



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 23/04/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: 718

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, οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014, 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 οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.687,43 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 423,38 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 84.67 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.791,51 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, λόγω ανακρίβειας, ύψους 431,13 €, πλέον πρόσθετη εισφορά στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ύψους 86,23 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **12.504,35 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 11.077,14 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 824,60 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 164,92 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 11.279,85 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, λόγω ανακρίβειας, ύψους 839,62 €, πλέον πρόσθετη εισφορά στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ύψους 167,94 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 266,61 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **24.620,68 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 13.691,97 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 909,77 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 181,96 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 13.942,53 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, λόγω ανακρίβειας, ύψους 926,42 €, πλέον πρόσθετη εισφορά στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ύψους 185,28 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.176,64 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **31.014,57 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 14.266,52 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 921,46 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 184,29 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 14.527,60 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, λόγω ανακρίβειας, ύψους 938,33 €, πλέον πρόσθετη εισφορά στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ύψους 187,66 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.179,32 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **33.205,18 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 14.183,85 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 929,62 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 185,92 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 14.443,42 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, λόγω ανακρίβειας, ύψους 946,63 €, πλέον πρόσθετη εισφορά στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ύψους 189,33 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.202,31 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **32.081,08 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 10.950,95 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 938,38 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 187,68 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 11.151,35 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, λόγω ανακρίβειας, ύψους 955,55 €, πλέον πρόσθετη εισφορά στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ύψους 191,11 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.169,70 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **26.544,72 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 και της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, δυνάμει της με αριθμ. .../...**2019** σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. 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 ... εμβαδού 8.184,00 τ.μ., κυριότητας του ..., ισόγεια οικοδομή και προέβη σε προσθήκες και βελτιώσεις αυτής, μέχρι .../2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), ύψους 880.171,81 €. Στη συνέχεια, βάσει του με αριθμ. .../...**2019** πληροφοριακού δελτίου και της εκδοθείσας εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, από τον οποίο

προέκυψε, ότι ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009-2014, δε δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος, κατ'επίκληση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994, προέβη σε επαναπροσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος του προσφεύγοντος.

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

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων για τα οικονομικά έτη 2009-2014.

2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση

συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, περαιτέρω με την **αριθ. 327/2004** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την **ΠΟΛ. 1125/25-11-2004**, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 Ν. [2238/1994](#) και 49 παρ. 3 Ν. [2859/2000](#), δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86.

Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).»

Επειδή με την **ΠΟΛ 1194/05-12-2017**, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν τα εξής: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την

έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.....,

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου «που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου,» υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα».... Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. .../...2019 Πληροφοριακό δελτίο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., το οποίο σχετίζεται με την αριθμ. .../...2018 εντολή, περί διενέργειας ελέγχου στην επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, η ως άνω εταιρία ανήγειρε σε αγροτεμάχιο που της εκμίσθωσε ο προσφεύγων, σύμφωνα με την αριθμ. .../...2000 συμβολαιογραφική πράξη, ισόγεια

οικοδομή και προέβη μέχρι και τις 28/02/2013 σε προσθήκες βελτιώσεις συνολικού κόστους 880.171,81 €.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει ότι το με αριθμ. πρωτ. .../...2019 πληροφοριακό δελτίο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αφορούν σε εργασίες στο οικόπεδο είχαν προαναγγελθεί στη φορολογική αρχή με το με αριθμ. .../...2000 συμβόλαιο μίσθωσης, τα δε στοιχεία που αφορούν τις εργασίες στο οικόπεδο ήταν γνωστά μέσω των ετήσιων φορολογικών δηλώσεων της μισθώτριας επιχείρησης.

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον με το εν λόγω μισθωτήριο συμβόλαιο, γνωστοποιήθηκε μόνο η πρόθεση των εκμισθωτών να εκμισθώσουν στην ως άνω επιχείρηση αγροτεμάχιο, την κυριότητα του οποίου κατέχει ο ίδιος και η ..., προκειμένου η εταιρία να κατασκευάσει στο μέλλον κτίριο, το οποίο θα χρησιμοποιήσει ως πολυκατάστημα, χωρίς ωστόσο να γίνεται καμία αναφορά ως προς το προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής και το χρονοδιάγραμμα κατασκευής του κτιρίου. Το με αριθμ. πρωτ. .../...2019 πληροφοριακό δελτίο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων αποτελεί συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο διότι σε αυτό, περιλαμβάνονται στοιχεία, τα οποία η φορολογική αρχή δεν είχε στη διάθεσή της, κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του νόμου 2238/1994 πενταετία. Συγκεκριμένα τα στοιχεία που αφορούν σε εργασίες που έγιναν στο Οικόπεδο – Γήπεδο του προσφεύγοντος προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της μισθώτριας επιχείρησης «...», αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Ιωνίας Θεσσαλονίκης.

Επειδή τα ως άνω στοιχεία, δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της, η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009-2013, καθόσον προήλθαν από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της μισθώτριας εταιρίας, τα οποία για πρώτη φορά έλαβε γνώση στις ...2019 με το με αρ. πρωτ. ... εισερχόμενο έγγραφο της (αριθμ. πρωτ.ΚΕΜΕΕΠ .../...2018). Συνεπώς, το ως άνω έγγραφο καθίσταται ικανό να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής, για τα έτη αυτά. Για το οικονομικό έτος 2014, ισχύει δε, ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής, δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά για την εν λόγω χρήση, περιήλθαν μέσα στον κανονικό χρόνο της παραγραφής (πενταετία) και η προσβαλλόμενη πράξη του οικονομικού έτους 2014 εκδόθηκε εντός της πενταετίας.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως αυτός ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2008-2013, 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 το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1042139 ΕΞ 2012 / 07-03-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με το οποίο «..... 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).»

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 ..., στη θέση «...», 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 άρχισε 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 τον 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 οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014, από τον οποίο διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών. Κατόπιν τούτου, κατ'επίκληση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994, προέβη σε επαναπροσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος από ακίνητα, ανά διαχειριστική περίοδο ως εξής :

Διαχειριστική περίοδος	φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα βάσει ελέγχου	Διαφορά

01/01/2008-31/12/2008	21.082,00	34.771,35	13.689,35
01/01/2009-31/12/2009	35.224,80	61.886,88	26.662,08
01/01/2010-31/12/2010	38.639,56	68.055,32	29.415,76
01/01/2011-31/12/2011	40.076,40	69.870,34	29.793,94
01/01/2012-31/12/2012	41.821,96	71.879,66	30.057,70
01/01/2013-31/12/2013	40.759,96	71.101,09	30.341,13

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μόνη ορθή ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β΄ του ν. 2238/1994, όπως έχει κριθεί άλλωστε από τα διοικητικά δικαστήρια με νομολογία δεκαετιών, 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. Επίσης, επικαλείται ότι σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 67/1995) κρίθηκε ότι δεν αποτελεί 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.

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία προκύπτει από τα επίσημα βιβλία και στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για τις βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

Επειδή, επίσης, με τις διατάξεις 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 αριθ. .../...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 συνολογώθηκε 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, το οποίο διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας κατόπιν σχετικού αιτήματος, με το αριθμ. πρωτ. ... ΕΙ /...2020 ΕΜΠ έγγραφό μας, ο προσφεύγων μεταβίβασε στον ..., με γονική παροχή ποσοστό 49,89% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου 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 ...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 δωρεοδόχος 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, 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 «...» του Δήμου ..., 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 υπ'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, καθώς 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, επιπροσθέτως 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. 2238/1994 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 οικ. Έτους 2009		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	157.259,01	170.948,36	170.948,36	13.689,35
	Της συζύγου	13.661,14	13.661,14	13.661,14	
Χρεωστικό ποσό		8.463,12	14.150,55	14.150,55	5.687,43

Προκαταβολή φόρου	275,08	275,08	275,08	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	755,28	1.178,66	1.178,66	423,38
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	151,06	235,73	235,73	84,67
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		5.791,51	5.791,51	5.791,51
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		431,13	431,13	431,13
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη		86,23	86,23	86,23
καταλογιζόμενο ποσό	9.644,54	22.148,89	22.148,89	12.504,35

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2010		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	153.548,76	180.210,84	18.210,84	22.662,08
	Της συζύγου	11.182,25	11.182,25	11.182,25	
χρεωστικό ποσό		11.817,63	22.894,77	22.894,77	11.077,14
Προκαταβολή φόρου		77,89	77,89	77,89	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.218,24	2.042,84	2.042,84	824,60
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου		243,65	408,57	408,57	164,92
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			11.279,85	11.279,85	11.279,85
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			839,62	839,62	839,62
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη			167,94	167,94	167,94
Εισφορά αλληλεγγύης		1.638,32	1.904,93	1.904,93	266,61
καταλογιζόμενο ποσό		14.993,77	39.614,45	39.614,45	24.620,68

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2011		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	108.505,85	137.921,61	137.921,61	29.415,76
	Της συζύγου	10.047,01	10.047,01	10.047,01	
χρεωστικό ποσό		12.096,15	25.788,12	25.788,12	13.691,97
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.327,32	2.237,09	2.237,09	909,77
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω		265,46	447,42	447,42	181,96

τέλη χαρτ/μου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		13.942,53	13.942,53	13.942,53
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		926,42	926,42	926,42
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη		185,28	185,28	185,28
Εισφορά αλληλεγγύης	4.865,42	6.042,06	6.042,06	1.176,64
καταλογιζόμενο ποσό	18.553,17	49.567,74	49.567,74	31.014,57

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2012		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	98.755,72	128.549,66	128.549,66	29.793,94
	Της συζύγου	13.851,77	13.851,77	13.851,77	
χρεωστικό ποσό		18.915,57	33.182,09	33.182,09	14.266,52
Προκαταβολή φόρου		3.619,47	3.619,47	3.619,47	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.353,60	2.275,06	2.275,06	921,46
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου		270,72	455,01	455,01	184,29
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			14.527,60	14.527,60	14.527,60
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			938,33	938,33	938,33
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη			187,66	187,66	187,66
Εισφορά αλληλεγγύης		3.101,19	5.280,51	5.280,51	2.179,32
καταλογιζόμενο ποσό		27.260,55	60.465,73	60.465,73	33.205,18

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	94.565,23	124.622,93	124.622,93	30.057,70
	Της συζύγου				
χρεωστικό ποσό		15.039,63	29.223,48	29.223,48	14.183,85
Προκαταβολή φόρου		4.032,78	4.032,78	4.032,78	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από		1.398,00	2.327,62	2.327,62	929,62

εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	279,60	465,52	465,52	185,92
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		14.443,42	14.443,42	14.443,42
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		946,63	946,63	946,63
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη		189,33	189,33	189,33
Εισφορά αλληλεγγύης	3.263,77	4.466,08	4.466,08	1.202,31
καταλογιζόμενο ποσό	24.013,78	56.094,86	56.094,86	32.081,08

Υπ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2014		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του προσφεύγοντος	81.360,68	111.701,81	111.701,81	30.341,13
	Της συζύγου	12.099,79	12.099,79	12.099,79	
χρεωστικό ποσό		8.526,81	19.477,76	19.477,76	10.950,95
Προκαταβολή φόρου		2.325,02	2.325,02	2.325,02	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.308,00	2.246,38	2.246,38	938,38
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου		261,60	449,28	449,28	187,68
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			11.151,35	11.151,35	11.151,35
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			955,55	955,55	955,55
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη			191,11	191,11	191,11
Εισφορά αλληλεγγύης		2.487,94	4.657,64	4.657,64	2.169,70
καταλογιζόμενο ποσό		14.909,37	41.454,09	41.454,09	26.544,72

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.