



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

16/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1729

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αρκαδίας, οδός, αριθ. ..., κατά των με αριθ.,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

5. Τις αριθ.,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, των οποίων αιτείται η ακύρωση.

6. Την από 19-01-2022 και με αριθ. πρωτ. έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

α) Με την υπ' αριθ. /13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 6.342,23 €, πλέον διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 606,91 €, πλέον διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ποσού 121,38 €, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 3.171,12 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 303,46 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 60,69 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 768,76 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.374,54 €.

β) Με την υπ' αριθ. /13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.759,03 €, πλέον διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 606,91 €, πλέον διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ποσού 121,38 €, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 3.879,52 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 303,46 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 60,69 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.729,70 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.460,68 €.

γ) Με την υπ' αριθ. /13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.945,13 €, πλέον διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 606,91 €, πλέον διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ποσού 121,38 €, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 3.972,57 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 303,46 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 60,69 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.729,70 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.739,83 €.

δ) Με την υπ' αριθ. /13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 8.8648,51 €, πλέον διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 736,52 €, πλέον διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ποσού 147,30 €, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 4.324,26 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου του άρθ. 58 του ΚΦΔ ποσού 368,26 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 73,65 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.729,70 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16.028,20 €.

Σύμφωνα με το με αριθ./02-12-2019 δελτίο πληροφοριών, η επιχείρηση «.....
.....- ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., έχει μισθώσει από τον
προσφεύγοντα μια παλιά πέτρινη οικοδομή που βρίσκεται στο Αρκαδίας, με σκοπό
την μετατροπή αυτής σε ξενοδοχείο. Στο εν λόγω ακίνητο πραγματοποιήθηκαν εργασίες
ανακατασκευής ποσού 377.008,72 €, το οποίο ο έλεγχος έκρινε ως εισόδημα από ακίνητη
περιουσία σε είδος, που επιμερίζεται στα έτη διάρκειας της μίσθωσης. Ο προσφεύγων δεν είχε
συμπεριλάβει το ανωτέρω επιμερισμένο ποσό στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας
εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018. Επίσης δεν είχε δηλώσει το
επιπλέον μηνιαίο μίσθωμα των 115,00 € (315,00 € - 200,00 €), ήτοι συνολικό ποσό κατ' έτος
1.380,00 € επιπλέον (3.780,00 – 2.400,00 € δηλωθέν) σύμφωνα με τη με αριθμό/12-
11-2019 τροποποιητική δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με μηνιαίο μίσθωμα 315,00
€ και ισχύ από 01-01-2015.

Ο προσφεύγων επίσης είχε υποβάλει την υπ' αριθ./12-11-2019 δήλωση μίσθωσης
ακίνητης περιουσίας, τροποποιώντας τη διάρκεια μίσθωσης του ξενοδοχείου σε 99 έτη,
δηλαδή από 01-01-2015 έως και 31-12-2113.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 13-12-2021 έκθεσης
μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, οι οποίες
συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./06-02-2020 εντολής
μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω
προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο εν λόγω κτίριο δεν αποτελούν εργασίες
ανακατασκευής ή βελτίωσης, παρά μόνο αναγκαίες εργασίες διαμόρφωσης-
προσαρμογής στην προβλεπόμενη, από το μισθωτήριο, χρήση του από την μισθώτρια
εταιρεία. Επίσης και εργασίες μη μόνιμου χαρακτήρα, αναγκαίες για την
λειτουργικότητα και την αισθητική της ασκούμενης από την μισθώτρια εταιρεία
επιχείρησης, οι οποίες δεν συνεπάγονται υπεραξία για το μίσθιο. Η δημιουργία WC,
χώρου reception, λινόθκης κλπ δεν προσδίδουν υπεραξία σε μία κατοικία, ως είναι το
μίσθιο, απλώς εξυπηρετούν τον σκοπό της μισθώτριας εταιρείας. Το εισόδημα από την
εν λόγω μίσθωση είναι μόνο σε χρήμα και όχι σε είδος, ενώ το μηνιαίο μίσθωμα που
εισπράττει ανταποκρίνεται πλήρως στην αγοραία αξία του ακινήτου, άλλως το ύψος του
μισθώματος δεν εξαρτήθηκε από την εκτέλεση των εργασιών. Όπως ορίζεται και στην
ΠΟΛ. 1103/ 11-05-2015 το κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μισθώματος σε είδος, είναι
εάν το κόστος των δαπανών- βελτιώσεων επηρεάζει το μίσθωμα, κάτι που δεν ισχύει
στην περίπτωση του.
- Ακόμη και αν ήθελε να θεωρηθεί ότι οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν αποτελούν
βελτίωση του μισθίου, ο υπολογισμός του φόρου είναι λανθασμένος, διότι έχει
υπολογιστεί λανθασμένη χρονική διάρκεια της μίσθωσης, η οποία είναι 104 χρόνια και
όχι 20, ενώ επιπροσθέτως 01-01-2015 το μηνιαίο μίσθωμα ορίστηκε σε 315 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

**«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που
προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης
και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:**

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

4. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων.

Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση.

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29Α').....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:

α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφεενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσης της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσης της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

γ) Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης, αυτό που αποκτιέται από το μισθωτή.

δ) Στις περιπτώσεις μισθώσεων διάρκειας μεγαλύτερης από εννέα (9) έτη, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής τους, σύμφωνα με το άρθρο 1208 του Αστικού Κώδικα ή των επιφανειών και εμφυτεύσεων που διατηρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του αν. 2783/1941, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το εισόδημα που αποκτιέται από το μισθωτή ή επιφανειούχο ή

εμφυτευτή ή από αυτόν που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, είτε άμεσα από υπεκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1069/23-03-2015 με θέμα: «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)» διευκρινίστηκε ότι:

«...Στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει στις παρακάτω περιπτώσεις (ενδεικτική απαρίθμηση):

...vi. Το εισόδημα σε είδος που αποκτά ο κύριος, ο επικαρπωτής, κλπ εκμισθούμενου ακινήτου, χωρίς καταβολή μισθώματος σε χρήμα βάσει της σύμβασης μίσθωσης ή προφορικής συμφωνίας.

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.

Όσον αφορά τις συμβάσεις, με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος (μίσθωμα εις είδος), δηλαδή υπάρχει ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με βελτιώσεις, επεκτάσεις οικοδομών, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και το κόστος των βελτιώσεων, επεκτάσεων.....

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος αποτίμησης του εισοδήματος ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία, όπως αυτή προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες εξ αίματος και εξ αγχιστείας, απαλλάσσεται από το φόρο.

Επισημαίνεται ότι για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας συγκεκριμένου είδους κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσής του και δεδομένου ότι δεν έχει λάβει χώρα η διάθεσή του, λαμβάνεται η αξία που έχει προϋπολογισθεί κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης και υποχρεωτικά καταχωρείται στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Στη συνέχεια, εφ' όσον η αγοραία αξία, κατά το χρόνο παράδοσης στον εκμισθωτή του συγκεκριμένου είδους διαφέρει από την προϋπολογισθείσα, η διαφορά προστίθεται να φορολογηθεί στα υπολειπόμενα έτη (διαιρούμενη με τον αριθμό των υπολειπόμενων ετών μίσθωσης) σε περίπτωση εφ' άπαξ παράδοσης του είδους ή αναπροσαρμόζει τα έσοδα κάθε έτους αν πρόκειται για συνεχόμενη παράδοση.....

Το ετήσιο εισόδημα 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, δια 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. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ετήσιο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, θα τεκμαίρεται εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση αυτής.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού καθορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας.

.... Στην έννοια του όρου δαπάνες επισκευής, συντήρησης και ανακαίνισης ακινήτου, περιλαμβάνονται οι δαπάνες που συνίστανται στην αγορά αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και γίνονται με σκοπό:

α) να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική του κατάσταση,

β) να διατηρήσουν κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση, να προληφθούν ή να παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις του από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου και

γ) την αποκατάσταση της αρχικής του φυσιογνωμίας (αρχιτεκτονικής, δομικής, μορφολογικής και καλλιτεχνικής), καθώς και τη λειτουργική εξυπηρέτηση της χρήσης για την οποία προορίζεται το ακίνητο, ανεξάρτητα από την αιτία που προκάλεσε την καταστροφή του. Στις δαπάνες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που αφορούν προσθήκες ή βελτιώσεις ακινήτου....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1103/11-05-2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων 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» διευκρινίστηκε 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 προϋπολογισθισμών 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.1013/7.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, οι προϋπολογισθείσες δαπάνες προσδιορίζονται με κάθε πρόσφορο μέσο.

Στις περιπτώσεις βελτιώσεων ή επεκτάσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν την 1.1.2014 και έχει ήδη προσδιοριστεί εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, ο εκμισθωτής συνεχίζει να κατανέμει με τον ίδιο τρόπο το εισόδημα σε είδος που αποκτά στα λοιπά φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης.

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι δαπάνες ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/23.3.2015 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.....»

Επειδή, στο με αριθ./672/Α0012/14.5.2001 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζονται τα εξής :

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.2238/1994, εισόδημα από ακίνητα είναι, μεταξύ άλλων, αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από εκμίσθωση μιας ή περισσότερων οικοδομών, το οποίο αποκτάται από κάθε ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή ή από αυτόν στον οποίο μεταβιβάστηκε η άσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας ή από αυτόν που έχει το δικαίωμα χρήσης ή οίκησης. 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του παραπάνω νόμου, ως εισόδημα από ακίνητα λογίζεται η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητά του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει οριστεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής, που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια.

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

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ./02-12-2019 δελτίο πληροφοριών, η επιχείρηση «.....- ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., έχει μισθώσει από τον προσφεύγοντα, με το από 01-12-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό (α/α πρωτ./16-03-2011 της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης), μια παλιά πέτρινη οικοδομή που βρίσκεται στο Αρκαδίας, με σκοπό την μετατροπή αυτής σε ξενοδοχείο.

Επειδή, για το ως άνω ακίνητο συντάχθηκε το με αριθ./29-11-2010 μισθωτήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, κα.- με διάρκεια μίσθωσης 20 έτη και ετήσιο μίσθωμα ποσού 2.400,00 €. Για το εν λόγω ακίνητο, πραγματοποιήθηκαν εργασίες ανακατασκευής με την χρήση δομικών υλικών, καθαρής αξίας μετά την αφαίρεση του κινητού εξοπλισμού για τα έτη 2009 και 2010 ποσού 377.008,72 €, ενώ την 20-12-2010 δηλώθηκε η αποπεράτωση των εργασιών και πραγματοποιήθηκε η έναρξη εργασιών τη ξενοδοχειακής επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έχει συμπεριλάβει στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος το εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος που αναλογεί στο κόστος ανακατασκευής του μισθωμένου ξενοδοχείου, συνολικής επιφάνειας 286,00 τ.μ. (32,50 τ.μ. στο ισόγειο, 84,50 τ.μ. στον Α' όροφο, 84,50 τ.μ. στον Β' όροφο, 84,50 τ.μ. στον Γ' όροφο) βάσει των ετών μίσθωσης, ήτοι 377.008,72 €/ 20 έτη = 18.850,44 € για κάθε έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα τα κάτωθι:

- Στις 12-11-2019, τη με αριθ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, τροποποιώντας την διάρκεια της μίσθωσης του ξενοδοχείου με περίοδο ισχύος από 01-01-2015 έως και 31-12-2113 έτη (99 έτη) και μηνιαίο μίσθωμα ποσού 300,00 €.
- Στις 12-11-2019 τη με αριθ. τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, τροποποιώντας μόνο το μηνιαίο μίσθωμα σε ποσό 315,00 €.
- Οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις αναγράφουν ότι δεν προσδιορίζεται εισόδημα σε είδος, παρά μόνο εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε χρήμα το οποίο δεν έχει δηλωθεί στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση ετών, για το επιπλέον μηνιαίο μίσθωμα των 115,00 € (315,00 € - 200,00 €), ήτοι 3.780,00 € - 2.400,00 € = 1.380,00 €.
- Ο προσφεύγων δηλώνει ετήσιο μίσθωμα ποσού 2.400,00 € στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος.
- Ο προσφεύγων με δηλώσεις που έχει υποβάλει σε προγενέστερα έτη (2012, 2013 και 2014) έχει αποδεχθεί ότι το κόστος βελτιώσεων αποτελεί εισόδημα σε είδος από εκμίσθωση ακινήτων και έχει δηλωθεί επιμεριστικά, βάσει των 20 ετών, το αναλογούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο εν λόγω κτίριο δεν αποτελούν εργασίες ανακατασκευής ή βελτίωσης, ωστόσο όπως προκύπτει από το ύψος κατασκευής το οποίο δεν αμφισβητείται, πρόκειται για εργασίες βελτίωσης οι οποίες προσδίδουν υπεραξία στο υπάρχον ακίνητο και δεν αποτελεί απλές εργασίες συντήρησης. Το ανωτέρω προκύπτει και από τη με αριθ./2009 άδεια οικοδομής η οποία εκδόθηκε με την αιτιολογία αλλαγής χρήσης τετραώροφου κτιρίου από κατοικία σε ξενοδοχείο Γ' τάξης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα στοιχεία της τροποποίησης του με αριθ./27-12-2019 μισθωτηρίου συμβολαίου, της συμβολαιογράφου Τρίπολης, με το οποίο η διάρκεια της μίσθωσης επεκτείνεται από 20 έτη σε 104 έτη, ωστόσο, κατά την περίοδο ισχύος των τροποποιηθέντων μισθωτηρίων είχαν ολοκληρωθεί οι εργασίες ανακατασκευής του ξενοδοχείου και σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1103/2015, στις περιπτώσεις βελτιώσεων ή επεκτάσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν

πριν από την 01-01-2014 και έχει ήδη προσδιοριστεί εισόδημα, το εισόδημα σε είδος που αποκτά ο εκμισθωτής συνεχίζει να κατανέμεται με τον ίδιο τρόπο στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01-01-2014 μέχρι την λήξη της μίσθωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος από οικοδομές, λαμβάνεται υπόψη η κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης των εργασιών αξία της ανακατασκευής (βελτιώσεων) της οικοδομής.

Επειδή η υποχρέωση δήλωσης του εν λόγω ποσού ως εισόδημα από οικοδομές αφορά στις χρήσεις 2015, 2016, 2017 και 2018 και έπρεπε να συμπεριληφθεί στην αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η από 29-11-2010 και με αριθ. αρχική συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης του εν λόγω κτιρίου όριζε ως διάρκεια της μίσθωσης τα 20 έτη.

Επειδή η από 27-12-2019 και με αριθ. προσκομιζόμενη συμβολαιογραφική πράξη παράτασης της μίσθωσης και τροποποίησης των όρων της δεν μπορεί αναδρομικά να αναιρέσει την υποχρέωση που είχε ο προσφεύγων κατά το χρόνο υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018.

Επειδή, για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018, ο προσφεύγων δεν είχε συμπεριλάβει στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος το εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος, ύψους 18.850,44 €, αλλά ούτε και το επιπλέον ετήσιο μίσθωμα ύψους 1.380,00 € για κάθε έτος (3.780,00 € - 2.400,00 €). Ο έλεγχος προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα σε 22.630,44 € για κάθε έτος, έναντι του δηλωθέντος εισοδήματος ύψους 2.400,00 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αρκαδίας, οδός, αριθ., και την επικύρωση των με αριθ.,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

**Α)/13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2015
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά δήλωσης – Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	1.665,05 €	8.077,28 €	8.077,28 €	6.342,23 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	792,00 €	1.398,91 €	1.398,91 €	606,91 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου	158,40 €	279,78 €	279,78 €	121,38 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	-	3.171,12 €	3.171,12 €	3.171,12 €
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	-	303,46 €	303,46 €	303,46 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου	-	60,69 €	60,69 €	60,69 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.262,36 €	4.031,12 €	4.031,12 €	768,76 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	6.527,81 €	17.902,35 €	17.902,35 €	11.374,54 €

**Β)/13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη
Επιβολής Προστίμου**

Φορολογικό έτος 2016

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

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά δήλωσης – Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	918,81 €	8.677,84 €	8.677,84 €	7.759,03 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	792,00 €	1.398,91 €	1.398,91 €	606,91 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου	158,40 €	279,78 €	279,78 €	121,38 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58	-	3.879,52 €	3.879,52 €	3.879,52 €

του Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	-	303,46 €	303,46 €	303,46 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου	-	60,69 €	60,69 €	60,69 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.496,04 €	6.225,74 €	6.225,74 €	1.729,70 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.015,25 €	21.475,93 €	21.475,93 €	14.460,68 €

Γ)/13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2017

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

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά δήλωσης – Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	4,060,89 €	12.006,02 €	12.006,02 €	7.945,13 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	766,99 €	1.373,90 €	1.373,90 €	606,91 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου	153,40 €	274,78 €	274,78 €	121,38 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	-	3.972,57 €	3.972,57 €	3.972,57 €
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	-	303,46 €	303,46 €	303,46 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου	-	60,69 €	60,69 €	60,69 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.284,84 €	5.014,54 €	5.014,54 €	1.729,70 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	8.916,12 €	23.655,95 €	23.655,95 €	14.739,83 €

Δ)/13-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά δήλωσης – Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	13.190,01 €	21.838,52 €	21.838,52 €	8.648,51 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	1.249,44 €	1.985,96 €	1.985,96 €	736,52 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου	249,89 €	397,19 €	397,19 €	147,30 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	-	4.324,26 €	4.324,26 €	4.324,26 €
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	-	368,26 €	368,26 €	368,26 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου	-	73,65 €	73,65 €	73,65 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.502,47 €	6.232,17 €	6.232,17 €	1.729,70 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	19.841,81 €	35.870,01 €	35.870,01 €	16.028,20 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.