



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

Καλλιθέα 19/05/2016

Αριθμός απόφασης: **1828**

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

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 20/01/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή α) τηςτου ..., ΑΦΜ ..., β) τηςτου ..., ΑΦΜ ..., και γ) τουτου ..., ΑΦΜ ..., κατοίκων ΓΛΥΚΩΝ ΝΕΡΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ..., ατομικά και ως κληρονόμων του αποβιώσαντος του ..., ΑΦΜ ..., κατά 1) της υπ' αρ. ...πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2002**, 2) της υπ' αρ. ...πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης,

οικονομικού έτους **2003**, 3) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2004**, 4) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2005**, 5) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2006**, 6) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2007**, 7) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2008**, 8) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2009**, 9) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2010**, 10) της υπ' αρ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2011**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αρ. ...πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2002**, 2) την υπ' αρ. ...πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2003**, 3) την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2004**, 4) την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2005**, 5) την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2006**, 6) την υπ' αρ. ...πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2007**, 7) την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2008**, 8) την υπ' αρ. ...πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2009**, 9) την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2010**, 10) την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2011**, των οποίων ζητείται η τροποποίηση, καθώς και την από 30/11/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής α) της, β) της και γ) του, ατομικά και ως κληρονόμων του αποβιώσαντος, 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' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2002**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 770.770,00 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 924.924,00 δρχ. (λόγω ανακρίβειας), πλέον χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 92.428,00 δρχ. και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 110.913,00 δρχ., ήτοι συνολικό ποσό 1.898.595 δρχ. ή 5.571,79 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

II. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2003**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 4.544,03 €, πλέον πρόσθετος φόρος 5.452,84 € (λόγω ανακρίβειας), πλέον χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 593,10 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 711,73 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.301,73 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

III. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2004**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 4.586,92 €, πλέον πρόσθετος φόρος 5.504,30 € (λόγω ανακρίβειας), πλέον χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 869,90 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 711,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.396,04 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

IV. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2005**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 4.920,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος 5.904,07 € (λόγω ανακρίβειας), πλέον χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 852,98 € πλέον πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 711,17 €, ήτοι συνολικό ποσό 12.128,91 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

V. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2006**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 2.479,70 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.975,64 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 533,78 € πλέον πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 640,50 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.629,65 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

VI. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2007**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 4.618,76 €, πλέον πρόσθετος φόρος 5.542,51 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 533,78 € πλέον πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 640,53 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.335,58 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

VII. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2008**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 3.283,40 €, πλέον πρόσθετος φόρος 3.940,08 € (λόγω ανακρίβειας), πλέον χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 533,79 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 640,54 €, ήτοι συνολικό ποσό 8.397,81 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

VIII. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2009**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 3.638,07 €, πλέον πρόσθετος φόρος 4.365,68 € (λόγω ανακρίβειας), πλέον χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 533,78 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 640,53 €, ήτοι συνολικό ποσό 9.178,06 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.

ΙΧ. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2010**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος και της συζύγου αυτού, φόρος εισοδήματος ποσού 3.551,75 €, πλέον πρόσθετος φόρος 4.262,10 € (λόγω ανακρίβειας), και χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 533,78 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 640,53 €, ήτοι συνολικό ποσό 8.988,16 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός τους καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος και κατά 50% της συζύγου του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

Χ. Με την υπ' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οικονομικού έτους **2011**, καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντος, ΑΦΜ ..., χαρτόσημο μισθωμάτων, οικοδομών και γαιών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 59,30 € και πρόσθετο χαρτόσημο (λόγω ανακρίβειας) ποσού 70,23 €, ήτοι συνολικό ποσό 124,53 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός του καθόσον προέκυψε εισόδημα από ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητό τους, επικαρπίας σε ποσοστό 50% του αποβιώσαντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

Οι προσφεύγοντες, ατομικά και ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος, ΑΦΜ ..., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν 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 2011, 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 καθορίζεται 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 2011, 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. 1062/1995 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της συμβολαιογράφου Αθηνών ..., οι προσφεύγουσες ... και ... και ο θανών ... απέκτησαν, η μεν πρώτη κατά το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας, οι δε λοιποί κατά το δικαίωμα της επικαρπίας, κοινά αδιαίρετα και κατά ίσα μέρη, ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 1.665 τ.μ. επί της ..., στη θέση ..., στο Πικέρμι Αττικής.

Επειδή οι ανωτέρω από κοινού εξέδωσαν την υπ' αριθμ. ... άδεια οικοδομής διώροφου κτηρίου καταστημάτων με υπόγειο χώρο στάθμευσης της Διεύθυνσης Χωροταξίας Πολεοδομίας και Περιβάλλοντος της Νομαρχίας Ανατολικής Αττικής.

Επειδή το ως άνω ακίνητο μισθώθηκε στον τρίτο εκ των προσφευγόντων, ..., 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 εισαγωγής και εμπορίας μηχανημάτων ξύλου και μετάλλου και υλικών, ειδών επιπλοποιίας (αποθήκευση, κοπή και επεξεργασία) 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 να 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 13/07/2001 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 του θανόντος και της συζύγου αυτού διαχρονικά και κατά τα έτη της αρχικής μίσθωσης, όπως αυτά ορίζονται στο από 13/07/2001 συμφωνητικό μίσθωσης, ελήφθη υπόψη ως εισόδημα από οικοδομές κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21§1 περ. β' του ν. 2238/1994.

Επειδή εν συνεχεία ορθώς ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα εκάστου εκ του θανόντος και της συζύγου αυτού, 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 30/11/2015 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, 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 20/01/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής α) τηςτου ..., ΑΦΜ ..., β) τηςτου ..., ΑΦΜ ..., και γ) τουτου ..., ΑΦΜ ..., ατομικά και ως κληρονόμων του αποβιώσαντος του ..., ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του αποβιώσαντος του ..., ΑΦΜ ..., και της συζύγου αυτού- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

-Οικονομικό έτος 2002:

Φόρος Εισοδήματος	770.770 δρχ.
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	924.924 δρχ.

Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	92.428 δρχ.
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	110.913 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ:	1.898.595 δρχ. ή 5.571,79 €

-Οικονομικό έτος 2003:

Φόρος Εισοδήματος	4.544,03 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.452,84 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	593,10 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	711,73 €
ΣΥΝΟΛΟ:	11.301,73 €

-Οικονομικό έτος 2004:

Φόρος Εισοδήματος	4.586,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.504,30 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	869,90 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	711,72 €
ΣΥΝΟΛΟ:	11.396,04 €

-Οικονομικό έτος 2005:

Φόρος Εισοδήματος	4.920,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.904,07 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	852,98 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	711,17 €
ΣΥΝΟΛΟ:	12.128,91 €

-Οικονομικό έτος 2006:

Φόρος Εισοδήματος	2.479,70 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.975,64 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	533,78 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	640,50 €
ΣΥΝΟΛΟ:	6.629,65 €

-Οικονομικό έτος 2007:

Φόρος Εισοδήματος	4.618,76 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.542,51 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	533,78 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	640,53 €
ΣΥΝΟΛΟ:	11.335,58 €

-Οικονομικό έτος 2008:

Φόρος Εισοδήματος	3.283,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.940,08 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	533,79 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	640,54 €
ΣΥΝΟΛΟ:	8.397,81 €

-Οικονομικό έτος 2009:

Φόρος Εισοδήματος	3.638,07 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.178,06 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	533,78 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	640,53 €
ΣΥΝΟΛΟ:	9.178,06 €

-Οικονομικό έτος 2010:

Φόρος Εισοδήματος	3.551,75 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.262,10 €
Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	533,78 €

Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	640,53 €
ΣΥΝΟΛΟ:	8.988,16 €

-Οικονομικό έτος 2011:

Χαρτόσημο 3% μισθωμάτων οικοδομών & γαιών & ΟΓΑ	59,30 €
Πρόσθετο χαρτόσημο & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (110%)	70,23 €
ΣΥΝΟΛΟ:	124,53 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).