



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-06-2019

Αριθμός Απόφασης: 1579

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 και 2 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 - 31/12/2012** και 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο παροχής πληροφοριών της **Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. εισερ.)** προς τη **Δ.Ο.Υ.** σύμφωνα με το οποίο ο – **Α.Φ.Μ.**, υπέβαλε ηλεκτρονικά την, τις υπ. αριθ. 5, 6, 7, 8, 8 και 10 δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) για τα έτη 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, με τις οποίες διέγραψε βιομηχανικό / βιοτεχνικό κτίριο, επικαλούμενος ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του αγρού που είχε συνάψει με τον ιδιοκτήτη. Με το προαναφερόμενο έγγραφο διαβιβάστηκε αντίγραφο του υπ. αριθ. ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης αγρού και της υπ. αριθ. άδειας οικοδομής, προκειμένου να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις του ιδιοκτήτη, με **Α.Φ.Μ.**, που τυχόν προκύπτουν από την πραγματοποίηση δαπανών ανέγερσης σε μισθωμένο ακίνητο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.2238/1994. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Σημειώνεται ότι: Με το υπ' αριθμό ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης αγρού μεταξύ του – εκμισθωτής- και του – μισθωτή – συμφωνήθηκαν την τα εξής :

Ο εκμισθωτής έχει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, το υπ' αριθμό αγροτεμάχιο εμβαδού τ.μ. στο και το εκμισθώνει στο μισθωτή, προκειμένου αυτός να ανεγείρει με δικές του δαπάνες, εργοστάσιο κατασκευής κουφωμάτων και εξαρτημάτων αλουμινίου στο οποίο θα έχει την έδρα της ατομικής του επιχείρησης. Η διάρκεια της μίσθωσης συμφωνήθηκε να είναι δωδεκαετής, αρχόμενη από την έως 31/07/2019, με δυνατότητα παράτασης αυτής κατά μία τετραετία. Το μηνιαίο μίσθωμα συμφωνήθηκε σε εκατόν πενήντα ευρώ (150,00) για το πρώτο έτος της μισθωτικής σχέσης και αναπροσαρμογή για κάθε επόμενο μισθωτικό έτος. Τέλος, συμφωνήθηκε κατά τη λήξη της συμβατικής μίσθωσης και παραταθείσης αυτής κατά μία τετραετία, ο μισθωτής να αποδώσει το μίσθιο στον εκμισθωτή με όλα τα κτίσματα που μέλλει να ανεγερθούν στο μίσθιο, χωρίς δικαίωμα αποζημίωσης.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμό Άδεια Οικοδομής, ο επρόκειτο να ανεγείρει ισόγειο βιοτεχνικό κτίριο με διώροφο τμήμα (συνολικής επιφάνειας τ.μ.) και περίφραξη για την

εγκατάσταση μονάδας παραγωγής κουφωμάτων αλουμινίου και PVC, στο με αριθμό αγροτεμάχιο εμβαδού τ.μ. που βρίσκεται στο δήμο

Από έλεγχο στο υποσύστημα Μητρώου του Taxis, προέκυψε ότι, ο έκανε διακοπή εργασιών την, συνεπώς η διάρκεια της μίσθωσης ήταν 9 έτη και 5 μήνες.

Ο προσφεύγων με την υπ. αριθ. πρωτ. ένσταση του, που υπέβαλε **Δ.Ο.Υ.**, ως απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου υποστήριξε, μεταξύ των άλλων, ότι ο πατέρας του έκανε διακοπή εργασιών στις ως έμπορος, αλλά η μεταξύ τους σύμβαση ουδέποτε λύθηκε αλλά συνεχίστηκε με το από ιδιωτικό συμφωνητικό συνέχισης της υφιστάμενης μίσθωσης. Αυτό συνέβη καθώς υπάρχουν μέσα στο κτίριο γραφεία, εξοπλισμός και επί του εδάφους μηχανήματα που ανήκουν στην κυριότητα του πατέρα του, μέχρι αυτός να αποφασίσει τι θα τα κάνει.

Συνέπεια του διενεργηθέντος ελέγχου, σύμφωνα με την προαναφερόμενη εντολή φορολογικού ελέγχου, ήταν η σύνταξη της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/1994, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 παρ. 1 & 2 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** Με την πράξη αυτή καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00, επειδή διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην ακόλουθη παράβαση: Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 22 του Ν.4174/2013, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2, περ. γ' του Ν.4174/2013.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/1994 ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 - 31/12/2012** και της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 - 31/12/2012** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου για καταβολή **8.058,14 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων με τη με αριθμό δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) δε δήλωσε ποσό 19.757,01 ΕΥΡΩ ως εισόδημα από οικοδομές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21

παρ. 1 του Ν.2238/1994. Βάσει της προαναφερόμενης διαπίστωσης προέκυψε ποσό κύριου φόρου 3.231,29 ΕΥΡΩ, πρόσθετος φόρος 3.030,95 ΕΥΡΩ, χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου 711,25 ΕΥΡΩ, πρόσθετος φόρος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 667,16 ΕΥΡΩ και εισφορά αλληλεγγύης 417,49 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **8.058,14 ΕΥΡΩ**.

Με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου για καταβολή **10.614,25 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων με τη με αριθμό δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) δε δήλωσε ποσό 19.757,01 ΕΥΡΩ ως εισόδημα από οικοδομές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 του Ν.2238/1994. Βάσει της προαναφερόμενης διαπίστωσης προέκυψε ποσό κύριου φόρου 4.550,23 ΕΥΡΩ, πρόσθετος φόρος 4.268,11 ΕΥΡΩ, χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου 711,25 ΕΥΡΩ, πρόσθετος φόρος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 667,16 ΕΥΡΩ και εισφορά αλληλεγγύης 417,49 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **10.614,25 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** για τους παρακάτω λόγους:

1. Η μισθωτήρια σχέση του προσφεύγοντος με τον πατέρα του συνεχίστηκε και μετά τη διακοπή εργασιών του πατέρα του την με την υπογραφή του από ιδιωτικού συμφωνητικού συνέχισης υφιστάμενης μίσθωσης το οποίο υποβλήθηκε στην ηλεκτρονική πλατφόρμα του TAXIS μισθωτηρίου η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στις (αριθ. δήλωσης). Συνεπώς, δεν έχει παραλάβει το βιοτεχνικό ακίνητο που κατασκευάστηκε στο μισθωμένο αγροτεμάχιο.
2. Δεν του επιδόθηκε η με αριθμό πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, με την οποία του ζητήθηκε, όπως εντός 5 εργασίμων ημερών από τη λήψη της πρόσκλησης να προσκομίσουν στον έλεγχο τα στοιχεία του κόστους κατασκευής του βιοτεχνικού κτιρίου εμβαδού τ.μ. που ανεγέρθηκε επί του με αριθμό αγροτεμαχίου που βρίσκεται στο της επαρχιακής οδού –
3. Ο προσφεύγων έχει παντελή έλλειψη εισοδημάτων ή αύξηση του ενεργητικού της περιουσίας του από βιοτεχνικό κτίριο που ανήγειρε ο μισθωτής στο αγροτεμάχιο που του μίσθωσε, το οποίο σημειώνεται ότι είναι υποθηκευμένο στην λόγω σχετικού δανείου που έλαβε ο πατέρας του για την ανέγερση του κτιρίου. Σημειώνεται δε ότι για το δάνειο αυτό στο οποίο ο ίδιος είναι εγγυητής έχει εκδοθεί διαταγή πληρωμής από την, λόγω μη εξυπηρέτησης του.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «4. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 της ΠΟΛ.1013/07-01-2014 (όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1027/2015 & 1083/2017) ορίζεται ότι: «1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Η υποχρέωση αυτή είναι προαιρετική για τους εκμισθωτές αγροτικών εκτάσεων εφόσον το μηνιαίο μίσθωμα δεν υπερβαίνει το ποσό των ογδόντα (80) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 της ΠΟΛ.1162/23-08-2018 ορίζεται ότι: «1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Σε περίπτωση λύσης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής δύναται να δηλώνει τη λύση της μίσθωσης μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την λύση. Η δυνατότητα του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται για μισθώσεις που λύνονται μετά την 1.10.2018».

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 445 & 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζεται ότι: άρθρο 445 «Έγγραφα ιδιωτικά, συνταγμένα σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους, εφόσον η γνησιότητά τους αναγνωρίσθηκε ή αποδείχθηκε, αποτελούν πλήρη απόδειξη ότι η δήλωση που περιέχουν προέρχεται από τον εκδότη του εγγράφου, επιτρέπεται όμως ανταπόδειξη. Με τους ίδιους όρους αυτά αποτελούν πλήρη απόδειξη και ως προς το περιεχόμενο των δικαιοπρακτικών δηλώσεων», άρθρο 446 «Το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνο όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος αρμόδιος κατά το νόμο ή όταν πεθάνει ένας από εκείνους που το υπέγραψαν ή όταν το ουσιώδες περιεχόμενό του αναφερθεί σε δημόσιο έγγραφο ή όταν υπάρξει άλλο γεγονός που κάνει με ανάλογο τρόπο βέβαιη τη

χρονολογία. Η θεώρηση γίνεται με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης " θεωρήθηκε " και της χρονολογίας».

Επειδή ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), ορίζει στο **άρθρο 147** ότι «1.Αποδεικτικά μέσα είναι: α)... γ) τα έγγραφα, δ)...άρθρο 147§1 του ανωτέρω Κώδικα, αποδεικτικά μέσα είναι, μεταξύ άλλων, τα έγγραφα (περ. γ'), τα οποία διακρίνονται, κατά το **άρθρο 169** του ίδιου Κώδικα, σε δημόσια, που είναι αυτά τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο (παρ. 1) και ιδιωτικά, που είναι αυτά τα οποία δεν είναι δημόσια (παρ. 2). Περαιτέρω, το **άρθρο 171** του ανωτέρω Κώδικα ορίζει τα εξής: «1. Τα δημόσια έγγραφα ... αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ... **2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο.** Αλλιώς,5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται απ' τον αντίδικό του ... ».

Κατά την έννοια της τελευταίας ως άνω διατάξεως, τα ιδιωτικά έγγραφα, κατ' αρχήν, δεν αποτελούν απόδειξη υπέρ του εκδότη τους (ΣτΕ 4203/2011 7μ., 2849/2011 7μ., 3040/2013). Εξάλλου, η βεβαία χρονολογία δεν τάσσεται απ' το νόμο ως προϋπόθεση της αποδεικτικής ισχύος ιδιωτικού εγγράφου (βλ. ΣτΕ 3551/1992), ενώ υποχρέωση αποδείξεως του χρόνου συντάξεως τέτοιου εγγράφου ανακύπτει, για εκείνον που το προσκομίζει, εφόσον η χρονολογία εκδόσεώς του (η οποία, μολονότι δεν είναι απαραίτητο στοιχείο για το κύρος του, είναι στοιχείο που επηρεάζει καθοριστικά την αποδεικτική του σπουδαιότητα) αμφισβητηθεί (βλ. Α.Π. 93/2007), στην περίπτωση δε αυτή υποχρεούται και το δικαστήριο να προβεί σε ειδικότερη αιτιολόγηση της συναχθείσης επί τη βάσει και του στοιχείου αυτού κρίσεώς του (ΣτΕ 3848/2012, πρβλ. Σ.τ.Ε. 3152/2006).

Επειδή, σύμφωνα με το υπ. αριθ. **1052006/906/A0012/13-05-2008** έγγραφο του Υπ. **Οικονομικών διευκρινίζεται ότι:** «3. Με τη βέβαιη χρονολογία ενός εγγράφου, βεβαιώνεται η σύνταξη αυτού πριν από ένα ορισμένο χρονικό σημείο και όχι μετά από ένα χρονικό σημείο. Η προκείμενη διάταξη δικαιολογητικό λόγο έχει την αποτροπή βλάβης σε τρίτους ενόψει της ευχέρειας προχρονολόγησης ή μεταχρονολόγησης των ιδιωτικών εγγράφων. Η θεώρηση, για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου, γίνεται, όπως ορίζει η διάταξη, με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο, και όχι με πράξη ιδιαίτερη της λέξης «θεωρήθηκε» της ημεροχρονολογίας και της υπογραφής. Για τη σημείωση αυτή απαιτείται σχετική χαρτοσήμανση. Το έγγραφο μπορεί να αποκτήσει βέβαια χρονολογία για όλους με κάθε τρόπο που αποκλείει κατά τρόπο απόλυτο την προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του. Για παράδειγμα, το ιδιωτικό έγγραφο μπορεί να πάρει βέβαιη χρονολογία με τη θεώρηση του από την αρμόδια οικονομική εφορία καθώς και με τη θεώρηση της γνησιότητας μιας υπογραφής του από το αστυνομικό τμήμα».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθ. 1108739/1772/A0012/15.2.2002 έγγραφό του Υπουργείου Οικονομικών, στην περίπτωση που ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ ιδιωτών που προσκομίζεται για θεώρηση ή για χαρτοσήμανση εκπρόθεσμα (και θεωρείται ή χαρτοσημαίνεται) μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν μπορεί να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει βέβαιη χρονολογία, από τα οποία μάλιστα να αποδεικνύεται ότι το αναφερόμενο ποσό του δανείου έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2238/1994.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το από ιδιωτικό συμφωνητικό συνέχισης της υφιστάμενης μίσθωσης, που επικαλείται ο προσφεύγων για να στηρίξει τον ισχυρισμό του ότι το από ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης (αριθ. πρωτ. κατάθεσης Δ.Ο.Υ.), μεταξύ αυτού και του πατέρα του, ενός αγροτεμαχίου, με αριθμό εμβαδού τ.μ. περίπου, το οποίο βρίσκεται στο της επαρχιακής οδού –, αντίγραφο του οποίου προσκόμισε στη **Δ.Ο.Υ.**, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό καθώς το μισθωτήριο αυτό είναι ιδιωτικό έγγραφο και δε φέρει βέβαιη ημερομηνία.

Ο ισχυρισμός δε του προσφεύγοντος ότι το μισθωτήριο αυτό υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ στις (εκπρόθεσμα) με αριθμό δήλωσης ομοίως δεν μπορεί να γίνει δεκτός γιατί με το μισθωτήριο αυτό δηλώνεται ως μίσθιο όχι ένας αγρός αλλά ένα βιοτεχνικό κτίριο τ.μ. το οποίο όπως σημειώνεται ο ενοικιαστής θα το χρησιμοποιήσει για να αποθηκεύσει τα ήδη υπάρχοντα μηχανήματα του. Πέραν τούτου το από μισθωτήριο ακόμα κι εάν δεχόμασταν ότι υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στις, ομοίως δε θα μπορούσε να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει βέβαιη χρονολογία καθώς η υποβολή του θα ήταν εκπρόθεσμη. Σημειώνεται δε ότι η ηλεκτρονική υποβολή (.....) διενεργήθηκε μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Επιπρόσθετα, σημειώνεται ότι με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος (αρ. δήλωσης) για το φορολογικό έτος 2017 δεν είχαν δηλωθεί ενοίκια. Ενώ, δηλώθηκαν ενοίκια ύψους 1710,00 ΕΥΡΩ με την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος (αρ. δήλωσης/.....) για το φορολογικό έτος 2017, που υποβλήθηκε στις (ημέρα που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά και το μισθωτήριο). Αντίστοιχα, ομοίως με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 (αρ. δήλωσης) δε δηλώθηκαν ενοίκια.

Σχετικά με το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 και 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η υπ. αριθ. πρωτ. Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 της **Δ.Ο.Υ.** απεστάλη στον προσφεύγοντα, στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση επαγγελματική εγκατάσταση του (.....,), με συστημένη επιστολή (RE.....GR), στις Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω αναφερομένων διατάξεων η κοινοποίηση της εν λόγω πρόσκλησης θεωρείται ότι συντελέστηκε στις Σημειώνεται, δε ότι η συστημένη επιστολή επιστράφηκε στη Δ.Ο.Υ. με τη σήμανση «ΑΖΗΤΗΤΟ».

Σχετικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 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 παρ. 1 περ. β', του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:.. β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσης της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της 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».

Επειδή, έχει κριθεί με το αριθμ. πρωτ. 1037083/10502/Β0012/22-7-2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ότι: «...2. Περαιτέρω, 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 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. 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.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 954 του Αστικού Κώδικα ορίζεται, ότι συστατικά του ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 953 είναι και τα μετά του εδάφους στερεά συνδεδεμένα πράγματα, ιδίως οικοδομήματα (τα υπερκείμενα ανήκουν στα υποκείμενα).

4. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι μετά την ανέγερση της οικοδομής από τη μισθώτρια επιχείρηση, ο εκμισθωτής καθίσταται κύριος και των κτισμάτων και για το λόγο αυτό θεωρείται, ότι αποκτά τεκμαρτό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.β' της [παραγράφου 1 του άρθρου 21](#) του ν.2238/1994. Επομένως, ενδεχόμενη συμφωνία των συμβαλλομένων, ότι με τη λήξη της μίσθωσης η μισθώτρια επιχείρηση υποχρεούται να παραδώσει το μίσθιο στην αρχική του κατάσταση (δηλαδή με ξήλωση των κτισμάτων με δικές της δαπάνες), δεν επηρεάζει την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, καθόσον ο χρόνος απόκτησης του τεκμαρτού εισοδήματος προηγείται από το χρόνο λήξης της μίσθωσης. Άλλωστε, 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.

5. Από τα στοιχεία της σχετικής αίτησής σας προκύπτει, ότι ανώνυμη εταιρεία εκμισθώνει οικόπεδο σε άλλη ανώνυμη εταιρεία, η οποία θα κατασκευάσει στο εν λόγω οικόπεδο και μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης θα αποδώσει το μίσθιο στην κατάσταση που το παρέλαβε, χωρίς κτίσματα.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι σε περίπτωση που η μισθώτρια ανώνυμη εταιρεία ανεγείρει κτίριο με δικές της δαπάνες σε οικόπεδο άλλης ανώνυμης εταιρείας, η εκμισθώτρια αποκτά εισόδημα από οικοδομές το οποίο υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.β' της [παραγράφου 1 του άρθρου 21](#) του ν.2238/1994, έστω και αν συμφωνείται η παράδοση του μισθίου (οικοπέδου) στην αρχική του κατάσταση (μετά την κατεδάφιση των κτισμάτων)».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις

διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.
.....».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων έπρεπε να δηλώνει για τα οικ. έτη 2008-2014 (χρήσεις 2007-2013) και τα φορολογικά έτη 2014-2016 (χρήσεις 2014-2016) ετήσιο εισόδημα από οικοδομές ποσό : $197.570,11 : 10 = 19.757,01 \text{ €}$ δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/1994. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013 δε δηλώθηκε το ανωτέρω ποσό και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 - 31/12/2012** και η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Αναλυτικότερα ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα:

Με το υπ. αριθ. ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης αγρού μεταξύ του προσφεύγοντος (εκμισθωτής) και του πατέρα του (μισθωτής) συμφώνησαν τα εξής: Ο εκμισθωτής έχει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, το υπ. αριθ. αγροτεμάχιο εμβαδού τ.μ., στοτης Ε.Ο. – και το εκμισθώνει στο μισθωτή, προκειμένου αυτός να ανεγείρει με δικές του δαπάνες, εργοστάσιο κατασκευής κουφωμάτων και εξαρτημάτων αλουμινίου στο οποίο θα έχει την έδρα της ατομικής του επιχείρησης. Η διάρκεια της μίσθωσης συμφωνήθηκε σε 150,00 ΕΥΡΩ, για το πρώτο έτος της μίσθωσης και αναπροσαρμογή σε κάθε επόμενο μισθωτικό έτος. Τέλος συμφωνήθηκε κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης και παραταθείσης αυτής κατά μία τετραετία, ο μισθωτής να αποδώσει το μίσθιο στον εκμισθωτή με όλα τα κτίσματα που μέλλει να ανεγερθούν στο μίσθιο χωρίς δικαίωμα αποζημίωσης.

Ο μισθωτής (.....) μετά την έκδοση της υπ. αριθ. Άδειας Οικοδομής, που εκδόθηκε από το Τμήμα Πολεοδομίας στο όνομα του, προέβη σε ανέγερση ενός βιοτεχνικού κτιρίου συνολικής επιφανείας τ.μ..

Από τον έλεγχο στο υποσύστημα Μητρώου του TAXIS, προέκυψε ότι ο μισθωτής (.....) έκανε διακοπή εργασιών την, συνεπώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η διάρκεια της μίσθωσης ήταν 9 έτη και 5 μήνες.

Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του ανεγερθέντος κτιρίου και δεδομένου ότι ούτε ο προσφεύγων, ούτε ο μισθωτής προσκόμισαν στοιχεία, παρά την έγγραφη πρόσκληση που τους έγινε από τον έλεγχο, χρησιμοποίησε τον τελικό / προσωρινό πίνακα ανάλυσης κόστους κατασκευής στις επιμέρους εργασίες, στον οποίο προσδιορίζεται αξία με βάση τα παραστατικά ύψους 197.570,11 ΕΥΡΩ.

Επειδή, 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 ανέγερσης της, σε μέρη ίσα των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η μίσθωση είχε διάρκεια 10 ετών και η αξία του ανεγερθέντος κτιρίου ήταν 197.570,00 ΕΥΡΩ ορθώς κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων έπρεπε να δηλώνει για τα οικ. έτη 2008-2014 (χρήσεις 2007-2013) και τα φορολογικά έτη 2014-2016 (χρήσεις 2014-2016) ετήσιο εισόδημα από οικοδομές ποσό : $197.570,11 : 10 = 19.757,01 \text{ €}$ και επειδή ακολούθως διαπιστώθηκε ότι στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011 και 2012, δεν δηλώθηκε το ανωτέρω ποσό ορθώς εκδόθηκε η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 - 31/12/2012** και η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 και 2 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 - 31/12/2012** και 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 και 2 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	250,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 - 31/12/2012**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά Φορολογητέου Εισοδήματος (ατομικό και τέκνων)	17.874,30
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	3.231,29
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	592,71
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	118,54
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	1.615,65
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	1.415,30
Πρόσθετα Τέλη χαρ/μου / πρόστιμο ανακρίβειας / μη υποβολής	555,97
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	111,19
Εισφορά Αλληλεγγύης	417,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.058,14

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά Φορολογητέου Εισοδήματος (ατομικό και τέκνων)	19.164,30
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	4.550,23
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	592,71
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	118,54
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	2.275,12
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	1.993,00
Πρόσθετα Τέλη χαρ/μου / πρόστιμο ανακρίβειας / μη υποβολής	555,97
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	111,19
Εισφορά Αλληλεγγύης	417,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.614,25

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.