



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.09.2020

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

Αριθμός απόφασης: 1361

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 1069/4-3-2014 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 Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2014) και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου

01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2014) και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.194,54 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 597,27 €, ήτοι σύνολο φόρου 1.791,81 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.695,80 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 573,76 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 114,75 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επί του φόρου εισοδήματος ποσού 6.867,21 €, επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 588,45 €, και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 117,69 € καθώς και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 370,75 €, ήτοι, σύνολο φόρων, τελών και εισφορών ποσού 15.328,41 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από έκθεση μερικού ελέγχου ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ν. 4223/2013) και στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. 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 αγροτεμάχιο, εμβαδού 7.198,05 τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....» στο

Δήμο του Νομού κυριότητας του, υπεραγορά τροφίμων και προέβη σε προσθήκες και βελτιώσεις αυτής, μέχρι την 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), 1.147.523,20 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας ως λόγους ότι:

1) Το υπ' αριθ. συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου, ο (σύζυγος της προσφεύγουσας), εκμίσθωσε στην εταιρία «.....» ένα αγροτεμάχιο, εμβαδού 7.198,05 τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....» στο Δήμο του Νομού Βάσει του ανωτέρω μισθωτηρίου συμβολαίου η μισθώτρια εταιρία «.....» δήλωσε ότι δυνάμει της υπ' αριθ. άδειας οικοδομής της Διεύθυνσης Πολεοδομίας και Πολεοδομικών εφαρμογών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, δικαιούται να ανεγείρει στο ανωτέρω ακίνητο του εκμισθωτή κτίριο, αποτελούμενο από ισόγειο χώρο επιφανείας 1.435 τ.μ.. Το μίσθιο θα χρησιμοποιηθεί για την ανέγερση σε αυτό του ανωτέρω κτιρίου, που θα χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική στέγη και ειδικότερα ως υπεραγορά τροφίμων. Η μισθώτρια δηλώνει ρητά και ανεπιφύλακτα ότι στην περίπτωση καταγγελίας της μίσθωσης θα κατεδαφίσει και θα αποξηλώσει όλες τις επί του μισθίου εδάφους υπάρχουσες κατασκευές είτε αφορούν κτίρια, υπόστεγα, σκέπαστρα είτε οποιασδήποτε άλλη μορφής κατασκευή που θα έχει ανεγερθεί με δαπάνες της μισθώτριας, απομακρύνοντας στη συνέχεια με δαπάνες της τα μπάζα και παραδίδουσα αυτό ελεύθερο στον εκμισθωτή. Κατά τη λήξη της μίσθωσης η μισθώτρια υποχρεούται να παραδώσει έγκαιρα το μίσθιο (μόνο αγροτεμάχιο) στον εκμισθωτή, ελεύθερο και όπως το παρέλαβε.

- Με το υπ' αριθ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου,, ο, μεταβίβασε λόγω γονικής παροχής στον, ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας του ανωτέρω αγροτεμαχίου και στον ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου της ψιλής κυριότητας του ανωτέρω αγροτεμαχίου στη δε (προσφεύγουσα), λόγω δωρεάς ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου της επικαρπίας του ανωτέρω αγροτεμαχίου και υπεισήλθαν στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της μίσθωσης κατά τα ανωτέρω ποσοστά.
- Στη συνέχεια προς άρση οιασδήποτε αμφιβολίας με την υπ' αριθ. πράξη τροποποίησεως του υπ' αριθ. συμβολαίου μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης τροποποιήθηκε το αρχικό μισθωτήριο συμβόλαιο και συμφωνήθηκε ότι οι εκμισθωτές και η μισθώτρια εταιρία αποσαφηνίζουν ότι κατά την καθ' οιονδήποτε τρόπο λύση ή λήξη της ισχύουσας μίσθωσης και κατά την αποχώρηση της μισθώτριας εταιρίας υποχρεούται αυτή να προβεί στην κατεδάφιση όλων των υφιστάμενων κτισμάτων (κτιρίου κ.λπ.), αφαιρώντας και τις πάσης φύσης προσθήκες, επί του ενιαίου αγροτεμαχίου, επαναφέροντας αυτό στην κατάσταση που το είχε παραλάβει και παραδίδοντάς το άνευ κάποιας κατασκευής ή κτίσματος.

- Από τη θεωρία (άρθρο 955 ΑΚ) και τη νομολογία (ΑΠ 1376/1978), σε περίπτωση που μισθωτής ανεγείρει κτίσματα επί του μισθίου για τις ανάγκες και μόνον της μίσθωσης και τα κτίσματα με τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης θα αφαιρεθούν, έχουν δηλαδή παροδικό χαρακτήρα, ο εκμισθωτής δεν αποκτά την κυριότητα των κτισμάτων.
 - Από τα παραπάνω εκτεθέντα αποδεικνύεται ότι ο ουδέποτε απέκτησε την κυριότητα, νομή και κατοχή των κτισμάτων, που η μισθώτρια εταιρία ανήγειρε στο ανωτέρω περιγραφόμενο αγροτεμάχιο, δεδομένου ότι το κτίριο ανεγέρθηκε μόνο για να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της μίσθωσης και η διάρκεια είναι παροδική, σαφώς προσδιορισμένη στο ανωτέρω αρχικό μισθωτήριο συμβόλαιο. Με το παραπάνω τροποποιητικό συμβόλαιο της μίσθωσης αποσαφηνίσθηκε πλήρως ο παροδικός σκοπός της μίσθωσης και συνεπώς τα κτίσματα δεν είναι συστατικά του αγροτεμαχίου αλλά ανήκουν κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στη μισθώτρια εταιρία, η οποία έχει και την πλήρη εξουσίαση αυτών.
 - Επομένως με τη μεταβίβαση στην ίδια (στην προσφεύγουσα) της επικαρπίας κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του μισθίου αγροτεμαχίου δεν απέκτησε και την κυριότητα των κατασκευασθέντων κτισμάτων από τη μισθώτρια εταιρία, αφού αυτά, όπως αναπτύχθηκε παραπάνω, δεν αποτελούν συστατικά του μισθίου αγροτεμαχίου.
- 2) Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ εδράζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994. Η αξία της οικοδομής, των προσθηκών, βελτιώσεων κλπ θεωρείται ως εισόδημα από οικοδομές μόνο στην ειδικώς προβλεπόμενη περίπτωση της εντός του πλαισίου συμβάσεως μισθώσεως ανέγερσης οικοδομής επί ακινήτου του εκμισθωτή ή εκτέλεσης προσθηκών κ.λπ. επ' αυτού, με δαπάνες του μισθωτή και εφόσον μετά τη λήξη της συμβάσεως παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή χωρίς αποζημίωση του μισθωτή.
- 3) Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ της κοινοποιήθηκε στις, δηλαδή μετά την πάροδο της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης και συνακόλουθα παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013).

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 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.»

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης στις της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης επιβολής ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων και φόρου εισοδήματος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (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 διόρθωσης 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 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «.....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 άρθ. 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο.

4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.

5. Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε την 1^η Ιανουαρίου 2014, ορίζεται ότι: «**1.** Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως. ...

3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

4. Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής:

α) Αν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται ως ποσοστό του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα του ακινήτου, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή ως εξής:

(αα) Στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του.

(ββ) Στα 7/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του.

(γγ) Στα 6/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30ό έτος της ηλικίας του.

(δδ) Στα 5/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40ό έτος της ηλικίας του.

(εε) Στα 4/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50ό έτος της ηλικίας του.

(στστ) Στα 3/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του.

(ζζ) Στα 2/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70ό έτος της ηλικίας του.

(ηη) Στο 1/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

β) Αν ο επικαρπωτής δεν είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται στα 8/10 του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.

γ) Ο φόρος που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα προκύπτει αν από το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα αφαιρεθεί ο φόρος που αναλογεί στην επικαρπία.

5. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στην οίκηση και στο δικαίωμα της επιφάνειας ισούται με το φόρο που αναλογεί στην επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα ισούται με το φόρο που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα.

6. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στο εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1 προκύπτει σύμφωνα με το εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου του οποίου αποτελεί παρακολούθημα και κατά το ποσοστό του επί αυτού.

7. Ο κύριος φόρος που αναλογεί σε ακίνητο των περιπτώσεων θ', ι' και ια' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ισούται με το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα, χωρίς να οφείλεται τέτοιος φόρος από τον κύριο του ακινήτου.

8. Για την εφαρμογή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται από το υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α θεωρούνται αυτά τα οποία εκμισθώνονται ή παραχωρούνται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Τα ακίνητα που δεν εμπίπτουν στο προηγούμενο εδάφιο θεωρούνται ιδιοχρησιμοποιούμενα.

9. Για το συμπληρωματικό ΕΝ.Φ.Ι.Α, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 5, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 έως και 8 του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη. Κινητά είναι όσα δεν είναι ακίνητα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 953 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Συστατικό μέρος πράγματος, που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ίδιου ή του κύριου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενο κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 954 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Συστατικά του ακινήτου με την έννοια του προηγούμενου άρθρου είναι και

1. τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα.

2. τα προϊόντα του ακινήτου εφόσον συνεχονται με το έδαφος.

3. το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή.

4. οι σπόροι μόλις σπαρθούν και τα φυτά μόλις φυτευτούν.

Συστατικά του οικοδομήματος είναι όλα τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερσή του ή συναρμόστηκαν σ' αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1001 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Η κυριότητα πάνω σε ακίνητο εκτείνεται, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, στο χώρο πάνω και κάτω από το έδαφος. Δεν μπορεί όμως ο κύριος να απαγορεύσει ενέργεια που επιχειρείται σε τέτοιο ύψος ή βάθος ώστε να μην εξαρτά κανένα συμφέρον από την απαγόρευση.».

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, 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 υπολογίσθηκε μ' αυτό τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.».

Επειδή, στο με αριθμ. 1036249/672/A0012/14.5.2001 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 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.

3. Με βάση τα παραπάνω οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.2238/1994 θα εφαρμοσθούν για την αρχική μίσθωση και η αξία των κτισμάτων θα κατανεμηθεί μεταξύ των ετών διάρκειας της αρχικής μίσθωσης.....».

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1042139 ΕΞ 2012/07-03-2012 έγγραφο 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/Β0012/20.7.2009 έγγραφό μας).

4. Από το σχετικό προκύπτει, ότι οι εκμισθωτές (φυσικά πρόσωπα) εκμισθώνουν οικόπεδο στην ΚΑΡΦΟΥΡ – ΜΑΡΙΝΟΠΟΥΛΟΣ ΑΕ, 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, 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. Ειδικότερα με τη γνωμοδότηση αυτή διατυπώθηκε ομόφωνα η γνώμη ότι η 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 ανήγειρε την οικοδομή.

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

- Ιδιοκτήτης του υπό κρίση ακινήτου ήτοι ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 7.198,05 τ.μ., στη θέση στην τοπική κοινότητα, της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, επί του οποίου η εταιρία «.....» ανέγειρε δυνάμει της υπ' αριθ. αδειας οικοδομήσεως της Πολεοδομίας Ν., ένα ισόγειο κτίριο υπεραγοράς τροφίμων, εμβαδού 1.407,99 τ.μ. ήταν ο με Α.Φ.Μ. (σύζυγος της προσφεύγουσας).
- Με το υπ' αριθ. συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,, ο εκμίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο στην εταιρία «.....». Συνομολόγηθηκε συγκεκριμένα ότι, στην έννοια του μισθίου περιλαμβάνεται, το ανωτέρω ενιαίο ακίνητο συνολικού εμβαδού επτά χιλιάδων εκατόν ενενήντα οκτώ τετραγωνικών μέτρων και πέντε εκατοστών (7.198,05 τ.μ.) μετά της οικοδομής που θα ανεγερθεί πάνω σ' αυτό μαζί με τα συστατικά, παραρτήματα και παρακολουθήματά της και τον υποχρεωτικά ακάλυπτο χώρο του ακινήτου (όπου θα δημιουργηθούν θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτων), ως αδιαίρετο και αδιάσπαστο νομικά και πραγματικά ενιαίο σύνολο (1^{ος} όρος).

Με τον δεύτερο όρο του συμβολαίου, η διάρκεια της μίσθωσης, η οποία άρχισε την 01.04.2008, ορίστηκε τριακονταετής και με τον τρίτο όρο το μίσθωμα καθορίστηκε στον ποσό των 4.500,00 €, μηνιαίως αναπροσαρμοζόμενο ετησίως μετά την πρώτη διετία, σε ποσοστό ίσο με το 100% της ετήσιας μεταβολής του Δείκτη Τιμών

Καταναλωτή κατά το μήνα της αύξησης σε σχέση με τον αντίστοιχο μήνα του προηγούμενου έτους, όπως αυτή υπολογίζεται από την εκάστοτε αρμόδια Αρχή (σήμερα Εθνική Στατιστική Υπηρεσία της Ελλάδος) και η μισθώτρια επιβαρύνθηκε επιπλέον με το τέλος χαρτοσήμου.

Με τον έκτο όρο του συμβολαίου, ορίστηκε ότι το μίσθιο θα χρησιμοποιηθεί για την ανέγερση σ' αυτό επαγγελματικής στέγης και ειδικότερα υπεραγοράς τροφίμων ήτοι καταστήματος για λιανική ή χονδρική πώληση παντός είδους, τροφίμων, ειδών ένδυσης – υπόδησης, παιχνιδιών, γεωργικών προϊόντων ηλεκτρικών ειδών κ.λπ. ...

Επιπλέον, ρητά συμφωνήθηκε ότι σε περίπτωση μεταβίβασης της μισθωτικής σχέσης στο σύνολό της από τον εκμισθωτή σε τρίτο με πράξη εν ζωή, είτε αιτία θανάτου, είτε με εκποίηση ολόκληρου ή μέρους ή ιδανικής μερίδας του μισθίου, δηλαδή σε περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας (πώληση, ανταλλαγή, δωρεά, γονική παροχή, διανομή, κληροδοσία, πλειστηριασμό) καθώς και παραχώρησης κάθε εμπράγματος δικαιώματος που αποκλείει στη μισθώτρια τη χρήση του μισθίου, ο νέος ειδικός διάδοχος, κήτορας ή κληρονόμος υπεισέρχεται αυτοδίκαια στη μισθωτική σχέση αποκτώντας τα εκ του παρόντος δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του δικαιοπαρόχου του (η υπεισέλευση του ψιλού κυρίου θα επέρχεται σε περίπτωση λήξης της επικαρπίας). Εάν ο εκμισθωτής, προτίθεται να πωλήσει το μίσθιο, λαμβανομένης υπόψη της επένδυσης της μισθώτριας, συμφωνείται ότι η μισθώτρια έχει δικαίωμα προτίμησης έναντι κάθε τρίτου.

Επίσης ο εκμισθωτής δήλωσε ρητά κι ανεπιφύλακτα ότι παραιτείται καθόλο το συμβατικό χρόνο της μίσθωσης, από το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης για ιδιόχρηση, τόσο για τον εαυτό του όσο και για λογαριασμό των προσώπων που προβλέπει ο νόμος καθώς και από το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης για ανοικοδόμηση (12^{ος} όρος).

Περαιτέρω, ορίστηκε ότι, σε περίπτωση καταγγελίας της μίσθωσης η μισθώτρια θα κατεδαφίσει και θα αποξηλώσει όλες τις επί του μισθίου εδάφους υπάρχουσες κατασκευές είτε αφορούν κτίρια, υπόστεγα, σκέπαστρα είτε οποιασδήποτε άλλη μορφής κατασκευή που εν τω μεταξύ θα έχει ανεγερθεί με δαπάνες της μισθώτριας, απομακρύνοντας στη συνέχεια με δαπάνες της τα μπάζα και παραδίδουσα αυτό ελεύθερο στον εκμισθωτή (12^{ος} όρος), όπως και κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης (13^{ος} όρος).

Τέλος, προβλέφθηκε ότι ο εκμισθωτής διατηρούσε το δικαίωμα να δηλώσει στη μισθώτρια με έγγραφη δήλωσή του τουλάχιστον έναν χρόνο πριν από τη λήξη της μίσθωσης ότι δεν επιθυμεί την κατεδάφιση των ανεγερθησομένων κτισμάτων, η δε μισθώτρια δήλωσε από τώρα ότι αποδέχεται αυτή τη δήλωσή του, άνευ ουδεμίας απολύτου αξιώσεως (14^{ος} όρος).

- Ο με το υπ' αριθ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,:

- α) δώρισε στη σύζυγό του με Α.Φ.Μ., την επικαρπία σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του προπεριγραφόμενου ακινήτου,
- β) μεταβίβασε με γονική παροχή, στον γιο του με Α.Φ.Μ., την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του προπεριγραφόμενου ακινήτου και
- γ) μεταβίβασε με γονική παροχή, στον γιο του με Α.Φ.Μ., την ψιλή κυριότητα σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του προπεριγραφόμενου ακινήτου.

Επειδή, η πράξη τροποποίησης του υπ' αριθ. συμβολαίου μίσθωσης ακινήτου, με αριθ. του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης βάσει της οποίας καταργήθηκε το ανωτέρω δικαίωμα του εκμισθωτή να δηλώσει στη μισθώτρια με έγγραφη δήλωσή του τουλάχιστον έναν χρόνο πριν από τη λήξη της μίσθωσης ότι δεν επιθυμεί την κατεδάφιση των ανεγερθησομένων κτισμάτων δεν δύναται να μεταβάλλει τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής καθόσον:

- α) δεν έχει αναδρομική ισχύ,
- β) συνετάχθη μετά την κοινοποίηση στις του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου στον προσφεύγοντα με σκοπό να μεταβάλλει τα αποτελέσματά του και
- γ) δύναται να επανατροποποιηθεί στο μέλλον.

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 αγροτεμαχίου, με δικά της έξοδα, το επίμαχο κτίριο και διενήργησε βελτιώσεις και προσθήκες μέχρι τις 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), ύψους 1.147.523,20 €.

Στη συνέχεια η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014, από τον οποίο διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στην ανωτέρω δήλωση εισόδημα από εκμίσθωση γαιών ποσού 30.000,00 €. Κατόπιν τούτου, κατ' επίκληση των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 1β' του ν. 2238/1994, προέβη σε επαναπροσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος από ακίνητα, ανά έτος ως εξής:

Εισοδήματα	Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2013-31/12/2013	30.000,00 €	49.125,39 €	19.125,39 €

Επειδή, σύμφωνα με τους όρους του με αριθ. συμβολαίου μίσθωσης, οι συμβαλλόμενοι αναγνώριζαν ότι στην έννοια του μισθίου περιλαμβάνεται, το ανωτέρω ενιαίο ακίνητο συνολικού εμβαδού επτά χιλιάδων εκατόν ενενήντα οκτώ τετραγωνικών μέτρων και πέντε εκατοστών (7.198,05 τ.μ.) μετά της οικοδομής που θα ανεγερθεί πάνω σ' αυτό μαζί με τα συστατικά, παραρτήματα και παρακολουθήματά της και τον υποχρεωτικά ακάλυπτο χώρο του ακινήτου (όπου θα δημιουργούταν θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτων), ως αδιαίρετο και αδιάσπαστο νομικά και πραγματικά ενιαίο σύνολο. Ο εκμισθωτής διατηρούσε το δικαίωμα να δηλώσει στη

μισθώτρια με έγγραφη δήλωσή του τουλάχιστον έναν χρόνο πριν από τη λήξη της μίσθωσης ότι δεν επιθυμεί την κατεδάφιση των ανεγερθησομένων κτισμάτων, η δε μισθώτρια αποδεχόταν αυτή τη δήλωσή του, άνευ ουδεμίας απολύτου αξιώσεως.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα κατασκευασθέντα κτίσματα από τη μισθώτρια εταιρία, δεν αποτελούν συστατικά του μισθίου αγροτεμαχίου, αλλά παροδικά συνδεδεμένα στοιχεία του, με προκαθορισμένο διαχωρισμό απορρίπτεται ως αβάσιμος και ορθώς η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε το συνολικό ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας και το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων
(για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2014)

Διαφορά φόρου	1.194,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	597,27€
Σύνολο φόρου	1.791,81€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013)

Διαφορά φόρου	6.695,80€
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	573,76€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	114,75€
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	6.867,21€
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	588,45€
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	117,69€
Εισφορά αλληλεγγύης	370,75€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	15.328,41€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.