



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

06/12/2013

Αριθμός απόφασης:

132

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από 1/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/4-10-2013 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οδός κατά των υπ' αρ./2013, .../2013,/2013,/2013 και/2013 φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων των οικονομικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα υπ' αριθ./2013,/2013,/2013,/2013 και/2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 1/8/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 5/12/2013 εισήγηση των υπαλλήλων ΠΕ/Β και ΠΕ/ΣΤ

Επί της από 1/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/4-10-13 ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση:

α) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 6.013,08 € πλέον 8.269,17 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

β) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 12.908,96 € πλέον 15.488,57 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

γ) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 11.481,95 € πλέον 10.748,94 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

δ) του υπ'αριθμ...../2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 12.962,46 € πλέον 9.791,37 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

ε) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 14.119,09 € πλέον 6.708,18 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν από τα αποτελέσματα της από 1/8/2013 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 21 και 66 του Ν 2238/94 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων δεν δήλωσε εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' στα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012.

Επειδή, σύμφωνα και με την 1148/94 απόφαση του ΣτΕ: «Η έκθεση ελέγχου, ως δημόσιο έγγραφο, πρέπει απαραίτητως να φέρει χρονολογία, για το έγκυρο από της απόψεως αυτής, της εν λόγω εκθέσεως αρκεί να μνημονεύεται σ' αυτήν η χρονολογία της υπογραφής της από τον αρμόδιο, για τον έλεγχο προϊστάμενο της οικείας φορολογικής αρχής και συνεπώς, δεν απαιτείται να αναφέρεται στην έκθεση και η χρονολογία συντάξεως της από τους ενεργήσαντες τον έλεγχο υπαλλήλους.»

Η επίμαχη έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία υπογραφής από τον αρμόδιο για τον έλεγχο Προϊστάμενο της οικείας φορολογικής αρχής την 1/8/2013. Αυτό προκύπτει τόσο από το αντίγραφο της εν λόγω έκθεσης που απεστάλη στη Υπηρεσία μας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., όσο και από το επικυρωμένο αντίγραφο της κοινοποιηθείσας έκθεσης, το οποίο απέστειλε ο

προσφεύγων στη Υπηρεσία μας, σε απάντηση του με αριθμό πρωτ./26-11-2013 εγγράφου μας.

Επειδή, στην πρώτη σελίδα της επίμαχης έκθεσης ελέγχου αναφέρονται και συγκεκριμένα στο τίτλο αυτής, ρητώς τα άρθρα του Ν. 2238/1994 βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος (άρθρο 21 και 66). Επί πλέον στη παράγραφο 4 της εν λόγω έκθεσης, εκτός από την ανάλυση των διαπιστώσεων του ελέγχου, αναγράφεται πλήρως η διάταξη της παραγράφου 1 περίπτωση β' του άρθρου 21 του Ν 2238/94. Περαιτέρω και στη παράγραφο 7 αυτής (σελ. 14), υπό τον τίτλο «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ», αναγράφεται ρητά ότι: «Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. Ετών 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 λόγω μη δήλωσης εισοδήματος του άρθρου 21 παρ.1, περ. β' του Ν. 2238/1994 και από την ανακριβή δήλωση αυτών αποφεύχθηκε η πληρωμή φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς, εισφοράς αλληλεγγύης και τελών χαρτοσήμου.» Επομένως προκύπτουν χωρίς αμφιβολία, οι διατάξεις του Ν. 2238/94 σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε ο έλεγχος, εκδόθηκαν τα επίμαχα φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και καταλογίστηκαν οι αναλογούντες φόροι.

Επειδή, η ένδικη έκθεση ελέγχου συντάχθηκε κατόπιν της/18-6-2013 εντολής τακτικού ελέγχου, των πραγματικών γεγονότων και των διαπιστώσεων που προέκυψαν και αναγράφονται αναλυτικά σ' αυτήν. Εξ άλλου δεν υπάρχει αμφιβολία για το είδος του ελέγχου (τακτικός ή προσωρινός), καθόσον η επίμαχη έκθεση φέρει τον τίτλο ΕΚΘΕΣΗ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 66 Ν. 2238/1994. Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με το Ν 2238/1994, με το άρθρο 67 το οποίο δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο της ένδικης έκθεσης. Επομένως ο ρητός χαρακτηρισμός τόσο του ελέγχου όσο και των επί τη βάση αυτού εκδιδόμενων φύλλων ελέγχου, προκύπτει αδιαμφισβήτητα. Κατ' επέκταση απορριπτέοι τυγχάνουν ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμοι και οι υπ' αριθμ. 4 και 5 λόγοι της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής, αφού εδράζονται στην εσφαλμένη προϋπόθεση ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε ήταν προσωρινός.

Επειδή, οι διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, όπως τέθηκε και αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ. Α' 66 – έναρξη ισχύος 31.3.2011), ορίζουν ότι: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α.....

β. «Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1Β του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική βιομηχανική, γεωργική κ.λ.π. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. »
Εν προκειμένω, στα πλαίσια των προαναφερόμενων διατάξεων, η αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου ζήτησε πληροφορίες από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών, σχετικά με το κόστος ανέγερσης κτιριακών εγκαταστάσεων από την επιχείρηση προκειμένου να προσδιοριστεί το ετήσιο εισόδημα Α' πηγής που βαρύνει τους εκμισθωτές, ως εισόδημα του άρθρου 21 παράγραφος 1 περίπτωση β' του Ν 2238/1994.

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αρ. πρωτ. Δ12Α 1042139 ΕΞ 2012/7-3-2012 εγγράφου της Διεύθυνσης φορολογίας εισοδήματος (Τμήμα Α'), το οποίο απαντά σε ερώτημα της αρμόδιας για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, αναγράφεται : « Δεδομένου 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 (σχετ. το 1037083/10502/Β 0012/20.7.2009 έγγραφό μας). »

Επομένως, σύμφωνα με τη προαναφερόμενη απάντηση της Διοίκησης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν 2238/1994 του ΚΦΕ, στη επίμαχη υπόθεση όπου η μισθώτρια ανώνυμη εταιρεία ανέγειρε κτίριο με δικές της δαπάνες σε οικοπέδο κυριότητας του προσφεύγοντα, ο οποίος αποκτά εισόδημα από οικοδομές ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

Επειδή, η προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου πριν από την έκδοση δυσμενούς γι' αυτόν διοικητικής πράξης είναι υποχρεωτική όταν το σε βάρος του διοικητικό μέτρο συνδέεται κατά νόμον με υποκειμενική του συμπεριφορά και δεν λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων (Ολομ. ΣτΕ 1685/2013, ΣτΕ 1505/2010, 4254/2009, 2968/2007) ή σε περίπτωση που η πράξη εκδίδεται κατόπιν επιμέτρησης του ύψους του επιβλητέου προστίμου ή προσαύξησης του φόρου, για την οποία λαμβάνονται υπόψη η βαρύτητα και συνθήκες τέλεσης της τυχόν παράβασης, καθώς και λοιπές περιστάσεις που ασκούν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου ή της προσαύξησης φόρου. Περαιτέρω, έχει κριθεί ότι λόγος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (αρ. 20 παρ. 2 Σ) αλυσιτελώς προβάλλεται, αν δεν αναφέρονται παράλληλα και συγκεκριμένοι ισχυρισμοί τους οποίους θα προέβαλε ο προσφεύγων ενώπιον της Διοίκησης αν είχε κληθεί και θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα (Ολομέλεια ΣτΕ 4447/2012). Στην υπό εξέταση υπόθεση όμως, ρητά προκύπτει η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά δέσμια αρμοδιότητα της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ενώ ο πρόσθετος φόρος δεν είναι κυμαινόμενος, αφού υπολογίστηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, η δε άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης δεν θα μπορούσε να είχε ανατρέψει την κρίση της Διοίκησης.

Εξάλλου, έχει επίσης κριθεί ότι, σε περίπτωση που με ειδική διάταξη νόμου προβλέπεται όχι μόνο η προηγούμενη ακρόαση αλλά και ενδικοφανές στάδιο, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται, εφόσον ο διοικούμενος τηρήσει το ενδικοφανές στάδιο, όπως εν προκειμένω, και προβάλει τους κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της πράξης (Ολομέλεια ΣτΕ 4447/2012).

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα 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 στην από 1/8/2013

έκθεση ελέγχου, με αποτέλεσμα να προκύπτει με ακρίβεια και ο επιπλέον οφειλόμενος φόρος. Ειδικότερα ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε βάση 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 έκτακτης οικονομικής εισφοράς του άρθρου 5 του ν. 3833/2010 και 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 μειώσεως 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. Ειδικότερα, όσον αφορά στα φυσικά πρόσωπα, με το άρθρο 18 του Ν. 3758/2009 επιβλήθηκε έκτακτη οικονομική εισφορά (η επιβολή της οποίας κρίθηκε συνταγματική με την υπ' αριθ. 1685/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ). Ακολουθώντας δε, με το άρθρο 5 του Ν. 3833/2010, επιβλήθηκε εκ νέου στα φυσικά πρόσωπα έκτακτη οικονομική εισφορά ανερχόμενη σε ποσοστό 1% επί του συνόλου του καθαρού εισοδήματός τους του οικ. έτους 2010, εφ' όσον αυτό είναι 100.000,00 ευρώ και άνω. Στη συνέχεια, με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα άνω των 12.000,00 ευρώ των φυσικών προσώπων, οικ. ετών 2011-2015, υπολογιζόμενη με συντελεστή από 1% έως 5%. 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 έκτακτη εισφορά 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 παρ. 3 περ. α, β και δ ανωτ. άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 (ΟλομΣτΕ 1685/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΤΧ (άρθρο 13 παρ. 2γ), το τέλος χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων είναι ποσό που συμβιβαιώνεται 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. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.7 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι: «Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των φύλλων ελέγχου».

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 στην από 1/8/2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου Κρήτης επί της οποίας εδράζονται τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου, 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/04-10-2013 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

α) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 6.013,08 € πλέον 8.269,17 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

β) του υπ'αριθμ...../2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 12.908,96 € πλέον 15.488,57 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

γ) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 11.481,95 € πλέον 10.748,94 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

δ) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 12.962,46 € πλέον 9.791,37 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

ε) του υπ'αριθμ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 14.119,09 € πλέον 6.708,18 €, (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

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

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

	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2008	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2009	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012
Διαφορά φόρου	6.013,08	12.908,96	11.481,95	12.962,46	14.119,09
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.215,70	14.199,85	9.874,48	8.036,72	5.365,26
Τέλη χαρτοσήμου	399,04	957,70	957,70	957,70	957,70
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου	478,85	1.053,47	823,62	593,78	363,93
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου	79,81	191,54	191,54	191,54	191,54
Προσαύξηση ΟΓΑ	95,77	210,69	164,72	118,75	72,79
Εισφορά αλληλ. Ν. 3986/2011				1.304,05	1.283,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.282,25	29.522,21	23.494,01	24.165,00	22.354,12

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή και την καταβολή του 1/5 του παραπάνω ποσού και με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο αποδοχής. Το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 74 ν. 2238/94, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/13). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).