



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. ώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 19/05/2016

Αριθμός απόφασης:1829

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:
 1. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2002**,
 2. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2003**,
 3. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2004**,
 4. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2005**,
 5. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2006**,

6. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2007**,
7. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2008**,
8. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2009**,
9. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2010**,
10.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2011** και
11. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2012**,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Της υπ' αριθμ. :

1. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2002**,
2. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2003**,
3. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2004**,
4. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2005**,
5. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2006**,
6. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2007**,
7. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2008**,
8. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2009**,
9. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2010**,
10. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2011** και
11. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2012**,

των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

12. Της απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2002**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 34.436,00 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 41.323,00 δρχ. (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου

ποσού 92.630,00 δρχ. και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 111.155,00 δρχ., ήτοι συνολικό ποσό 279.545,00 δρχ. ή 820,38 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 2.444.360,00 δρχ., καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

II. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2003**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.722,47 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.066,96 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 593,10 € και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 711,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.094,25 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 15.651,18 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

III. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2004**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.914,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.296,80 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 593,10 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 711,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.515,62 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 17.425,03 €, αντί του δηλωθέντος 1.773,85 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

IV. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2005**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.496,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.995,20 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 593,10 € και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 711,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.796,02 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 19.200,47 €, αντί του δηλωθέντος 3.549,29 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

V. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2006**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.731,73 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.078,08 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 652,40 € και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 782,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.245,09 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 16.116,30 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

VI. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2007**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.731,73 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.078,08 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 652,40 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 782,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.245,09 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό

φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 16.116,30 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

VII. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2008**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.766,68 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.120,02 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 652,40 € και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 782,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.321,98 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 16.378,75 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

VIII. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2009**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.000,75 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.400,90 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 652,40 € και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 782,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.836,93 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 16.998,87 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

IX. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2010**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.886,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.263,20 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 652,40 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 782,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.584,48 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 17.020,24 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

X. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2011**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.038,19 €, πλέον πρόσθετος φόρος 3.342,01 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 889,64 € και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 978,61 €, ήτοι συνολικό ποσό 8.248,45 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 23.791,03 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε μέχρι την 10/03/2010 την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100% και από 10/03/2010 την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 50% και την πλήρη κυριότητα με ποσοστό 50% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

XI. Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους **2012**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.459,12 €, πλέον πρόσθετος φόρος 1.254,84 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 514,02 € και πρόσθετο χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου (λόγω ανακρίβειας) ποσού 442,06 € και λοιπά συμβεβαιούμενα 559,75 € και εισφορά αλληλεγγύης 138,50 €, ήτοι συνολικό ποσό 4.368,29 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της στο ποσό των 13.849,92 €, καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου είχε την ψιλή κυριότητα με ποσοστό 50% και

την πλήρη κυριότητα με ποσοστό 50% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των παραπάνω πράξεων, τον επιμερισμό του προκύψαντος εισοδήματος στο χρονικό διάστημα της συνολικής διάρκειας μίσθωσης, τον προσδιορισμό του κόστους κατασκευής της οικοδομής στο ορθό ποσό (ήτοι στο συνολικό ποσό ανέγερσης αφαιρούμενων των ασφαλιστικών εισφορών) και του αναλογούντος φόρου στο προσήκον μέτρο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Η αξία ανέγερσης της οικοδομής δεν ανέρχεται στο ποσό που αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου, καθόσον σε αυτή περιλαμβάνεται εσφαλμένως και ολόκληρη η αξία των ασφαλιστικών εισφορών, ενώ αφενός τόσο η δαπάνη για την έκδοση της άδειας οικοδομής όσο και οι αντιστοιχούσες στην ανέγερση ασφαλιστικές εισφορές δεν καταβλήθηκαν από τον μισθωτή αλλά από τους εκμισθωτές και αφετέρου κατά τα λοιπά η ανέγερση είχε ανατεθεί σε ελεύθερους επαγγελματίες (εργολάβους), οι οποίοι πλήρωναν εξ ιδίων τις ασφαλιστικές εισφορές των εργατοτεχνιτών που χρησιμοποίησαν.

β) Το προκύψαν εισόδημα επιμερίζεται στην χρονική περίοδο από 2001 μέχρι το 2012, ήτοι μόνο κατά την αρχική χρονική διάρκεια της μίσθωσης, ενώ θα έπρεπε να λάβει υπόψη του ο έλεγχος ότι η μίσθωση που αφορά το άνω ακίνητο έχει παραταθεί μέχρι την 10/07/2021 και ο μισθωτής συνεχίζει την χρήση του μισθίου ακινήτου.

γ) Ο μισθωτής δεν απέδωσε τη χρήση του μισθίου ακινήτου αλλά συνεχίζει να χρησιμοποιεί αυτό, όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα που προσκομίζονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20§1 του ν. 2238/1994:

«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 και 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 Α' 29).»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 21§1 περ. β' του ως άνω νομοθετήματος ορίζεται ότι:

«1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:

α. ...

β. Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής 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 ανέγερσής 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 ανακριβή ή ανεπαρκή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίσθηκε μ' αυτό τον τρόπο, αυτή καθο-

ρίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.»

Επειδή στο υπ' αριθμ. πρωτ. 1037083/10502/Β 0012/20.7.2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, αναγράφεται ότι μετά την ανέγερση της οικοδομής από τη μισθώτρια επιχείρηση, ο εκμισθωτής καθίσταται κύριος και των κτισμάτων και για το λόγο αυτό θεωρείται, ότι αποκτά τεκμαρτό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ. Επομένως, ενδεχόμενη συμφωνία των συμβαλλομένων, ότι με τη λήξη της μίσθωσης η μισθώτρια επιχείρηση υποχρεούται να παραδώσει το μίσθιο στην αρχική του κατάσταση (δηλαδή με ξήλωση των κτισμάτων με δικές του δαπάνες), δεν επηρεάζει την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, καθόσον ο χρόνος απόκτησης του τεκμαρτού εισοδήματος προηγείται από το χρόνο λήξης της μίσθωσης. Άλλωστε, δεν μπορεί να συναρτάται η υπαγωγή σε φορολογία του υπόψη εισοδήματος στο όνομα του οικοπεδούχου από αβέβαια, μελλοντικά και επισφαλή γεγονότα που ενδεχόμενα θα επέλθουν ή όχι κατά τη λήξη της μακροχρόνιας μίσθωσης, οπότε είναι ενδεχόμενο να έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επομένως, σύμφωνα και με το προαναφερόμενο έγγραφο της Διοίκησης, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τις χρήσεις 2001 έως και 2012, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν 2238/1994 του ΚΦΕ στη υπό κρίση υπόθεση και ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε ως ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα Α' πηγής την αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί με δαπάνες του μισθωτή, στα έτη που διαρκεί η μίσθωση.

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει του υπ' αριθμ. αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της συμβολαιογράφου, η προσφεύγουσα και οι και απέκτησαν, η μεν πρώτη κατά το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας ποσοστό ιδιοκτησίας 100%, οι δε λοιποί κατά το δικαίωμα της επικαρπίας, κοινά αδιαίρετα και κατά ίσα μέρη, ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως τ.μ. επί της, στη θέση, στο Εν συνεχεία, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμό Δήλωση Φόρου κληρονομίας που υποβλήθηκε προς την Δ.Ο.Υ., μετά το θάνατο του (πατρός της προσφεύγουσας), τις, περιήλθε στην ιδιοκτησία της προσφεύγουσας και το 50% της επικαρπίας του ως άνω ακινήτου.

Επειδή την εκδόθηκε η υπ' αριθμ. οικοδομική άδεια της Νομαρχίας , περί κατασκευής «Νέου Διωρόφου Κτιρίου Καταστημάτων συνολικής επιφάνειας 341,96 τμ, (.....) με Υπόγειο Χώρο Στάθμευσής» 341,96 τμ, από τους «.....-..... και».

Επειδή το ως άνω ακίνητο μισθώθηκε στον του με ΑΦΜ, δυνάμει του υπ' αριθμ. συμφωνητικού μίσθωσης ακινήτου της συμβολαιογράφου Αθηνών για διάστημα δέκα (10) ετών, αντί μισθώματος πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών μηνιαίως, προκειμένου αυτός να οικοδομήσει σε αυτό με δικά του έξοδα τα προβλεπόμενα στην ως άνω άδεια οικοδομής και να ασκήσει στο κτίσμα που θα προκύψει την επιχείρηση και κάθε συναφή εργασία.

Επειδή σύμφωνα με το ως άνω συμφωνητικό μετά τη λήξη της διάρκειας μίσθωσης το ακίνητο, σε όποια κατάσταση ευρίσκεται, θα επιστραφεί στους εκμισθωτές, χωρίς ο μισθωτής να έχει κάποια αξίωση για τις δαπάνες ανέγερσης κτισμάτων που θα ανεγερθούν.

Επειδή στο ως άνω συμφωνητικό αναφέρεται ότι ο μισθωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση μα τηρήσει πιστά τους όρους της άδειας οικοδομής, να καταβάλει τις δαπάνες αγοράς υλικών και τις αμοιβές των εργατοτεχνιτών, άμα δε και τις σε σχέση με αυτούς ασφαλιστικές εισφορές.

Επειδή ο μισθωτής, ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο του ελέγχου, προσκόμισε αντίγραφα των τηρουμένων Ισοζυγίων Λογαριασμών Γενικού Καθολικού και Αναλυτικών Καθολικών, χρήσεων 2001 έως και 2011, από τα οποία προκύπτει ότι το κόστος ανέρχεται σε 252.417,50 €, στο οποίο δεν περιλαμβάνονται οι αμοιβές εργατοτεχνιτών καθώς και οι ασφαλιστικές εισφορές, παρά τα όσα αναγράφονται στο από συμφωνητικό μίσθωσης.

Επειδή ο μισθωτής προσκόμισε στον έλεγχο τις Ανακεφαλαιωτικές Καταστάσεις Εντολών Ασφάλισης Οικοδομικών και Τεχνικών Εργασιών και τις Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις Οικοδομοτεχνικού Έργου, βάσει των οποίων το σύνολο των καταβληθεισών αποδοχών και ασφαλιστικών εισφορών ανέρχεται σε 77.081,05 €.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό κόστος ανέγερσης οικοδομής στο ποσό των 329.498,61 € (252.417,56 € + 77.081,05 €).

Επειδή στο υπ' αριθμ. 1036249/672/A0012/14.5.2001 έγγραφο της Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ με θέμα «Εισόδημα Α' κατηγορίας λόγω ανέγερσης ακινήτου σε οικόπεδο τρίτου σε περίπτωση τροποποίησης της αρχικής σύμβασης», και συγκεκριμένα στην παράγραφο 3 αυτού, αναφέρονται τα εξής: «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.».

Επειδή το ως άνω ποσό, επιμεριζόμενο κατά το ποσοστό ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας διαχρονικά και κατά τα έτη της αρχικής μίσθωσης, όπως αυτά ορίζονται στο από συμφωνητικό μίσθωσης, ελήφθη υπόψη ως εισόδημα από οικοδομές κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21§1 περ. β' του ν. 2238/1994.

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος ορθώς επαναπροσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας λαμβάνοντας υπόψη και το εισόδημα από οικοδομές άρθρου 21§1 περ. β' του ν. 2238/1994.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου της του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2002:

Φόρος Εισοδήματος	34.436,00 δρχ.
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	41.323,00 δρχ.
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	92.630,00 δρχ.
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	115.156,00 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ	279.545,00 δρχ. ή 820,38 €

Οικονομικό έτος 2003:

Φόρος Εισοδήματος	1.722,47 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.066,96 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	593,10 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	711,72 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.094,25 €

Οικονομικό έτος 2004:

Φόρος Εισοδήματος	1.914,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.296,80 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	593,10 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	711,72 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.515,62 €

Οικονομικό έτος 2005:

Φόρος Εισοδήματος	2.496,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.995,20 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	593,10 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	711,72 €
ΣΥΝΟΛΟ	6.796,02 €

Οικονομικό έτος 2006:

Φόρος Εισοδήματος	1.731,73 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.078,08 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	652,40 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	782,88 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.245,09 €

Οικονομικό έτος 2007:

Φόρος Εισοδήματος	1.731,73 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.078,08 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	652,40 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	782,88 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.245,09 €

Οικονομικό έτος 2008:

Φόρος Εισοδήματος	1.766,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.120,02 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	652,40 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	782,88 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.321,98 €

Οικονομικό έτος 2009:

Φόρος Εισοδήματος	2.000,75 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.400,90 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	652,40 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	782,88 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.836,93 €

Οικονομικό έτος 2010:

Φόρος Εισοδήματος	1.886,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.263,20 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	652,40 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	782,88 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.584,48 €

Οικονομικό έτος 2011:

Φόρος Εισοδήματος	3.038,19 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (110%)	3.342,00 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	889,64 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (110%)	978,61 €
ΣΥΝΟΛΟ	8.248,45 €

Οικονομικό έτος 2012:

Φόρος Εισοδήματος	1.459,12 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (86%)	1.254,84 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	514,02 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (86%)	442,06 €
Λοιπά συμβεβαιούμενα	559,75 €
Εισφορά αλληλεγγύης	138,50 €
ΣΥΝΟΛΟ	4.368,29 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).