



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 30/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1139

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 και 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με **ΑΦΜ** ..., κατά: α) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2008, β) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, δ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ε) της με αριθμό .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011, στ) της με αριθμό .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, ζ) της με αριθμό .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, η) της με αριθμό .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, θ) της με αριθμό .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ι) της με αριθμό .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και ια) της με αριθμό .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 30-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 127,57 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 25,51 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 130,84 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 26,17 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **310,09 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της ...-ΑΦΜ ..., κύριος φόρος ύψους 3.361,79 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 373,30 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 74,68 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 3.447,85 €, επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 289,53 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 57,91 € ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **7.605,04 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της κύριος φόρος ύψους 3.130,50 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 373,28 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 74,66 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 3.210,64 € επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 289,52 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 57,90 € ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **7.136,50 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του συζύγου της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 4.402,60 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 364,73 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 72,94 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 4.515,31 €, επί των τελών χαρτοσήμου, ύψους 282,88 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 56,58 € ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.695,04 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος του συζύγου της προσφεύγουσας έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης ύψους 782,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ύψους 802,02 € ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **1.584,02 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της κύριος φόρος ύψους 3.312,86 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 369,00 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 73,80 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 3.397,67 €, επί των τελών χαρτοσήμου, ύψους 286,20 €, και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 57,24 € καθώς και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 607,08 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **8.103,85 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της κύριος φόρος ύψους 3.312,86 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 369,00 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 73,80 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επί του φόρο εισοδήματος ύψους 3.397,67 €, επί των τελών χαρτοσήμου, ύψους 286,20 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 57,24 € καθώς και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 235,85 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **7.732,64 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της κύριος φόρος ύψους 4.256,28 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 369,00 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 73,79 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 4.365,24 €, επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 286,20 €, και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 57,24 € καθώς και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 235,85 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.641,26 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της κύριος φόρος ύψους 3.811,32 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 364,72 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 72,95 €, προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 1.143,40 €, επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 91,18 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 18,24 € καθώς και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 230,99 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **5.732,79 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της κύριος φόρος ύψους 3.811,31 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 364,72 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 72,95 €, πρόστιμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 1.905,66 €, επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 91,18 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 18,24 €, καθώς και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 161,69 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.425,74 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της κύριος φόρος ύψους 4.166,61 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 364,72 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 72,95 €, προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ύψους 1.578,19 €, επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 91,18 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 18,24 €, καθώς και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 572,06 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.863,95 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από 30/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, για τα οικονομικά έτη 2008- 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 -2016, με βάση τα άρθρα 21 του Ν. 2238/1994 και 39 του Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ' αριθμ. **.../21-11-2019** και **.../21-11-2019** σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../18-01-2019 πληροφοριακό δελτίο του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.), βάσει του οποίου, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας με την επωνυμία «....» με ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι η τελευταία, ανήγειρε σε ανεξάρτητο και αυτοτελές οικοπέδο με αριθμό ..., κείμενο στο υπ' αριθ. ... οικοδομικό τετράγωνο, στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου Πυλαίας Ν. Θεσσαλονίκης, επί των οδών ... εμβαδού 4.479,61 τ.μ., κυριότητας κοινά και αδιαίρετα ποσοστού 17,5% του συζύγου της προσφεύγουσας ... κατά ψιλή κυριότητα, ποσοστού 35% του ... κατά πλήρη κυριότητα, ποσοστού 30% του ... κατά πλήρη κυριότητα, ποσοστού 17,50% του ... κατά ψιλή κυριότητα, και ποσοστού 35% του ... κατ' επικαρπία, ισόγεια οικοδομή υπεραγοράς τροφίμων και προέβη σε προσθήκες και βελτιώσεις αυτής, μέχρι την 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), 1.757.426,74 €.

Ο ...-ΑΦΜ ..., σύζυγος της προσφεύγουσας που απέκτησε την πλήρη κυριότητα λόγω θανάτου του επικαρπωτή ... την 27/01/2007, α) με το υπ' αριθ. .../06-11-2007 συμβόλαιο δωρεάς ενάσκησης επικαρπίας του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., μεταβίβασε στην προσφεύγουσα το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας επί του ποσοστού του 17,50% του εν λόγω ακινήτου για χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών (01-09-2007 - 31-12-2007), β) με το υπ' αριθ. .../16-07-2008 συμβόλαιο δωρεάς ενάσκησης επικαρπίας, του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., της μεταβίβασε το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας επί ποσοστού 8,75% του εν λόγω ακινήτου εφ' όρου ζωής, από την 01/01/2008 και γ) με το υπ' αριθμ. .../31-12-2010 συμβόλαιο δωρεάς εν ζωή του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ... της μεταβίβασε κατά ποσοστό 8,75% την πλήρη κυριότητα επί του όλου ως άνω ακινήτου και διατήρησε για τον ίδιο το υπόλοιπο ποσοστό, ήτοι το 8,75%.

Από τον έλεγχο που διενήργησε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων διαπιστώθηκε πως στο σχετικό υπ' αριθ. .../12-09-2005 μισθωτήριο συμβόλαιο διάρκειας δώδεκα ετών (12), προβλέπεται ρητά ότι κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης, η μισθώτρια επιχείρηση θα παραδώσει έγκαιρα το μίσθιο (το οικόπεδο καθώς και το ανεγερθέν με δικές της δαπάνες κτίριο) στους εκμισθωτές, χωρίς καμία αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα.

Από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 1β' του ν. 2238/1994, 39 παρ. 1 και 40 του ν. 4172/2013, από τον οποίο προέκυψε, ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2007- 2014 και τα φορολογικά έτη 2014-2016, αποκρύπτοντας εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας.

Σημειώνεται ότι από τη συνολική αξία των προσθηκών και βελτιώσεων στο ακίνητο αφαιρέθηκε η αξία κινητού εξοπλισμού ποσού 243.000,00 €, που η μισθώτρια εταιρία δύναται να αφαιρέσει κατά τη λύση της μίσθωσης, χωρίς βλάβη του μισθίου.

Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή προέβη σε επαναπροσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος της προσφεύγουσας και του συζύγου της από ακίνητη περιουσία για τα υπό κρίση έτη,

επιβάλλοντας τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, καθώς και τέλη χαρτοσήμου/εισφορά ΟΓΑ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, όπου προβλέπεται.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../30-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ανεφάρμοστες ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' ν. 2238/1994 και του άρθρου 39 παρ. 1 ν. 4172/2013, καθώς αντίκεινται στο άρθρο 4 του Συντάγματος που καθιερώνει, μεταξύ άλλων, την αρχή της φορολογικής ισότητας και κατά συνέπεια την ανάλογη με τις δυνάμεις του φορολογούμενου συμμετοχή του στα φορολογικά βάρη. Τόσο η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994 όσο και διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 ν. 4172/2013 εισάγουν διακριτική μεταχείριση σε βάρος των εκμισθωτών ενός οικοπέδου για κατασκευές που ενδεχομένως διενεργήσει ο μισθωτής για την εξυπηρέτηση των αναγκών του, οι οποίες είναι αβέβαιο αν θα περιέλθουν στον πρώτο με τη λήξη ή τη λύση της σύμβασης και από τις οποίες κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ουδέν όφελος αποκομίζει παρά μόνο υποθετικά και αβέβαια ενδέχεται να αποκτήσει, όπως και σε βάρος των εκμισθωτών - φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Η αυθαίρετη δε ερμηνεία που προσδίδει η διοίκηση στις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις ότι τάχα ο χρόνος απόκτησης του τεκμαρτού εισοδήματος προηγείται από το χρόνο λήξης της μίσθωσης δεν έχει κανένα λογικό και νομικό έρεισμα.
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' ν. 2238/1994 και του άρθρου 39 παρ. 1 ν. 4172/2013, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην προκειμένη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι εν λόγω διατάξεις. (βλ. το με αρ. πρωτ. 1051548/1009/Α0012/27.6.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και ΠΟΛ. 1069/23-3-2015) Ειδικότερα, από το άρθρο 14 της συμβολαιογραφικής μισθωτικής σύμβασης προκύπτει ότι η μισθώτρια κατά τη λύση της μίσθωσης δικαιούται να αφαιρέσει από το μίσθιο ότι εισκόμισε σε αυτό, εφόσον μπορεί να αφαιρεθεί χωρίς βλάβη του μισθίου και χωρίς καμία υποχρέωση για αποζημίωση των εκμισθωτών. Από τον ανωτέρω όρο και με δεδομένο ότι το μίσθιο αφορά σε οικόπεδο, προκύπτει ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δεδομένο ότι θα εισκομιστούν στους συνιδιοκτήτες το σύνολο των κατασκευών κατά τη λύση της μίσθωσης. Η φορολογική αρχή όφειλε να αναμείνει τη λήξη της μίσθωσης προκειμένου να διαπιστώσει αν θα τους παραδοθεί το εκμισθούμενο οικόπεδο χωρίς τα αναφερόμενα στον πίνακα στοιχεία.
- 3) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Τα πορίσματα του ελέγχου τυγχάνουν αναιτιολόγητα, καθόσον δεν διαλαμβάνουν επαρκώς και τεκμηριωμένα το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των

αναφερόμενων στις προσβαλλόμενες πράξεις ποσών και ούτε χορηγήθηκαν στο σύζυγό της τα στοιχεία αυτά, καίτοι τα αιτήθηκε με την από 27.12.2019 εξώδικη πρόσκλησή του προς την φορολογική αρχή.

- 4) Μη (ορθή) άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Το από 30.12.2019 υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, δεν ελήφθη προσηκόντως υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και απλώς απορρίφθηκε με συνοπτικές διαδικασίες και με πλημμελείς αιτιολογίες.
- 5) Εσφαλμένη προσέγγιση της έννοιας του τεκμαρτού εισοδήματος από τον έλεγχο με αποτέλεσμα τις προσβαλλόμενες επιβαρύνσεις. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1076/2015 ο έλεγχος λανθασμένα χαρακτηρίζει τις δαπάνες ως τεκμαρτό εισόδημα, διότι όπως διαπίστωσε στο με αρ. .../2005 συμβόλαιο μίσθωσης, αναγράφεται ότι η ανέγερση οικοδομής έγινε από την μισθώτρια με δικές της δαπάνες σε έδαφος των εκμισθωτών. Όπως προκύπτει από τις φορολογικές δηλώσεις τους για τις διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους (2007-2016) τα τεκμήρια είναι μικρότερης αξίας του φορολογητέου εισοδήματος τους, οπότε δεν επηρεάζουν τον υπολογισμό και την επιβολή φόρου που θα γίνει βάσει των καθαρών εισοδημάτων που ήδη δηλώθηκαν.
- 6) Επικουρικά, εσφαλμένος υπολογισμός του φόρου από τη φορολογική αρχή στις προσβαλλόμενες πράξεις. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1122/2014 παρ 5, φορολογητέα αξία 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. Το επιπλέον φορολογητέο εισόδημα κατά τον οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου από τη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης για τα έτη 2007-2016 ως προς το κρίσιμο ακίνητο θα έπρεπε να υπολογιστεί αφού ληφθεί υπόψη η ΠΟΛ1122/2014. Καθόσον ο έλεγχος είχε λάβει ως αξία των φερόμενων δαπανών από προσθήκες και βελτιώσεις στο ακίνητο το ποσό των 403.705,70 €, προκύπτει συνολικό ετήσιο εισόδημα από κτίσματα ποσού 21.247,67 € (403.705,70€/19 έτη), το οποίο επιμερίζεται σε όλους τους συνιδιοκτήτες, κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει: α) τεχνική βεβαίωση του Ηλεκτρολόγου Μηχανικού ... (πρώην υπαλλήλου της «....»), βάσει της οποίας το τεκμαρτό εισόδημα από ακίνητα που προκύπτει για καταλογισμό ανέρχεται συνολικά σε 403.705,70€ και την από 20.1.2020 εξώδικη απάντηση της μισθώτριας που της επιδόθηκε.

- 7) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων για τα έτη 2007 - 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 και 36 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 (ΣΤΕ 1738/2017, 2934/2017 και 1738/2017 Ολομέλεια). Το πληροφοριακό δελτίο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αφορούν σε εργασίες στο οικοπέδο είχαν προαναγγελθεί στη φορολογική αρχή με το με αριθμ. .../12-09-2005 συμβόλαιο μίσθωσης, τα δε στοιχεία που αφορούν τις εργασίες στο οικοπέδο ήταν γνωστά μέσω των ετήσιων φορολογικών δηλώσεων της μισθώτριας επιχείρησης.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις της **παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. ».

α) Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται 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) ... 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, με τις διατάξεις της **παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «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 φορολογούμενου 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. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 6 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.».

Επειδή, περαιτέρω με την **αριθ. 327/2004** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την **ΠΟΛ. 1125/25-11-2004**, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του

αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1194/05-12-2017**, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν τα εξής: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο [...] 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. .../12-09-2005 συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτων, γνωστοποιήθηκε στη φορολογική αρχή μόνο η πρόθεση του συζύγου της προσφεύγουσας και των λοιπών εκμισθωτών να εκμισθώσουν στην επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ... οικόπεδο, προκειμένου η τελευταία να κατασκευάσει στο μέλλον κτίριο, το οποίο θα χρησιμοποιήσει ως πολυκατάστημα, χωρίς ωστόσο στο ως άνω μισθωτήριο να γίνεται καμία αναφορά ως προς το προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής και το χρονοδιάγραμμα κατασκευής του κτιρίου.

Επειδή, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../18-01-2019 (αριθ. πρωτ. εισερχ. .../23-01-2019 Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) δελτίο πληροφοριών του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.), που ενημέρωνε ότι, η εταιρία «...» με ΑΦΜ ..., ανήγειρε σε οικόπεδο, που της εκμίσθωσαν ο σύζυγος της προσφεύγουσας και οι λοιποί συνιδιοκτήτες, σύμφωνα με το αριθμ. .../12-09-2005 συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτων, ισόγειο κτίριο και προέβη μέχρι και την 28/02/2013 σε προσθήκες-βελτιώσεις, συνολικού κόστους (χωρίς ΦΠΑ) 1.757426,74 €. Το παραπάνω αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο** υπό την έννοια των άρθρων 68 παρ 2 του

N. 2238/1994 και 72 παρ 6 του Ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009-2013, κατέστη δεκαετής, ήτοι έως 31/12/2019, 31/12/2020, 31/12/2021, 31/12/2022 και 31/12/2023, εφόσον το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση του χρόνου της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 4β' του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994.

Κατά συνέπεια, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2009-2013 στις 30/12/2019, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί.

Ως προς τη φορολογία τελών χαρτοσήμου της χρήσης 2007

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ 2 του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), ορίζεται ότι: «2. α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενον εις τρία επί τοις εκατόν (3%) επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπτώσεώς τινος. Ως οικοδομαί νοούνται αι κατά την έννοιαν του άρθρου 9 του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων τοιαύται. γ) Το τέλος της παρούσης παραγράφου συμβεβαιούται και συνεισπράττεται μετά του φόρου του αναλογούντος εις το εξ οικοδομών εισόδημα του φορολογουμένου επί τη βάσει της διά τον φόρον τούτον ακολουθουμένης διαδικασίας, μη εφαρμοζομένων εφεξής, ως προς το τέλος τούτο, των περί προκαταβολής διατάξεων των Ν. Διαταγμάτων 3323/1955 και 3843/1958 [...]».

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961 «περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων» (Α' 81) ορίζονται τα εξής: «1. Επιβάλλεται υπέρ του Ο.Γ.Α. ειδική κοινωνική εισφορά κατά τα εις τας κατωτέρω διατάξεις οριζόμενα: Α. (...) Γ. Πρόσθετον ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου: Το ποσοστόν τούτο ορίζεται εις δέκα επί τοις εκατόν (10%) επί των κατά τας διατάξεις του Διατάγματος της 28 Ιουλίου 1931 "περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου", ως ισχύει σήμερον, ως και των υπό ετέρων Νόμων ή Διαταγμάτων προβλεπομένων πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμου. Τα υπέρ οιοιδήποτε τρίτου προβλεπόμενα βάσει των κειμένων διατάξεων έσοδα, εκ κρατήσεων, εισφορών, τελών, δικαιωμάτων κλπ., τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου, θα εξακολουθήσωσι να υπολογίζωνται επί τη βάσει των περί χαρτοσήμου διατάξεων, των ισχυουσών προ της δια του νόμου 2246/1952, των Ν.Δ. 2561/53 και 3563/56 και του παρόντος γενομένης αυξήσεως των τελών» και στην παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.δ. 4435/1964 (Α' 217) ορίζονται τα επόμενα: «Το υπό του εδαφίου Γ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του Νόμου 4169/1961 "περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων" επιβληθέν ως ειδική Κοινωνική εισφορά πρόσθετον ποσοστόν εκ δέκα επί τοις εκατόν (10 %), επί των πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμων διπλασιάζεται. Το εκ του προσθέτου τούτου ποσοστού συνολικόν

έσοδον διατίθεται εξ ολοκλήρου υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων (Ο.Γ.Α.), του Ταμείου Ασφαλίσεως Επαγγελματιών και Βιοτεχνών Ελλάδος (Τ.Ε.Β.Ε.) και του Ταμείου Ασφαλίσεως Εμπόρων». Η κατά τα ανωτέρω ειδική κοινωνική εισφορά έχει χαρακτήρα παρεπόμενο προς τα καταλογιζόμενα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία αποτελούν τη βάση υπολογισμού της (ΣΤΕ 1561/2003).

Επειδή, ούτε στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου ούτε στον ν.4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣΤΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553 – 3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/ 1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν.4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣΤΕ 1561/2003, πρβλ. ΣΤΕ 4476/1990, 3389/1999).

Επειδή, με την **απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 433/2020 (Τμ. Β')** κρίθηκε ότι για την επιβολή τελών χαρτοσήμου δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣΤΕ 582/2019 7μ., ΣΤΕ 3014/2010). Αντιθέτως, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάσει δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος με βάση τη σχετική νομοθεσία με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣΤΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε το με αριθ. πρωτ. .../18-01-2019 (αριθ. πρωτ. εισερχ. .../23-01-2019 Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) δελτίο πληροφοριών του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.), συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, καθιστώντας την αρχικώς πενταετή παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου, δεκαετή, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 παρ 4β' του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με όσα ορίζει η ΣτΕ 433/2020. Στην προκειμένη περίπτωση, η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του έτους 2007 [που αφορά τέλη χαρτοσήμου που ως φορολογικό βάρος ανέκυψαν από έσοδα ενοικίων, δηλωθέντα στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος, υποβληθείσα στο επόμενο έτος 2008], εκδόθηκε μετά την εκπνοή της κατ' εξαίρεση δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής στις 31/12/2018. Ως εκ τούτου, κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου οικ. έτους 2008, ήτοι στις 30/12/2019, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε παραγραφεί.

Κατόπιν τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου κρίνεται βάσιμος και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ επ' αυτών στο έτος 2007 και απορρίπτεται ως προς τα τέλη χαρτοσήμου και της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ για τα λοιπά έτη.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, στο άρθρο 6 του ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Α' 45) ορίζεται ότι: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. ... Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. ... 3. ... 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής*».

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον*

προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με την **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.». Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 01-01-2014.

Επειδή στο **άρθρο 5** του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής

εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή στο **άρθρο 50** του Ν. 2717/1999 (ΚΔιοικΔικ) ορίζεται ότι: «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή στο **άρθρο 55 παρ 1** του Ν. 2717/1999 (ΚΔιοικΔικ) ορίζεται ότι: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε, δια θυροκολλήσεως, παρουσία μάρτυρα, στις 09/12/2019 το αριθμ. .../03-12-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου, προκειμένου η προσφεύγουσα, να διατυπώσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, υπέβαλε στη φορολογική αρχή το υπ' αριθ. πρωτ. .../30-12-2019 υπόμνημα της, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, πριν την σύνταξη της οικείας έκθεσης (σελ. 16-22) και την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης». Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής αρχής.

Επειδή, επιπροσθέτως, σύμφωνα με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της 3382/2010 απόφασης της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη (ορθής) άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διορθώσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28** του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 17** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στο άρθρο **21 παρ 1 του Ν.2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως ίσχυε, ορίζεται ότι: «1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται: α. [...], β. Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του

εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανακριβή ή ανεπαρκή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε 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 με αριθμ.1036249/672/Α0012/14.5.2001 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.2238/1994, εισόδημα από ακίνητα είναι, μεταξύ άλλων, αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από εκμίσθωση μιας ή περισσότερων οικοδομών, το οποίο αποκτάται από κάθε ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή ή από αυτόν στον οποίο μεταβιβάστηκε η άσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας ή από αυτόν που έχει το δικαίωμα χρήσης ή οίκησης. 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του παραπάνω νόμου, ως εισόδημα από ακίνητα 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 κυριότητά του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει οριστεί 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. 3. Με βάση τα παραπάνω οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.2238/1994 θα εφαρμοστούν για την αρχική μίσθωση και η αξία των κτισμάτων θα κατανεμηθεί μεταξύ των ετών διάρκειας της αρχικής μίσθωσης.....».

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1042139 ΕΞ 2012 / 07-03-2012 έγγραφό της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, με θέμα «εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.», αναφέρεται ότι: « 1. Με τις διατάξεις της περ.β' της παραγράφου 1 του

[άρθρου 21](#) του ΚΦΕ 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 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.

2. 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).

3. 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 περ. β' της [παρ. 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/B0012/20.7.2009 έγγραφό μας).

4. Από το σχετικό προκύπτει, ότι οι εκμισθωτές (φυσικά πρόσωπα) εκμισθώνουν οικόπεδο στην, η οποία θα κατασκευάσει στο εν λόγω οικόπεδο Σούπερ Μάρκετ και μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης θα αποδώσει το μίσθιο στην κατάσταση που το παρέλαβε, χωρίς κτίσματα, μετά από σχετική τροποποίηση του αρχικού μισθωτηρίου.

5. Από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι σε περίπτωση που η μισθώτρια ανώνυμη εταιρεία ανεγείρει κτίριο με δικές της δαπάνες σε οικόπεδο κυριότητας των εκμισθωτών, ο κάθε εκμισθωτής (φυσικό πρόσωπο) αποκτά εισόδημα από οικοδομές ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας του, το οποίο υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.β' της [παρ.](#)

1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, έστω και αν συμφωνείται η παράδοση του μισθίου (οικοπέδου) στην αρχική του κατάσταση (μετά την κατεδάφιση των κτισμάτων).».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1027/15.2.2013**, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμό 98/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ., ορίζεται ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί από τον μισθωτή σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή προκειμένου να υπολογισθεί το ετήσιο εισόδημα αυτού (εκμισθωτή) εξ οικοδομών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ΚΦΕ, λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγγειρε την οικοδομή.

Επειδή, στο άρθρο **9 παρ 15'** και **5 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «δ) Τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων, καθώς και τα εισοδήματα από κινητές αξίες, εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, υποβάλλονται σε φορολόγηση βάσει της παρακάτω κλίμακας:

ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ ΚΑΙ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ
που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	10%	1.200	12.000	1.200
Υπερβάλλον	33%			

Το ακαθάριστο ποσό από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%). Ειδικώς, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%), εφόσον η επιφάνεια κατοικίας υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα ή πρόκειται για επαγγελματική μίσθωση».

Επειδή, στο άρθρο **7 του Ν.4172/2013** (ΦΕΚ 167/23-07-2013), όπως ισχύει για τα φορολογικά έτη 2014-2017, ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **39 παρ 1** του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. 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.

Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους. β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα. γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών. δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.».

Επειδή, στο άρθρο 40 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Συντελεστής (%)
≤ 12.000	11%
> 12.000	33%

(όπως ίσχυε για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και 2016).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1069/23-03-2015 (ορθή επανάληψη), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 39](#) σε συνδυασμό και με το [άρθρο 40](#) του ν. [4172/2013](#), σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία: 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. 1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους. [...] Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που

καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα.[...] 4. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 40](#) του ν.[4172/2013](#) εντάσσεται το εισόδημα της ακίνητης περιουσίας στην ευρύτερη έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο και ορίζεται η κλίμακα φορολογίας του.[...]

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ. 1103/11-5-2015**, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «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 προϋπολογισθισών 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 ουσιαστικά 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. [..].».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

- Ο σύζυγος της προσφεύγουσας ... και ο ... με ποσοστό 17,50% έκαστος κατά φιλή κυριότητα, ο ... με ποσοστό 30%, κατά πλήρη κυριότητα, ο ... με ποσοστό 35% κατά πλήρη κυριότητα, και ο ... με ποσοστό 35% κατ' επικαρπία, συγκύριοι, ενός αυτοτελούς και ανεξάρτητου οικοπέδου εμβαδού 4.479,61 τ.μ., κειμένου στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου Πυλαίας του Ν. Θεσσαλονίκης, στο υπ' αριθ. ... οικοδομικό τετράγωνο, επί των οδών ..., με το αριθ. .../12-09-2005, συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ..., συνεκμίσθωσαν το εν λόγω ακίνητο στην εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., για να ανεγείρει με δικές της δαπάνες, ισόγεια οικοδομή εμβαδού 1.500,00 τμ με χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων εκατόν πενήντα (150) θέσεων, προκειμένου να λειτουργήσει ως πολυκατάστημα – υπεραγορά για λιανική χονδρική πώληση νωπών και κατεψυγμένων τροφίμων, καθώς και κάθε είδους και μορφής συσκευασμένων ή μη ειδών διατροφής, κλπ. Η διάρκεια της μίσθωσης, αρχόμενης από την ημερομηνία χορήγησης άδειας λειτουργίας καταστήματος υγειονομικού ενδιαφέροντος από το Δήμο Πυλαίας, ορίστηκε δωδεκαετής και το ενιαίο μίσθωμα καθορίστηκε στο ποσό των 15.000,00 € μηνιαίως, αναπροσαρμοζόμενο ετησίως, σε ποσοστό ίσο με το 100% της αύξησης του τιμαρίθμου του κόστους ζωής που θα έχει καθοριστεί από την Τράπεζα της Ελλάδος για το προηγούμενο έτος και η μισθώτρια βαρύνεται επιπλέον με το τέλος χαρτοσήμου. Όπως, ορίστηκε, **κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης η μισθώτρια θα παραδώσει έγκαιρα το μίσθιο (οικόπεδο και κτίριο) στους εκμισθωτές χωρίς καμία αποζημίωση,** αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα. Η μισθώτρια δικαιούται να αφαιρέσει από το μίσθιο ό,τι εισκόμισε σ' αυτό, εφόσον μπορεί να αφαιρεθεί χωρίς βλάβη του μισθίου, χωρίς καμία υποχρέωση της για αποζημίωση των εκμισθωτών. (14^{ος} όρος).
- Ο επικαρπωτής με ποσοστό 35% και πατέρας του ψιλού κυρίου (συζύγου της προσφεύγουσας), απεβίωσε την 27-01-2007 και μετά το θάνατο του, ο τελευταίος απέκτησε την πλήρη κυριότητα κατά ποσοστό 17,50% επί του ως άνω ακινήτου.
- Ο ... σύζυγος της προσφεύγουσας: 1) Με το υπ' αριθ. .../06-11-2007 συμβόλαιο δωρεάς ενάσκησης επικαρπίας του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., της μεταβίβασε το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας του εν λόγω ακινήτου κατά το ποσοστό του 17,50% για χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών (01-09-2007 - 31-12-2007). 2) Με το υπ' αριθ. .../16-07-2008 συμβόλαιο δωρεάς ενάσκησης επικαρπίας, του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., της μεταβίβασε το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας επί του εν λόγω ακινήτου κατά ποσοστό 8,75% εφ' όρου ζωής, από την 01/01/2008. 3) Τέλος με το υπ' αριθμ. .../31-12-2010 συμβόλαιο δωρεάς εν ζωή του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ... της μεταβίβασε την πλήρη κυριότητα επί του υπό κρίση ακινήτου κατά ποσοστό 8,75%.

- Από το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., στα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας «...» με ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι, η εν λόγω εταιρία κατασκεύασε επί του ανωτέρω περιγραφόμενου οικοπέδου, με δικά της έξοδα, ισόγεια οικοδομή εμβαδού 1.500,00 τμ με χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων εκατόν πενήντα (150) θέσεων και διενήργησε βελτιώσεις και προσθήκες στο εν λόγω κτίριο μέχρι τις 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), ύψους 1.757.426,74 €.
- Η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης ελέγχοντας τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009-2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, της προσφεύγουσας, διαπίστωσε ότι δεν συμπεριέλαβε σ' αυτές εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας. Κατόπιν τούτου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 1β' του ν. 2238/1994, 39 παρ. 1 και 40 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1103/2015, προέβη σε προσδιορισμό εισοδήματος της από ακίνητα, ανά έτος ως εξής:

Εισοδήματα	φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2008-31/12/2008	16.981,35	22.877,64	5.896,29
01/01/2009-31/12/2009	17.369,18	23.265,47	5.896,29
01/01/2010-31/12/2010	327,27	327,27	0,00
01/01/2011-31/12/2011	18.648,31	24.544,60	5.896,29
01/01/2012-31/12/2012	19.116,86	25.013,15	5.896,29
01/01/2013-31/12/2013	19.166,31	25.062,60	5.896,29
01/01/2014-31/12/2014	18.732,29	24.507,01	5.774,72
01/01/2015-31/12/2015	18.732,29	24.507,01	5.774,72
01/01/2016-31/12/2016	18.732,28	24.507,01	5.774,73

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, με τις νέες διατάξεις του ν. 4172/2013 και ειδικότερα της ΠΟΛ. 1103/21-5-2015 με θέμα «παροχή διευκρινήσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013», προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις βελτιώσεων ή επεκτάσεων που 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.

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. β΄ της παραγράφου 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 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 προκύπτει από τα επίσημα βιβλία και στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για τις 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, επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 954 του Αστικού Κώδικα συστατικά είναι τα πράγματα εκείνα που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος στερεά, ιδιαίτερα τα οικοδομήματα, καθώς και όλα τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για να ανεγερθεί μια οικοδομή, ενώ στο άρθρο 1001 του ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι η κυριότητα πάνω σε ακίνητο εκτείνεται, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά στο χώρο πάνω και κάτω από το έδαφος.

Επειδή, σύμφωνα με τους όρους του με αριθ. .../12-09-2005 συμβολαίου μίσθωσης του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ..., η πρόθεση των συμβαλλόμενων μερών είναι να παραμείνει το κτίριο στους εκμισθωτές, καθότι στην έννοια του μισθίου περιλαμβάνεται, τόσο ολόκληρο το πιο πάνω ενιαίο ακίνητο των συνεκμισθωτών, όσο και το κτίριο που θα κατασκευαζόταν από τη μισθώτρια με όλες τις εγκαταστάσεις του, βοηθητικούς χώρους, παραρτήματά του, περιβάλλοντα χώρο και το χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων. Οι συμβαλλόμενοι αναγνώριζαν ότι η χρήση των πιο πάνω συνενωμένων ακινήτων των συνεκμισθωτών είναι αδιαίρετη και εξυπηρετεί τη λειτουργία ενιαίας επιχείρησης της μισθώτριας, καθώς και ότι όλα τα παραπάνω στοιχεία (γήπεδο, κτίσματα κλπ) αποτελούν ένα αδιαίρετο λειτουργικό σύνολο από το οποίο είναι αδύνατο να διαχωριστεί οποιοδήποτε τμήμα του, χωρίς βλάβη της δραστηριότητας της μισθώτριας. Επίσης, οριζόταν ρητώς ότι, η μισθώτρια κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης, θα παρέδιδε έγκαιρα το μίσθιο (οικόπεδο και κτίριο) στους εκμισθωτές χωρίς καμία αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα. Η μισθώτρια δικαιούτο να αφαιρέσει από το μίσθιο ό,τι θα εσκόμιζε σ' αυτό, εφόσον μπορεί να αφαιρεθεί χωρίς βλάβη του μισθίου, χωρίς καμία υποχρέωση της για αποζημίωση των εκμισθωτών.

Επειδή, με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2012-2014 και των φορολογικών ετών 2014-2017 και το συνοδευτικό αυτών έντυπο Ε2 - Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων, η ίδια η προσφεύγουσα, δηλώνει εισοδήματα από εκμίσθωση επαγγελματικής στέγης – καταστημάτων εμβαδού 1.738,00 τ.μ. ισογείου και 2.466,00 τ.μ. υπογείου, στην εταιρία «...» με ΑΦΜ

Επειδή, η ΠΟΛ. 1122/28-04-2014, που επικαλείται η προσφεύγουσα αφορά στο φόρο υπεραξίας 15% που επιβάλλεται σε φυσικό πρόσωπο που μεταβιβάζει από 1.1.2014 με επαχθή αιτία ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41](#) του ν. [4172/2013](#).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης αποδέχτηκε τον ισχυρισμό των λοιπών συγκυρίων εξ αδιαιρέτου του εν λόγω ακινήτου, ήτοι των α) ..., με ποσοστό 35% κατά πλήρη κυριότητα και β) ..., με ποσοστό 30% κατά πλήρη κυριότητα, ότι στον 14^ο όρο της υπό κρίση συμβολαιογραφικής πράξης μίσθωσης προβλέπεται ότι από τη συνολική αξία των προσθηκών και βελτιώσεων στο ακίνητο θα εκπέσει η αξία του κινητού εξοπλισμού, ο οποίος δύναται να αφαιρεθεί από το ακίνητο κατά τη λήξη της μίσθωσης χωρίς βλάβη του μισθίου και λαμβάνοντας υπόψη την υποβληθείσα Τεχνική Αιτιολογική Έκθεση του Πολιτικού Μηχανικού ..., προέβη σε αυτοψία του χώρου και των κτιριακών εγκαταστάσεων στις 20-11-2019, αξιολογώντας τον εν λόγω κινητό εξοπλισμό σε 243.000,00 €, ως εξής:

- 80.000 € (αφορά τον περιβάλλοντα χώρο του κτιρίου και τον ακάλυπτο χώρο)
- 23.000 € (παθητικά συστήματα σκίασης και κουφώματα)
- 30.000 € (ανελκυστήρες υπογείου)
- 20.000 € (επιπλέον ηλεκτρικές εγκαταστάσεις)
- 35.000 € (συστήματα εξαερισμού)
- 55.000 € (ημερομίσθια και εισφορές πρόσθετων εργασιών και βελτιώσεων).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή αγνόησε τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 και προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 21 παρ 1β΄ του Ν. 2238/1994 και 39 παρ 1 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1122/28-04-2014, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς από τη φορολογική αρχή εφαρμόστηκε το ορθό νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, δεν καταλογίστηκε φόρος με βάση τα τεκμήρια ή τις αντικειμενικές δαπάνες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994 (για τα οικ. έτη 2009-2014) ή 31 και 32 του Ν. 4172/2013 (για τα φορ. έτη 2014-2016) και ο περί του

αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί τεκμαρτού εισοδήματος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα πορίσματα του ελέγχου τυγχάνουν αναιτιολόγητα και ατεκμηρίωτα, προβάλλεται αβάσιμα, καθόσον αφενός στην από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρονται αναλυτικά όλες οι δαπάνες ανέγερσης - προσθηκών και βελτίωσης που πραγματοποίησε η μισθώτρια εταιρία, (σύμφωνα με τις εγγραφές στα βιβλία της), και γενικότερα παρατίθενται αναλυτικά, διεξοδικά και αιτιολογημένα όλα τα πραγματικά περιστατικά που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η δυνατότητα παράτασης της διάρκειας της μίσθωσης δεν αναιρεί το γεγονός ότι μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητα, του οποίου το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται σύμφωνα με την περίπτ. β' της § 1 του άρθρου 21 του Ν 2238/1994 και του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 με βάση τα έτη της μίσθωσης που συμφωνήθηκαν αρχικά ανεξαρτήτως παράτασης της μίσθωσης (σχετ. 1030733/525/A0012/2.4.2002 και 1036249/672/A0012/14.5.2001έγγραφα). (Δημήτρης Αντωνόπουλος-Ηλίας Κατούδης ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ Τόμος Β΄, Έκδοση 2008, σελ. 874).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι θα έπρεπε η φορολογική αρχή να κατανείμει τις δαπάνες της μισθώτριας σε δεκαεννέα έτη καθώς ασκήθηκε το δικαίωμα επταετούς παράτασης εκ μέρους της μισθώτριας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της χορηγήθηκαν τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος προβάλλεται αβάσιμα, καθώς ο ίδιος έλαβε αντίγραφο του υπ' αριθ. πρωτ. .../18-01-2019 πληροφοριακού εγγράφου του Κ.Ε.Μ.ΕΠ., στο οποίο βασίστηκε ο έλεγχος, κατόπιν της από 27.12.2019 εξώδικης πρόσκλησής της.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **30-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ** ... και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση**:

της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2008 λόγω παραγραφής και

- την **επικύρωση**:

β) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,

γ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010,

δ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011,

ε) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011,

στ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,

ζ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,

η) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,

θ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

ι) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και

ια) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. **.../30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

Έτος 2007	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά αξίας υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	3.752,43	0,00
Τέλη Χαρτοσήμου	127,57	0,00
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών Χαρτοσήμου (20%)	25,51	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτ/μου	130,84	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ επί των τελών Χαρτοσήμου	26,17	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	310,09	0,00

Υπ' αριθμ. ../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009

Εισοδήματα 01/01/2008– 31/12/2008	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.361,79
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	373,30
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	74,66
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	3.447,85
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	289,53
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	57,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.605,04 €

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Εισοδήματα 01/01/2009– 31/12/2009	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.130,50
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	373,28
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	74,66
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	3.210,64
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	289,52
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	57,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.136,50 €

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

Εισοδήματα 01/01/2010– 31/12/2010	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.402,60

Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	364,73
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	72,94
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	4.515,31
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	282,88
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	56,58
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.695,04 €

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης	782,00
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	802,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.584,02 €

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

Εισοδήματα 01/01/2011– 31/12/2011	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.312,86
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	369,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	73,80
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	3.397,67
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	286,20
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	57,24
Εισφορά αλληλεγγύης	607,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.103,85 €

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Εισοδήματα 01/01/2012– 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.312,86
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	369,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	73,80
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	3.397,67
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	286,20
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	57,24

Εισφορά αλληλεγγύης	235,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.732,61 €

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.256,28
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	369,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	73,79
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	4.365,24
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	286,20
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	57,24
Εισφορά αλληλεγγύης	235,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.641,26 €

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014– 31/12/2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.811,32
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	364,72
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	72,95
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.143,40
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 Ν. 4174/2013	91,18
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 Ν. 4174/2013	18,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	230,99
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.732,79 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Εισοδήματα 01/01/2015– 31/12/2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.811,31
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	364,72
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	72,95

Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.905,66
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 Ν. 4174/2013	91,18
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 Ν. 4174/2013	18,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	161,69
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.425,74 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Εισοδήματα 01/01/2016– 31/12/2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.166,61
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	364,72
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	72,95
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.578,19
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 Ν. 4174/2013	91,18
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 Ν. 4174/2013	18,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	572,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.863,95 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.