



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα

30/10/2015

Αριθμός απόφασης: 4321

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 21/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/23-07-2015 ενδικοφανή προσφυγή της του....., ΑΦΜ, κατοίκου ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οδός, κατά των υπ' αριθ. : α)/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ οικονομικού έτους 2011, β)/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ οικονομικού έτους 2012 και γ)/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.: α)/2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, οικονομικού έτους 2011, β)/2015 οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, οικονομικού έτους 2012 και γ)/2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, οικονομικού έτους 2011 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19/06/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 26/10/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 21/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/23-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθμ.:

α)/2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, οικονομικού έτους 2011 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.301,89 €, πλέον 15.712,73 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών.

β)/2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, οικονομικού έτους 2012 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 14.063,19 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.438,16 € πλέον 12.809,37 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών.

γ)/2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, οικονομικού έτους 2011 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 974,30 €.

Οι ανωτέρω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 προέκυψαν κατόπιν του πορίσματος των από 19/06/2015 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα δεν δήλωσε εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του Ν 2238/1994 στα οικονομικά έτη 2011 και 2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Στις προβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν αναγράφονται οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό φόρου για έκαστη διαχειριστική περίοδο και με ποιον τρόπο υπολογίστηκε το ποσό αυτό.

2) Στις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν αναγράφονται ποια είναι τα στοιχεία τα οποία ελήφθησαν υπόψη ώστε να οδηγηθεί η αντίδικος αρχή στην έκδοση των επίδικων πράξεων, με αποτέλεσμα να μη δύναται να αμυνθεί, αοριστία η οποία καθιστά πλημμελή την έκθεση ελέγχου.

3) Δημιουργείται σύγχυση όσον αφορά τις διατάξεις που η φορολογική αρχή εφάρμοσε προκειμένου να καταλήξει στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς από τους τίτλους των εκθέσεων ελέγχου, από τους τίτλους των καταλογιστικών πράξεων, όπως και από τα σώματα τόσο των εκθέσεων ελέγχου όσο και των καταλογιστικών πράξεων δεν δύναται να συναχθεί σαφώς και ανενδοιάστως το εφαρμοσθέν νομοθετικό καθεστώς, ώστε να κριθεί η νομιμότητα τόσο της διαδικασίας ελέγχου όσο και του επιβληθέντος σε βάρος της συνολικού ποσού.

4) Δεν προκύπτει με τα βεβαιότητας το είδος του διενεργηθέντος ελέγχου καθόσον στην συνοδεύουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις από 19/06/2015 έκθεση ελέγχου αναφέρονται ως εφαρμοσθείσες διατάξεις τα άρθρα 66, 67 και 68 του Ν 2238/94, ήτοι διατάξεις του προσωρινού ελέγχου, η δε έκθεση ελέγχου τιτλοφορείται "ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ". Δεν προκύπτει με τα βεβαιότητας το είδος του διενεργηθέντος ελέγχου και δοθέντος ότι ο ρητός χαρακτηρισμός τόσον του ελέγχου όσον και του επί τη βάσει αυτού εκδιδόμενου φύλλου ελέγχου είναι υποχρεωτικός, αφού κάθε είδος ελέγχου τελεί υπό διαφορετικές προϋποθέσεις νομιμότητας και κάθε φύλλο ελέγχου έχει διαφορετικές έννομες συνέπειες, τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου είναι, νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα.

5) Ο φορολογικός έλεγχος, μη νομίμως, εν όψει του χαρακτήρα του ως προσωρινού, επεξετάθη σε στοιχεία πέραν των στοιχείων της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα προέβη σε έλεγχο σε στοιχεία της εταιρείας με την επωνυμία καθιστάμενος εκ του λόγου αυτού ο φορολογικός έλεγχος μη νόμιμος, και άρα μη νόμιμες και ακυρωτέες είναι και οι επί τη βάσει αυτού εκδοθείσες προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.

6) Η επίδικη μίσθωση άρχισε την 23-02-2006 δυνάμει του από 23-02-2006 ιδιωτικού συμφωνητικού μισθώσεως, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τα από 13-04-2011 και 17-05-2011 ιδιωτικά συμφωνητικά τροποποίησης συμφωνητικού μισθώσεως. Η μισθώτρια έχει αναγείρει με δικές της δαπάνες στο επίδικο μίσθιο κτιριακές εγκαταστάσεις σιδηροκατασκευής και σύμφωνα με τον ειδικό όρο της σύμβασης μίσθωσης αναλαμβάνει την ευθύνη κατεδάφισης τους μετά την λήξη της μίσθωσης προκειμένου να παραδώσει το οικόπεδο στους ιδιοκτήτες στην αρχική του κατάσταση, όπως το παρέλαβε. Επομένως η διάταξη του άρθρου 21 ν. 2238/1994 δεν τυγχάνει εφαρμογής και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες.

7) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι όμως νομικώς πλημμελείς, καθώς αντίκεινται πλήρως στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (αρθρ.25 παρ.1 του Συντάγματος) δοθέντος ότι η φορολογική αρχή δεν ηδύνατο να προβεί σε επιμέτρηση του ύψους της επιβλητέας κύρωσης με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο δικαστικός έλεγχος της νομιμότητας του ύψους του επιβλητέου προσθέτου φόρου, και ειδικότερα, εάν η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις περιστάσεις και ιδίως την ύπαρξη και το βαθμό της υπαιτιότητας του υπόχρεου.

9) Η έκτακτη εισφορά καταλαμβάνει και έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας επ' ονόματι των φυσικών προσώπων ή αυτοτελώς φορολογηθέντα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. μισθώματα, μερίσματα, τόκοι κλπ), τα οποία εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια εκάστου φορολογουμένου εάν θα περιληφθούν στην υποβαλλόμενη υπ' αυτού δήλωση φορολογίας

εισοδήματος του αντίστοιχου έτους. Ο υπολογισμός της έκτακτης εισφοράς και επί των εσόδων αυτών, συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας διότι ο συνυπολογισμός των εν λόγω εσόδων άγει σε προφανή άνιση μεταχείριση τον φορολογούμενο που περιέλαβε αυτά στη δήλωσή του και αυτόν που εξίσου νομίμως (δεδομένου ότι δε θεσπίζεται σχετική υποχρέωση δηλώσεως αυτών) δεν τα δήλωσε καθόλου και ότι για τους λόγους αυτούς τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου έκτακτης εισφοράς είναι νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα. Για τους λόγους αυτούς η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 πρέπει να ακυρωθεί.

10) Με τις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν υπολογισθεί τέλη χαρτοσήμου, προσαυξήσεις τελών χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας, εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου και προσαύξηση υπέρ ΟΓΑ 20% τελών χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας καθώς και εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ. Από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, γίνεται παγίως δεκτό (ad hoc Ολ. ΣτΕ 1749/2000, 691/1991, 2345/1989, 4115/1988, 2096/1980) ότι ο γενόμενος με πράξη της φορολογικής αρχής καταλογισμός από κοινού οφειλών διαφορετικής φύσεως, προβλεπομένων από διαφορετικές διατάξεις νόμων (δηλαδή αφενός μεν τελών χαρτοσήμου κατά τον Κ.Ν.Τ.Χ., αφετέρου δε εισφορές υπέρ Ο.Γ.Α. κατά το άρθρο 11 παραγρ.1 περ. δ' του Ν.4169/1961) δεν είναι νόμιμος.

Πέραν των ανωτέρω, για τα εισοδήματα που φέρονται να αποκτώνται σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.2238/1994 δεν πρέπει υπολογίζονται τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό πλήρους ή μερικός έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή η από 19/06/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /31-12-2014 εντολής μερικού ελέγχου επιτόπιου, των πραγματικών γεγονότων και των διαπιστώσεων που προέκυψαν και αναγράφονται αναλυτικά σ' αυτήν. Από την εν λόγω έκθεση μερικού ελέγχου προκύπτει ότι η ως άνω εντολή ελέγχου αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την πρώτη ημέρα του ελέγχου στην προσφεύγουσα, εκδόθηκε συνέπεια του υπ' αριθμ. /01-08-2013 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εκμισθώνει οικοπέδο κατά το ποσοστό κυριότητάς της στην ανώνυμη εταιρεία η οποία επί του οικοπέδου αναγείρει κτιριακές εγκαταστάσεις με δικές της δαπάνες για την κάλυψη επαγγελματικών της αναγκών. Για την εν λόγω μίσθωση συνάχθηκαν τα υπ' αριθμ. /13.3.2006 και /22.6.2011 μισθωτήρια συμβόλαια εκμίσθωσης ακινήτου με διάρκεια μίσθωσης δώδεκα (12) έτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ΦΕΚ 167/23-07-2013) ορίζεται ότι:

«1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περίπτωση β' του άρθρου 21 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

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 2010 και 2011, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν 2238/1994 του ΚΦΕ στη ένδικη υπόθεση και ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε ως ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα Α' πηγής την αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί με δαπάνες του μισθωτή καθώς και την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων, στα έτη που διαρκεί η μίσθωση ανεξάρτητα από το γεγονός ότι μετά το τέλος της μίσθωσης το μίσθιο θα παραδοθεί στην αρχική του μορφή χωρίς τις ανεγερθείσες εγκαταστάσεις.

Επειδή απορριπτέοι τυγχάνουν ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμοι και οι υπ' αριθμ. 1, 2, 3, 4 και 5 λόγοι της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι:

- Ο ρητός χαρακτηρισμός τόσο του ελέγχου όσο και των επί τη βάση αυτού εκδιδομένων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, προκύπτει αδιαμφισβήτητα τόσο από την υπ' αριθμ./31-12-2014 εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιου, όσο και από των από 19/06/2015 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης.

- Στις διαπιστώσεις του ελέγχου αναγράφονται τα στοιχεία τα οποία ελήφθησαν υπόψη ώστε να οδηγηθεί η φορολογική αρχή στην έκδοση των επίδικων πράξεων.

- Στις από 19/06/2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης αναφέρονται ρητά οι διατάξεις που η φορολογική αρχή εφάρμοσε προκειμένου να καταλήξει στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επιβολή του πρόσθετου φόρου 120% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2523/97, που έγινε με τις προσβαλλόμενες πράξεις αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος. Και τούτο διότι η φορολογητέα ύλη προσδιορίστηκε ακριβώς, όπως αναφέρεται και στις από 19/06/2015 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, με αποτέλεσμα να προκύπτει με ακρίβεια και ο επιπλέον οφειλόμενος φόρος. Ειδικότερα, ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, με ανώτατο όριο το 120%

σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 26 του ν.3943/2011, όπως αυτός αντικατέστησε την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997. Έχει δε κριθεί από την Ολομέλεια του ΣτΕ (βλ. 3474/2011 σχετική απόφαση) ότι η όμοια με την διάταξη του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 διάταξη του άρθρου 86 του ΚΦΕ δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, παρόλο που ο ισχυρισμός περί της αντισυνταγματικότητας της επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα και τη δικαιοδοτική κρίση της Υπηρεσίας μας, στο πλαίσιο της προσπάθειας μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ο νομοθέτης προέβη, από το 2009 και μετά, στη θέσπιση σειράς δημοσιονομικών μέτρων τόσο για την περιστολή των δημοσίων δαπανών όσο και για την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Στα ληφθέντα προς αύξηση των δημοσίων εσόδων φορολογικά μέτρα περιλαμβάνεται ικανός αριθμός «εκτάκτων εισφορών» που επιβλήθηκαν επί του εισοδήματος και των δαπανών των φορολογούμενων. Από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογούμενων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι τα υποκείμενα στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης ως άνω αυτοτελώς φορολογούμενα έσοδα δηλώνονται προαιρετικώς στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν άγει, από πλευράς επιβολής της επίδικης εισφοράς, σε άνιση ευνοϊκή μεταχείριση -κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος- όσων δεν προέβησαν σε σχετική δήλωση, αφού και στους τελευταίους, πάντως, «βεβαιώνεται οίκοθεν» η εισφορά κατόπιν ελέγχου, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011.

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΤΧ (άρθρο 13 παρ. 2γ), το τέλος χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων είναι ποσό που συμβεβαιώνεται και συνεισπράττεται με το φόρο εισοδήματος εξ οικοδομών του φορολογούμενου με την εκκαθάριση της υποβαλλόμενης ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έγγραφο Υ.Ο. 1050058/974/Α0012/1-8-2007). Άλλωστε, οι προσαυξήσεις τελών χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας 120%, η εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου και η προσαύξηση υπέρ ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας 120%, έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα προς τα τέλη χαρτοσήμου και συνεπώς ο από κοινού καταλογισμός των οφειλών αυτών είναι απολύτως νόμιμος.

Επειδή, τέλος η κατάργηση του τέλους χαρτοσήμου αφορά μόνο εκμισθώσεις κατοικιών (ν.3522/2006 άρθρο 3 παρ.4) και όχι επαγγελματικών χώρων, καταστημάτων κλπ. όπως στην προκειμένη περίπτωση όπου το ακίνητο χρησιμοποιείται ως κατάστημα. Εξ άλλου σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: « Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα, που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους όταν πρόκειται 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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/06/2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011, 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 αριθμό πρωτοκόλλου/23-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της του , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

A) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011
Διαφορά φόρου	13.301,89 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (50 μήνες X 2%= 100%)	13.301,89 €
Τέλη χαρτοσήμου	1.004,43 €
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου	1.004,43 €
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου	200,99 €
Προσαύξηση ΟΓΑ	200,99 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν 3986/2011	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.014,62 €

B) Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν 3986/2011

Συνολική διαφορά: **974,30 ευρώ.**

A) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012
Διαφορά φόρου	14.063,19 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (38 μήνες X 2%= 76%)	10.688,02 €
Τέλη χαρτοσήμου	1.004,43 €
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου	763,37 €
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου	200,88 €
Προσαύξηση ΟΓΑ	152,67 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν 3986/2011	1.438,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.310,72 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).