

Κ.Ε.

Αριθμός 2034/2024

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 10 Ιανουαρίου 2024, με την εξής σύνθεση: Μιχαήλ Πικραμένος, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Σοφία Βιτάλη, Αγορίτσα Σδράκα, Σύμβουλοι, Νικόλαος Σεκέρογλου, Χρήστος Νέγρης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Καλλιόπη Ανδρέου.

Για να δικάσει την από 9 Μαρτίου 2018 αίτηση:

του σωματείου με την επωνυμία "ΓΥΜΝΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΑΠΟΛΛΩΝ ΣΜΥΡΝΗΣ", που εδρεύει στη Ριζούπολη Αττικής (Λεωφ. Ηρακλείου 119), το οποίο παρέστη με τον δικηγόρο Χρήστο Τότση (Α.Μ. 3248), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο και ο οποίος κατέθεσε δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4509/2017, περί μη εμφανίσεώς του,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με την Σταυρούλα Καλαμπαλίκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή το αναιρεσεϊόν σωματείο επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 5081/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Συμβούλου Αγορίτσας Σδράκα

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την εκπρόσωπο της αναιρεσιβλήτης Αρχής, η οποία ζήτησε την απόρριψη της υπό κρίση αιτήσεως.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την άσκηση της οποίας έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (19536306995805080051/9.3.2018, ηλεκτρονικό παράβολο), ζητείται η αναίρεση της 5081/2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κατά το μέρος που απορρίφθηκε προσφυγή του αναιρεσεϊόντος αθλητικού ερασιτεχνικού σωματείου κατά του 33/8.2.2010 φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΔ' Αθηνών. Με το φύλλο είχε καταλογισθεί, σε βάρος του αναιρεσεϊόντος σωματείου, διαφορά κυρίου φόρου 192.000 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου, λόγω ανακριβείας της δηλώσεως, 334.079,96 ευρώ και τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, ήτοι συνολικό ποσό 682.872,67 ευρώ. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση τροποποιήθηκε το ανωτέρω φύλλο ελέγχου, κατά το κεφάλαιο του προσθέτου φόρου, και από το ποσοστό 174% επί της διαφοράς του κύριου φόρου, περιορίσθηκε σε ποσοστό 3% επί της ανωτέρω διαφοράς για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι ποσοστού 120%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 26 παρ.1 ν.2943/2011.

2. Επειδή, η υπό κρίση αίτηση, ασκηθείσα στις 9.3.2018, εμπίπτει, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 παρ.3 και 4 του π.δ.18/1989 (Α'8), όπως ισχύει. Εξ άλλου, όπως προκύπτει από το 7290/10.2.2021 σημείωμα προσδιορισμού φορολογικής διαφοράς (ΕΠ 741/15.2.2021) το ποσό της εν λόγω διαφοράς ανέρχεται στις 192.000 ευρώ, πληρουμένου ως εκ τούτου του ελάχιστου τιθεμένου ορίου του άρθρου 53 παρ.4 π.δ.19/1989.

3. Επειδή, το άρθρο 21 παρ. 1 περ. β' του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 Κώδικα Φορολογίας

Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., Α' 151), όπως το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ. 9 του ν. 2873/2000 (Α' 285), ορίζει ότι "1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται: α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση, 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 οριστεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια". Περαιτέρω, με την παρ. 8 του άρθρου 1 του ν. 2954/2001 (Α' 255) προστέθηκε στην ως άνω περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, τελευταίο εδάφιο, ως εξής: "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». Στην οικεία εισηγητική έκθεση (του ν. 2954/2001), αναφέρεται, σχετικά με την προσθήκη του εν λόγω εδαφίου, ότι: «...ρυθμίζεται και νομοθετικά η θέση της Διοίκησης με βάση την οποία οι δαπάνες που γίνονται από το μισθωτή αποτελούν εισόδημα για τον εκμισθωτή, εφόσον μετά τη λήξη του χρόνου μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή...». Εξάλλου, το άρθρο 22 παρ. 1 του ίδιου ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζει ότι: «Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί...».

4. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προκύπτει ότι, εφόσον σύμφωνα με τη σύμβαση μίσθωσης, ο μισθωτής υποχρεούται, κατά την λήξη της μισθώσεως, να παραδώσει το μισθωθέν ακίνητο, όχι όπως το παρέλαβε, αλλά με τις επ' αυτού βελτιώσεις ή επεκτάσεις, ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα ισούμενο με την, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, δαπάνη του μισθωτή, πραγματική αξία των εν λόγω βελτιώσεων ή επεκτάσεων, η οποία, κατά την σύμβαση μισθώσεως, λαμβάνεται αντί μισθώματος ή προς συμπλήρωση του συμφωνηθέντος μισθώματος, κατανεμόμενη, σύμφωνα με τις διατάξεις του προεκτεθέντος άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' τελευταίο εδάφιο του Κ.Φ.Ε., σε τόσα έτη όσα διαρκεί η μίσθωση. Με την έννοια αυτή οι εν λόγω διατάξεις (άρθρο 21 παρ. 1 περ. β' τελευταίο εδάφιο του Κ.Φ.Ε.) δεν αντίκεινται σε καμία συνταγματική διάταξη και ειδικότερα στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι η φορολογική επιβάρυνση εκάστου πρέπει να είναι ανάλογη με τη φοροδοτική ικανότητα (ΣτΕ 2957/2020, πρβλ. ΣτΕ 2282-5/1993 επί του άρθρου 18 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955, αντιστοίχου περιεχομένου με το άρθρο 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994 ως είχε πριν τη προσθήκη του τελευταίου εδαφίου με τον ν. 2954/2001).

5. Επειδή, κατά τα γενόμενα δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά την διάρκεια τακτικού ελέγχου που πραγματοποίησε το Δ.Ε.Κ. Αθηνών στην Π.Α.Ε. Ολυμπιακός (1477/21.3.2005 δελτίο πληροφοριών), διαπιστώθηκαν τα εξής: Με το από 30.6.2002 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. (α.α. 4420/2.7.2002), το αναιρεσείον Σωματείο εκμίσθωσε το, ιδιοκτησίας του, γήπεδο της Ριζούπολης, στην Π.Α.Ε. Ολυμπιακός, για χρονικό διάστημα από την υπογραφή του συμφωνητικού μέχρι και την 31.10.2004, με την υποχρέωση της ως άνω Π.Α.Ε. να καταβάλλει αντάλλαγμα 15% από τις εισπράξεις κάθε διεξαγόμενου αγώνα. Επίσης, στο ως άνω συμφωνητικό προβλέπονταν τα ακόλουθα: Επειδή, το γήπεδο με τις υφιστάμενες εγκαταστάσεις δεν κάλυπτε τις προδιαγραφές διεξαγωγής αγώνων champions league, σύμφωνα με τις οδηγίες των FIFA – UEFA, για τις ανάγκες της μισθώτριας Π.Α.Ε., η τελευταία θα αναλάμβανε με δικές της δαπάνες (και εν μέρει θα συμμετείχε και η ΕΣΑΠΕ) να προβεί στις απαιτούμενες εργασίες, προκειμένου αυτό (γήπεδο) να γίνει κατάλληλο. Οι εκτελεσθείσες εργασίες – κατασκευές περιγράφονται στα παραρτήματα Α, Β και Β1 της αρχικής σύμβασης και των τριών τροποποιήσεων αυτής και περιλαμβάνονται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Μετά την λήξη του ως άνω συμφωνητικού, όλες οι προσαρμογές, διευθετήσεις, κατασκευές και εμπεπηγμένος εξοπλισμός θα παρέμεναν στην απόλυτη κυριότητα, νομή και

κατοχή του Σωματείου, χωρίς η μισθώτρια να δικαιούται αντάλλαγμα με εξαίρεση: α) τα αναφερόμενα στους όρους 6.3 (β) και 6.4 (β) του ιδιωτικού συμφωνητικού και β) τον κινητό και μισθωμένο εξοπλισμό. Περαιτέρω, από τα βιβλία της Π.Α.Ε. Ολυμπιακός προέκυψε ότι το κόστος της ανέγερσης και οι δαπάνες βελτίωσης του γηπέδου, κατά τη χρήση 1.7.2002 έως 30.6.2003, ανήλθε στο ποσό των 3.866.000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ (μη εκπιπτόμενο) 695.880 ευρώ, και έξοδα χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης 604.900 ευρώ, όπως αναφέρονται στα οικεία παραρτήματα και στα εκδοθέντα τιμολόγια της εργολήπτριας κατασκευαστικής εταιρείας «INTRACOM ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ» προς την μισθώτρια. Μετά την υπογραφή του συμφωνητικού, η μισθώτρια συνήψε με την εργολήπτρια εταιρεία την από 10.6.2002 σύμβαση, σύμφωνα με την οποία η συνολική αμοιβή (κατόπιν της δεύτερης τροποποίησης) καθορίστηκε στο ποσό των 3.866.000 ευρώ, ήτοι 1.936.000 για τις εργασίες που αναφέρονται στο Υποέργο Α και 1.930.000 για αυτές του Υποέργου Β., με συνολικό καταβληθέν τίμημα αυτό των 4.445.900 ευρώ, ήτοι {(αμοιβή 3.866.000 συν Φ.Π.Α. 695.880 μείον φόρος εργολάβου 3% (115.980) = 4.445.900 ευρώ}. Το εν λόγω ποσό, κατόπιν τροποποιήσεως, ορίστηκε, τελικώς, σε 5.050.800 ευρώ, αφού στο ως άνω ποσό των 4.445.900 ευρώ προστέθηκαν και έξοδα χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης ποσού 604.900 ευρώ, καταβλητέο σε τρεις ισόποσες δόσεις, ύψους 1.683.600 ευρώ εκάστη, έως 30.5.2004, 30.9.2004 και 20.12.2004, αντιστοίχως. Στα σχετικά παραρτήματα αναφέρονται λεπτομερώς οι εκτελεσθείσες εργασίες και το κόστος αυτών. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των βιβλίων και των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος του κρινόμενου οικονομικού έτους, διαπιστώθηκε ότι το αναιρεσείον σωματείο με την ιδιότητα του εκμισθωτή, δεν δήλωσε εισόδημα Α' πηγής (άρθρου 21 παρ. 1 του ν. 2238/1994), το οποίο προέκυψε από τις εργασίες που περιγράφονται στα οικεία παραρτήματα και στα εκδοθέντα τιμολόγια της εργολήπτριας κατασκευαστικής εταιρείας προς την «ΟΛΥΜΠΙΑΚΟΣ Σ.Φ.Π. ΠΑΕ», ως μισθώτριας, η οποία εκτέλεσε τις περιγραφόμενες στα παραρτήματα εργασίες, οι οποίες μετά την λήξη της μίσθωσης (από 1.7.2002 έως 31.10.2004), περιήλθαν στην κυριότητα του εκμισθωτή (αναιρεσείοντος Σωματείου). Κατόπιν αυτού, υπολογίστηκε η συνολική αξία των, βάσει ελέγχου, εργασιών που θεωρήθηκαν βελτιώσεις, προσauxάνουσες την αξία του γηπέδου, σε 3.840.380 ευρώ (συνολική αξία βάσει τιμολογίων 4.561.880 μείον συνολική αξία εργασιών μη θεωρούμενων βελτιώσεων 721.500 ευρώ). Ενόψει αυτού, της ημερομηνίας περάτωσης των εργασιών (17.8.2002) και του διαστήματος παραχώρησης χρήσης (4.6.2002 έως 31.10.2004), το ποσό των 3.840.380 ευρώ επιμερίσθηκε στις χρήσεις 2002, 2003 και 2004, ήτοι τέσσερις (4) μήνες, για την πρώτη χρήση, δώδεκα (12) μήνες, για τη δεύτερη και δέκα (10) μήνες, για την τρίτη, με δηλωθείσα, ανά μήνα, αξία 147.692,30 ευρώ, οπότε, για την κρινόμενη χρήση 2004, το ποσό, που έπρεπε να δηλωθεί από το αναιρεσείον, ανήλθε σε 1.476.923 ευρώ (10 μήνες x 147.692,30 ευρώ), κατ' άρθρο 21 παρ.1 περ. β του ν.2238/1994. Συνεπώς, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, Α' πηγής, για την κρινόμενη χρήση, ανήλθε στο συνολικό ποσό των 1.541.821,60 ευρώ, ήτοι ποσό 64.898,60 ευρώ ως δηλούμενο από εκμισθωση ακινήτων (καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κ.λ.π.) συν 1.476.923 ευρώ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν.2238/1994. Κατόπιν τούτων, ο έλεγχος απηύθυνε στο αναιρεσείον Σωματείο την από 18.1.2010 κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν. 2690/1999), στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία, εκδόθηκε σε βάρος του αναιρεσείοντος Σωματείου το ένδικο φύλλο ελέγχου, με φορολογητέο ποσό 1.541.821,60 ευρώ και αναλογούντα φόρο 10%, ενώ επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 174% επί της διαφοράς του φόρου εισοδήματος, λόγω υποβολής ανακριβούς δηλώσεως, ήτοι, σε ποσοστό 3% για κάθε μήνα καθυστέρησης έως 7.1.2009 (58 μήνες x 3= 174), πλέον άλλων φόρων τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ και, συνολικά, 682.872,67 ευρώ. Κατά του ανωτέρω φύλλου το αναιρεσείον Σωματείο άσκησε προσφυγή προβάλλοντας α) ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, είχε ήδη παραγραφεί, β) ότι το επίδικο φύλλο ελέγχου είναι νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, καθόσον από την εντολή διενέργειας του ελέγχου (αρ. εντολής 43/11.4.2005) έως την περάτωσή του (1.2.2010), παρήλθε κατά πολύ ο εύλογος χρόνος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το τρίμηνο σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 10 παρ.5 εδ. β' του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, καθώς και ότι, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται ο χρόνος και ο τόπος αυτού, γ) ότι ως ερασιτεχνικό αθλητικό σωματείο δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994, δ) ότι το ποδοσφαιρικό γήπεδο ιδιοκτησίας του εμπίπτει στην έννοια του γηπέδου, κατά τις διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού και του άρθρου 21 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994 και όχι σε αυτήν της οικοδομής κατ' άρθρο 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994, ε) δεν υπάρχει σύμβαση μίσθωσης πληρούσα τις προϋποθέσεις του άρθρου 574 Α.Κ., στ) ότι οι εκτελεσθείσες εργασίες, που έλαβαν χώρα στο ένδικο οικοδόμημα εκ μέρους της μισθώτριας Π.Α.Ε. (ΟΛΥΜΠΙΑΚΟΣ Σ.Φ.Π.), δεν συνιστούν βελτιώσεις και επεκτάσεις, αποβλέπουσες στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων του γηπέδου, αλλά συνιστούν συντήρηση, επισκευή ή επιδιόρθωση των εγκαταστάσεων του τελευταίου, αποβλέπουσες στην διατήρηση της αρχικής - καλής κατάστασής τους, και ζ) ότι κατ' επιταγή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, ο πρόσθετος φόρος που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη λόγω

ανακρίβειας της οικείας δήλωσης πρέπει να προσδιοριστεί σε ποσοστό 3% επί της διαφοράς του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε το αναιρεσείον, λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι ποσοστού 120%. Το Διοικητικό Εφετείο, απέρριψε όλους τους προβληθέντες λόγους της προσφυγής, πλην αυτού περί εφαρμογής της ηπιότερης σε σχέση με το άρθρο 2 παρ.4 του ν.2523/1997, του άρθρου 26 παρ.1 του ν. 3943/2011. Κατόπιν αυτού, περιόρισε τον επιβληθέντα πρόσθετο φόρο σε ποσοστό 3% επί της διαφοράς του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε το αναιρεσείον Σωματείο, λόγω της ανακρίβειας της δηλώσεως για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι ποσοστού 120%, αντί του καθορισθέντος με την επίδικη πράξη ποσοστού 174%.

6. Επειδή, ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2690/ 1999, Α' 45), ορίζει στο μεν άρθρο 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 3242/2004 (Α' 102), ότι «τα διοικητικά όργανα οφείλουν να προβαίνουν, αυτεπαγγέλτως, στις ενέργειες που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις εντός των οριζόμενων, σχετικών, προθεσμιών» και ότι «σε περίπτωση που δεν προβλέπεται σχετική προθεσμία, η ενέργεια συντελείται εντός ευλόγου χρόνου, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το τρίμηνο». Στο άρθρο 10 παρ. 5 εδ. β ότι: «οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές». Η τελευταία διάταξη αναφέρεται σε προθεσμίες που προβλέπονται ρητώς από ειδικές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας για την έκδοση δυσμενών ατομικών διοικητικών πράξεων, καθιερώνοντας στις περιπτώσεις αυτές κατά χρόνο περιορισμό της ασκούμενης διοικητικής αρμοδιότητας εντός των ανωτέρω αποκλειστικών προθεσμιών. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη του άρθρου 10 παρ. 5 εδ. δεύτερο του Κ.Δ.Δ. δεν δύναται να συσχετισθεί και να τύχει εφαρμογής επί της διάταξης του άρθρου 2 του ίδιου Κώδικα. Και τούτο διότι αποσκοπεί μόνο στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών και δεν εισάγει γενική αποκλειστική προθεσμία τριών μηνών για την έκδοση δυσμενών διοικητικών πράξεων, η υπέρβαση της οποίας θα καθιστούσε, άνευ ετέρου, την οικεία Αρχή αναρμόδια κατά χρόνο, αλλά υπόδειξη προς την Διοίκηση για την εντός ευλόγου χρόνου ολοκλήρωση των αυτεπάγγελων ενεργειών της. Η προεκτιθέμενη έννοια του άρθρου 10 παρ. 5 εδ. β του Κ.Δ.Δ. προκύπτει και από τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και παρ. 2 εδ. τελευταίο του αυτού Κώδικα, με τις οποίες προβλέπεται ότι οι διοικητικές αρχές υποχρεούνται να λαμβάνουν τα επιβαλλόμενα δυσμενή μέτρα εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος από τη διεξαχθείσα ακρόαση του ενδιαφερομένου και όχι εντός ορισμένης, και μάλιστα αποκλειστικής, προθεσμίας (ΣτΕ 984/2023, 125/2022, 2758/2015, 1967/2011 7μ.). Ειδικότερα, ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση, και δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για την διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση, πάντως, ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2341/2017 σκ. 6, 309/2012 σκ. 9, 4265/2001).

7. Επειδή, προβάλλεται ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2 και 10 παρ. 5 εδ. β' του ν. 2690/1999, το δικάσαν δικαστήριο, έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 10 παρ. 5 εδ. β' του Κ.Δ.Δ. περί αποκλειστικότητας των προθεσμιών δεν μπορεί να συσχετισθεί και να τύχει εφαρμογής στη διάταξη του άρθρου 2 του ίδιου ανωτέρω Κώδικα. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου το αναιρεσείον σωματείο προβάλλει ότι επί του τιθέμενου νομικού ζητήματος δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο λόγος αυτός, ανεξαρτήτως παραδεκτού προβολής του, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Και τούτο διότι, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, νομίμως και συμφώνως προς την νομολογία του Δικαστηρίου, έγινε δεκτό με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, ότι: «...ο ισχυρισμός του [αναιρεσείοντος] ότι το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου είναι νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, καθόσον από την εντολή διενέργειας του ελέγχου (43/11.4.2005) έως την περάτωσή του (1.2.2010), παρήλθε κατά πολύ ο εύλογος χρόνος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το τρίμηνο είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος».

8. Επειδή, προβάλλεται ότι το δικάσαν δικαστήριο παρέλειψε να απαντήσει σε ουσιώδη ισχυρισμό του αναιρεσείοντος σωματείου, κατά τον οποίον από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ούτε ο ακριβής χρόνος αλλά ούτε και ο τόπος διενέργειας του ελέγχου, γεγονός που καθιστά την ένδικη καταλογιστική πράξη ακυρωτέα. Στη συνέχεια, το αναιρεσείον ισχυρίζεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ενώ δέχθηκε ότι στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται με σαφήνεια και λεπτομερή τρόπο η αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου, δεν αναφέρει την αιτία αυτού. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, προβάλλεται ότι: «[...] ως εκ της φύσεως του τιθέμενου με αυτόν ζητήματος δεν υφίσταται νομολογία του

Συμβουλίου της Επικρατείας». Ο ανωτέρω λόγος περί παραλείψεως του δικάσαντος δικαστηρίου να απαντήσει στον προαναφερθέντα ισχυρισμό του αναιρεσείοντος, είναι απορριπτέος, προεχόντως, ως επί εσφαλμένης προϋποθέσεως ερειδόμενος, δεδομένου ότι το δικαστήριο απάντησε ρητώς στον προβληθέντα ισχυρισμό και τον απέρριψε ως αβάσιμο, με την αιτιολογία ότι: «...στην σχετική έκθεση αναφέρεται με σαφήνεια και λεπτομερή τρόπο η αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου, τα στοιχεία βάσει των οποίων διαπιστώθηκαν οι ένδικες παραβάσεις (πληροφοριακό δελτίο Δ.Ε.Κ., βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος και της Π.Α.Ε. Ολυμπιακός, καθώς και επιτόπιος έλεγχος στις εγκαταστάσεις του γηπέδου)...». Περαιτέρω, κατά το μέρος που με τον κρινόμενο λόγο αμφισβητείται η, αναιρετικώς ανέλεγκτη, εκτίμηση του δικαστηρίου της ουσίας της εκθέσεως ελέγχου (μη διαδικαστικού εγγράφου), ο λόγος είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος.

9. Επειδή, προβάλλεται ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 574 Α.Κ., το δικάσαν δικαστήριο δέχθηκε ότι συντρέχει εν προκειμένω σύμβαση μισθώσεως πράγματος. Και τούτο διότι, κατά το αναιρεσείον Σωματείο, οι συμβαλλόμενοι δεν απέβλεψαν και δεν συμφώνησαν στην αποξένωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου από την χρήση αυτού, καθώς και ότι οι προσθήκες – βελτιώσεις δεν αποτέλεσαν αντάλλαγμα χρήσεως. Για την θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου προβάλλεται ότι έρχεται σε αντίθεση με νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και ειδικότερα με τις ΣτΕ 69/1995, 2282/1993, 3301/1983 και 3378/1972. Το δικάσαν δικαστήριο, ερμηνεύοντας το άρθρο 574 ΑΚ, έκρινε ότι στην κρινόμενη περίπτωση, συντρέχουν οι προϋποθέσεις της συμβάσεως μισθώσεως του άρθρου 574 ΑΚ, «[...], ήτοι η παραχώρηση της χρήσης του γηπέδου (σελ.1η της σύμβασης και 6η της έκθεσης ελέγχου), καθώς και το γι' αυτήν καταβλητέο μίσθωμα, ήτοι ποσοστό 15% επί των εισπράξεων των εισιτηρίων (σελ.3η της σύμβασης και 7η της έκθεσης ελέγχου), η οποία μάλιστα σύμβαση καταδεικνύει την βούληση των συμβαλλομένων και έχει υποβληθεί για θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ ...». Το τιθέμενο, όμως, ζήτημα με τον κρινόμενο λόγο, δεν αφορά στην ερμηνεία κανόνα δικαίου και δη του άρθρου 574 ΑΚ, αλλά στην ορθότητα ή μη της εκτιμήσεως εκ μέρους του δικαστηρίου της ουσίας του περιεχομένου της συμβάσεως μισθώσεως μεταξύ του αναιρεσείοντος Σωματείου και της Π.Α.Ε. (ΟΛΥΜΠΙΑΚΟΣ Σ.Φ.Π.). Επομένως, ο λόγος αναιρέσεως δεν συνδέεται με την ερμηνεία του άρθρου 574 ΑΚ, αλλά πλήσσει την γενομένη από το δικάσαν δικαστήριο υπαγωγή στις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού των πραγματικών περιστατικών και της ερμηνείας των όρων της επίδικης συμβάσεως μισθώσεως. Συνεπώς, ως προς τον λόγο αυτό δεν μπορεί να προκύψει αντίθεση προς νομολογία, ούτε να τεθεί ζήτημα ελλείψεως νομολογίας που να τον καθιστά παραδεκτό, κατ' άρθρο 53 παρ.3 π.δ.18/1989, όπως ισχύει (ΣτΕ 2655/2018, 1386/2018) και ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος.

10. Επειδή, προβάλλεται ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 1 β' του ν. 2238/1994, έγινε δεκτό με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση ότι: α)οι ένδικες προσθήκες – βελτιώσεις έλαβαν χώρα επί οικοδομής και όχι επί ποδοσφαιρικού γηπέδου -σταδίου και β) ότι δεν απάντησε στους ουσιώδεις ισχυρισμούς της προσφυγής της ως προς την έννοια των δαπανών επισκευής και συντήρησης. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του πρώτου σκέλους του κρινόμενου λόγου προβάλλεται ότι ως προς το τιθέμενο ζήτημα εάν το ποδοσφαιρικό γήπεδο -στάδιο εμπίπτει στην έννοια της οικοδομής κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ. 1 β' του ν.2238/1994, δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και ως προς το δεύτερο σκέλος ότι «...δεν τίθεται θέμα υπάρξεως ή μη σχετικής νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας». Το δικάσαν δικαστήριο, ερμηνεύοντας τις διατάξεις του ν.4067/2012 (ΓΟΚ), στον οποίο δίνονται οι ορισμοί του «γηπέδου» και του «δομικού έργου», έκρινε ότι σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις «...το [αναιρεσείον] σωματείο εσφαλμένως εκλαμβάνει ότι το ποδοσφαιρικό γήπεδο ιδιοκτησίας του έχει την έννοια του γηπέδου, όπως αυτή ορίζεται στις σχετικές ως άνω διατάξεις του ΓΟΚ, δεδομένου ότι αυτό εντάσσεται σε αυτήν του όρου «δομικό έργο», όπου και εντάσσονται οι κάθε είδους οικοδομικές – δομικές κατασκευές...». Περαιτέρω, έκανε δεκτό ότι: «... στην οικεία έκθεση ελέγχου περιγράφονται με λεπτομερή τρόπο...οι εκτελεσθείσες εργασίες και το αναλογούν κόστος που έλαβαν χώρα στο ένδικο οικοδόμημα, εκ μέρους της μισθώτριας ΠΑΕ (ΟΛΥΜΠΙΑΚΟΣ Σ.Φ.Π) από την θεώρηση των οποίων προκύπτει ότι οι εργασίες αυτές, εκτός αυτών που αφαιρέθηκαν από τον έλεγχο ως μη χρηστικές, αφορούν τέτοιες βελτιώσεων και επεκτάσεων, αφού σε αυτές περιλαμβάνονται εκπονήσεις μελετών, νέες κατασκευές και εγκαταστάσεις (ηλεκτρονικών, ηλεκτρολογικών, πυροσβεστικών συστημάτων, φωτισμού, οικοδομικές και μεταλλικές εργασίες), αλλά και εργασίες πλήρους αποκατάστασης και διαμόρφωσης των ήδη υφιστάμενων εγκαταστάσεων και κατασκευών, όλες δε οι ένδικες παρεμβάσεις αποβλέπουν στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων του γηπέδου και δεν είναι τέτοιες που συνιστούν συντήρηση, επισκευή ή επιδιόρθωση των εγκαταστάσεων του τελευταίου, ήτοι εργασίες που αποβλέπουν στην διατήρηση της

αρχικής - καλής κατάστασής του, όπως αβασίμως προβάλλει το προσφεύγον [...] προς την άποψη του ελέγχου συνηγορεί και το περιεχόμενο της από 10-06-2002 σύμβασης μεταξύ της μισθώτριας Π.Α.Ε. και της εργολήπτριας του έργου εταιρείας, όπου αναφέρεται (σελίδες 8, 9 και 10 της έκθεσης ελέγχου) ότι αντικείμενο της σύμβασης είναι «οι αναφερόμενες στο Παράρτημα Α και Β της παρούσας εργασίες ανακαίνισης και επέκτασης των υφισταμένων δομικών και ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων[...] τροποποιήσεις, βελτιώσεις και αλλαγές ή αποκατάσταση τυχόν κακοτεχνιών [...] ενόψει του ότι οι εκτελεσθείσες εργασίες, με τους πιο πάνω ειδικότερους χαρακτηρισμούς (ανακαίνιση, τροποποίηση, αποκατάσταση, βελτίωση), πληρούν την απαίτηση του νόμου για τέτοιες βελτιώσεων και επεκτάσεων που έλαβαν χώρα σε δομική κατασκευή (οικοδόμημα κατά τον Οικοδομικό Κανονισμό), ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, που αυτό εκμίσθωσε στην «ΟΛΥΜΠΙΑΚΟΣ Σ.Φ.Π. Π.Α.Ε.», η οποία και εκτέλεσε τις ένδικες εργασίες, όπως προκύπτει από την οικεία σύμβαση με την εργολήπτρια εταιρεία και τα εκδοθέντα τιμολόγια της τελευταίας, οι οποίες (βελτιώσεις και επεκτάσεις), μετά τη λήξη της μίσθωσης περιήλθαν στην κυριότητα του προσφεύγοντος Σωματείου, με την ιδιότητα του εκμισθωτή και οι οποίες προσέθεσαν αξία στο ένδικο γήπεδο, επ' ωφελεία του τελευταίου...». Ο λόγος αναιρέσεως, κατά το πρώτο σκέλος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι στην έννοια της οικοδομής, κατ' άρθρο 21 παρ.1 περ.β, εμπίπτει κάθε δομικό έργο, και δη, κάθε κατασκευή σταθερά συνδεδεμένη με το έδαφος και ως εκ τούτου και το ποδοσφαιρικό γήπεδο-στάδιο, όπως εν προκειμένω (πρβλ. ΣτΕ 1569/1969 υπό το καθεστώς του ν.δ/τος 3323/1995, στα άρθρα 17-18 του οποίου υπήρχαν παρόμοιες ρυθμίσεις). Κατά τα λοιπά ο λόγος απαραδέκτως πλήσσει την, ανέλεγκτη αναιρετικώς, εκτίμηση του δικαστηρίου της ουσίας ως προς το είδος των εκτελεσθεισών εργασιών και το αναλογούν κόστος αυτών, καθώς και ως προς το εάν οι εκτελεσθείσες εργασίες έλαβαν χώρα σε δομική κατασκευή του αναιρεσειόντος ή όχι. Εξ άλλου, κατά το δεύτερο σκέλος, ο λόγος βάλλει ευθέως κατά της ουσιαστικής περί των πραγμάτων κρίσεως του δικάσαντος δικαστηρίου, η οποία εξηνήχθη, κατ' εκτίμηση της συμβάσεως της μισθώτριας με την εργολήπτρια εταιρεία και τα εκδοθέντα τιμολόγια της τελευταίας, ως προς την φύση των εκτελεσθεισών εργασιών και εάν, πράγματι, αυτές προσέδωσαν αξία στο μισθωθέν ακίνητο, επ' ωφελεία του αναιρεσειόντος Σωματείου-εκμισθωτή. Συνεπώς, ο κρινόμενος λόγος είναι απορριπτέος στο σύνολό του.

11. Επειδή, προβάλλεται ότι το δικάσαν δικαστήριο εφήρμοσε εσφαλμένα την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, δεχόμενο ότι ο επιβλητέος πρόσθετος φόρος στην συγκεκριμένη περίπτωση έπρεπε να προσδιοριστεί σε ποσοστό 3% επί της διαφοράς του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε το αναιρεσείον σωματείο, λόγω της ανακρίβειας της οικείας δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης, μέχρι όμως του ποσοστού 120%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 26 παρ.1 του ν.3943/2011, δυνάμει του οποίου τροποποιήθηκε το άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2523/1997. Κατά το αναιρεσείον, η κρίση αυτή είναι εσφαλμένη καθώς δεν συνέτρεχε εν προκειμένω ανακρίβεια της οικείας δήλωσης, ενώ σε κάθε περίπτωση, κατ' ορθή ερμηνεία της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, έπρεπε να εφαρμοσθούν οι ηπιότερες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 του ν. 4509/2017 (μείωση προστίμου στο 60%), οι οποίες τυγχάνουν εφαρμοστέες και στις εκκρεμείς δίκες. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου προβάλλεται ότι ως εκ της φύσεώς του δεν τίθεται θέμα υπάρξεως ή μη σχετικής νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας άλλως ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης εφαρμόζεται από το Συμβούλιο της Επικρατείας. Όπως προεξετέθη το δικάσαν δικαστήριο έκρινε ότι εν προκειμένω είχε εφαρμογή η αρχή της ηπιότερης ποινής του άρθρου 26 παρ.1 του ν.3943/2011, σε σχέση με την επιβληθείσα του άρθρου 2 παρ.4 ν.2523/1997, κάνοντας δεκτό λόγο προσφυγής του αναιρεσειόντος Σωματείου, το οποίο ζήτησε την εφαρμογή του άρθρου 26 παρ.1 ν.3943/2011. Συνεπώς, ανεξαρτήτως παραδεκτής προβολής του λόγου, με τον κρινόμενο λόγο αναίρεσης, το αναιρεσείον ζητεί, το πρώτον, τον προσδιορισμό του προσθέτου φόρου κατ' άρθρο 49 του ν. 4509/2017 (Α' 201), η εφαρμογή του οποίου, κατά τα εκτιθέμενα στον κρινόμενο λόγο, επιφυλάσσει γι' αυτό ακόμη πιο ευνοϊκή - σε σχέση με το ύψος του προσθέτου φόρου έτσι όπως αυτό καθορίζεται με βάση τις εφαρμοσθείσες από το δικάσαν διοικητικό εφετείο διατάξεις - μεταχείριση όσον αφορά στην επιβολή κύρωσης λόγω υποβολής ανακριβούς δηλώσεως. Το αίτημα, όμως, αυτό είναι απορριπτέο ως απαράδεκτο, καθώς η εφαρμογή από το Συμβούλιο της Επικρατείας το πρώτον, επί εκκρεμών ενώπιόν του υποθέσεων και στο πλαίσιο αναιρετικού ελέγχου, νεώτερων ευμενέστερων διατάξεων, οι οποίες δεν ίσχυαν ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας, εκφεύγει των ορίων του αναιρετικού ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 1917/2021 σκ. 10, 2813/2020σκ. 8, 9).

12. Επειδή, με το από 11.3.2021 δικόγραφο προσθέτων λόγων αποδίδονται περαιτέρω πλημμέλειες στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Οι ως άνω λόγοι είναι απορριπτέοι ως απαράδεκτοι διότι υπό την ισχύ του

άρθρου 53 παρ 3 του π.δ. 18/1989, όπως ισχύει, δεν είναι επιτρεπτή η προβολή προσθέτων λόγων με την κατάθεση σχετικού δικογράφου (ΣτΕ 243/2022, 1727/2018 κ.α.).

13. Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, η υπό κρίση αίτηση είναι απορριπτέα.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Επιβάλλει στο αναιρεσείον Σωματείο την δικαστική δαπάνη του Δημοσίου, η οποία ανέρχεται στο ποσό των τετρακοσίων εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 18 Ιανουαρίου 2024

Ο Πρόεδρος του Β΄ ΤμήματοςΗ Γραμματέας

Μιχαήλ Πικραμένος Καλλιόπη Ανδρέου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 19ης Δεκεμβρίου 2024.

Ο Πρόεδρος του Β΄ ΤμήματοςΗ Γραμματέας

Κωνσταντίνος ΚουσσούληςΕλένη Τουρόγιαννη

./.