



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 23/04/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 719

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
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 ...**2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...», με **ΑΦΜ** ..., κατοίκου ... κατά των με αριθμ. ..., ..., ..., και .../...2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Τις από ...2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.218,46 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 595,07 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 119,02 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 1.865,54 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 178,52 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 35,70 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 565,32 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.577,63 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.913,85 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 470,23 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 94,04 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 2.456,93 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 235,12 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 47,02 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 595,62 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **8.812,81 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.211,66 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 470,23 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 94,04 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 2.605,83 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 235,12 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 47,02 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.285,34 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.949,24 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.211,66 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 470,23 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 94,04 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 2.605,83 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 235,12 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 47,02 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.280,67 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.944,57 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28, 34 και 37 του ν. 4174/2013, δυνάμει των με αριθμ. .../...2019 και .../...2019 σχετικών εντολών ελέγχου. Ειδικότερα, αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτοκ. .../...2019 πληροφοριακό δελτίο το ΚΕΝΤΡΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.) βάσει του οποίου, προέκυψε ότι, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., η τελευταία, ανήγειρε σε αγροτεμάχιο που βρίσκεται στην παλαιά Εθνική οδό ..., εμβαδού 8.184,00 τ.μ., κυριότητας του ..., ισόγεια οικοδομή και προέβη σε προσθήκες και βελτιώσεις αυτής, μέχρι 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), ύψους 880.171,81 €. Στη συνέχεια, βάσει του με αριθμ. .../...2019 πληροφοριακού δελτίου και των σχετικών εντολών ελέγχου, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, από τον οποίο προέκυψε, ότι ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014-2017, δε δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος, κατ'επίκληση των διατάξεων του άρθρου 39 και 40 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1103/11-5-2015 διευκρινιστικής εγκυκλίου σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, προέβη σε επαναπροσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος του προσφεύγοντος από ακίνητη περιουσία.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...**2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία της ΠΟΛ. 1103/11-5-2015 και εσφαλμένη εφαρμογή του ν. 4172/2013.

2) Σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 67/1995) κρίθηκε ότι δεν υπάρχει εισόδημα από οικοδομές, εφόσον όλες οι κατασκευές και οι εγκαταστάσεις τις οποίες πραγματοποίησε η μισθώτρια εταιρία, θα αποσυρθούν από την ίδια και τα πράγματα θα επανέλθουν στην πρότερη

κατάσταση κατά τη λήξη της μίσθωσης και ούτε στο συμφωνητικό της μισθώσεως ούτε στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι οι μεταβολές στο μίσθιο, οι οποίες έγιναν από τη μισθώτρια εταιρία, έχουν συμφωνηθεί ως αντάλλαγμα της χρήσεως.

3) Κατά την αριθμ. 98/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, προκύπτει εισόδημα από οικοδομές, εάν και εφόσον η οικοδομή κατά την ημέρα λύσης της μίσθωσης παραμείνει στην κυριότητα του εκμισθωτή, οπότε και είναι υπεύθυνος για την καταβολή του αναλογούντος φόρου.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013 ΦΕΚ 167/23-07-2013), ορίζει στο άρθρο 7 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.». Στο **άρθρο 39**(Εισόδημα από ακίνητη περιουσία), 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.» Στο **άρθρο 40**, 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 & 2015)

4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται αυτοτελώς, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Συντελεστής %
0-12.000	15%
12.001 – 35.000	35%
35.001-	45%

(όπως ίσχυε για τα φορολογικά έτη από 01/01/2016 σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016).

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 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 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.

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

Σε σύμβαση 10ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση ακινήτου στο οποίο ο μισθωτής, με δαπάνες του, θα εγκαταστήσει ανελκυστήρα. Το χρηματικό μίσθωμα ανέρχεται σε 7.000€ ετησίως, ενώ το προϋπολογισθέν κόστος εγκατάστασης του ανελκυστήρα υπολογίζεται σε 15.000€, το οποίο συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα. Στην περίπτωση αυτή, ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις [του άρθρου 39 του ν. 4172/2013](#), το οποίο αποτελείται από το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 7.000€ και το μίσθωμα σε είδος 1.500€ (15.000€ / 10 έτη μίσθωσης), αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης και ανεξάρτητα από το χρόνο ολοκλήρωσης της εγκατάστασης του ανελκυστήρα. Κατά την ολοκλήρωση της εγκατάστασης του ανελκυστήρα, το πραγματικό κόστος συμπίπτει με το προϋπολογισθέν και συνεπώς, δεν απαιτείται τροποποίηση του υπολογισθέντος μισθώματος σε είδος (1.500€) στα υπολειπόμενα από την ολοκλήρωση της εγκατάστασης έτη.

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. ...»

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), προέβλεπε τα εξής : **στο άρθρο 21** 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/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 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 περαιτέρω, η φορολογική αρχή απηύθυνε ερώτημα προς τη Διεύθυνση Φορολογίας εισοδήματος, με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, προκειμένου να τις παρασχεθούν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994. Η Διεύθυνση φορολογίας Εισοδήματος με το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1042139 ΕΞ 2012 / 07-03-2012 έγγραφό της, με θέμα «εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.», αναφέρει 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 οικοπέδο στην ... 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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : « Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής

θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, εξάλλου, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

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

Ο προσφεύγων, και η ..., συγκύριοι κατά 50,11% και 49,89%, αντίστοιχα (μέχρι 28/02/2009), και ο πρώτος αποκλειστικά κύριος, κατά 100% (μέχρι 31/12/2013), ενός αυτοτελούς και ανεξάρτητου αγροτεμαχίου εμβαδού 8.184,00 τ.μ., που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή της ..., στην παλαιά ..., με το αριθ. .../...2000, συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου του Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ..., εκμίσθωσαν το εν λόγω αγροτεμάχιο στην εταιρία με την επωνυμία «...», για να ανεγείρει με δικές της δαπάνες, ισόγεια οικοδομή με χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων, 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. Με το ως άνω μισθωτήριο συνομολογήθηκε ότι, στην έννοια του μισθίου περιλαμβάνεται, τόσο ολόκληρο το πιο πάνω ενιαίο ακίνητο των συνεκμισθωτών, όσο και το κτίριο που θα κατασκευαστεί από τη μισθώτρια με όλες τις εγκαταστάσεις του, βοηθητικούς χώρους, παραρτήματά του, περιβάλλοντα χώρο και το χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων. Οι συμβαλλόμενοι αναγνωρίζουν 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 (1^{ος} όρος). Με τον τρίτο όρο του συμβολαίου, η διάρκεια της μίσθωσης, η οποία άρχιζε την .../2000, ορίστηκε τριακονταετής και το ενιαίο ετήσιο μίσθωμα καθορίστηκε στο ποσό των 9.000.000 δρχ., κλιμακούμενο αναλόγως της αύξησης του τιμαρίθμου του κόστους ζωής και όπως ειδικότερα αναφέρεται στη σύμβαση για τα επόμενα έτη (4^{ος} όρος). Περαιτέρω, προβλέπεται ότι η μισθώτρια ως προς τη χρήση του μισθίου έχει τις εξής υποχρεώσεις : i) υποχρεούται να κάνει καλή

και με επιμέλεια χρήση και συντήρηση του μισθίου, ii) να μεταχειρίζεται το μίσθιο σύμφωνα με τους σχετικούς όρους της παρούσας σύμβασης, iii) να το διατηρεί καθαρό και ευπρεπές και γενικά να συντηρεί και να φροντίζει τούτο, iv) να το χρησιμοποιεί κατά τρόπο που να μη θίγει την υγεία, την εργασία, την ασφάλεια και τα χρηστά ήθη των συνεκμισθωτών και των γειτόνων, προς όλους τους οποίους πρέπει να τηρεί στην προσήκουσα και αρμόζουσα συμπεριφορά και να επισκευάζει και αποκαθιστά πλήρως τις όποιες ζημιές και φθορές αυτού. (7^{ος} όρος σύμβασης). Επιπλέον, ρητά συμφωνείται ότι : σε περίπτωση μεταβίβασης της μισθωτικής σχέσης κατά τη διάρκεια της μίσθωσης από τους συγκυρίους – συνεκμισθωτές, είτε με πράξη εν ζωή, είτε αιτία θανάτου, είτε λόγω εκποίησης ολόκληρου ή ιδανικής μερίδας του μισθίου σε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δηλαδή μεταβίβασης της κυριότητας (πώληση, ανταλλαγή, δωρεά, γονική παροχή, διανομή, κληροδοσία πλειστηριασμό) ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος που αποκλείει ή που παρακωλύει τη χρήση του μισθίου ή λήξη της επικαρπίας, συνομολογείται ρητά ότι ο νέος διάδοχος, κτήτορας, κληρονόμος, ψιλός κύριος κ.ο.κ, υπεισέρχεται αυτοδίκαια από το χρόνο γέννησης του αντίστοιχου δικαιώματος του, στη μισθωτική σχέση αποκτώντας όλα τα δικαιώματα και αναλαμβάνοντας όλες τις υποχρεώσεις του δικαιοπαρόχου του που απορρέουν από τη μίσθωση, στην έκταση και στο βαθμό που αυτά συνομολογούνται μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Οι συνεκμισθωτές εξάλλου αναλαμβάνουν ρητά την υποχρέωση όπως στη σχετική πράξη μεταβίβασης περιληφθεί ρήτρα, δυνάμει της οποίας ο διάδοχος τους θα υποχρεούται να σεβαστεί όλους τους όρους της παρούσης και να προσχωρήσει σ' αυτή. Εάν οι συγκύριοι ή οι δωρεοδόχοι τους ή οι αναγκαστικοί δικαιοδόχοι τους, και συνεκμισθωτές, προτίθενται να πωλήσουν το μίσθιο, λαμβανομένης υπόψη της εμπορικής δραστηριότητας της μισθώτριας και του ύψους της επένδυσής της, συμφωνείται ότι η μισθώτρια έχει δικαίωμα προτίμησης έναντι των υπολοίπων υποψήφιων αγοραστών(10^{ος} όρος). Τέλος, προβλέφθηκε ρητώς ότι, η μισθώτρια υποχρεούται να παραχωρήσει το κτίριο στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή των συνεκμισθωτών ή των διαδόχων τους, χωρίς την καταβολή από μέρους τους οποιαδήποτε αποζημίωσης ή ανταλλάγματος υπό τον όρο βέβαια ότι αυτοί θα αναλάβουν κάθε είδους επιβάρυνση που τυχόν θα προκύψει από αυτή την παραχώρηση (15^{ος} όρος).

Από το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., στα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας με την επωνυμία «....» με ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι, η εν λόγω εταιρία κατασκεύασε επί του ως άνω περιγραφόμενου αγροτεμαχίου, με δικά της έξοδα, το επίμαχο κτίριο και διενήργησε βελτιώσεις και προσθήκες μέχρι τις 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), ύψους 880.171,81 €.

Στη συνέχεια η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, από τον οποίο διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας. Κατόπιν τούτου, κατ'επίκληση των διατάξεων των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1103/2015,

προέβη σε επαναπροσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος από ακίνητα, ανά διαχειριστική περίοδο ως εξής :

Φορολογική περίοδος	φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2014-31/12/2014	24.629,04	43.472,88	18.843,84
01/01/2015-31/12/2015	19.226,13	34.116,59	14.890,46
01/01/2016-31/12/2016	18.561,13	33.451,59	14.890,46
01/01/2017-31/12/2017	18.561,13	33.451,59	14.890,46

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα ερμήνευσε τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1103/11-5-2015. Ειδικότερα επικαλείται ότι εσφαλμένα εφαρμόστηκαν στην περίπτωση του, οι παράγραφοι 4 και 5 της ως άνω ΠΟΛ., ενώ εφαρμοστέα τυγχάνει η παράγραφος 6 και το παράδειγμα 2 της παραγράφου 7, το οποίο αφορά πολυετή σύμβαση μίσθωσης και συμφωνία ανέγερσης κτίσματος, το οποίο δεν συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή δεν αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα. Κατά συνέπεια η κρίσιμη διαφορά ανάμεσα στα δύο παραδείγματα, είναι κατά πόσο το αναγιρόμενο ακίνητο, κατασκευή κλπ, συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα, ή όχι. Στη δε περίπτωση του, όπως προκύπτει από την με αριθμ. .../2000 συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης του αγροτεμαχίου του στην επιχείρηση «...», δε συμφώνησε με τη μισθώτρια καμία ανταλλαγή μέρους του μισθώματος και κανένα συμπληρωματικό μίσθωμα για την κατασκευή που ανεγέρθηκε. Περαιτέρω, επικαλείται ότι τα αναγραφόμενα στο με αριθμ. πρωτ. Δ12Α ... ΕΞ 2012/...2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας, ως απάντηση σε σχετικό ερώτημα της φορολογικής αρχής, είναι νόμω αβάσιμα, καθόσον περιέχουν ως μόνο επιχείρημα, ότι δεν μπορεί να συναρτάται η υπαγωγή σε φορολογία του υπόψη εισοδήματος στο όνομα του οικοπεδούχου από αβέβαια, μελλοντικά και επισφαλή γεγονότα, σε αντίθεση με τη βούληση του νομοθέτη, ο οποίος έθεσε στο άρθρο 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994, την προϋπόθεση μετά τη λήξη του χρόνου μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή να παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Επιπλέον, το έγγραφο αφορά, άλλα από την κρινόμενη περίπτωση πραγματικά περιστατικά, αφού προϋποθέτει ο εκμισθωτής να είναι ανώνυμη εταιρία και όχι φυσικό πρόσωπο όπως συμβαίνει εν προκειμένω. Συνεπώς, η μόνη ορθή ερμηνεία των διατάξεων ου άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), είναι ότι προκύπτει εισόδημα από οικοδομές εάν και εφόσον η οικοδομή κατά την ημέρα λύσης της μίσθωσης, παραμένει στην κυριότητα του

εκμισθωτή, οπότε και είναι υπεύθυνος για την καταβολή του αναλογούντος φόρου, η δε περίπτωση του δεν εντάσσεται σε αυτήν την κατηγορία.

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 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 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 των άρθρων 948, 954 και 1001 του Αστικού Κώδικα ορίζεται, ότι η κυριότητα πάνω σε ακίνητο, εκτείνεται στα πράγματα εκείνα που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος στερεά, ιδιαίτερα τα οικοδομήματα (τα υπερκείμενα ανήκουν στα υποκείμενα).

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω φορολογικές διατάξεις, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με εκείνες των άρθρων 953-954 του Α.Κ. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' παρ. 1 του άρθρου 21, σε τόσα έτη όσα διαρκεί η μίσθωση. Επίσης, μετά τη συμπλήρωση της περ. β' με την παρ. 8 του άρθρου 1 του ν. 2954/2001 εισόδημα από εκμισθούμενη οικοδομή θεωρείται και η αξία των προσθηκών, βελτιώσεων και διαρρυθμίσεων του ακινήτου, που διενεργούνται από το μισθωτή, υπό την προϋπόθεση ότι, μετά τη λήξη της μισθώσεως, θα περιέλθουν χωρίς αποζημίωσή του στον εκμισθωτή. Δοθέντος δε ότι, οι ως άνω διατάξεις ως φορολογικές είναι στενώς ερμηνευτές, η αξία της οικοδομής, των προσθηκών, βελτιώσεων κλπ., θεωρείται ως εισόδημα από οικοδομές μόνο στην ανωτέρω ειδικώς προβλεπόμενη περίπτωση της εντός του πλαισίου συμβάσεως μισθώσεως ανέγερσης οικοδομής επί ακινήτου του εκμισθωτή ή εκτέλεσης προσθηκών κλπ, επ'αυτού, με δαπάνες του μισθωτή και εφόσον μετά τη λήξη της συμβάσεως παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή χωρίς αποζημίωση του μισθωτή (ΣΤΕ 1831/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τους όρους του με αριθμ. .../...2000 συμβολαίου μίσθωσης, 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 κατασκευαστεί από τη μισθώτρια με όλες τις εγκαταστάσεις του, βοηθητικούς χώρους, παραρτήματά του, περιβάλλοντα χώρο και το χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων. Οι συμβαλλόμενοι αναγνωρίζουν 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, προβλέφθηκε ρητώς ότι, η μισθώτρια υποχρεούται να παραχωρήσει το κτίριο στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή των συνεκμισθωτών ή των διαδόχων τους, χωρίς την καταβολή από μέρους τους οποιαδήποτε αποζημίωσης ή ανταλλάγματος υπό τον όρο βέβαια ότι αυτοί θα αναλάβουν κάθε είδους επιβάρυνση που τυχόν θα προκύψει από αυτή την παραχώρηση . Επιπλέον, συνομολογήθηκε ότι σε περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος, ο νέος διάδοχος υπεισέρχεται στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη μίσθωση. Πράγματι, βάσει του με αριθμ. .../...2014 συμβολαίου γονικής παροχής, το οποίο διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας κατόπιν σχετικού αιτήματος, με το αριθμ. πρωτ. ... ΕΙ /...2020 ΕΜΠ έγγραφό μας, ο προσφεύγων μεταβίβασε με γονική παροχή στον ..., ποσοστό 49,89% εξ αδιαίρετου αγροτεμάχιο με το επ'αυτού ισόγειο κατάστημα υπεραγοράς τροφίμων, εμβαδού 1.513 τ.μ. με ημιυπαίθριους χώρους, εμβαδού 120,60 τ.μ., με προσδιορισθείσα αξία βάσει αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού ύψους 384.399,39 €. Στον προσφεύγοντα περιήλθε αρχικά κατά ψιλή κυριότητα το ανωτέρω ιδανικό μερίδιο του παραπάνω ακινήτου από αγορά από τη θεία του ..., δυνάμει του με αριθμ. .../...2007 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

..., με το οποίο η δεύτερη παρακράτησε την επικαρπία εφ'όρου ζωής της, αποβιωσάσης στις .../2009, η οποία κατέλειπε την από 12-3-2008 ιδιόγραφη διαθήκη της, που δημοσιεύθηκε νόμιμα με το αριθμ. .../...2009 πρακτικό συνεδρίασης του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, μη δημοσιευμένης άλλης διαθήκης, με την οποία συνενώθηκε η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία από τον προσφεύγοντα βάσει της με αριθμ. ΦΕ .../2014 δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Ο αποδέκτης της παροχής, δήλωσε ότι αποδέχεται τη γονική παροχή που γίνεται προς τον ίδιο, ότι παραλαμβάνει στην αποκλειστική κυριότητα και νομή του το μεταβιβαζόμενο ιδανικό μερίδιο του παραπάνω ακινήτου και ότι αποδέχεται ότι υπεισέρχεται στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την ως άνω .../...2000 πράξη μίσθωσης ακινήτου του Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

Επειδή, εν προκειμένω, οι βελτιώσεις και επεκτάσεις πραγματοποιήθηκαν πριν την 1/1/2014, ο έλεγχος ορθώς επαναπροσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21§1 περ. β' του ν. 2238/1994, λαμβάνοντας υπόψη την με αριθμ. ΠΟΛ. 1103/11-5-2015.

Επειδή, το αληθές νόημα της διάταξης του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, είναι η φορολόγηση με τη μορφή μισθώματος, της ωφέλειας που έχει ο εκμισθωτής από την ανέγερση του κτίσματος σε ακίνητο του. Στη συγκεκριμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από το έντυπο ΑΑ – ΓΗΣ και από το με αριθμ. .../...2014 συμβόλαιο γονικής παροχής, προκύπτει ότι στην πρώτη περίπτωση, η αξία ολόκληρου του αγροτεμαχίου, εμβαδού 8.184 τ.μ. στη θέση ..., βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορίστηκε στο ύψος των **335.668,63 €**, ενώ στη δεύτερη περίπτωση η αξία ποσοστού 49,89%, του αγροτεμαχίου με το υπ'αυτού ισόγειο κατάστημα υπεραγοράς τροφίμων, προσδιορίστηκε στο ποσό των 384.399,39 €, ήτοι, ποσοστού 100% αυτού, στο ύψος **770.493,87 €**. Συνεπώς, η ωφέλεια του προσφεύγοντος επιβεβαιώνεται και από την αύξηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου του, όπως αυτή προσδιορίστηκε με την αριθμ. .../2014 συμβολαιογραφική πράξη γονικής παροχής.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, βάσει του με αριθμ. .../...2000 συμβολαίου μίσθωσης του ακινήτου, προβλέφθηκε ρητώς η παραχώρηση εκ μέρους της μισθώτριας, κατά πλήρη κυριότητα του κτιρίου που ανήγειρε, στους συνεκμισθωτές ή στους διαδόχων αυτών, χωρίς την καταβολή από μέρους τους οποιαδήποτε αποζημίωσης ή ανταλλάγματος, η σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (67/1995, 2507/194, 3398/1991), αβασίμως προβάλλεται, καθότι αυτή αναφέρεται σε περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων, στις οποίες δεν προβλέφθηκε ότι το κτίριο που κατασκεύασε η μισθώτρια, με δικές της δαπάνες, θα παραμείνει στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου (εκμισθωτή). Επιπλέον, η επικαλούμενη με αριθμ. 98/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ερωτήματος, αν κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από οικοδομές, στη συνολική αξία του ανεγερθέντος από τη μισθώτρια εταιρία, κτίσματος, θα

συμπεριληφθούν τα ποσά της επιδότησης που έλαβε η μισθώτρια για την ανέγερση κτίσματος από το πρόγραμμα Leader, παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, γνωμοδοτώντας περαιτέρω, ότι για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίον ανεγέρθηκε το κτίσμα από το μισθωτή, ή η πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών προς κάλυψη των σχετικών δαπανών.

Επειδή, με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014-2017, και το συνοδευτικό αυτών έντυπο Ε2 - Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων, ο ίδιος ο προσφεύγων, δηλώνει εισοδήματα από εκμίσθωση επαγγελματικής στέγης – καταστημάτων εμβαδού 1.568,72 τ.μ. στην εταιρία «...» με ΑΦΜ

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013, της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...», με **ΑΦΜ**

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

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	75.381,13	94.224,97	94.224,97	18.843,84
	Της συζύγου	17.005,85	17.005,85	17.005,85	
Χρεωστικό ποσό		3.530,54	9.749,00	9.749,00	6.218,46

Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	882,16	1.477,23	1.477,23	595,07
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	176,43	295,45	295,45	119,02
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4172/2013		1.865,54	1.865,54	1.865,54
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4172/2013 τελών χαρτοσήμου		178,52	178,52	178,52
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη		35,70	35,70	35,70
Εισφορά αλληλεγγύης	1.604,95	2.170,27	2.170,27	565,32
καταλογιζόμενο ποσό	6.194,08	15.771,71	15.771,71	9.577,63

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	64.901,25	79.791,71	79.791,71	14.890,46
	Της συζύγου	9.830,12	9.830,12	9.830,12	
χρεωστικό ποσό		4.010,53	8.924,38	8.924,38	4.913,85
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		707,94	1.178,17	1.178,17	470,23
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου		141,59	235,63	235,63	94,04
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			2.456,93	2.456,93	2.456,93
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			235,12	235,12	235,12
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη			47,02	47,02	47,02
Εισφορά αλληλεγγύης		1.889,73	2.485,35	2.485,35	595,62
καταλογιζόμενο ποσό		6.749,79	15.562,60	15.562,60	8.812,81

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	61.346,79	76.237,25	76.237,25	14.890,46
	Της συζύγου	8.999,13	8.999,13	8.999,13	

χρεωστικό ποσό	4.256,19	9.467,85	9.467,85	5.211,66
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	686,94	1.157,17	1.157,17	470,23
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	137,39	231,43	231,43	94,04
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		2.605,83	2.605,83	2.605,83
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		235,12	235,12	235,12
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη		47,02	47,02	47,02
Εισφορά αλληλεγγύης	1.818,71	3.104,05	3.104,05	1.285,34
καταλογιζόμενο ποσό	6.899,23	16.848,47	16.848,47	9.949,24

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	61.035,19	75.925,65	75.925,65	14.890,46
	Της συζύγου	7.321,56	7.321,56	7.321,56	
χρεωστικό ποσό		7.321,56	10.905,79	10.905,79	5.211,66
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		686,94	1.157,17	1.157,17	470,23
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου		137,39	231,43	231,43	94,04
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			2.605,83	2.605,83	2.605,83
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			235,12	235,12	235,12
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη			47,02	47,02	47,02
Εισφορά αλληλεγγύης		2.270,36	3.551,03	3.551,03	1.280,67
καταλογιζόμενο ποσό		8.788,82	18.733,39	18.733,39	9.944,57

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.