



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 20-05-2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1189**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
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).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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 με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2019 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... ΤΟΥ, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 και κάθε συναφούς πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 23-01-2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **18-01-2019** 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./**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.507,72 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 232,23 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 46,44 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 3.101,31 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, λόγω ανακρίβειας, ύψους 158,08 €, πλέον πρόσθετη εισφορά στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ύψους 31,62 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 320,66 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **8.398,06 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, καθώς και τις ΠΟΛ. 1037/2005 και 1081/2005, δυνάμει της με αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/12/2018 έκθεση, ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 75.402,33 €, αντί του δηλωθέντος 64.713,60 €. Η διαφορά αυτή προέκυψε, λόγω ανέγερσης οικοδομής από τον μισθωτή σε εκμισθωθέν ακίνητο του οποίου την κυριότητα είχε ο προσφεύγων, κατά ποσοστό 50%, που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, αποτελεί εισόδημα από ακίνητα και ανέρχεται στο ποσό των 7.508,73 €. Επιπλέον από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αναφέρεται αναλυτικά στις σελίδα 6 της σχετικής έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε ανακριβής άθροιση στη στήλη των εσόδων του χειρόγραφου βιβλίου εσόδων – εξόδων, κατά το ποσό των 3.180,00 € και κατ' επέκταση μη ορθή μεταφορά αυτών στο έντυπο Ε1 της οικείας δήλωσης εισοδήματος και στο συνοδευτικό αυτής έντυπο Ε3.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**18-01-2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επικαλούμενος ότι αυτή στερείται ουσιαστικής και νομικής βάσης και χωρίς πλήρη, σαφή και επαρκή αιτιολογία και καθίσταται άνευ ετέρου άκυρη. Ειδικότερα για το αθροιστικό λάθος στην άθροιση των εσόδων, ισχυρίζεται ότι ουδεμία πρόθεση υπήρχε και έγινε από προφανή παραδρομή, γεγονός που αποδεικνύεται από το σύνολο των εσόδων που δηλώνει. Όσον αφορά στο θεωρούμενο εισόδημα

από οικοδομές, επικαλείται ότι, δυνάμει του με αριθμ./2018 συμβολαιογραφικού εγγράφου της Συμβολαιογράφου, παρατάθηκε η ως άνω μίσθωση μέχρι και το έτος 2050 και προστέθηκε ως όρος της μίσθωσης, ότι το κτίριο το οποίο ανεγέρθηκε με έξοδα της μισθώτριας εταιρίας θα ανήκει σ' αυτήν, και είναι υποχρεωμένος ο εκμισθωτής μετά το πέρας της μίσθωσης να της μεταβιβάσει το τμήμα του αγροτεμαχίου επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίσμα, σε διαφορετική περίπτωση θα παραδοθεί το αγροτεμάχιο κενό στον εκμισθωτή, ήτοι στην κατάσταση που η μισθώτρια εταιρία το παρέλαβε. Ως εκ τούτου κανένα απολύτως ετήσιο εισόδημα από οικοδομή δε δύναται να θεωρηθεί ότι έπρεπε να δηλώσει, καθώς μετά το πέρας της λήξης της μίσθωσης το κτίσμα δεν θα του ανήκει σε καμία περίπτωση. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού επικαλείται την με αριθμ. 1826/2014 απόφαση του ΔΕΦ Αθηνών. Επιπλέον σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 2238/1994 παρ. 2 δεν λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει από τα οικοδομήματα που ιδιοχρησιμοποιούνται και τα οποία βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικά κτήματα και χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής γενικά επιχείρησης. Συνεπώς και εξ' αυτού του λόγου θα έπρεπε η Διοίκηση να μην επιβάλλει σε βάρος του, φόρο εισοδήματος λογιζόμενο από το κτίριο, καθώς, αφενός μεν είμαι μέλος μαζί με τη σύζυγό μου στην μισθώτρια ΟΕ εταιρία με ποσοστό 65% και αφετέρου, το οικοδόμημα χρησιμοποιείται για γεωργική δραστηριότητα (παραγωγή και τυποποίηση αρωματικών φυτών).

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή στο άρθρο 23§2 του Ν. 4174/13 ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της....»

Επειδή, στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας, αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή η αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, 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 του ευχέρειας. (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

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

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως αυτός ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση 2012, 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, στο υπ' αριθμ. πρωτ. 1037083/10502/Β 0012/20.7.2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, αναγράφεται 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 περίπτωσης β' της παραγράφου 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.»

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).

Στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αναφέρεται αναλυτικά στις σελίδα 6 της σχετικής έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε ανακριβής άθροιση στη στήλη των εσόδων του χειρόγραφου βιβλίου εσόδων – εξόδων, κατά το ποσό των 3.180,00 € και κατ' επέκταση μη ορθή μεταφορά αυτών στο έντυπο Ε1 της οικείας δήλωσης εισοδήματος και στο συνοδευτικό αυτής έντυπο Ε3. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε την πλήρη κυριότητα κατά ποσοστό 50% του υπ' αριθ. 748 αγροτεμαχίου, έκτασης 7.200 τ.μ. το οποίο βρίσκεται στην κτηματική περιοχή του αγροκτήματος της τοπικής κοινότητας, της Δημοτικής ενότητας Δυνάμει του με αριθμ./2005 συμβολαιογραφικού εγγράφου, που σύναψαν ο ίδιος και η σύζυγός του με την εταιρία με την επωνυμία «.....», εκμίσθωσαν το ανωτέρω ακίνητο αντί ετήσιου μισθώματος ύψους 100,00€. Η διάρκεια της μίσθωσης συμφωνήθηκε για είκοσι πέντε (25) έτη, η οποία άρχιζε από την 8/6/2005 και έληγε την 7/6/2030. Το συνολικό μίσθωμα των είκοσι πέντε ετών ορίστηκε στο ποσό των 2.500,00 €. Στο ως άνω συμβόλαιο συμπεριλαμβάνεται το δικαίωμα της εταιρείας να εγκαταστήσει όλες τις δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στο εταιρικό της χωρίς να προβλέπεται στη λήξη της μίσθωσης επαναφορά του μίσθιου στην αρχική κατάσταση. Στη συνέχεια η μισθώτρια εταιρεία «.....» προχώρησε στην έκδοση της με αρ./2006

Άδειας οικοδομής για Βιοτεχνικό κτίριο - Μονάδα Τυποποίησης και Επεξεργασίας αρωματικών – φαρμακευτικών φυτών και παραγωγής αιθέριων ελαίων εντός του ανωτέρω αγρού. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώθηκε ότι καταχώρησε το σύνολο των δαπανών ανέγερσης στο λογαριασμό 15.01.00.000 ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤ. – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΥΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ και 15.01.00.000 ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤ. ΜΕΛΕΤΗ ΒΙΟΤΕΧΝΙΑ, και προέβη εντός του 2008, σε διακοπή στο μητρώο των δραστηριοτήτων με κωδικούς 73053 ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑΣ ΧΩΡΟΥ Ή ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ (ΩΣ ΠΑΓΙΑ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ) και 72840 της δραστηριότητας «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ Ή ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ Ή ΑΛΛΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ» με ταυτόχρονη έναρξη της κύριας δραστηριότητας της «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΙΘΕΡΙΩΝ ΕΛΑΙΩΝ κτλ». και τα ποσά των παραπάνω λογαριασμών μεταφέρονται στους λογαριασμούς 11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ , 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ –ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ, 14 ΕΠΙΠΛΑ , 16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.). Η αξία της οικοδομής υπολογίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 340.602,41€ που αντιπροσωπεύει το ποσό που μεταφέρθηκε από τους λογαριασμούς 15.01.00.000 ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤ. – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΥΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ και 15.01.00.000 ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤ. ΜΕΛΕΤΗ ΒΙΟΤΕΧΝΙΑ στο λογαριασμό 11.00 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ και αφορά το κόστος ανέγερσης έως και το 2008.

Κατόπιν τούτου και κατ' εφαρμογή της παρ.1_του άρθρου 21 του Ν 2238 /1994, ο έλεγχος προσδιόρισε ως ετήσιο εισόδημα από οικοδομές του ελεγχόμενου για τη χρήση 2012 ποσό ίσο με την αξία της οικοδομής κατά το χρόνο ανέγερσης της δια τον αριθμό των ετών που διαρκεί η μίσθωση του εδάφους, ήτοι, ετήσιο εισόδημα από οικοδομές ύψους 7.740,96 (340.602,41 :22*50%).

Επειδή οι ανωτέρω πλημμέλειες, δεν κατέστησαν αδύνατες τις ελεγκτικές ενέργειες και το λογικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία επαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, όπως αυτά προέκυψαν από τα βιβλία με την προσθήκη σ αυτά των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Εν συνεχεία, στα πλαίσια του υπομνήματος του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ο προσφεύγων προσκόμισε συνημμένο το με αρ./2018 συμβολαιογραφικό έγγραφο της Συμβολαιογράφου Με το παραπάνω συμβολαιογραφικό έγγραφο «... παρατείνεται η μίσθωση του αγρού μέχρι και το έτος 2050 και προστίθεται ως όρος της μίσθωσης ότι το κτήριο το οποίο ανεγέρθηκε με έξοδα της μισθώτριας εταιρείας θα ανήκει σε αυτή , και είναι υποχρεωμένος ο εκμισθωτής να της μεταβιβάσει το τμήμα του αγροτεμαχίου επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίσμα, σε διαφορετική δε περίπτωση θα παραδοθεί το αγροτεμάχιο κενό στον εκμισθωτή , ήτοι σε κατάσταση που η μισθώτρια εταιρεία το παρέλαβε ..», και ως εκ τούτου δε δύναται να θεωρηθεί ότι έπρεπε να δηλώσει κανένα απολύτως εισόδημα από οικοδομή.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος από οικοδομές, λαμβάνεται υπόψη η κατά το χρόνο ανεγέρσεως και όχι κατά το χρόνο λήξεως της μισθώσεως, αξία της οικοδομής η οποία επομένως περιέρχεται στην κυριότητα του εκμισθωτή, κύριου του εδάφους, συντρεχουσών των άλλων προϋποθέσεων, από την ανέγερση της και όχι στο τέλος της μισθώσεως (ΣΤΕ 2282/1993 παρ.5) κατά τη γνωστή αρχή του εμπράγματος δικαίου «τα υπερκείμενα είκει τοις υποκειμένοις» (αρθ.953,954,1001,και 1057 ΑΚ).

Επειδή η υποχρέωση δήλωσης του εν λόγω ποσού ως εισόδημα από οικοδομές αφορά στην χρήση 2012, και έπρεπε να συμπεριληφθεί στην αντίστοιχη δήλωση φόρου εισοδήματος που υποβλήθηκε εντός του 2013.

Επειδή, κατά την υπό κρίση χρήση, η αρχική συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης του αγρού δεν εμπεριείχε κανένα όρο που με οποιοδήποτε τρόπο να προβλέπει ότι οι εγκαταστάσεις που θα ανεγερθούν στα πλαίσια της δραστηριότητας της μισθώτριας εταιρείας θα καθαιρεθούν ή και δε θα επέλθουν στην κατοχή του ελεγχόμενου κατά το ποσοστό που του αναλογεί (50%) στη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

Επειδή η με αριθ./2018 προσκομιζόμενη συμβολαιογραφική πράξη παράτασης της μίσθωσης και τροποποίησης των όρων της συνετάγη μετά την έναρξη του ελέγχου, ενώ δε μπορεί αναδρομικά να αναιρέσει την υποχρέωση που είχε κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος της χρήσης 2012 να συμπεριλάβει το αντίστοιχο ποσό ως εισόδημα από οικοδομές. Επιπλέον, οι όροι που εμπεριέχονται στην παραπάνω συμβολαιογραφική, τόσο ως προς την παράταση του χρόνου της μίσθωσης από 25 σε 45 χρόνια, όσο και το σύνολο των υπολοίπων όρων, καθιστούν πρακτικά ανέφικτο για τη διοίκηση να ελέγξει και εν τέλει να επαληθεύσει την πλήρωση της προϋπόθεσης του άρθρου 21 παρ. 1 του Ν2238/1994, δηλαδή να παραμείνει η οικοδομή στη κυριότητα του εκμισθωτή στο τέλος της μισθωτικής περιόδου.

Επειδή περαιτέρω, κατά αυτό τον τρόπο καταστρατηγείται εν τέλει το αληθές νόημα της συγκεκριμένης διάταξης, που είναι η φορολόγηση με τη μορφή μισθώματος, της ωφέλειας που έχει ο εκμισθωτής από την ανέγερση του κτίσματος σε ακίνητο του. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η ωφέλεια αυτή αποτελεί και τη βούληση του ελεγχόμενου, καθώς στο αρχικό συμβόλαιο μίσθωσης του αγρού δε συμπεριλαμβάνεται συμβατική πρόβλεψη καθαίρεσης της ανεγερθείσας οικοδομής από τη μισθώτρια εταιρεία στη λήξη της μίσθωσης ή άλλος όρος που να αποκλείει να περιέλθει αυτή στην κατοχή του ελεγχόμενου (να σημειωθεί εδώ ότι η μισθώτρια εταιρεία είναι ιδίων συμφερόντων καθώς ο ελεγχόμενος και η σύζυγός του κατέχουν ποσοστό άνω του 65%,).

Επειδή, η προσκομιζόμενη με αρ./2014 απόφαση του ΔΕΦ Αθηνών αφορά συγκεκριμένη περίπτωση η οποία επισήμως δεν υιοθετήθηκε από το ΥΠΟΙΚ και δεν κοινοποιήθηκε στα όργανα της διοίκησης προς γενικευμένη εφαρμογή της.

Επειδή, με το υπ' αρ./2018 υπόμνημά του, ενώπιον της φορολογικής αρχής ο προσφεύγων αποδέχθηκε την ύπαρξη αθροιστικού λάθους στο σκέλος των εσόδων του βιβλίου εσόδων – εξόδων και τα αποτελέσματα του ελέγχου ως προς αυτό.

Επειδή, τέλος ο ισχυρισμός, περί μη ορθής επιβολής σε βάρος του, φόρου εισοδήματος από οικοδομές, καθόσον, αφενός αποτελεί μέλος της μισθώτριας ΟΕ εταιρίας και αφετέρου, το οικοδόμημα χρησιμοποιείται για γεωργική δραστηριότητα (παραγωγή και τυποποίηση αρωματικών φυτών), αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι, το νομικό πρόσωπο ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, έχει δική του προσωπικότητα, διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της και αποτελεί υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος κατά τρόπο αυτοτελή και ανεξάρτητο από εκείνον των μελών του.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος ορθώς επαναπροσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος λαμβάνοντας υπόψη και το εισόδημα από οικοδομές άρθρου 21§1 περ. β' του ν. 2238/1994.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί των οποίων εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, 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 **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ**

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

Υπ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013.

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	64.713,60	75.402,33	75.402,33	10.688,73
χρεωστικό ποσό	10.371,85	14.879,57	14.879,57	4.507,72
Προκαταβολή φόρου	13.801,50	13.801,50	13.801,50	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	1.134,46	1.366,69	1.366,69	232,23
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	226,90	273,34	273,34	46,44
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		3.101,31	3.101,31	3.101,31
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		158,08	158,08	158,08
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη		31,62	31,62	31,62
Εισφορά αλληλεγγύης	2.890,12	3.210,78	3.210,78	320,66
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση	29.071,75	37.469,81	37.469,81	8.398,06

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.