



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 19/01/2015

Αριθμός απόφασης:49

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 31/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου στην με αριθμ.πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου στην με αριθμ.πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 12/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 31/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αρ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου στην με αριθμ.πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας απορρίφθηκαν οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

Η προσφεύγουσα έχει στην πλήρη και αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή της ένα οικόπεδο μετά της επ'αυτού ερειπωμένης παλαιάς οικίας που βρίσκεται εντός της κτηματικής περιφέρειας και των ορίων του οικισμού του , του , στη συνοικία Με το με αρ. μισθωτήριο συμβόλαιο η προσφεύγουσα εκμίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο στην εταιρία «..... », της οποίας ταυτόχρονα τυγχάνει νόμιμος εκπρόσωπος και ομόρρυθμο μέλος και η οποία συστάθηκε με το από ιδιωτικό συμφωνητικό. Στο εν λόγω συμβόλαιο, οριζόταν ότι η μισθώτρια εταιρεία επρόκειτο να αιτηθεί την υπαγωγή του επενδυτικού της σχεδίου, που αφορούσε στη μετατροπή του μισθίου σε τουριστικό κατάλυμα ανεγείροντας οικοδομή στο οικόπεδο που είχε μισθώσει από την προσφεύγουσα, στο καθεστώς των περιφερειακών ενισχύσεων του αναπτυξιακού Ν. 3299/2004, με σκοπό την εμπορική του εκμετάλλευση. Η διάρκεια της μίσθωσης οριζόταν δεκαπενταετής (από), με την πρόβλεψη ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης η μισθώτρια υποχρεούται να εκκενώσει και παραδώσει στην εκμισθώτρια το μίσθιο στην κατάσταση που θα ευρίσκεται τότε. Για τα πρώτα δέκα έτη οριζόταν ότι δεν θα καταβάλλεται μίσθωμα, ενώ για τα επόμενα έτη το μηνιαίο μίσθωμα ορίσθηκε σε 20€.

Η μισθώτρια εταιρία κατόπιν εγκρίσεως της αίτησής της για ένταξη στον παραπάνω αναπτυξιακό νόμο προέβη στην επισκευή και μετατροπή του μισθίου σε τουριστικό κατάλυμα ανεγείροντας οικοδομή, δαπανώντας ποσό 389.476,57 ευρώ. Η αποπεράτωση της οικοδομής πραγματοποιήθηκε το έτος 2012. Εν συνεχεία, δυνάμει της με αρ. συμβολαιογραφικής πράξης η διάρκεια μισθώσεως παρατάθηκε και ορίσθηκε συνολικά σε σαράντα χρόνια (.....).

Για το οικονομικό έτος 2013 η προσφεύγουσα υπέβαλε, από κοινού με το σύζυγό της, την υπ'αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δήλωσε ως εισόδημα στον κωδικό 126 «Ακαθάριστο εισόδημα οικοδομών σε έδαφος του παρέχοντος δωρεάν τη χρήση» το ποσό των 26.693,18€. Από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε το με αρ.ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, από το οποίο προέκυψε ποσό πληρωμής 12.330,04€. Εν συνεχεία και συγκεκριμένα στις υπέβαλε, από κοινού με το σύζυγό της, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ως άνω οικονομικού έτους, στην οποία διέγραψε το ποσό του ανωτέρω κωδικού, ενώ υποβλήθηκε και δεύτερη τροποποιητική δήλωση στις στην οποία δήλωνε στον κωδικό 126 το ποσό των 10.051,29€.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις δεν έγιναν δεκτές από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καθότι σύμφωνα με την υπ'αρ. απάντηση της Δ.Ο.Υ. προς το σύζυγο της προσφεύγουσας, το εισόδημα που θα έπρεπε να αναγραφεί στον κωδικό 126 με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 21§1β του Ν.2238/94, είναι αυτό που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας που είχε η οικοδομή κατά την ανέγερσή της, με τα εναπομένοντα έτη της μίσθωσης από την αποπεράτωση της οικοδομής (2012), ήτοι $389.476,57\text{€} : 13 \text{ έτη} = 29.959,74\text{€}$. Η προσφεύγουσα

κατέθεσε εν συνεχεία την υπ'αρ. αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. με την οποία ζητούσε διευκρινίσεις και βάσει ποίου νόμου δεν έγινε δεκτή η παράταση της εταιρείας και ο υπολογισμός του τεκμαρτού εισοδήματος σε υποδιαίρεση. Στην εν λόγω αίτηση της προσφεύγουσας ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αποφάνθηκε με την υπ'αρ. απάντησή του.

Συνεπεία των ανωτέρω η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου την υπ'αρ. /31-10-2014 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά να:

- Ακυρωθεί η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.
- Γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή της.
- Αποδεχθεί η φορολογούσα αρχή την παράταση διάρκειας της σύμβασης μίσθωσης του ακινήτου της.
- Προσδιορισθεί η φορολογική της υποχρέωση αναλόγως με την φοροδοτική της δυνατότητα.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 21 του Ν. 2238/1994, για να προσδιοριστεί το ετήσιο εισόδημά της, πρέπει η αξία που είχε η οικοδομή κατά το έτος ανέγερσής της να διαιρεθεί με τα έτη που υπολείπονται από το έτος αποπεράτωσης της. Καθότι η αποπεράτωση της οικοδομής συντελέστηκε κατά τη χρήση 2012 –οικονομικό έτος 2013 και η λήξη της σύμβασης έχει οριστεί το οικονομικό έτος 2049, τα έτη της μίσθωσης που υπολείπονται είναι 36 και συνεπώς το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημά της ανέρχεται σε 10.818,80€ (389.476,57€ : 36).
- Η φορολογική αρχή τεκμηριώνει την απόρριψη της παράτασης της διάρκειας της αρχικής μίσθωσης του ακινήτου, επικαλούμενη ένα έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και απαντώντας αόριστα. Κανένα έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δεν είναι δυνατό να υποκαταστήσει τις οικείες νομοθετικές διατάξεις, γεγονός που συνιστά καταχρηστική άσκηση εξουσίας της Διοίκησης εις βάρος της.
- Η φοροδοτική ικανότητα ενός φορολογούμενου κρίνεται με βάση την παραγωγή από μέρους του εισοδημάτων επαρκών, ώστε μέσω αυτών να ικανοποιεί και τις φορολογικές του υποχρεώσεις και παράλληλα να εναπομένει εισόδημα επαρκές για τη διαβίωσή του. Σύμφωνα με τα παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη τα εισοδήματά της, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει τη φοροδοτική ικανότητα στην οποία την υποχρεώνει η Φορολογούσα Αρχή.
- Ο νέος Ν.4172/2013 που ισχύει σήμερα, δεν προβλέπει φορολόγηση αυτών των περιπτώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§1 του ν.2238/1994 προκύπτει 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.»

Επειδή επιπλέον σύμφωνα με το με αριθ.1036249/672/A0012/14-05-2001 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «...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». Το εν λόγω έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δεν έχει σκοπό να υποκαταστήσει την ανωτέρω νομοθετική διάταξη, αλλά να την ερμηνεύσει και να δώσει οδηγίες για τη σωστή εφαρμογή της και ως εκ τούτου δεσμεύει τα όργανα της Διοίκησης.

Επειδή εν προκειμένω, με το μισθωτήριο συμβόλαιο συμφωνήθηκε η εκμίσθωση από την προσφεύγουσα προς την εταιρεία «.....» ενός οικοπέδου μετά της επ'αυτού ερειπωμένης παλαιάς οικίας, με την πρόβλεψη ότι η μισθώτρια εταιρεία θα ανεγείρει στο εν λόγω οικόπεδο, κατόπιν ένταξης της στον αναπτυξιακό νόμο, τουριστικό κατάλυμα (ξενοδοχείο επιπλωμένων διαμερισμάτων Β' τάξης), το οποίο μετά το πέρας της μίσθωσης θα παραδοθεί στην εκμισθώτρια στην κατάσταση που θα ευρίσκεται τότε. Η διάρκεια της μίσθωσης οριζόταν δεκαπενταετής ανερχόμενη από έως

Επειδή περαιτέρω το ποσό που δαπανήθηκε για την ανέγερση της οικοδομής ανήρχετο σε €389.476,57, ποσό το οποίο δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα, η αρχική διάρκεια της μίσθωσης είχε ορισθεί σε 15 έτη και το έτος αποπεράτωσης της οικοδομής ήταν το 2012, ορθώς υπολογίστηκε, με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα, ως ετήσιο εισόδημα που προκύπτει λόγω ανέγερσης της ανωτέρω οικοδομής το ποσό των €29.959,74 (389.476,57:13).

Επειδή όπως αναφέρεται στο άρθρο 72§1 του Ν.4172/2013 «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, **στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων». Συνεπώς, δεδομένου ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 αφορούν εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2012 έως 31/12/2012, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό εξέταση περίπτωση. Εκτός τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το εισόδημα που αποχτά από την ανέγερση ακινήτου σε οικόπεδο ιδιοκτησίας της δεν φορολογείται με την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4172/2013, δεν ευσταθεί καθόσον ο ίδιος τρόπος φορολόγησης προβλέπεται στο άρθρο 41 του ως άνω νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου /31-10-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας

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

Ποσό Πληρωμής: 12.330,04€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αρ.ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2013 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε..

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).