



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Θεσσαλονίκη: 27-04-2017
Αριθ. Απόφασης:1074**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, ως κληρονόμου του, με Α.Φ.Μ., και της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, ατομικά και ως κληρονόμου του, με Α.Φ.Μ.,

κατά: α) της με αριθμ. **-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 της Δ.Ο.Υ., β) της με αριθμ. **-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 της Δ.Ο.Υ. και γ) της με αριθμ. **-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 της Δ.Ο.Υ.

5. Την με αριθμ. **-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 της Δ.Ο.Υ., β) την με αριθμ. **-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 της Δ.Ο.Υ. και γ) την με αριθμ. **-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **με Α.Φ.Μ.**, ως κληρονόμου του, με Α.Φ.Μ., και της, **με Α.Φ.Μ.**, που ασκήθηκε ατομικά και ως κληρονόμου του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό **-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος των υπόχρεων διαφορά φόρου ύψους 8.272,31 €, διαφορά τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 628,28€, διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 125,65 €, πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 9.926,77 €, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επ' αυτών, ύψους 904,73, ήτοι συνολικό ποσό 19.857,74 €.

Με την με αριθμό **-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005- 31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος των υπόχρεων διαφορά φόρου ύψους 8.272,29 €, διαφορά τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 628,26€, διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 125,65 €, πρόσθετος φόρος,

λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 9.926,75 €, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επ' αυτών, ύψους 904,69, ήτοι συνολικό ποσό 19.857,64 €.

Με την με αριθμό -**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006- 31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος των υπόχρεων διαφορά φόρου ύψους 8.272,31 €, διαφορά τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 628,27€, διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 125,65 €, πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 9.926,77 €, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επ' αυτών, ύψους 904,70, ήτοι συνολικό ποσό 19.857,70 €.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε, δυνάμει των με αριθ. /2013, /2014 και /2014 εντολών ελέγχου. Από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προέκυψε μεταξύ άλλων, ότι για τις χρήσεις 2004 έως και 2006 δεν δηλώθηκε ως εισόδημα η ωφέλεια που προέκυψε από τις βελτιώσεις που πραγματοποιήθηκαν από τη μισθώτρια επί του ακινήτου επί της οδού ιδιοκτησίας του και της Την - 2003 υπεγράφη μεταξύ των τελευταίων (εκμισθωτών) και της (μισθώτριας) το με αρ. θεώρησης -2003 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ως άνω ακινήτου και η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε αρχικά ως τριετής, ήτοι από 01-04-2003 έως 31-03-2006, με δυνατότητα σταδιακής παράτασης. Στην παράγραφο 8 του ιδιωτικού συμφωνητικού αναφέρονται τα εξής: *«Σημειώνεται ότι εξαιτίας των σημαντικών βελτιώσεων του μισθίου που θα γίνουν με σοβαρές δαπάνες της μισθώτριας θα γίνει σημαντική αύξηση του βαθμού πολυτελείας και επαύξηση της προβολής του μισθίου. Όλα αυτά όμως κατά τη ρητή συμφωνία των συμβαλλόμενων, που διατυπώνεται με το παρόν, σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να τα χρησιμοποιήσουν και να τα επικαλεσθούν σαν στοιχεία οι εκμισθωτές σε ενδεχόμενη δίκη αναπροσαρμογής του μισθώματος, δεδομένου ότι η βελτίωση του μισθίου θα γίνει με δαπάνες της μισθώτριας.»*. Στην παράγραφο 12 του ιδιωτικού συμφωνητικού αναφέρονται τα εξής: *«Εξάλλου κάθε διασκευή και κατασκευή που δεν μπορεί να αποκομισθεί από το μίσθιο, χωρίς ουσιαστική βλάβη αυτού, παραμένει προς όφελος του μισθίου χωρίς δικαίωμα αποζημίωσης της μισθώτριας.»*. Την-08-2003 συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό έργου μεταξύ της ως εργοδότη και του ως εργολάβου, με αντικείμενο την εκτέλεση του έργου «ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟ ΣΤΟ (ΜΙΣΘΙΟ)» συνολικού ποσού 80.811,71 €. Εν συνεχεία ο πραγματοποίησε εργασίες σε εκτέλεση του από 04-08-2003 ιδιωτικού συμφωνητικού. Από τη φύση των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν- διαμόρφωση του ισογείου καταστήματος σε τραπεζικό κατάστημα και δημιουργία θησαυροφυλακίου στο υπόγειο- προέκυψε

ότι αυτές αποτελούσαν βελτίωση και όχι συντήρηση του κτιρίου. Ως εκ τούτου η ωφέλεια που προέκυψε από τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τη μισθώτρια αυτές θα έπρεπε να δηλωθούν ως εισόδημα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγουσες ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής είναι παραγεγραμμένο.

2. Ισχύει η γενική αρχή της ηπιότερης ρύθμισης αναφορικά με τους πρόσθετους φόρους και τις κυρώσεις.

3. Μη αιτιολογημένη η έκθεση ελέγχου λόγω μη διάκρισης των επωφελών από τις αναγκαίες δαπάνες και μη νόμιμος ο επιμερισμός της ωφέλειας ο οποίος βασίστηκε στη διάρκεια της αρχικής μίσθωσης χωρίς να ληφθούν υπόψη οι παρατάσεις αυτής.

4. Η πολλαπλή φορολόγηση του ιδίου φορολογικού αντικειμένου είναι άδικη και αντισυνταγματική.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, στην παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή περαιτέρω στην παρ. 3 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική

υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας», ενώ στην παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, «το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 (του ν. 2238/94), ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94: «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31-12-2011.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31-12-2012.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου δεύτερου του ν. 4098/2012: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013, ισχύουν τα εξής: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση

φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31-12-2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του συγκεκριμένου νόμου) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31-12-2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 174/2013, ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ.2013 εντολής ελέγχου, με την έκδοση της οποίας παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης στην ελεγχόμενη υπόθεση μέχρι την 31-12-2015.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου παραγράφεται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, την 31-12-2016 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής δεν είχε παρέλθει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και συνεπώς ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί της αρχής της ηπιότερης ρύθμισης

Επειδή οι προσφεύγουσες επικαλούνται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης βάσει του κοινοτικού δικαίου.

Επί επιβολής φόρων, δεν υπάρχει γενική αρχή του φορολογικού νόμου περί μη εφαρμογής στις εκκρεμείς φορολογικές διαφορές καταργηθέντος νόμου, αφού είχε γεννηθεί (υπό το νόμο αυτό) η υποχρέωση του φορολογούμενου για καταβολή του φόρου (ΣτΕ 189/2005). Έτσι, νεότερη ευμενέστερη διάταξη δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αναδρομική ισχύ εάν ορίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις, οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από τη νεότερη διάταξη εξακολουθούν να

εφαρμόζονται οι καταργούμενες διατάξεις, διότι από τη ρύθμιση αυτή προκύπτει κατά ρητό ορισμό του νόμου, ότι στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του νόμου υποθέσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του παλαιότερου νόμου (ΣτΕ 2672/84).

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή της γενικής αρχής του δικαίου της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου περί φορολογικών κυρώσεων είναι να μην υπάρχει αντίθετη μεταβατική διάταξη στον νόμο. Εν προκειμένω, στην παρ.17 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013 προβλέπεται ρητά ότι: «17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2004- 2006, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του ν. 2523/1997, ορθώς εκδόθηκαν οι καταλογιστικές πράξεις και ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την επιβολή των προβλεπόμενων προσθέτων φόρων.

Επομένως ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφυγής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου και περί μη νόμιμου επιμερισμού της ωφέλειας

Επειδή, επωφελείς δαπάνες είναι οι δαπάνες από τις οποίες αυξήθηκε η αξία του πράγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 20 του ν. 2238/94: «1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση. Επίσης εισόδημα από ακίνητα

θεωρείται το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29/Α').».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2238/94: «Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται: Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσης της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσης της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια.».

Επειδή, στο ίδιο άρθρο ορίζεται ότι οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή του εκμισθωτή, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

Επειδή, επιπλέον σύμφωνα με το με αριθ. 1036249/672/Α0012/14-05-2001 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «...3. Με βάση τα παραπάνω οι διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 21 του Ν. 2238/1994 θα εφαρμοσθούν για την αρχική μίσθωση και η αξία των κτισμάτων θα κατανεμηθεί μεταξύ των ετών διάρκειας της αρχικής μίσθωσης.». Το εν λόγω έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών έχει σκοπό να ερμηνεύσει την ανωτέρω νομοθετική διάταξη και να δώσει οδηγίες για τη σωστή εφαρμογή της και ως εκ τούτου δεσμεύει τα όργανα της Διοίκησης.

Επειδή, εν προκειμένω, με το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης αναφέρεται ότι: «...2) Η μίσθωση θα είναι διάρκειας κατ' αρχήν τριών ετών και θα αρχίζει την 01-04-2003 και θα λήγει την 31-03-2006. Στη συνέχεια η μίσθωση μπορεί να παραταθεί σταδιακά μέχρι τη συμπλήρωση δώδεκα ετών, όπως προβλέπεται από τον νόμο 2741/1999.». Η δυνατότητα παράτασης της διάρκειας της μίσθωσης δεν αναιρεί το γεγονός ότι μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης οι επωφελείς δαπάνες του ακινήτου παραμένουν στην κυριότητα των εκμισθωτών. Επομένως στην προκειμένη περίπτωση οι εκμισθωτές αποκτούν εισόδημα από ακίνητα, των οποίων το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.. Τονίζεται δε ότι, κατά τα ανωτέρω, σε περίπτωση παράτασης της μίσθωσης το εισόδημα υπολογίζεται με βάση τα έτη της μίσθωσης που συμφωνήθηκαν αρχικά.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Εν προκειμένω από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προέκυψε ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2003- 31/12/2003 αυτός πραγματοποίησε εργασίες σε ακίνητο ιδιοκτησίας του ιδίου και της δεύτερης προσφεύγουσας επί της οδούστην σε εκτέλεση του ιδιωτικού συμφωνητικού που συντάχθηκε την 04-08-2003 μεταξύ του ιδίου και της, η οποία μίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο. Από τον έλεγχο των δυο συνταχθέντων συμφωνητικών (μίσθωσης - τεχνικού έργου) διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Την-2003 συντάχθηκε το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης με αρ. θεώρησης-03 μεταξύ τουκαι της ως εκμισθωτών και της ως μισθώτριας. Αντικείμενο της μίσθωσης ήταν κατάσταση τμ στην οδό στη Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε αρχικά ως **τριετής** (01-04-2003 έως 31-03-2006) με δυνατότητα σταδιακής παράτασης. Στην παράγραφο 8 του ιδιωτικού συμφωνητικού αναφέρονται τα εξής: *«Σημειώνεται ότι εξαιτίας των σημαντικών βελτιώσεων του μισθίου που θα γίνουν με σοβαρές δαπάνες της μισθώτριαςθα γίνει σημαντική αύξηση του βαθμού πολυτελείας και επαύξηση της προβολής του μισθίου. Όλα αυτά όμως κατά τη ρητή συμφωνία των συμβαλλόμενων, που διατυπώνεται με το παρόν, σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να τα χρησιμοποιήσουν και να τα επικαλεσθούν σαν στοιχεία οι εκμισθωτές σε ενδεχόμενη δίκη αναπροσαρμογής του μισθώματος, δεδομένου ότι η βελτίωση του μισθίου θα γίνει με δαπάνες της μισθώτριας.»*. Στην παράγραφο 12 του ιδιωτικού συμφωνητικού αναφέρονται τα εξής: *«Εξάλλου κάθε διασκευή και κατασκευή που δεν μπορεί να αποκομισθεί από το μίσθιο, χωρίς ουσιαστική βλάβη αυτού, παραμένει προς όφελος του μισθίου χωρίς δικαίωμα αποζημίωσης της μισθώτριας.»*.

β) Την-08-2003 συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό έργου μεταξύ τηςως εργοδότη και του ως εργολάβου, με αντικείμενο την εκτέλεση του έργου «ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟ ΣΤΟ (ΜΙΣΘΙΟ)» συνολικού ποσού 80.811,71 €.

γ) Από τον εργολάβο εκδόθηκαν ορισμένα φορολογικά στοιχεία εσόδου προς την, με τα οποία τιμολογήθηκε το εργολαβικό αντάλλαγμα. Από τον έλεγχο του βιβλίου εσόδων - εξόδων που τήρησε ο εργολάβος στη χρήση 2003 προκύπτουν εγγραφές αγορών και δαπανών σε εκτέλεση του ανωτέρω έργου κατά το χρονικό διάστημα από-2003 έως 31-12-2003. Από τα ληφθέντα παραστατικά προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν εκτεταμένες οικοδομικές, υδραυλικές και ηλεκτρομηχανολογικές εργασίες στο μίσθιο (διάνοιξη οπών - τοποθέτηση

διαχωριστικών, τοποθέτηση δαπέδων, αντικατάσταση ειδών υγιεινής, εγκαταστάσεις θέρμανσης, κλιματισμού κτλ). Το συνολικό κόστος των εκτελεσθεισών εργασιών βάσει του τηρηθέντος βιβλίου εσόδων- εξόδων ανήλθε σε 62.827,62 € συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έλαβε υπόψη τη φύση των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν στο μίσθιο ιδιοκτησίας τουκαι της δεύτερης προσφεύγουσας, το περιεχόμενο των ιδιωτικών συμφωνητικών, τα ληφθέντα παραστατικά εξόδων - αγορών υλικών και διαπίστωσε ότι οι δαπάνες που έγιναν αποτελούν βελτίωση και όχι απλώς συντήρηση του κτιρίου και άρα συντρέχει περίπτωση απόκτησης του εισοδήματος του άρθρου 21 του ν. 2238/94 στα οικονομικά έτη 2005-2007. Ο επιμερισμός της ωφέλειας έγινε ορθά και αιτιολογημένα σε ποσοστό 50% σε καθέναν από τους δύο εκμισθωτές- συνιδιοκτήτες κατά τη διάρκεια των ετών της αρχικά συμφωνηθείσας μίσθωσης.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί μη νόμιμου και περί αναιτιολόγητου των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί πολλαπλής φορολόγησης του ιδίου φορολογικού αντικειμένου

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, ο νομοθέτης με την επιβολή του φόρου του άρθρου 21 του ν. 2238/94 απέβλεψε επιτρεπτως, κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από την εκμετάλλευση ενός ακινήτου από συγκεκριμένη πηγή, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα που προέρχεται από την εκμετάλλευση του ιδίου ακινήτου από διαφορετική πηγή ή από διαφορετική μορφή εκμετάλλευσης.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται σε έξι κατηγορίες και για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το

προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.

Επειδή, ο επιβαλλόμενος βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 2238/94 φόρος δεν αποτελεί ξεχωριστό, αυτοτελή φόρο αλλά τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του φόρου εισοδήματος, έτσι ώστε δεν υφίσταται θέμα επιβολής διπλής φορολόγησης.

Επειδή, εν προκειμένω αποκτήθηκαν τρεις κατηγορίες εισοδήματος σχετιζόμενες με το ίδιο ακίνητο:

α) εισόδημα Α΄ Πηγής από την εκμίσθωση του ακινήτου στην μισθώτρια (βάσει της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 2238/94),

β) εισόδημα Α΄ Πηγής από τις βελτιώσεις που επήλθαν στο ακίνητο (βάσει της παρ. 1β του άρθρου 21 του ν. 2238/94) και

γ) εισόδημα Δ΄ Πηγής από επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή των εργασιών που βελτίωσαν το ακίνητο (βάσει της παρ. 4 του άρθρου 34 του ν. 2238/94).

Συνεπώς, ο τέταρτος ισχυρισμός περί πολλαπλής φορολόγησης του ιδίου φορολογικού αντικειμένου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθμ.ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, ως κληρονόμου του, με **Α.Φ.Μ.**, και της, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, που ασκήθηκε ατομικά και ως κληρονόμου του, με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (εισοδήματα 01-01-2004 – 31/12/2004)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	59.628,91	69.574,79	9.945,88	69.574,79
	Της συζύγου	65.972,94	75.922,48	9.949,54	75.922,48
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	22.130,62	30.402,93	8.272,31	30.402,93
Προκαταβολή φόρου		21.542,67	21.542,67		21.542,67
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		3.999,57	4.627,85	628,28	4.627,85
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		799,92	925,57	125,65	925,57

Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ.& εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		9.926,77	9.926,77	9.926,77
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής		753,94	753,94	753,94
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		150,79	150,79	150,79
Εισφορά ΕΛΓΑ 2%				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	48.472,78	68.330,52	19.857,74
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

**Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2006 (εισοδήματα 01-01-2005 – 31/12/2005)**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	59.419,39	69.363,46	9.944,07	69.363,46
	Της συζύγου	69.270,78	79.222,11	9.951,33	79.222,11
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	19.836,68	28.108,97	8.272,29	28.108,97
Προκαταβολή φόρου		22.758,64	22.758,64		22.758,64
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		4.198,98	4.827,24	628,26	4.827,24
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		839,80	965,45	125,65	965,45
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ.& εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			9.926,75	9.926,75	9.926,75
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής			753,91	753,91	753,91
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			150,78	150,78	150,78
Εισφορά ΕΛΓΑ 2%					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	47.634,10	67.491,74	19.857,64	67.491,74
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

**Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2007 (εισοδήματα 01-01-2006 – 31/12/2006)**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	62.479,78	72.423,72	9.943,94	72.423,72
	Της συζύγου	73.657,83	83.029,06	9.371,23	83.029,06
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	22.319,08	30.591,39	8.272,31	30.591,39
Προκαταβολή φόρου		24.792,75	24.792,75		24.792,75
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		4.409,56	5.037,83	628,27	5.037,83

Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		881,91	1.007,56	125,65	1.007,56
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ.& εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			9.926,77	9.926,77	9.926,77
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής			753,92	753,92	753,92
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			150,78	150,78	150,78
Εισφορά ΕΛΓΑ 2%					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	52.403,30	72.261,00	19.857,70	72.261,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.