής και εγκατάστασης του αγωγού, για τις οποίες καταβάλλει την αποζημίωση που καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 166. Για τις κοινόχρηστες εκτάσεις που χρησιμοποιεί η εταιρεία για τις ανάγκες του έργου υποχρεούται να επαναφέρει αυτές χωρίς αναβολή και με τις δικές της δαπάνες στην προηγούμενη της χρησιμοποίησης τους κατάσταση, αποκαθιστώντας κάθε σχετική βλάβη.

9. Βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 168 του ν. 4001/2011, τα ποσά των ως άνω αποζημιώσεων βαρύνουν τη διεθνή εταιρεία του έργου TRANS-BALKAN PIPELINE BV (TRANS ADRIATIC PIPELINE, για την εφαρμογή του ν. 4217/2013).

10. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 166 του ν. 4001/2011 ορίζεται ότι τα ποσά που καταβάλλονται ως αποζημίωση στους δικαιούχους, σύμφωνα με την παράγραφο 4, καθώς και η προβλεπόμενη στο άρθρο 168 αποζημίωση του ίδιου νόμου, **δεν υπόκεινται σε φόρο**, κρατήσεις ή τέλος υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε άλλου.

11. Επίσης, στην αιτιολογική έκθεση «Επί των ρυθμίσεων των άρθρων 165-175 του ν.4001/2011 σχετικά με τη διαδρομή και εγκατάσταση αγωγού πετρελαίου Μπουργκάς-Αλεξανδρούπολη» αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι απαιτείται η θέσπιση ειδικού νομικού πλαισίου, όπως έχει γίνει κατά το παρελθόν σε όμοια έργα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η διαδρομή και η εγκατάσταση του αγωγού φυσικού αερίου από τη «ΔΕΠΑ Α.Ε.», που προβλέφθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 5 του ν. 1929/1991, με τις οποίες θεσπίσθηκε ένα ευέλικτο θεσμικό πλαίσιο που διευκόλυνε την κατασκευή του αγωγού. Με δεδομένο το πλαίσιο αυτό και με σεβασμό στο δικαίωμα της ιδιοκτησίας που προστατεύεται από το άρθρο 17 του Συντάγματος και το άρθρο 1 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου των Παρισίων (20.3.1952) της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) της Ρώμης (κυρωθείσης με τον ν. 2329/1953 και στη συνέχεια με το ν.δ. 53/1974), θεσπίσθηκαν ορισμένοι περιορισμοί στη χρήση των ακινήτων διέλευσης του αγωγού εις βάρος των ιδιοκτητών και λοιπών δικαιούχων τους, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18 παρ. 5 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι μπορεί με νόμο να προβλεφθεί και κάθε άλλη στέρηση της ελεύθερης χρήσης και κάρπωσης της ιδιοκτησίας (πέρα από αυτές που προβλέπονται από τις παραγράφους 1-4 του ίδιου άρθρου), η οποία επιβάλλεται από ιδιαίτερες περιστάσεις επίσης ότι νόμος ορίζει τον υπόχρεο και τη διαδικασία καταβολής στον δικαιούχο του ανταλλάγματος της χρήσης ή της κάρπωσης, το οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται στις υφιστάμενες κάθε φορά συνθήκες.

## II. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν.4172/2013 ορίζονται οι κατηγορίες των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Ε.:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

2. Στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 7 του ν.4172/2013 διευκρινίστηκε ότι σε φόρο υπόκεινται μόνο τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μια από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο από τα αναφερόμενα εισοδήματα δεν υπόκειται σε φόρο.

3. Περαιτέρω, 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.

4. Επίσης, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω από τις διατάξεις των σχετικών άρθρων του ν.4001/2011 προκύπτει ότι:

α) Η αποζημίωση για τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 166 και της παρ. 1 του άρθρου 167 καταβάλλεται κατά το μέτρο της βλάβης που υφίσταται ο δικαιούχος και προς πλήρη αποκατάσταση οποιασδήποτε ζημίας ή φθοράς, όπως ρητά ορίζεται στην παρ.1 του άρθρου 168. Η αποζημίωση αυτή δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο. Συνεπώς, τα εν λόγω χρηματικά ποσά δηλώνονται στους κωδικούς αριθμούς (κ.α.) 781-782 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1) του εκάστοτε φορολογικού έτους.

β) Αντιθέτως, η αποζημίωση που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 166 καταβάλλεται ανεξαρτήτως της ύπαρξης βλάβης και, παρά το γεγονός ότι στον νόμο αναφέρεται ως «αποζημίωση», δεν συνδέεται με την αποκατάσταση κάποιας ζημίας. Αυτή η αποζημίωση έχει τα χαρακτηριστικά εισοδήματος από κεφάλαιο του ν.4172/2013 καθώς συνδέεται με τη χρήση του ακινήτου από κάποιον τρίτο και χορηγείται ως αντάλλαγμα της χρήσης αυτής. Το εισόδημα αυτό δεν υπόκειται σε φόρο κατά την καταβολή του, κατά ρητή διατύπωση

των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 166 του ν. 4001/2011 και επομένως, το εν λόγω εισόδημα δηλώνεται στους κωδικούς αριθμούς (κ.α.) 659-660 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1) του εκάστοτε φορολογικού έτους.

Σημειώνεται ότι αν κάποιο ποσό καταβάλλεται πέραν των ποσών και των διαδικασιών που προβλέπεται στις πιο πάνω διατάξεις, θα έχουν για αυτό εφαρμογή οι γενικές διατάξεις του ν.4172/2013.

γ) Τέλος, όσον αφορά στα ποσά των ως άνω αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα ή οντότητες στο πλαίσιο της ίδιας Συμφωνίας, αυτά συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο δεν υπόκειται σε φόρο κατά την καταβολή του, με βάση τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 166 του ν. 4001/2011. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

**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. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών-Τμήμα Ε'

### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ),  
Βουλής 7 – Τ.Κ. 105 62 ΑΘΗΝΑ
2. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
4. TRANS ADRIATIC PIPELINE AG, 2-4 Λ. Μεσογείων, Τ.Κ. 11527, Αθήνα

### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας
6. Δ/ση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου
7. Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας
8. Δ/ση Ελέγχων