



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21-09-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1783

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 30-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου κατά της από 30/12/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 30-12-2019 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 30-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 30/12/2019 (άνευ αριθμού πράξης) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8,700,02€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών, ποσού 5.734,13 €,ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 14.074,15€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος αρθ.21 παρ.1β του ν.2238/1994, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Ιστορικό

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ. / 23-1-2019 εντολής ελέγχου. Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ. / 18-1-2019 πληροφοριακό δελτίο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων. Με αυτό το πληροφοριακό δελτίο γνωστοποιούνταν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ότι μετά από έλεγχο που διεξήγαγε η ανωτέρω Υπηρεσία στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ..... της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης για τη χρήση 2012 (οικ. Έτος 2013) διαπιστώθηκε ότι με βάση τη με αρ. αρ. /30-06-2005 πράξη του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, μισθώθηκε για 30 έτη, γήπεδο εκτός σχεδίου, συνολικής έκτασης 9.210,56 τ.μ. επί της, στο Δ.Δ., με σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξη κτιρίου καταστήματος υπεραγοράς τροφίμων. Από τα βιβλία και στοιχεία της μισθώτριας επιχείρησης προέκυψε ότι στο συγκεκριμένο γήπεδο που εκμισθώθηκε με βάση την ανωτέρω σύμβαση ανεγέρθηκαν κτίσματα και έγιναν μέχρι 28/02/2013 προσθήκες και βελτιώσεις με δαπάνες του ΜΙΣΘΩΤΗ (....., Α.Φ.Μ.). Το κόστος των εν λόγω εργασιών ανήλθε έως την 28/2/2013, στο ποσό των 2.404.596,93 ευρώ πλέον ΦΠΑ. Το εν λόγω γήπεδο είναι ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας κατά ποσοστό ενός ογδού (1/8) ή έξι τεσσαρακοστών ογδών (6/48).

Ο προσφεύγων, όπως διαπιστώθηκε από μερικό φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης βάσει της με αριθ. /23-01-2019 εντολής ελέγχου, εκμίσθωσε στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για χρονικό διάστημα 30 ετών, οικόπεδο έκτασης 9.210,56 τμ. επί της, στο Δ.Δ., με σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξη κτιρίου καταστήματος υπεραγοράς τροφίμων. Από τον έλεγχο της υπηρεσίας της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προέκυψε ότι στο συγκεκριμένο γήπεδο που εκμισθώθηκε με βάση την ανωτέρω σύμβαση ανεγέρθηκαν κτίσματα και έγιναν μέχρι και 28-2-2013 προσθήκες και βελτιώσεις με δαπάνες της μισθώτριας επιχείρησης με ΑΦΜ

Εν συνεχεία, υποβλήθηκε την 18/03/2019 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, υπόμνημα υπογεγραμμένο από τους (προσφεύγουσα) και ως ιδιοκτήτρια στο εν λόγω ακίνητο και ως εγγύτερος συγγενής (κόρη) της αποθανούσας

Στο παραπάνω υπόμνημα αναφερόταν ως ιστορικό το συμβολαιογραφικό μισθωτήριο (αριθμός-συμβολαιογράφος –ιδιοκτήτες- θέση –μισθώτρια εταιρία).

Επίσης, αναλύονταν διάφοροι όροι του συμβολαιογραφικού μισθωτηρίου ως εξής:

- ο όρος του μισθίου περιλαμβάνει τόσο το ακίνητο των εκμισθωτών όσο και το κτίριο που θα κατασκευαστεί από την μισθώτρια εταιρία με όλες τις εγκαταστάσεις, βοηθητικούς χώρους, περιβάλλοντα χώρο, χώρους στάθμευσης. Το κτίριο θα έχει επιφάνεια 1.664,90τ.μ. ισόγειο και 1.664,90 τ.μ. υπόγειο με αποκλειστική χρήση πολυκατάστημα υπερτροφίμων. Οι δαπάνες για την ανέγερση των κτιριακών και λοιπών εγκαταστάσεων βαρύνουν την μισθώτρια.

-Η διάρκεια της μίσθωσης είναι τριακονταετής δηλ. αρχίζει από 01/07/2005 έως 30/06/2035.

-Το μίσθωμα συμφωνείται στο ποσό των 11.692,57€ μηνιαίως +3,6/100 τέλος χαρτοσήμου, αναπροσαρμοζόμενο ετησίως σε ποσοστό 100/100 του τιμαρίθμου.

Δαπάνες κατανάλωσης ηλ/κό ρεύμα, ύδατος, αποχ. λογ/μοί κοινής ωφέλειας, δημοτικά τέλη βαρύνουν τον μισθωτή, εκτός από το φόρο ακίνητης περιουσίας ή κάθε άλλο φόρο ή τέλος που από τον νόμο βαρύνει τον εκμισθωτή..

-Η συντήρηση-φροντίδα του μισθίου βαρύνει την μισθώτρια...

-Σε περίπτωση καταβολής αποζημίωσης λόγω απαλλοτρίωσης η μισθώτρια καθίσταται δικαιούχος μόνο της αποζημίωσης που αντιστοιχεί στα συστατικά του απαλλοτριωμένου κτίσματος.... Για το υποκείμενο του κτιρίου έδαφος δικαιούχοι αποζημίωσης θα παραμείνουν οι εκμισθωτές.

-απόδοση κτιρίου: κύρια και πρωταρχική υποχρέωση της μισθώτριας ή του τυχόν τρίτου που θα υπεισέλθει στη θέση της είναι να παραδώσει στους συν εκμισθωτές το ακίνητο-γήπεδο ελεύθερο κτισμάτων που θα κατασκευάσει, κατεδαφίζοντας αυτά ολοκληρωτικά και με δικά της έξοδα και απομακρύνοντας τα προϊόντα κατεδάφισης.

Η μισθώτρια κατά την λήξη ή λύση της μίσθωσης και την αποχώρηση της από το μίσθιο, υποχρεούται να καλέσει τους συνεκμισθωτές και να ενημερωθεί από αυτούς γραπτώς, αν επιθυμούν την κατεδάφιση ή την διατήρηση των κτισμάτων στο γήπεδο και να συμμορφωθεί με την επιθυμία και δήλωση των προς αυτή. Οι συνεκμισθωτές διατηρούν το δικαίωμα να αξιώσουν εγγράφως από τη μισθώτρια την παραμονή του συνόλου των κτισμάτων που βρίσκονται στο μίσθιο επωφελεία αυτού και όχι μέρος αυτών, χωρίς δικαίωμα της μισθώτριας για αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα.

Η μισθώτρια σε κάθε περίπτωση (δηλ. είτε κατεδαφίσει , είτε παραδώσει τα κτίσματα) δικαιούται να αναλάβει τα κινητά πράγματα που έφερε μέσα στο μίσθιο και μπορούν να αφαιρεθούν χωρίς βλάβη των κτιριακών εγκαταστάσεων. Οποιαδήποτε όμως ενδεχόμενη οικονομική επιβάρυνση προκύψει από αυτή τη μεταβίβαση ή την παραμονή των κτισμάτων στο ακίνητο, βαρύνει αποκλειστικά τους συνεκμισθωτές.

Κατόπιν των ανωτέρω , ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προσδιόρισε τεκμαρτό εισόδημα στον προσφεύγοντα, όπως και στους υπόλοιπους ιδιοκτήτες, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.1β του ν.2238/1994 και το γνωστοποίησε σε όλους τους ιδιοκτήτες του ακινήτου.

Με βάση τα παραπάνω, και από 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.

Ο έλεγχος στηριζόμενος στις παραπάνω διαπιστώσεις επέδωσε το με αρ. πρωτ./10-12-2019 σημείωμα διαπιστώσεων του αρ. 28 του ν4174/2013 στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας Στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων αναφέρεται ότι καταλογίζεται διαφορά τεκμαρτού εισοδήματος από την εκμίσθωση του ακινήτου επί της, ποσού έξι χιλιάδων πεντακοσίων εξήντα ένα και εβδομήντα τριών λεπτών (6.561,03)€. Ταυτόχρονα επιδόθηκε και η αντίστοιχη πράξη προσδιορισμού του φόρου. Ο προσφεύγων δεν προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, μέχρι και την 31/12/2019 για να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα του ελέγχου, οπότε ο έλεγχος προχώρησε στον οριστικό προσδιορισμό φόρου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι υπάρχουν δικαστικές αποφάσεις που συνάδουν με την μη εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 21 στην περίπτωση της.

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 παραμείνουν 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, καθόσον τα ανωτέρω προσθέτουν αξία στο ακίνητο και ωφελείται εμμέσως ο εκμισθωτής. (σχετ. το 1122644/2155/α0012/5.2.97 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 αποξηλωθούν 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 δαπάνες 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.λ.π.) 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 οικοπέδο 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, στην 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 $5.000 \cdot 13$ έτη = 65.000 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' έкаστον 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 κυριότητας 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 Πειραιά, εξεμίσθωσε προς την εταιρεία "..... -....." ένα τμήμα από ακίνητο κυριότητός της εκτάσεως 30 στρεμμάτων περίπου επί της Λεωφόρου Κηφισίας 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, αποχωρητήρια, 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 παρέμνευε 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 απαλλοτρίωση 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. 74α/1980 συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του οικονομικού εφόρου ανωνύμων εταιρειών Πειραιώς, ακυρώθη από το διοικητικό πρωτοδικείο, κατ' αποδοχή της προσφυγής της αναιρεσιβλήτου. Το διοικητικό εφετείο λαβόν υπόψει ότι μετά την μεταγενέστερη από 8.4.1980 συμφωνία, καταρτισθείσα διαρκούσης της μισθώσεως κατ' ελευθέρη 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 εκμισθώτριας 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 ερμηνευτέες, 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, απορριπτομένων 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./30-06-2005 συμβολαιογραφική πράξη, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθ./01-07-2005 τροποποιητική συμβολαιογραφική πράξη, εκμίσθωσε στην επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ, για χρονικό διάστημα 30 ετών, οικόπεδο έκτασης 9.210,56 τμ, επί της, στο Δ.Δ. με σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξη κτιρίου καταστήματος υπεραγοράς τροφίμων. Από τα βιβλία και στοιχεία της μισθώτριας επιχείρησης προέκυψε ότι στο συγκεκριμένο γήπεδο που εκμισθώθηκε με βάση την ανωτέρω συμβολαιογραφική πράξη ανεγέρθηκαν κτίσματα επιφάνειας 1.644,90 τ.μ. ισόγειο και 1.664,90 τ.μ. υπόγειο. Το κόστος των εν λόγω εργασιών ανήλθε έως την 28/02/2013, στο ποσό των 2.404.596,93 ευρώ πλέον ΦΠΑ. Οι δαπάνες για την ανέγερση των κτιριακών και λοιπών εγκαταστάσεων μέχρι αποπερατώσεως θα βάρυνε αποκλειστικά τη μισθώτρια εταιρεία. Το μίσθωμα συμφωνήθηκε στο ποσό των 11.692,57 €, το οποίο θα αναπροσαρμόζεται ετησίως βάσει τιμαρίθμου, και η διάρκεια της εν λόγω μίσθωσης συμφωνήθηκε στα τριάντα έτη αρχόμενης από 01/07/2005 και λήγουσα την 30/06/2035 με δυνατότητα παράτασης μίσθωσης.

Επειδή, στην με αριθ./30-06-2005 αρχική συμβολαιογραφική πράξη αναφέρεται ότι:

«15. ΑΠΟΔΟΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ

15.1 Κύρια και πρωταρχική υποχρέωση της μισθώτριας ή του τυχόν τρίτου που θα υπεισέλθει στη θέση της είναι να παραδώσει στους συνεκμισθωτές το ακίνητο – γήπεδο ελεύθερο κτισμάτων που θα κατασκευάσει, κατεδαφίζοντας αυτά ολοκληρωτικά και με δικά της έξοδα και απομακρύνοντας τα προϊόντα κατεδάφισης.

15.2 Η μισθώτρια κατά τη λήξη ή λύση της μίσθωσης και την αποχώρησή της από το μίσθιο, υποχρεούται να καλέσει τους συνεκμισθωτές και να ενημερωθεί από αυτούς γραπτώς αν επιθυμούν κατεδάφιση ή την διατήρηση των κτισμάτων στο γήπεδο και να συμμορφωθεί με την επιθυμία και την δήλωση των προς αυτή. Οι συνεκμισθωτές διατηρούν το δικαίωμα να αξιώσουν εγγράφως από την μισθώτρια την παραμονή του συνόλου των κτισμάτων που βρίσκονται στο μίσθιο κι επ'ωφελεία αυτού και όχι μέρος αυτών, χωρίς δικαίωμα της μισθώτριας για αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα.

15.3 Η μισθώτρια σε κάθε περίπτωση (δηλαδή είτε κατεδαφίσει, είτε παραδώσει τα κτίσματα) δικαιούται να αναλάβει τα κινητά πράγματα που έφερε μέσα στο μίσθιο και μπορούν να αφαιρεθούν χωρίς βλάβη των κτιριακών εγκαταστάσεων. Οποιαδήποτε όμως ενδεχόμενη οικονομική

επιβάρυνση προκύψει από αυτήν την μεταβίβαση ή την παραμονή των κτισμάτων στο ακίνητο, βαρύνει αποκλειστικά τους συνεκμισθωτές.»

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:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Ημερομηνία κτήσης		Αξία κτήσης
Κατάστημα	01/03/2006		1.362.537,92
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΙ ΧΩΡΟΙ	01/03/2006		475.571,00
ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΑΣ	01/03/2006		62.000
ΚΤΙΡΙΑΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	01/03/2006		56.545,00
ΣΥΜΠΙΕΣΤΗΣ ΑΠΟΡΡΙΜΑΤΩΝ	01/03/2006		27.620,00
ΚΑΛΩΔΙΩΣΗ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ	01/03/2006		6.900,00
ΑΝΥΨΩΤΙΚΗ ΡΑΜΠΑ ΦΟΡΤΩΣΗΣ	01/03/2006		4.950,00
ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	08/06/2006		544,00
ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	01/08/2006		42.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2006			2.039.167,92
ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	7/8//2007		2.250
ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	02/11/2007		250
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2007			2.500
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΙ ΧΩΡΟΙ ΕΠΕΚΤΑΣΗ	01/04/2008		2363,86
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2008			2.363,86
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	21/05/2009		5253,06
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	12/11/2009		2928
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2009			8181,06
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΙ ΧΩΡΟΙ	19/7/20110		3470
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2010			3470
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	11/02/2011		8.725,50
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	02/05/2011		25751,6
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	12/05/2011		3570
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	13/05/2011		6188
ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	26/05/2011		372,34
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	30/5/20111		9560,7
ΚΟΥΒΟΥΚΛΙΟ ΕΙΣΟΔΟΥ	01/06/2011		14.075,00
ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	03/06/2011		5.380,00

ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	07/06/2011		25.887,00
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	08/06/2011		3101,72
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	08/06/2011		2.417,00
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	20/06/2011		3.924,00
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	22/06/2011		99.597,63
ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ ΨΥΓΕΙΩΝ	22/06/2011		6.066,00
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	28/06/2011		9.931,20
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	08/07/2011		103.006,40
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	01/09/2011		1.900,00
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	27/10/2011		5.200,00
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	21/11/2011		7.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2011			342.154,09
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	25/01/2012		6.500,00
ΨΗΦΙΑΚΟΣΥΣΤΗΜΑ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ	01/07/2012		260
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2012			6.760,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			2.404.596,93

Επειδή, η ημερομηνία έναρξης της 30ετούς μίσθωσης ήταν η 1^η Ιουλίου του 2005, η οποία εξακολουθεί να ισχύει (μίσθωση) κατά τον χρόνο έκδοσης (30-12-2019) και κοινοποίησης (31-12-2019) της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση εάν και εφόσον υλοποιηθεί ο όρος παρ. 15.2 της με αριθ./30-06-2005 συμβολαιογραφικής πράξης, ήτοι «15.2 Η μισθώτρια κατά τη λήξη ή λύση της μίσθωσης και την αποχώρησή της από το μίσθιο, υποχρεούται να καλέσει τους συνεκμισθωτές και να ενημερωθεί από αυτούς γραπτώς αν επιθυμούν κατεδάφιση ή την διατήρηση των κτισμάτων στο γήπεδο και να συμμορφωθεί με την επιθυμία και την δήλωση των προς αυτή. Οι συνεκμισθωτές διατηρούν το δικαίωμα να αξιώσουν εγγράφως από την μισθώτρια την παραμονή του συνόλου των κτισμάτων που βρίσκονται στο μίσθιο κι επ'ωφελεία αυτού και όχι μέρος αυτών, χωρίς δικαίωμα της μισθώτριας για αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα.», 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 μη εφαρμογής 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./30-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της άνευ αριθμού από 30-12-2019 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2014

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

Άνευ αριθμού από 30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2014

Ποσό : 0,00€ (ΜΗΔΕΝ)

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

**Ο 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.