



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 3-2-2020

Αριθμός απόφασης: 265

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

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 τροποποιήθηκε ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 4-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2010	27.721,33€
2		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2011	32.855,34€
3		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2012	32.868,83€
4		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2013	28.321,93€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011-2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 19-8-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 4-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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 την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12.720,36€, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ανωτέρω τελών ποσού 1.267,89€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 13.733,66€.

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.587,91€, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ανωτέρω τελών ποσού 1.267,89€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 15.567,23€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.432,31€.

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.600,33€, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ανωτέρω τελών ποσού 1.267,88€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 15.579,41€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.421,21€.

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12.330,22€, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των ανωτέρω τελών ποσού 1.267,90€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 13.350,63€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.373,18€.

Ιστορικό

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου. Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, το οποίο σχετίζεται με το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Ο προσφεύγων, όπως διαπιστώθηκε από μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βάσει της με αριθ./...../2018 εντολής ελέγχου στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, εκμίσθωσε στην ανωτέρω επιχείρηση για χρονικό διάστημα 30 ετών, οικοπέδο έκτασης 4.521,22 τμ, το οποίο

σύμφωνα με νεώτερη και ακριβή επί τόπου εμβαδομέτρηση έχει εμβαδόν 4.489,33 τμ. Το οικόπεδο που βρίσκεται στο Δ.Δ. του Δήμου, του Κτηματολογικού Γραφείου Α' του Νομού, στη θέση «.....» ή «.....» στο 96^ο χιλιόμετρο της παλαιάς εθνικής οδού, εκμισθώθηκε με την με αριθ. /2009 συμβολαιογραφική πράξη, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθ. /2009 τροποποιητική πράξη, με σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξη κτιρίου καταστήματος υπεραγοράς τροφίμων. Από τον έλεγχο της υπηρεσίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στα βιβλία και στοιχεία της μισθώτριας επιχείρησης προέκυψε ότι στο συγκεκριμένο οικόπεδο ανεγέρθηκαν κτίσματα και έγιναν μέχρι και 28-2-2013 προσθήκες και βελτιώσεις με δαπάνες της μισθώτριας επιχείρησης.

Την 21-3-2019 κοινοποιήθηκε, με συστημένη επιστολή, στον προσφεύγοντα, η με αριθ. εντολή ελέγχου μαζί με την με αριθ. πρωτ. /2019 «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού» κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5).

Ακολούθως κοινοποιήθηκε, αυτοπροσώπως στις 17-4-2019 μετά από σχετική επικοινωνία, στον ελεγχόμενο η με αριθ. πρωτ. /2019 Πρόσκληση – Αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρα 14, 23 και 24 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013), και προσκόμισε στην υπηρεσία τα ζητούμενα στοιχεία.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στις δηλώσεις Ε1 και Ε2 διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, που σχετίζονται με το εν λόγω οικόπεδο-γήπεδο, αντιστοιχούν μόνο στο χρηματικό ποσό του ενοικίου που καταβάλει η μισθώτρια επιχείρηση. Από τον έλεγχο στις δηλώσεις Ε9 προκύπτει ότι το εν λόγω οικόπεδο-γήπεδο είναι δηλωμένο από τη χρήση 2012 και εξής με τα αριθμητικά δεδομένα των αρχικών τίτλων, ήτοι 4.521,22τμ.

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η με αριθ. /2009 αρχική συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης ακινήτου τροποποιήθηκε με την με αριθ. /2009 πράξη τροποποίησεως, με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 15 που αναφέρεται στην απόδοση του ακινήτου μετά τη λήξη της μίσθωσης. Με την τροποποίηση προστέθηκε η παράγραφος β' που περιλαμβάνει προνομιακούς όρους βάσει των οποίων οποιοδήποτε κτίσμα ανεγερθεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στο μισθιο-γήπεδο, θα παραμείνει υπέρ του μισθίου κατά τη λήξη ή λύση της μίσθωσης εφόσον ο εκμισθωτής δηλώσει εγγράφως τουλάχιστον έξι μήνες πριν ότι επιθυμεί τη διατήρηση όλων των κτισμάτων κι εγκαταστάσεων και αναλάβει κάθε οικονομική επιβάρυνση που τυχόν θα προκύψει από τη μεταβίβαση ή την παραμονή αυτή.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε το με αριθμό /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο οποίο ο προσφεύγων απάντησε με το με αριθ. /2019 έγγραφο . Τέλος η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Παραβίαση του άρθρου 21 του ν.2238/1994 εκ μέρους της φορολογικής αρχής.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2019, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011-2013 (χρήσεις 2010-2012).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, το οποίο σχετίζεται με το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ βάσει της με αριθ./...../2018 εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ανήγειρε σε οικόπεδο, που της εκμίσθωσε ο προσφεύγων σύμφωνα με την με αριθ./2009 συμβολαιογραφική πράξη, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθ./2009 τροποποιητική πράξη, κτίσματα και προέβη μέχρι και 28-2-2013 προσθήκες και βελτιώσεις, συνολικού κόστους 1.021.354,05€, όπως φαίνεται στον κατωτέρω πίνακα:

ΚΤΙΡΙΑ – ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟ 3 του Π.Δ. 299/2003		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	1/5/2010	807.628,37€
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΙ ΧΩΡΟΙ	1/5/2010	151.700,68€
ΣΥΜΠΙΕΣΤΗΣ ΑΠΟΡΡΙΜΑΤΩΝ ΕΞΩΤ	1/5/2010	22.595,00€
ΨΕΥΔΟΡΟΦΗ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	1/5/2010	20.430,00€
ΚΟΥΒΟΥΚΛΙΟ ΕΙΣΟΔΟΥ	1/5/2010	19.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ		1.021.354,05€

Ως εκ τούτου, περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, οι με αριθ.

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2010	27.721,33€
2		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2011	32.855,34€
3		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2012	32.868,83€

προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, εντός του έτους 2019, ήτοι εντός της προβλεπόμενης, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994, δεκαετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), την 31-12-2021, ως προς το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011), την 31-12-2022 και ως προς το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), την 31-12-2023.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2019, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011-2013 (χρήσεις 2010-2012), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΕΚ ΜΕΡΟΥΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 «Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται: ...

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσης της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της 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 ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια.

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, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. 1051548/1009/A0012/ 27-6-2007 «Εισόδημα ακινήτων από ανέγερση κτιριακής εγκατάστασης σε έδαφος του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή» Απόφαση του ΥΠΟΙΚ. αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της περίπτ. β' της παραγρ.1 του άρθρου 21 του ν.2238/94 ορίζεται ότι ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται και η αξία της οικοδομής που ανεγείρεται με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο του εκμισθωτή, εφόσον μετά το πέρας της μίσθωσης η ανεγειρόμενη οικοδομή θα παραμείνει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ίδιο ισχύει και για τις επεκτάσεις και βελτιώσεις που επιφέρει σε μισθούμενη οικοδομή ο μισθωτής, με δικές του δαπάνες, εφόσον αυτές παραμένουν στην οικοδομή μετά τη λήξη της μίσθωσης.

2. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 22, ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί.

3. Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, εισόδημα από εκμισθούμενη οικοδομή αποτελεί και η αξία της ανεγειρόμενης οικοδομής όσο και η αξία των προσθηκών, βελτιώσεων και γενικά διαρρυθμίσεων του ακινήτου που διενεργούνται από το μισθωτή, με βάση τους όρους της σύμβασης, ή ύστερα από άδεια του ιδιοκτήτη σε αντάλλαγμα της χρήσης του μισθίου, με την προϋπόθεση ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης, θα περιέλθουν στον εκμισθωτή, χωρίς αποζημίωση του μισθωτή.

Τούτο, καθώς τα ανωτέρω προσθέτουν αξία στο ακίνητο και ωφελείται εμμέσως ο εκμισθωτής. (σχετ. το 1122644/2155/A0012/5.2.97 έγγραφό μας).

4. Σε αντίθετη περίπτωση όμως που με βάση όρο της σύμβασης η οικοδομή που ανεγέρθηκε από τον μισθωτή κατεδαφιστεί μετά τη λήξη της μίσθωσης ή οι προσθήκες και βελτιώσεις της εκμισθούμενης οικοδομής που διενεργούνται από τον μισθωτή αποξιλωθούν μετά το πέρας της μίσθωσης και επανέλθει το μίσθιο στην αρχική του κατάσταση κατά τον χρόνο παράδοσης του στον εκμισθωτή, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περιπτ. β' της παραγρ.1 του άρθρου 21 του ν.2238/1994.(σχετ. το 1022845/385/A0012/7.3.2002 έγγραφό μας).

5. Στην περίπτωση που περιγράφετε στην αίτησή σας φυσικό πρόσωπο, ιδιοκτήτης κατά πλήρη κυριότητα οικοπέδου, το εκμισθώνει σε εταιρεία εκμετάλλευσης ΣΟΥΠΕΡ ΜΑΡΚΕΤ. Η μισθώτρια θα αναγείρει τις κτιριακές της εγκαταστάσεις από μπετόν ή σιδηροκατασκευή με δικές

της δαπάνης και με ειδικό όρο της σύμβασης μίσθωσης αναλαμβάνει την ευθύνη κατεδάφισης του μετά την λήξη της μίσθωσης και να παραδώσει το οικόπεδο στον ιδιοκτήτη του στην αρχική κατάσταση, όπως το παρέλαβε απ' αυτόν.

6. Απ' όσα αναφέρονται παραπάνω προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περιπτ. β' της παραγρ. 1 του άρθρου 21 του ν.2238/1994, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για οικοδομή από σιδηροκατασκευή, οπότε είναι ευκολότερη η αποξήλωσή της.

Ανεξάρτητα όμως των ανωτέρω, το θέμα αυτό αποτελεί ζήτημα πραγματικό, η επίλυση του οποίου σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση με βάση τα υφιστάμενα στοιχεία (συμβάσεις κ.λπ.) εναπόκειται στην κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή σε περίπτωση αμφισβήτησης, των διοικητικών δικαστηρίων.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ.: 1037083/10502/B0012/20.7.2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι:

«Εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994

Σε περίπτωση που μισθώτρια ανώνυμη εταιρεία ανεγείρει κτίριο με δικές της δαπάνες σε οικόπεδο άλλης ανώνυμης εταιρείας, η εκμισθώτρια αποκτά εισόδημα από οικοδομές το οποίο υπόκειται σε φορολογία, έστω και αν συμφωνείται η παράδοση του μισθίου (οικοπέδου) στην αρχική του κατάσταση (μετά την κατεδάφιση των κτισμάτων)

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994.

ΣΧΕΤ: Η από 07.04.2009 αίτησή σας.

Απαντώντας στη σχετική αίτησή σας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 105 του Ν.2238/1994 ορίζεται, ότι στα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.) περιλαμβάνεται και το εισόδημα από ακίνητα, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 20, 21 και 22.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται 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 της 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. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και

για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 954 του Αστικού Κώδικα ορίζεται, ότι συστατικά του ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 953 είναι και τα μετά του εδάφους στερεά συνδεδεμένα πράγματα, ιδίως οικοδομήματα (τα υπερκείμενα ανήκουν στα υποκείμενα).

4. Από τα ανωτέρω συνάγεται, 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 περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.2238/1994. 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 της δαπάνες), δεν επηρεάζει την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, καθόσον ο χρόνος απόκτησης του τεκμαρτού εισοδήματος προηγείται από το χρόνο λήξης της μίσθωσης. Άλλωστε, δε 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.

5. Από τα στοιχεία της σχετικής αίτησής σας προκύπτει, ότι ανώνυμη εταιρεία εκμισθώνει οικόπεδο σε άλλη ανώνυμη εταιρεία, η οποία θα κατασκευάσει στο εν λόγω οικόπεδο ιδιωτικό ΚΤΕΟ και μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης θα αποδώσει το μίσθιο στην κατάσταση που το παρέλαβε, χωρίς κτίσματα.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι σε περίπτωση που η μισθώτρια ανώνυμη εταιρεία ανεγείρει κτίριο με δικές της δαπάνες σε οικόπεδο άλλης ανώνυμης εταιρείας, η εκμισθώτρια αποκτά εισόδημα από οικοδομές το οποίο υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 2238/1994, έστω και αν συμφωνείται η παράδοση του μισθίου (οικοπέδου) στην αρχική του κατάσταση (μετά την κατεδάφιση των κτισμάτων).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1122/2014 αναφέρεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις ανωτέρω διατάξεις σχετικά με τη φορολόγηση της υπεραξίας που προκύπτει από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα.

1. Με τις διατάξεις του **άρθρου 41** του Ν. **4172/2013** , επιβάλλεται φόρος υπεραξίας 15% σε φυσικό πρόσωπο που μεταβιβάζει από 1.1.2014 με επαχθή αιτία ακίνητη περιουσία. Στην έννοια της ακίνητης περιουσίας περιλαμβάνεται το ακίνητο ή το ιδανικό μερίδιο αυτού, το εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ιδανικό μερίδιο αυτού, καθώς και οι συμμετοχές οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία.

Κριτήριο για την επιβολή του φόρου υπεραξίας είναι το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία της μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας να μην συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το **άρθρο 21** του Ν. **4172/2013**.

Συγκεκριμένα, η παράγραφος 3 του **άρθρου 21** του Ν. **4172/2013** ορίζει ότι επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Κατά την έννοια των παραπάνω, δεν προκύπτει φόρος υπεραξίας εάν η μεταβίβαση διενεργείται από εργολάβους οικοδομών, από άτομα που διενεργούν συστηματικά πωλήσεις ακινήτων (μέσα στη διάρκεια δύο ετών τρεις και άνω πωλήσεις) ή ακόμα και σε περίπτωση διενέργειας μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξης που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, οπότε το εισόδημα που προκύπτει συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα παραπάνω προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από υπεύθυνη δήλωση του πωλητή, η οποία ενσωματώνεται στο κείμενο του συμβολαίου.

Στην έννοια του εισοδήματος από υπεραξία εμπίπτει και η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου (εκμισθωτή) με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης (παρ. 2 του άρθρου 41). Στην έννοια της ανέγερσης εμπίπτουν και οι επεκτάσεις ακινήτων κατόπιν έκδοσης άδειας ανέγερσης. Επίσης, ως μεταβίβαση, για την επιβολή του φόρου υπεραξίας, νοείται και η εισφορά ακίνητης περιουσίας για την κάλυψη ή την αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή οντότητας(σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν)

Στην περίπτωση κτίσματος που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος κυριότητας τρίτου και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή τη διακοπή της μισθωτικής σχέσης, ως υπεραξία θεωρείται η αντικειμενική αξία του κτίσματος.

Ειδικά για μισθωτικές σχέσεις που έχουν συναφθεί πριν την εφαρμογή του **άρθρου 41** του Ν. **4172/2013** όπου εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 2238/1994 και εξακολουθούν να υφίστανται και μετά την 1.1.2014, κατά τη λύση ή διακοπή τους, η υπεραξία που θα προκύψει σύμφωνα με τις νέες διατάξεις λαμβάνεται μειωμένη μετά την αφαίρεση του εισοδήματος από ακίνητο το οποίο αποδεδειγμένα δηλώθηκε από τον εκμισθωτή -τρίτο και φορολογήθηκε κατά την προγενέστερη νομοθεσία. Λόγω της φύσης της συγκεκριμένης έννομης σχέσης και περίπτωσης εφαρμόζεται μόνο η ειδικότερη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του **άρθρου 41** του Ν. **4172/2013** και όχι οι λοιπές διατάξεις σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου.

Παράδειγμα: Έστω ότι έχει συναφθεί το 2000 μίσθωση γηπέδου διάρκειας 20 ετών. Η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή είναι 100.000 ευρώ και διαιρείται με τα

έτη της μίσθωσης. Με βάση τα παραπάνω ο εκμισθωτής αποκτά ετήσιο εισόδημα από ακίνητα 5.000 ευρώ το οποίο υποχρεωνόταν να δηλώνει μέχρι και τη χρήση 2013. Το 2020 που λήγει η μίσθωση, η υπεραξία που αποκτά ο εκμισθωτής (η αντικειμενική αξία του κτίσματος) μειώνεται κατά $5.000 * 13 \text{ έτη} = 65.000 \text{ ευρώ}$, εφόσον για το ποσό αυτό έχει υποβληθεί σχετική φορολογική δήλωση κατά τα αντίστοιχα έτη.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1103/2015 - Φορολόγηση ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο εκμισθωτή:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικά το εισόδημα σε είδος αποτιμάται, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, στην αγοραία αξία.

2. Όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ. 1069/23.3.2015 εγκύκλιό μας, στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και το εισόδημα σε είδος που αποκτά ο κύριος, επικαρπωτής, κ.λπ. εκμισθούμενου ακινήτου, χωρίς καταβολή μισθώματος σε χρήμα βάσει της σύμβασης μίσθωσης ή προφορικής συμφωνίας.

Ειδικότερα, στην περίπτωση συμβάσεων, με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος (μίσθωμα σε είδος), όταν δηλαδή υπάρχει ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με βελτιώσεις, επεκτάσεις οικοδομών, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και το κόστος των βελτιώσεων, επεκτάσεων.

Περαιτέρω με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι το ετήσιο εισόδημα στις πιο πάνω περιπτώσεις προσδιορίζεται μετά τη διαίρεση των δαπανών που έχουν προϋπολογισθεί και καταχωρηθεί υποχρεωτικά στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης, διά του αριθμού των ετών της μίσθωσης όπως αυτά προκύπτουν από τη σύμβαση μίσθωσης ή την προφορική συμφωνία. Για τα έτη που υπολείπονται από το πέρας των εργασιών μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, το κόστος των δαπανών επέκτασης ή βελτίωσης που προκύπτει από τα βιβλία του μισθωτή ή από τα παραστατικά που εκδόθηκαν σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων, μετά την αφαίρεση των δαπανών προϋπολογισμού που δηλώθηκαν μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης των εργασιών αυτών κατά περίπτωση, διαιρούμενο με τον αριθμό των υπολειπόμενων ετών της μίσθωσης, αναπροσαρμόζει το ετήσιο δηλούμενο εισόδημα ακίνητης περιουσίας των υπολειπόμενων ετών.

Τέλος, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της σύμβασης μίσθωσης, το σύνολο του υπολειπόμενου ποσού των δαπανών που έχει καταβληθεί για τη βελτίωση ή επέκταση που

απομένει προς κατανομή θα δηλωθεί εφάπαξ ως εισόδημα από ακίνητα στο φορολογικό έτος που επήλθε η λύση.

3. Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος στις περιπτώσεις συμβάσεων με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και σε μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος, έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις στις οποίες το κόστος δαπανών βελτιώσεων ή επεκτάσεων επηρεάζει το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα, ανεξάρτητα από το αν γίνεται διακριτή αναφορά ή όχι σε μίσθωμα σε είδος στη σχετική σύμβαση. Είναι προφανές ότι το αν το μίσθωμα επηρεάζεται ή είναι ανεξάρτητο από τις βελτιώσεις ή επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή, δηλαδή αν αυτό θεωρείται εύλογο με βάση τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, αποτελεί ζήτημα πραγματικό το οποίο εναπόκειται στην αρμοδιότητα της ελεγκτικής αρχής.

4. Επίσης, διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται για το εισόδημα που αποκτάται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ειδικά για τις συμβάσεις μίσθωσης στις οποίες προβλέπεται η πραγματοποίηση βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή και οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 1.1.2014 χωρίς μέχρι την ημερομηνία αυτή να έχουν πραγματοποιηθεί οι σχετικές βελτιώσεις ή επεκτάσεις, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το εισόδημα σε είδος θα προσδιοριστεί για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα μετά τη διαίρεση των προϋπολογισθεισών δαπανών με τα υπολειπόμενα έτη της μίσθωσης. Στην περίπτωση αυτή και δεδομένου ότι για τις συμβάσεις αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με βάση την ΠΟΛ.**1013/2014** απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, οι προϋπολογισθείσες δαπάνες προσδιορίζονται με κάθε πρόσφορο μέσο.

Στις περιπτώσεις βελτιώσεων ή επεκτάσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν την 1.1.2014 και έχει ήδη προσδιοριστεί εισόδημα με βάση τις διατάξεις του **άρθρου 21** του ν. **2238/1994**, ο εκμισθωτής συνεχίζει να κατανέμει με τον ίδιο τρόπο το εισόδημα σε είδος που αποκτά στα λοιπά φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης.

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι δαπάνες ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. **1069/2015** εγκύκλιό μας, καθώς και όσα διευκρινίσθηκαν πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος, έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή.

Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος, το οποίο υπόκειται σε φορολογία είτε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, με βάση τις διατάξεις του **άρθρου 40** του ν. **4172/2013**, είτε ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, προκειμένου για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του ίδιου νόμου.

6. Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 39 και όσα αναφέρονται ανωτέρω, τότε αποτελούν για τον εκμισθωτή (φυσικό πρόσωπο) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 41, εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης και εφόσον το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα αντίστοιχα εισοδήματα από ανέγερση κτίσματος με δαπάνες του μισθωτή και από βελτιώσεις και επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή (όταν δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39) θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται κατά το χρόνο λήξης ή διακοπής της μισθωτικής σχέσης με τις διατάξεις του άρθρου 47 ή 21, αντίστοιχα, εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης. Ως εισόδημα λαμβάνεται η αγοραία αξία του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων, κατά τον ως άνω χρόνο, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1

.....

Παράδειγμα 2

Σε σύμβαση 25ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση αγροτεμαχίου με ετήσιο χρηματικό μίσθωμα 10.000€. Ο μισθωτής θα ανεγείρει σιδηροκατασκευή (προκάτ κτίσμα), κόστους 100.000€, το οποίο δεν συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή δεν αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα. Κατά τη λήξη της μίσθωσης, το αγροτεμάχιο θα παραδοθεί στον εκμισθωτή χωρίς την ανωτέρω κατασκευή. Στην περίπτωση αυτή, μόνο το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 10.000€ αποτελεί για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του **άρθρου 39** του ν. **4172/2013**, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ενώ δεν συνυπολογίζεται ετήσιο μίσθωμα σε είδος.

Αν η σιδηροκατασκευή περιέλθει τελικά στην κατοχή του εκμισθωτή, τότε: α) αν ο εκμισθωτής είναι φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το πρόσωπο αυτό θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 41** του ν. **4172/2013** και β) αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

αυτός θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 ή 21 του ν. **4172/2013** στην αγοραία αξία της σιδηροκατασκευής κατά το χρόνο αυτό.

8. Περαιτέρω και όσον αφορά στη διενέργεια αποσβέσεων από τον εκμισθωτή, όταν αυτός είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα από ακίνητα συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, αποτελούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία για τον εκμισθωτή (μίσθωμα σε είδος) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, θα έχουν εφαρμογή όσα διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.**1073/2015** εγκύκλιό μας, δηλαδή ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις με βάση το άρθρο 24 επί του πραγματοποιηθέντος κόστους ανέγερσης ή βελτιώσεων και επεκτάσεων, αρχής γενομένης από το χρόνο ολοκλήρωσης της ανέγερσης ή από το χρόνο πραγματοποίησης των δαπανών βελτιώσεων και επεκτάσεων, και

β) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν αποτελούν για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, αλλά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τη λήξη της μίσθωσης, τότε ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις από το χρόνο λήξης της μίσθωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24, επί της αγοραίας αξίας του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων κατά το χρόνο αυτό.

Είναι προφανές ότι, σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων, με δαπάνες του μισθωτή, όταν ο εκμισθωτής δεν αποκτά εισόδημα από μίσθωμα σε είδος κατά τη διάρκεια της μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 ή από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τη λήξη της μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 47 ή 21 (το κτίσμα δεν περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις δεν παραμένουν σε όφελος του ακινήτου), δεν θα διενεργούνται αποσβέσεις από τον εκμισθωτή ούτε κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ούτε μετά τη λήξη αυτής.

9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της ΠΟΛ. **1073/2015** εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των **άρθρων 22 και 23** του ν. **4172/2013**, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της ΠΟΛ. **1073/2015**.».

Επειδή, με την απόφαση 67/1995 ΣΤΕ κρίθηκε ότι: «.

2. Επειδή, συμφώνως προς το άρθρον 17 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955 "περί φορολογίας του εισοδήματος" (214), εισόδημα εξ οικοδομών είναι το καθ' έκαστον οικονομικόν έτος προκύπτον τοιούτον, είτε δι' εκμισθώσεως ή επιτάξεως, είτε εμμέσως δι' ιδιοκατοικήσεως ή ιδιοχρησιμοποίησεως, εκ μιας ή πλειόνων οικοδομών, το κτώμενον υπό παντός ιδιοκτήτου νομέως, επικαρπωτού ή υπό του εις ον μετεβιβάσθη η ενάσκησις του δικαιώματος της επικαρπίας ή υπό του έχοντος δικαίωμα ασκήσεως ή χρήσεως των οικοδομών. Εξ άλλου, κατ' άρθρον 18 παρ. 2 του αυτού ν.δ/τος, "λογίζεται επίσης ότι είναι εισόδημα εξ οικοδομών και η κατά τον χρόνον ανεγέρσεώς της αξία της οικοδομής, της ανεγερθείσης επί εδάφους της κυριότητος του εκμισθωτού, δαπάναις του μισθωτού, εάν μετά την λήξιν της μισθώσεως του εδάφους περιέρχεται αύτη κατά κυριότητα εις τον εκμισθωτήν. Το ετήσιον εισόδημα εξευρίσκεται ... εκ της κατά τον χρόνον της ανεγέρσεώς της αξίας (της οικοδομής), διά της διαιρέσεως εις μέρη ίσα προς τον αριθμόν των ετών, καθ' α διαρκεί η μίσθωσις της γης ...".

3. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η ήδη αναιρεσίβλητη ανώνυμη εταιρεία η οποία εδρεύει στον, εξεμίσθωσε προς την εταιρεία "..... -....." ένα τμήμα από ακίνητο κυριότητός της εκτάσεως 30 στρεμμάτων περίπου επί της με τους εξής όρους: 1) Η διάρκεια της μισθώσεως να είναι τριετής ήτοι από 15.9.1976 μέχρι 15.9.1979, 2) Το μίσθιο να χρησιμοποιηθεί ως κινηματογράφος αυτοκινήτων από τον μισθωτή, 3) Ο μισθωτής να υποχρεούται όπως με ιδικές του δαπάνες διαμορφώσει το έδαφος, κατασκευάσει θύρες εισόδου και εξόδου, ανεγείρει κατόπιν αδείας των αρμοδίων αρχών κυλικείο, αποχωρητήριο, δωμάτια τοποθετήσεως κινηματογραφικών μηχανών καθώς και οθόνη, 4) Το μίσθωμα να ορισθεί σε ποσοστό 20% επί των ακαθαρίστων εισπράξεων, μετά την αφαίρεση του φόρου δημοσίων θεαμάτων, 5) Ο μισθωτής να είναι υποχρεωμένος μετά την λήξη της μισθώσεως να παραδώσει το μίσθιο, οι δε γενόμενες διαρρυθμίσεις, εγκαταστάσεις, κτίσματα και γενικά κάθε δαπάνη γενομένη από τον μισθωτή θα παρέμενε προς όφελος του μισθίου, χωρίς ο μισθωτής να έχει το δικαίωμα να ζητήσει αποζημίωση. Η ανωτέρω μίσθωση παρετάθη μέχρι την 31.3.1980. Από την μισθώτρια εταιρεία εγένοντο επί του μισθίου οικοπέδου δαπάνες συνολικού ποσού εκ δραχμών 4.592.605, για τις ειδικότερον αναφερόμενες στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση εγκαταστάσεις. Εν συνεχεία, με το από 8.4.1980 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της αναιρεσιβλήτου εταιρείας και της μισθώτριας, η δεύτερη ανέλαβε την υποχρέωση, κατά την λήξη της μισθώσεως, η οποία με το άρθρο 18 του ν.813/1978, παρετάθη μέχρι συμπληρώσεως 10 ετών, να παραλάβει όλα τα υλικά των κατασκευασθεισών εγκαταστάσεων και να επαναφέρει τα πράγματα στην κατάσταση την οποία τα παρέλαβε. Εξ άλλου, η μισθώτρια εταιρεία απεζημιώθη από το Δημόσιο με την υπ' αριθ. 1403/1980 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών για την επιβληθείσα απαλλοτριώση μέρους των εγκαταστάσεων τις οποίες είχε κατασκευάσει στο ως άνω ακίνητο της αναιρεσιβλήτου. Η φορολογική αρχή εθεώρησε το προεκτεθέν ποσό των γενομένων δαπανών στο μίσθιο ως εισόδημα της αναιρεσιβλήτου από οικοδομές, καθορίσασα το ανάλογο για το οικονομικό έτος 1978 ποσό εκ δραχμών 1.296.735, το

εκδοθέν όμως υπ' αριθ./1980 συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του οικονομικού εφόρου ανωνύμων εταιρειών, η κυρώθη από το διοικητικό πρωτοδικείο, κατ' αποδοχή της προσφυγής της αναιρεσιβλήτου. Το διοικητικό εφετείο λαβόν υπόψη ότι μετά την μεταγενέστερη από 8.4.1980 συμφωνία, καταρτισθείσα διαρκούσης της μισθώσεως κατ' ελευθέρα βούληση των μερών, όλες οι κατασκευές και οι εγκαταστάσεις τις οποίες επραγματοποίησε η μισθώτρια εταιρεία, θα απεσύροντο από την ίδια και τα πράγματα θα επαναφέροντο στην προτέρα κατάσταση κατά την λήξη της μισθώσεως και ότι ούτε στο συμφωνητικό της μισθώσεως ούτε στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι οι μεταβολές στο μίσθιο οι οποίες εγένοντο από την μισθώτρια εταιρεία έχουν συμφωνηθεί ως αντάλλαγμα της χρήσεως, έκρινε ότι ορθώς με την πρωτόδικη απόφαση εκκρίθη ότι το ως άνω ποσό δαπανών επί του μισθίου, δεν αποτελεί εισόδημα από οικοδομές της αναιρεσιβλήτου εταιρείας.

4. Επειδή, η ως άνω κρίση του διοικητικού εφετείου, στηριχθείσα στην διαπίστωση ότι διαρκούσης της μισθώσεως του ακινήτου συνεφωνήθη μεταξύ της αναιρεσιβλήτου και της εκμισθώτρια εταιρείας η άρση των γενομένων κατασκευών, οι οποίες, άλλωστε, δεν είχαν συμφωνηθεί ως αντάλλαγμα της χρήσεως του μισθίου, είναι νόμιμος, διότι υπό τα πραγματικά αυτά περιστατικά, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 3323/1955. Ο δε ειδικώτερον προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως, ότι η άρση των κατασκευών επί του μισθίου συνεφωνήθη μετά την λήξη της μισθώσεως, είναι απορριπτέος ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, διότι η μίσθωση αυτή είχε παραταθεί αναγκαστικώς με την διάταξη του άρθρου 18 του ν. 813/1978.

5. Επειδή, κατά ταύτα, η αίτηση αναιρέσεως, είναι απορριπτέα στο σύνολό της.».

Επειδή, με την απόφαση 1826/2014 ΔΕΦΑΘ κρίθηκε ότι:

«Επειδή, το άρθρο 21 του κυρωθέντος με το ν 2238/1994-Α'151 κώδικα φορολογίας εισοδήματος, όπως το εν λόγω άρθρο κατά το πρώτο εδάφιο της παρ 1 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 9 ν 2873/2000-Α'285 και ισχύει κατά το άρθρο 50 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτούν οι υπόχρεοι από 1-1-2000, συμπληρώθηκε δε με το άρθρο 1 παρ 8 ν 2954/2001-Α'255, ορίζει τα εξής " 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.]

Όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με εκείνες των άρθρων 953-954 ΑΚ, επί μισθώσεως οικοπέδου, στο οποίο ανεγείρονται με δαπάνες του μισθωτή κτιριακές εγκαταστάσεις, εφόσον σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης μισθώσεως ο μισθωτής υποχρεούται κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης να παραδώσει το μισθωθέν ακίνητο όχι όπως το είχε παραλάβει από τον εκμισθωτή αλλά μαζί με την επί του οικοπέδου οικοδομή, ο εκμισθωτής αποκτά την κυριότητα της ανεγερθείσας επί του οικοπέδου οικοδομής. Συνεπώς αποκτά εισόδημα, που ισούται με την πραγματική αξία της οικοδομής κατά το χρόνο ανέγερσής της και η αξία αυτή

λαμβάνεται πράγματι αντί μισθώματος ή προς συμπλήρωση του συμφωνηθέντος, κατανεμόμενη για το λόγο αυτό σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β παρ 2 του άρθρου 21 σε τόσα έτη όσα διαρκεί η μίσθωση [πρβλ ΣΤΕ 2285/1993]. Επίσης, μετά την συμπλήρωση της περ. β' με την παρ 8 άρθρου 1 ν 2954/2001 εισόδημα από εκμισθούμενη οικοδομή θεωρείται και η αξία των προσθηκών, βελτιώσεων και διαρρυθμίσεων του ακινήτου, που διενεργούνται από το μισθωτή υπό την προϋπόθεση ότι μετά τη λήξη της μισθώσεως θα περιέλθουν χωρίς αποζημίωσή του στον εκμισθωτή. Δοθέντος δε ότι οι ως άνω διατάξεις ως φορολογικές είναι στενώς ερμηνευτές, η αξία της οικοδομής, των προσθηκών, βελτιώσεων κλπ θεωρείται ως εισόδημα από οικοδομές μόνο στην ανωτέρω ειδικώς προβλεπόμενη περίπτωση της εντός του πλαισίου συμβάσεως μισθώσεως ανέγερσης οικοδομής επί ακινήτου του εκμισθωτή ή εκτέλεσης προσθηκών κλπ επ' αυτού, με δαπάνες του μισθωτή και εφόσον μετά τη λήξη της συμβάσεως παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή χωρίς αποζημίωση του μισθωτή [πρβλ ΣΤΕ 2507/1984, 3398/1991]. Επίσης, το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με τη διαίρεση της ως άνω αξίας της οικοδομής, των βελτιώσεων, προσθηκών κλπ με τα έτη της πραγματικής διάρκειας της μίσθωσης και όχι με εκείνα για τα οποία συμφωνήθηκε. Και αυτό διότι η πραγματοποίηση εισοδήματος υποκείμενου σε φόρο συνάπτεται προς την ύπαρξη μισθώσεως. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να αφορά σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίσταται η σύμβαση είτε λόγω παρέλευσης του συμφωνηθέντος χρόνου διάρκειας αυτής είτε λόγω πρόωρης λήξης της [πρβλ ΣΤΕ 1208,1493/1983], όπως επίσης, αντιθέτως, αν παραταθεί με διάταξη νόμου η διάρκειά της, συνυπολογίζονται και τα έτη κατά τα οποία παρατάθηκε μετά τη λήξη του συμβατικού χρόνου, εφόσον η μισθωτική σχέση εξακολουθεί να υπάρχει [πρβλ ΣΤΕ 67/1995].[.....]

Παρέπεται από τα ανωτέρω ότι κατά το χρόνο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, βάσει του οποίου εκδόθηκε το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου, η σύμβαση μισθώσεως ήταν σε ισχύ και δεν είχε λήξει ούτε με την παρέλευση του συμβατικού χρόνου διάρκειας των 9 ετών, όπως εσφαλμένα υπέλαβε η Φορολογική Αρχή, ούτε συνεπεία της μεταβολής στο πρόσωπο της μισθώτριας το 2004, οπότε και μόνο, λόγω της λήξεως της συμβάσεως, θα μπορούσε να ανακύψει περίπτωση φορολόγησης ως εισοδήματος του εκμισθωτή - εφεσίβλητου κατά το άρθρο 21 ΚΦΕ, της δαπάνης για τις προσθήκες και βελτιώσεις του μισθίου, που είχε εκτελέσει στο μίσθιο η αρχική μισθώτρια, αφού μόνο σε μία τέτοια περίπτωση [λήξεως της μισθώσεως] θα συνέτρεχε και η απαιτούμενη για την εφαρμογή της διάταξης προϋπόθεση της παραμονής των προσθηκών και βελτιώσεων στο μίσθιο σε όφελος του εκμισθωτή, χωρίς την καταβολή, εκ μέρους του, ανταλλάγματος στο μισθωτή, καθώς επίσης να κατανεμηθεί ως εισόδημα η δαπάνη στα έτη, που πράγματι διήρκεσε η μίσθωση. Ανεξαρτήτως αυτών, πάντως, με το από 17-12-2007 συμφωνητικό τροποποιήθηκε ο σχετικός όρος του αρχικού μισθωτηρίου και αποσαφηνίσθηκε η υποχρέωση της μισθώτριας με τη λύση της μισθωτικής σχέσης να επαναφέρει το μίσθιο στην κατάσταση που το είχε παραλάβει, αφαιρώντας τις προσθήκες, την τροποποίηση δε αυτή της σύμβασης, ορθώς έλαβε υπόψη η εκκαλούμενη, παρά το ότι έγινε μετά την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, εφόσον

συμφωνήθηκε διαρκούσας της μισθώσεως. Επομένως, η εκκαλούμενη, που, αν και με εν μέρει διάφορη αιτιολογία, έκρινε το ίδιο, δεν έσφαλε στην κρίση της αυτή, απορριπτόμενων των περί του αντιθέτου αιτιάσεων του εκκαλούντος και της έφεσής του στο σύνολό της».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, με την με αριθ./2009 συμβολαιογραφική πράξη, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθ./2009 τροποποιητική συμβολαιογραφική πράξη, εκμίσθωσε στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, για χρονικό διάστημα 30 ετών, οικόπεδο έκτασης 4.521,22 τμ, το οποίο σύμφωνα με νεώτερη και ακριβή επί τόπου εμβαδομέτρηση έχει εμβαδόν 4.489,33 τμ και βρίσκεται στο Δ.Δ. του Δήμου του Κτηματολογικού Γραφείου Α' του Νομού, στη θέση «.....» ή «.....» στο Η μισθώτρια επιχείρηση με επιμέλεια, δαπάνη και ευθύνη της θα ανέγειρε ισόγειο κτίσμα το οποίο θα εξηρησιμοποιείτο για εμπορικό κέντρο-υπεραγορά τροφίμων, εμβαδού τουλάχιστον 1.300,11 τμ με τουλάχιστον 61 θέσεις στάθμευσης (αρ. οικοδομικής άδειας/2009). Οι δαπάνες για την ανέγερση των κτιριακών και λοιπών εγκαταστάσεων μέχρι αποπερατώσεως θα βάρυνε αποκλειστικά τη μισθώτρια εταιρεία. Το μίσθωμα συμφωνήθηκε στο ποσό των 3.000,00€, το οποίο θα αναπροσαρμόζεται ετησίως σε ποσοστό ίσο με την αναπροσαρμογή του Δείκτη τιμών της Στατιστικής Υπηρεσίας, όπως θα έχει νομίμως καθοριστεί για το χρονικό διάστημα από 1^η Ιανουαρίου έως 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους.

Επειδή, στην με αριθ./2009 τροποποιητική πράξη της με αριθ./2009 αρχικής συμβολαιογραφικής πράξης αναφέρεται ότι:

«10. ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ – ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΜΙΣΘΙΟ

...

β. Ο εκμισθωτής δηλώνει ότι εάν απαιτηθεί κατά τη διάρκεια ισχύος της μίσθωσης τροποποίηση της οικοδομικής άδειας ή ανανέωση ή αναθεώρηση αυτής ή νέα έκδοση της άδειας λειτουργίας ή ανανέωση αυτής, θα συμπράξει σ' αυτή και ως ιδιοκτήτης και ως νομέας του ακινήτου, ...

15. ΑΠΟΔΟΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ

...

β. Οποιοδήποτε κτίσμα ανεγερθεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης από τη μισθώτρια στο μίσθιο-γήπεδο θα παραμείνει μαζί με τις σταθερές και μόνιμες (μη δυνάμενες να αποσπασθούν χωρίς βλάβη του μισθίου) εγκαταστάσεις του υπέρ του μισθίου κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης, χωρίς δικαίωμα της μισθώτριας για αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα εφόσον όμως ο εκμισθωτής α) αναλάβει κάθε οικονομική επιβάρυνση (πχ φόροι, λοιπά έξοδα κλπ) που τυχόν θα προκύψει από τη μεταβίβαση ή την παραμονή αυτή κι εφόσον β) δηλώσει εγγράφως τουλάχιστον έξη (6) μήνες πριν τη λήξη ή λύση της μίσθωσης, ότι επιθυμεί τη

διατήρηση όλων των υφιστάμενων κτισμάτων κι εγκαταστάσεων επί του ενιαίου οικοπέδου. Η μισθώτρια δικαιούται να αναλάβει τα κινητά πράγματα που έφερε μέσα στο μίσθιο και μπορούν να αφαιρεθούν χωρίς βλάβη του μισθίου.».

Επειδή, από τον έλεγχο που έγινε στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε1 και Ε2 του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που σχετίζονται με την εν λόγω έκταση αντιστοιχούν μόνο στο χρηματικό ποσό του ενοικίου που καταβάλει η μισθώτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, από τον έλεγχο της υπηρεσίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ προέκυψε ότι στο συγκεκριμένο οικόπεδο ανεγέρθηκαν κτίσματα και έγιναν μέχρι και 28-2-2013 προσθήκες και βελτιώσεις με δαπάνες της μισθώτριας επιχείρησης, οι οποίες παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

ΚΤΙΡΙΑ – ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟ 3 του Π.Δ. 299/2003		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	1/5/2010	807.628,37€
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΙ ΧΩΡΟΙ	1/5/2010	151.700,68€
ΣΥΜΠΙΕΣΤΗΣ ΑΠΟΡΡΙΜΑΤΩΝ ΕΞΩΤ	1/5/2010	22.595,00€
ΨΕΥΔΟΡΟΦΗ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	1/5/2010	20.430,00€
ΚΟΥΒΟΥΚΛΙΟ ΕΙΣΟΔΟΥ	1/5/2010	19.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ		1.021.354,05€

Εν συνεχεία, το αντίστοιχο ακαθάριστο εισόδημα από τα ανεγειρόμενα ακίνητα, για ένα οικονομικό έτος, υπολογίστηκε σε ποσό 35.219,11€ (1.021.354,05€ / 29 έτη). Τέλος, το καθαρό εισόδημα από τα ανεγειρόμενα ακίνητα ανήλθε σε ποσό 34.162,54€ [35.219,11€ x (1-0,03)]. Ως εκ τούτου, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από ακίνητα, για τα οικονομικά έτη 2011-2014 (χρήσεις 2010-2013), διαμορφώθηκε από τον έλεγχο ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ			
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΝΕΓΕΙΡΟΜΕΝΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΕΓΙΝΑΝ	ΣΥΝΟΛΟ

		ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ	
2011	22.057,97€	34.162,54€	56.220,51€
2012	40.618,13€	34.162,54€	74.780,67€
2013	36.217,90€	34.162,54€	70.380,44€
2014	34.739,91€	34.162,54€	68.902,45€

Επειδή, η ημερομηνία έναρξης της 30ετούς μίσθωσης ήταν η 22^η Σεπτεμβρίου του 2009, η οποία εξακολουθεί να ισχύει (μίσθωση) κατά τον χρόνο έκδοσης (19-8-2019) και κοινοποίησης (18-9-2019) των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση εάν και εφόσον υλοποιηθεί ο όρος της περ. β' της παρ. β' του άρθρου 15 της με αριθ./2009 τροποποιητικής συμβολαιογραφικής πράξης, ήτοι «β) δηλώσει εγγράφως τουλάχιστον έξη (6) μήνες πριν τη λήξη ή λύση της μίσθωσης, ότι επιθυμεί τη διατήρηση όλων των υφιστάμενων κτισμάτων κι εγκαταστάσεων επί του ενιαίου οικοπέδου», τότε θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 41 του ν.4172/2013 .

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση, γίνεται δεκτό ότι το ετήσιο εισόδημα για το εν λόγω ακίνητο (οικόπεδο) ανέρχεται στο χρηματικό ποσό ενοικίου που έχει συμφωνηθεί με το ανωτέρω συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του άρθρου 21 του ν.2238/1994 εκ μέρους της φορολογικής αρχής, γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ./4-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2010	27.721,33€
2		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2011	32.855,34€
3		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2012	32.868,83€
4		19-8-2019	18-9-2019	Εισόδημα	2013	28.321,93€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

Φόρος εισοδήματος	χρήση	01.01.2010-31.12.2010	Συν ποσό 0,00€
Φόρος εισοδήματος	χρήση	01.01.2011-31.12.2011	Συν ποσό 0,00€
Φόρος εισοδήματος	χρήση	01.01.2012-31.12.2012	Συν ποσό 0,00€
Φόρος εισοδήματος	χρήση	01.01.2013-31.12.2013	Συν ποσό 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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