



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 27/05/2020

Αριθμός απόφασης: 945

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., κατά: α) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, γ) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους

2016 και ε) της με αριθμό **.../13-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από ...-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ..., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **...-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.575,20 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 616,23 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 123,24 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ύψους 6.743,53 €, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου, ύψους 632,01 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 126,40 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 631,12 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **15.447,72 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **...-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.366,35 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 513,53 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 102,70 €, πρόστιμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 1.609,91 €, προστίμου τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 154,06 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 30,81 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 875,27 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **8.652,63 €**.

-Με την υπ' αριθμ. **...-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.219,81 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 308,12 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 61,62 €, πρόστιμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 1.609,91 €, προστίμου τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 154,06 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο

τελών χαρτοσήμου, ύψους 30,81 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 195,14 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **5.579,47 €**.

-Με την υπ' αριθμ. ...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.414,95 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 308,12 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 61,62 €, πρόστιμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 1.707,48 €, προστίμου τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 154,06 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 30,81 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 672,02 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.349,06 €**.

-Με την υπ' αριθμ. ...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.414,95 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 308,11 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 61,62 €, πρόστιμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 1.707,48 €, προστίμου τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 154,06 €, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ύψους 30,81 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 662,70 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.339,74 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από 13/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 -2017, με βάση τα άρθρα 21 του Ν. 2238/1994 και 39 του Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../19-02-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../18-01-2019 πληροφοριακό δελτίο του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.), βάσει του οποίου, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι η τελευταία, είχε ανεγείρει σε αγροτεμάχιο κείμενο στη θέση ..., εμβαδού 7.074,71 τ.μ., κυριότητας, κοινά και αδιαίρετα κατ' ισομοιρία του προσφεύγοντος και του ..., ισόγεια οικοδομή υπεραγοράς τροφίμων και είχε προβεί σε προσθήκες και βελτιώσεις αυτής, μέχρι την 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), 1.163.150,04 €.

Από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 1β' του ν. 2238/1994, 39 παρ. 1 και 40 του ν. 4172/2013, από τον οποίο προέκυψε, ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, αποκρύπτοντας εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας.

Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή προέβη σε επαναπροσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος του προσφεύγοντος από ακίνητη περιουσία για τα υπό κρίση έτη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ισχυριζόμενος ότι:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, στερούνται ειδικής αιτιολογίας και είναι παράνομες και ακυρωτές. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή:

1) Αγνόησε, άλλως ερμήνευσε εσφαλμένα τον 16^ο όρο του υπ' αριθμ. .../15-10-2003 συμβολαιογραφικού εγγράφου-μισθωτηρίου της υπό εξέταση μίσθωσης, η οποία είναι σε ισχύ, όπου ορίζεται ότι το σύνολο των κτισμάτων και εγκαταστάσεων κλπ. που η μισθώτρια θα ανεγείρει κατά πάντα χρόνο στο ακίνητό του προσφεύγοντος θα κατεδαφισθεί ολοκληρωτικά και με δικά της έξοδα και θα το παραδώσει στους εκμισθωτές στην κατάσταση που το παρέλαβε, δηλαδή ελεύθερο κτισμάτων. Μάλιστα τα παραπάνω, συμφωνήθηκε ότι αποτελούν κύρια και πρωταρχική υποχρέωση της μισθώτριας. Περαιτέρω συμφωνήθηκε ότι οποιοδήποτε κτίσμα ανεγερθεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης από τη μισθώτρια στο μίσθιο- γήπεδο θα παραμείνει μαζί με τις σταθερές και μόνιμες εγκαταστάσεις του υπέρ του μισθίου κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης, χωρίς δικαίωμα της μισθώτριας για αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα, εφόσον α) όμως οι συνεκμισθωτές αναλάβουν κάθε οικονομική επιβάρυνση (π.χ. φόρο, λοιπά έξοδα κλπ που τυχόν προκύψουν από τη μεταβίβαση ή την παραμονή αυτή και εφόσον β) δηλώσουν εγγράφως τουλάχιστον τρεις (3) μήνες πριν τη λήξη ή λύση της μίσθωσης ότι επιθυμούν τη διατήρηση όλων των υφιστάμενων κτισμάτων κι εγκαταστάσεων επί του αγροτεμαχίου. (όρος υπό αναβλητική αίρεση αρ. 201 Α.Κ.).

2) Προέβη σε παντελώς εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 παρ. 1 του Ν. 4172/2013. και του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2238/1994.

3) Αγνόησε παντελώς τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 του Ν. 4172/2013, που έχουν εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση.

4) Ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα την ΠΟΛ 1103/11-5-2015, η οποία παρέχει αναλυτικά τις απαραίτητες διευκρινίσεις για την 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, καθώς σε κανένα σημείο της μισθωτικής σύμβασης που κατάρτισε με τη μισθώτρια εταιρεία δεν υπάρχει συμφωνία περί μισθώματος σε είδος, δηλ. ανταλλαγής μέρους του μισθώματος με ανέγερση, επεκτάσεις κλπ. κτισμάτων (συμπληρωματικό μίσθωμα) ώστε αυτό να λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία. Επιπροσθέτως, με την υπ' αριθμ. .../20-12-2019 πράξη τροποποίησης του υπ' αριθ. .../15-10-2003 συμβολαίου μίσθωσης ακινήτου, τροποποιήθηκε ο 16^{ος} όρος του μισθωτηρίου και αποσαφηνίστηκε ότι κατά

την με οποιονδήποτε τρόπο λύση ή λήξη της ισχύουσας μίσθωσης και κατά την αποχώρηση της μισθώτριας υποχρεούται αυτή να προβεί σε κατεδάφιση όλων των υφιστάμενων κτισμάτων, επαναφέροντας το αγροτεμάχιο στην προτέρα κατάσταση.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο **21 παρ 1 του Ν.2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, ορίζεται 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 εφαρμοστούν για την αρχική μίσθωση και η αξία των κτισμάτων θα κατανεμηθεί μεταξύ των ετών διάρκειας της αρχικής μίσθωσης.....».

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1042139 ΕΞ 2012 / 07-03-2012 έγγραφό της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, με θέμα «εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.», αναφέρεται ότι: « 1. Με τις διατάξεις της περ.β' της [παραγράφου 1 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ ορίζεται, ότι ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του

υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της 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.

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

3. Δεδομένου ότι μετά την ανέγερση της οικοδομής από τη μισθώτρια επιχείρηση, ο εκμισθωτής καθίσταται κύριος και των κτισμάτων και για το λόγο αυτό θεωρείται, ότι αποκτά τεκμαρτό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ. Επομένως, ενδεχόμενη συμφωνία των συμβαλλομένων, ότι με τη λήξη της μίσθωσης η μισθώτρια επιχείρηση υποχρεούται να παραδώσει το μίσθιο στην αρχική του κατάσταση (δηλαδή με ξήλωση των κτισμάτων με δικές του δαπάνες), δεν επηρεάζει την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, καθόσον ο χρόνος απόκτησης του τεκμαρτού εισοδήματος προηγείται από το χρόνο λήξης της μίσθωσης. Αλλωστε, δεν μπορεί να συναρτάται η υπαγωγή σε φορολογία του υπόψη εισοδήματος στο όνομα του οικοπεδούχου από αβέβαια, μελλοντικά και επισφαλή γεγονότα που ενδεχόμενα θα επέλθουν ή όχι κατά τη λήξη της μακροχρόνιας μίσθωσης, οπότε είναι ενδεχόμενο να έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου (σχετ. το [1037083/10502/B0012/20.7.2009 έγγραφό μας](#)).

4. Από το σχετικό προκύπτει, ότι οι εκμισθωτές (φυσικά πρόσωπα) εκμισθώνουν οικόπεδο στην, η οποία θα κατασκευάσει στο εν λόγω οικόπεδο Σούπερ Μάρκετ και μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης θα αποδώσει το μίσθιο στην κατάσταση που το παρέλαβε, χωρίς κτίσματα, μετά από σχετική τροποποίηση του αρχικού μισθωτηρίου.

5. Από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι σε περίπτωση που η μισθώτρια ανώνυμη εταιρεία ανεγείρει κτίριο με δικές της δαπάνες σε οικόπεδο κυριότητας των εκμισθωτών, ο κάθε εκμισθωτής (φυσικό πρόσωπο) αποκτά εισόδημα από οικοδομές ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας του, το οποίο υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.β' της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ, έστω και αν συμφωνείται η παράδοση του μισθίου (οικόπεδου) στην αρχική του κατάσταση (μετά την κατεδάφιση των κτισμάτων).».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1027/15.2.2013**, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμό **98/2012** Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα

Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ., ορίζεται ότι ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί από τον μισθωτή σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή προκειμένου να υπολογισθεί το ετήσιο εισόδημα αυτού (εκμισθωτή) εξ οικοδομών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ΚΦΕ, λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή.

Επειδή, στο άρθρο **9 παρ 1δ' του Ν.2238/1994,** ορίζεται ότι: «δ) Τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων, καθώς και τα εισοδήματα από κινητές αξίες, εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, υποβάλλονται σε φορολόγηση βάσει της παρακάτω κλίμακας:

ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ ΚΑΙ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ
που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	10%	1.200	12.000	1.200
Υπερβάλλον	33%			

Το ακαθάριστο ποσό από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%). Ειδικώς, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%), εφόσον η επιφάνεια κατοικίας υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα ή πρόκειται για επαγγελματική μίσθωση».

Επειδή, στο άρθρο **7 του Ν.4172/2013** (ΦΕΚ 167/23-07-2013), όπως ισχύει για τα φορολογικά έτη 2014-2017, ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **39 παρ 1** 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.».

Επειδή, στο άρθρο **40** του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Συντελεστής (%)
≤ 12.000	11%
> 12.000	33%

(όπως ίσχυε για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015)

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

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

(όπως ίσχυε για τα φορολογικά έτη από 01/01/2017 σύμφωνα με την [παράγραφο 7 του άρθρου 112](#) του ν. [4387/2016](#)).»

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1069/23-03-2015** (ορθή επανάληψη), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 39](#) σε συνδυασμό και με το [άρθρο 40](#) του ν. [4172/2013](#), σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία:

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. 1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 39](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι 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. [...] Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία 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, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει

αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραχής του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα.[...] 4. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 40](#) του ν.[4172/2013](#) εντάσσεται το εισόδημα της ακίνητης περιουσίας στην ευρύτερη έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο και ορίζεται η κλίμακα φορολογίας του.[...].».

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ. 1103/11-5-2015**, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 [του άρθρου 39 του ν. 4172/2013](#), ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικά το εισόδημα σε είδος αποτιμάται, σύμφωνα [με την παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου](#) και νόμου, στην αγοραία αξία.

2. Όπως έχει διευκρινισθεί με την [ΠΟΛ. 1069/23.3.2015](#) εγκύκλιό μας, στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και το εισόδημα σε είδος που αποκτά ο κύριος, επικαρπωτής, κ.λπ. εκμισθούμενου ακινήτου, χωρίς καταβολή μισθώματος σε χρήμα βάσει της σύμβασης μίσθωσης ή προφορικής συμφωνίας.

Ειδικότερα, στην περίπτωση συμβάσεων, με διακριτή αναφορά, τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα, όσο και μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος (μίσθωμα σε είδος), όταν δηλαδή υπάρχει ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με βελτιώσεις, επεκτάσεις οικοδομών, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και το κόστος των βελτιώσεων, επεκτάσεων.

Περαιτέρω με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι το ετήσιο εισόδημα στις πιο πάνω περιπτώσεις προσδιορίζεται μετά τη διαίρεση των δαπανών που έχουν προϋπολογισθεί και καταχωρηθεί υποχρεωτικά στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης, διά του αριθμού των ετών της μίσθωσης όπως αυτά προκύπτουν από τη σύμβαση μίσθωσης ή την προφορική συμφωνία. Για τα έτη που υπολείπονται από το πέρας των εργασιών μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, το κόστος των δαπανών επέκτασης ή βελτίωσης που προκύπτει από τα βιβλία του μισθωτή ή από τα παραστατικά που εκδόθηκαν σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων, μετά την αφαίρεση των δαπανών προϋπολογισμού που δηλώθηκαν μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης των εργασιών αυτών κατά περίπτωση, διαιρούμενο με τον αριθμό των υπολειπόμενων ετών της μίσθωσης, αναπροσαρμόζει το ετήσιο δηλούμενο εισόδημα ακίνητης περιουσίας των υπολειπόμενων ετών.

Τέλος, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της σύμβασης μίσθωσης, το σύνολο του υπολειπόμενου ποσού των δαπανών που έχει καταβληθεί για τη βελτίωση ή επέκταση που απομένει προς κατανομή θα δηλωθεί εφάπαξ ως εισόδημα από ακίνητα στο φορολογικό έτος που επήλθε η λύση.

3. Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος στις περιπτώσεις συμβάσεων με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και σε μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος, έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις στις οποίες το κόστος δαπανών βελτιώσεων ή επεκτάσεων επηρεάζει το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα, ανεξάρτητα από το αν γίνεται διακριτή αναφορά ή όχι σε μίσθωμα σε είδος στη σχετική σύμβαση. Είναι προφανές ότι το αν το μίσθωμα επηρεάζεται ή είναι ανεξάρτητο από τις βελτιώσεις ή επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή, δηλαδή αν αυτό θεωρείται εύλογο με βάση τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, αποτελεί ζήτημα πραγματικό το οποίο εναπόκειται στην αρμοδιότητα της ελεγκτικής αρχής.

4. Επίσης, διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται για το εισόδημα που αποκτάται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά για τις συμβάσεις μίσθωσης στις οποίες προβλέπεται η πραγματοποίηση βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή και οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 1.1.2014 χωρίς μέχρι την ημερομηνία αυτή να έχουν πραγματοποιηθεί οι σχετικές βελτιώσεις ή επεκτάσεις, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το εισόδημα σε είδος θα προσδιοριστεί για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα μετά τη διαίρεση των 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.1013/2014](#) 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 ουσιαδώς από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ. 1069/2015](#) εγκύκλιό μας, καθώς και όσα διευκρινίσθηκαν πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος, έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος, το οποίο υπόκειται σε φορολογία είτε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, με βάση τις διατάξεις [του άρθρου 40 του ν. 4172/2013](#), είτε ως έσοδο από επιχειρηματική

δραστηριότητα, προκειμένου για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με βάση τις διατάξεις [του άρθρου 58](#) του ίδιου νόμου.

6. Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις [του άρθρου 39](#) και όσα αναφέρονται ανωτέρω, τότε αποτελούν για τον εκμισθωτή (φυσικό πρόσωπο) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου με βάση τις διατάξεις [του άρθρου 41](#), εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης και εφόσον το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα αντίστοιχα εισοδήματα από ανέγερση κτίσματος με δαπάνες του μισθωτή και από βελτιώσεις και επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή (όταν δεν εμπίπτουν στις διατάξεις [του άρθρου 39](#)) θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται κατά το χρόνο λήξης ή διακοπής της μισθωτικής σχέσης με τις διατάξεις [του άρθρου 47](#) ή [21](#), αντίστοιχα, εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης. Ως εισόδημα λαμβάνεται η αγοραία αξία του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων, κατά τον ως άνω χρόνο, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1

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

Παράδειγμα 2

Σε σύμβαση 25ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση αγροτεμαχίου με ετήσιο χρηματικό μίσθωμα 10.000€. Ο μισθωτής θα ανεγείρει

σιδηροκατασκευή (προκάτ κτίσμα), κόστους 100.000€, το οποίο δεν συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή δεν αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα. Κατά τη λήξη της μίσθωσης, το αγροτεμάχιο θα παραδοθεί στον εκμισθωτή χωρίς την ανωτέρω κατασκευή. Στην περίπτωση αυτή, μόνο το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 10.000€ αποτελεί για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις [του άρθρου 39 του ν. 4172/2013](#), αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ενώ δεν συνυπολογίζεται ετήσιο μίσθωμα σε είδος.

Αν η σιδηροκατασκευή περιέλθει τελικά στην κατοχή του εκμισθωτή, τότε:

α) αν ο εκμισθωτής είναι φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το πρόσωπο αυτό θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις [του άρθρου 41 του ν. 4172/2013](#) και β) αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτός θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις [του άρθρου 47 ή 21 του ν. 4172/2013](#) στην αγοραία αξία της σιδηροκατασκευής κατά το χρόνο αυτό [...].».

Επειδή, 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, 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».

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, 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες

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

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, 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).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. (βλ. ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

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

- Ο προσφεύγων και ο ..., συγκύριοι κατά 50,00% έκαστος το 2003, ενός αυτοτελούς και ανεξάρτητου αγροτεμαχίου εμβαδού 7.074,71 τ.μ., που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή του ..., με το αριθ. .../15-10-2003, συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου ..., συνεκμίσθωσαν το εν λόγω αγροτεμάχιο στην εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., για να ανεγείρει με δικές της δαπάνες, ισόγεια οικοδομή εμβαδού 1.400,00 τμ με χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων εκατόν δέκα πέντε (115) θέσεων περίπου, προκειμένου να λειτουργήσει ως πολυκατάστημα – υπεραγορά για λιανική χονδρική πώληση νωπών και κατεψυγμένων τροφίμων, καθώς και κάθε είδους και μορφής συσκευασμένων ή μη ειδών διατροφής, κλπ. Με το ως άνω μισθωτήριο συνομολογήθηκε ότι, στην έννοια του μισθίου περιλαμβάνεται, τόσο ολόκληρο το πιο πάνω ενιαίο ακίνητο των συνεκμισθωτών, όσο και το κτίριο που θα κατασκευαστεί από τη μισθώτρια με όλες τις εγκαταστάσεις του, βοηθητικούς χώρους, παραρτήματά του, περιβάλλοντα χώρο και το χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων. Όπως

επισημαίνεται, οι συμβαλλόμενοι αναγνωρίζουν ότι η χρήση των πιο πάνω συνενωμένων ακινήτων των συνεκμισθωτών είναι αδιαίρετη και εξυπηρετεί τη λειτουργία ενιαίας επιχείρησης της μισθώτριας, καθώς και ότι όλα τα παραπάνω στοιχεία (γήπεδο, κτίσματα κλπ) αποτελούν ένα αδιαίρετο λειτουργικό σύνολο από το οποίο είναι αδύνατο να διαχωριστεί οποιοδήποτε τμήμα του, χωρίς βλάβη της δραστηριότητας της μισθώτριας (1^{ος} όρος). Με τον τρίτο όρο του συμβολαίου, η διάρκεια της μίσθωσης, αρχόμενη την 16/10/2003, ορίστηκε τριακονταετής και το ενιαίο μίσθωμα καθορίστηκε στο ποσό των 3.815,00 €, μηνιαίως αναπροσαρμοζόμενο ετησίως μετά την πρώτη διετία, σε ποσοστό ίσο με το 70% της αύξησης του τιμαρίθμου του κόστους ζωής που θα έχει καθοριστεί από την Τράπεζα της Ελλάδος για το προηγούμενο έτος και η μισθώτρια βαρύνεται επιπλέον με το τέλος χαρτοσήμου. (4^{ος} όρος). Όπως, προβλέπεται, οποιοδήποτε κτίσμα ανεγερθεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης από τη μισθώτρια στο μίσθιο - γήπεδο θα παραμείνει μαζί με τις σταθερές και μόνιμες (μη δυνάμενες να αποσπασθούν χωρίς βλάβη του μισθίου) εγκαταστάσεις, του υπέρ του μισθίου κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης, χωρίς δικαίωμα της μισθώτριας για αποζημίωση, αντάλλαγμα ή συμψηφισμό με μισθώματα, εφόσον: α) οι συνεκμισθωτές αναλάβουν κάθε οικονομική επιβάρυνση (πχ φόροι, λοιπά έξοδα κλπ) που τυχόν θα προκύψει από τη μεταβίβαση ή την παραμονή αυτή και β) δηλώσουν εγγράφως τουλάχιστον τρεις (3) μήνες πριν τη λήξη ή λύση της μίσθωσης, ότι επιθυμούν τη διατήρηση υφισταμένων κτισμάτων κι εγκαταστάσεων επί του αγροτεμαχίου. Η μισθώτρια δικαιούται να αναλάβει τα κινητά πράγματα που έφερε μέσα στο μίσθιο και μπορούν να αφαιρεθούν χωρίς βλάβη του μισθίου. Οι συνεκμισθωτές διατηρούν το δικαίωμα να αξιώσουν εγγράφως από τη μισθώτρια την κατεδάφιση όλων των κτισμάτων (και όχι μέρους αυτών) που βρίσκονται μέσα στο μίσθιο, οπότε η μισθώτρια υποχρεούται να προβεί με δαπάνες της στην κατεδάφιση των κτισμάτων και την απόδοση του μισθίου στη κατάσταση που ήταν κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης. (16^{ος} όρος).

- Ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. .../21-08-2014 συμβόλαιο γονικής παροχής της συμβολαιογράφου ..., μεταβίβασε το δικαίωμα της επικαρπίας επί του ενός τετάρτου (1/4) του εν λόγω ακινήτου για πέντε έτη στην κόρη του ... με ΑΦΜ

- Από το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., στα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας «...» με ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι, η εν λόγω εταιρία κατασκεύασε επί του ανωτέρω περιγραφόμενου αγροτεμαχίου, με δικά της έξοδα, ισόγεια οικοδομή εμβαδού 1.400,00 τμ με χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων εκατόν δέκα πέντε (115) θέσεων περίπου και διενήργησε βελτιώσεις και προσθήκες στο εν λόγω κτίριο μέχρι τις 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), ύψους 1.163.150,04 €.

- Η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ελέγχοντας τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 του προσφεύγοντος, διαπίστωσε

ότι ο τελευταίος δεν συμπεριέλαβε σ' αυτές εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας. Κατόπιν τούτου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 1β' του ν. 2238/1994, 39 παρ. 1 και 40 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1103/2015, προέβη σε προσδιορισμό εισοδήματος από ακίνητα, ανά έτος ως εξής:

Εισοδήματα	φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία βάσει ελέγχου	Διαφορά
01/01/2013-31/12/2013	25.992,97	45.917,82	19.924,85
01/01/2014-31/12/2014	21.537,45	37.799,13	16.261,68
01/01/2015-31/12/2015	13.740,00	23.497,01	9.757,01
01/01/2016-31/12/2016	13.740,13	23.497,01	9.757,01
01/01/2017-31/12/2017	14.091,08	23.840,10	9.757,02

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή αγνόησε τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 και προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 21 παρ 1β' του Ν. 2238/1994 και 39 παρ 1 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1103/11-5-2015. Ειδικότερα υποστηρίζει ότι στην περίπτωση του εφαρμοστέα τυγχάνει η παράγραφος 6 και το παράδειγμα 2 της παραγράφου 7 της ΠΟΛ 1103/11-05-2015, που αφορά σε πολυετή σύμβαση μίσθωσης και συμφωνία ανέγερσης κτίσματος, που δεν συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με ανέγερση ή επεκτάσεις κτισμάτων κλπ, δηλαδή δεν αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα, ώστε να λογίζεται για τον εκμισθωτή ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013, εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή. Όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. .../15-10-2003 συμβολαιογραφική πράξη του συμβολαιογράφου .. μίσθωσης του αγροτεμαχίου του στην επιχείρηση «...», δε συμφωνήθηκε με τη μισθώτρια εταιρία καμία ανταλλαγή μέρους του μισθώματος και δεν προκύπτει καμία συμφωνία περί μισθώματος σε είδος για την κατασκευή που ανεγέρθηκε. Περαιτέρω, επισημαίνει ότι με την υπ' αριθμ. .../20-12-2019 πράξη τροποποίησης του υπ' αριθμ. .../15-10-2003 συμβολαίου μισθώσεως ακινήτου του ιδίου συμβολαιογράφου, τροποποιήθηκε ο 16^{ος} όρος του μισθωτηρίου και αποσαφηνίστηκε ότι κατά την με οποιονδήποτε τρόπο λύση ή λήξη της ισχύουσας μίσθωσης και κατά την αποχώρηση της μισθώτριας υποχρεούται αυτή να προβεί σε κατεδάφιση όλων των υφιστάμενων κτισμάτων, επαναφέροντας το αγροτεμάχιο στην κατάσταση που ήταν όταν το παρέλαβε.

Επειδή, με τις νέες διατάξεις του ν. 4172/2013 και ειδικότερα της ΠΟΛ. 1103/21-5-2015 με θέμα «παροχή διευκρινήσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013», προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις βελτιώσεων ή επεκτάσεων που πραγματοποιήθηκαν πριν την 1.1.2014 και έχει ήδη προσδιοριστεί εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, ο εκμισθωτής συνεχίζει να κατανέμει με τον ίδιο τρόπο το εισόδημα σε είδος που αποκτά στα λοιπά φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης.

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

Επειδή, επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 954 του Αστικού Κώδικα συστατικά είναι τα πράγματα εκείνα που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος στερεά, ιδιαίτερα τα οικοδομήματα, καθώς και όλα τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για να ανεγερθεί μια οικοδομή, ενώ στο άρθρο 1001 του ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι η κυριότητα πάνω σε ακίνητο εκτείνεται, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά στο χώρο πάνω και κάτω από το έδαφος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο προαναφερθέν με αριθ. .../15-10-2003 συμβόλαιο μίσθωσης, η πρόθεση των συμβαλλόμενων μερών είναι να παραμείνει το κτίριο στους εκμισθωτές, καθότι στην έννοια του μισθίου περιλαμβάνεται, τόσο ολόκληρο το πιο πάνω ενιαίο ακίνητο των συνεκμισθωτών (αγροτεμάχιο), όσο και το κτίριο που θα κατασκευαστεί από τη μισθώτρια με όλες τις εγκαταστάσεις του, τους βοηθητικούς χώρους, τα παραρτήματά του, τον περιβάλλοντα χώρο και το χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων. Οι συμβαλλόμενοι αναγνωρίζουν ότι η χρήση των πιο πάνω συνενωμένων ακινήτων των συνεκμισθωτών είναι αδιαίρετη και εξυπηρετεί τη λειτουργία ενιαίας

επιχείρησης της μισθώτριας, καθώς και ότι όλα τα παραπάνω στοιχεία (γήπεδο, κτίσματα κλπ) αποτελούν ένα αδιαίρετο λειτουργικό σύνολο από το οποίο είναι αδύνατο να διαχωριστεί οποιοδήποτε τμήμα του, χωρίς βλάβη της δραστηριότητας της μισθώτριας. Επίσης, προβλέπεται ρητώς ότι, η μισθώτρια υποχρεούται να παραχωρήσει το κτίριο στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή των συνεκμισθωτών ή των διαδόχων τους, χωρίς την καταβολή από μέρους τους αποζημίωσης ή ανταλλάγματος υπό τον όρο βέβαια ότι αυτοί θα αναλάβουν κάθε είδους επιβάρυνση που τυχόν θα προκύψει από αυτή την παραχώρηση. Το αληθές νόημα της διάταξης του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, είναι η φορολόγηση με τη μορφή μισθώματος, της ωφέλειας που έχει ο εκμισθωτής από την ανέγερση του κτίσματος σε ακίνητο του. Σε κάθε περίπτωση η κυριότητα του κτίσματος ανήκει στον εκμισθωτή και δεν τίθεται θέμα αναβλητικής αίρεσης, ήτοι αβέβαιου και μελλοντικού γεγονότος, η περιέλευση της κυριότητας των κτισμάτων στους εκμισθωτές.

Επειδή, η υπ' αριθμ. .../20-12-2019 πράξη τροποποίησης του αρχικού συμβολαίου μισθώσεως ακινήτου, που επικαλείται ο προσφεύγων, συντάχθηκε μετά το πέρας του ελέγχου και το χρόνο έκδοσης των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στις 13/12/2019, ενδεχόμενα προς αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου και σε κάθε περίπτωση δύναται να τροποποιηθεί εκ νέου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ανέγερση καθώς και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις του κτίσματος πραγματοποιήθηκαν πριν την 01/01/2014, ο έλεγχος ορθώς επαναπροσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ1 περ. β' του ν. 2238/1994, λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ. 1103/11-5-2015 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ**

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

Υπ' αριθμ. ...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013	
--	--

Διαφορά φόρου εισοδήματος	6.575,20
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	616,23
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	123,24
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	6.743,53
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	632,01
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	126,40
Εισφορά αλληλεγγύης	631,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.447,72 €

Υπ' αριθμ. ...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014– 31/12/2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.366,35
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	513,53
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	102,70
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.609,91
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 Ν. 4174/2013	154,06
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 Ν. 4174/2013	30,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	875,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.652,63 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. ...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Εισοδήματα 01/01/2015– 31/12/2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.219,81
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	308,12
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	61,62
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.609,91
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 Ν. 4174/2013	154,06
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 Ν. 4174/2013	30,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	195,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.579,47 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. ...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Εισοδήματα 01/01/2016– 31/12/2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.414,95
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	308,12
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	61,62
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.707,48
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 Ν. 4174/2013	154,06
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 Ν. 4174/2013	30,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	672,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.349,06 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. ...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Εισοδήματα 01/01/2017– 31/12/2017	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.414,96
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	308,11
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	61,62
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.707,48
Πρόστιμο τελών χαρτ. αρ. 58 Ν. 4174/2013	154,06
Πρόστιμο στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου αρ. 58 Ν. 4174/2013	30,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	662,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.339,74 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.