



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 5-7-2018

Αριθμός απόφασης: 3317

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 ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμ.ν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 8-3-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ στην υπ' αριθμ./2017 αίτηση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2006, 2007 και 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ στην υπ' αριθμ./2017 αίτηση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2006, 2007 και 2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8-3-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων την 19-9-2017 υπέβαλε την υπ' αριθμ. αίτηση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων για τα οικονομικά έτη 2006, 2007 και 2008, προκειμένου να δηλώσει ποσά ύψους 3.771,06€, 15.091,55€ και 2.531,72€ αντίστοιχα. Τα εν λόγω ποσά προέρχονται από την είσπραξη επιδικασθείσας ποινικής ρήτηρας συνολικού ποσού 251.690,08 €, κατά το μέρος που τον αφορά, ήτοι σε ποσοστό 8,5% εξ' αδιαιρέτου, εντός του φορολογικού έτους 2016, κατόπιν της υπ' αριθμ../2015 απόφασης του Εφετείου Αθηνών (7^ο Τμήμα), σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ./2017 δικαστική απόφαση του Αρείου Πάγου (Δ' Πολιτικό Τμήμα), ήτοι ποσού 21.393,65€ (251.690,08€ x 8,5%). Το ποσό της ποινικής ρήτηρας καταβλήθηκε από την μισθώτρια «.....» στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./2016 απόδειξη δαπάνης, εξαιτίας του γεγονότος ότι την 9-11-2004 προέβη σε πρόωρη λύση του από 8-3-2001 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα την 20-9-2017 υπέβαλε τις ανωτέρω συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2006, 2007 και 2008, δηλώνοντας στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κ.τ.λ.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των προαναφερόμενων οικονομικών ετών τα ανωτέρω ποσά. Έπειτα με την υπ' αριθμ./2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ δεν έγινε δεκτή η υπ' αριθμ./2017 αίτηση της προσφεύγουσας, καθώς τα ανωτέρω ποσά θα έπρεπε να δηλωθούν στον κωδικό 105 «ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων γραφείων αποθηκών κ.τ.λ.» ως αναδρομικά μισθώματα από εκμίσθωση γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 2 του ν. 2238/1994.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της με αριθμό/2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ για τους εξής λόγους:

1. Τα δηλωθέντα – επιδικασθέντα ποσά που εισέπραξε χαρακτηρίζονται ρητώς από τις προσκομισθείσες δικαστικές αποφάσεις ως ποινές (ποινική ρήτρα) και όχι ως μισθώματα.

2. Τα δηλωθέντα – επιδικασθέντα ποσά της ποινικής ρήτηρας παρά το γεγονός ότι έχουν εισπραχθεί, δεν έχουν ακόμα οριστικοποιηθεί βάσει της με αριθμό/2017 δικαστικής απόφασης του Αρείου Πάγου (Δ' Πολιτικό Τμήμα), καθώς υφίσταται εκκρεμοδικία του ακριβούς ποσού της ποινικής ρήτηρας ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου Αθηνών. Συνεπώς θα έπρεπε σε κάθε περίπτωση να αναβληθεί ακόμα και η τυχόν φορολόγηση των εν λόγω ποσών.
3. Η ποινική ρήτρα συνιστά τρόπο αποζημίωσης και στην προκειμένη περίπτωση σκόπευε στην ανόρθωση της ζημίας που υπέστη ένεκα της πρόωρης λύσης της μίσθωσης. Εν προκειμένω η πηγή προέλευσης των επιδικασθέντων δικαστικώς ποσών ήταν η αυτοτελής ενοχική σύμβαση της ποινικής ρήτηρας, η οποία δεν αποτελεί εισόδημα κάποιας πηγής φορολογητέου εισοδήματος ή άλλης φορολογικής διάταξης και επιπλέον δεν υπάρχει περιοδικότητα και μόνιμη πηγή προέλευσης των εν λόγω ποσών, είναι έκτακτα και μη σταθερού ύψους.
4. Τόσο η αποζημίωση προς αποκατάσταση υλικής ζημίας όσο και η χρηματική ικανοποίηση προς αποκατάσταση ηθικής βλάβης δεν υπόκεινται σε φόρο, δεδομένου ότι δεν συνιστούν εισόδημα, αλλά ανόρθωση προξηνηθείσας ζημίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή» παρ. 1 του ν.4172/2013 «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Φορολογητέο εισόδημα» παρ. 1 του ν.4172/2013: «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.».

Στην εισηγητική έκθεση προς την Βουλή των Ελλήνων για το νόμο 4172/2013, στον οποίο περιλαμβάνεται ο ΚΦΕ και συγκεκριμένα στο άρθρο 7 αναφέρονται τα εξής: «Διευκρινίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται μόνον τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μία από τις τέσσερις ανωτέρω κατηγορίες και συνεπώς ότι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα δεν υπόκειται σε φόρο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Φορολογικό έτος» παρ. 4 του ν.4172/2013: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» παρ.1 του ν.4174/2013: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1-1-2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 περ. β' «ΛΟΙΠΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ» του από 8-3-2001 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης μεταξύ του προσφεύγοντος και της τράπεζας «.....», αναφέρεται ότι: «β) Σε οποιαδήποτε περίπτωση λύσης της μίσθωσης ύστερα από επιθυμία της μισθώτριας, ακόμη και πριν τη λήξη της και με νεώτερη και κοινή συμφωνία των μερών, όπως προβλέπει ο νόμος, η μισθώτρια υποχρεώνεται στην καταβολή όλων των υπολειπομένων μισθωμάτων μέχρι τη λήξη της δωδεκαετίας, εκτός αν οι εκμισθωτές εκμισθώσουν εν τω μεταξύ σε άλλον το μίσθιο. Η μισθώτρια προκειμένου να λυθεί η παρούσα μίσθωση μπορεί να προτείνει στους εκμισθωτές άλλο μισθωτή, ο οποίος όμως θα πρέπει να αποδεχθεί: 1) να καταβάλει στους εκμισθωτές για όσο χρόνο απαιτείται για τη συμπλήρωση της προβλεπόμενης από το παρόν δωδεκαετίας, τουλάχιστον το ίδιο μίσθωμα που θα κατέβαλε η μισθώτρια σύμφωνα με τους όρους του παρόντος, 2) τους όρους των εκμισθωτών, για μίσθωμα, εγγυήσεις κ.λπ. που αφορούν τα υπόλοιπα χρόνια της νέας μίσθωσης. Στην περίπτωση που ο προτεινόμενος από τη μισθώτρια νέος μισθωτής δεν αποδέχεται τον με στοιχείο 1) ή 2) όρο της παρούσας διάταξης, τότε στην περίπτωση αυτή και μόνο, κατ' εξαίρεση, είναι δυνατόν οι εκμισθωτές να επιτρέψουν την υπεκμίσθωση του μισθίου στον προτεινόμενο από τη μισθώτρια μισθωτή. Σε μια τέτοια περίπτωση ο υπεκμισθωτής δεν αποκτά δικαιώματα πέραν αυτών που έχει εκ του παρόντος η μισθώτρια και υποχρεώνεται ως είναι αυτονόητο, να αποδώσει το μίσθιο στους εκμισθωτές άμα τη παρελεύσει της προβλεπόμενης από το παρόν δωδεκαετίας, ενώ κατά τα λοιπά ισχύει η παρούσα και ως προς την υπεκμίσθωση.».

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση την 9-11-2004 η μισθώτρια «.....» κατήγγειλε το από 8-3-2001 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης βάσει του άρθρου 43 του Π.Δ. 34/1995.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Εφετείου Αθηνών (7^ο Τμήμα) το ποσό της ποινικής ρήτηρας που οφείλει η «.....» να καταβάλλει, λόγω πρόωρης λύσης του από 8-3-2001 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, ανέρχεται στο ποσό των 251.690,08€.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2016 απόδειξη δαπάνης της μισθώτριας «.....» η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2008 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου και της υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Εφετείου Αθηνών (7^ο Τμήμα), ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2016 εισέπραξε ως κεφάλαιο απαιτήσεων από ποινική ρήτρα το ανωτέρω ποσό κατά ποσοστό 33% εξ' αδιαιρέτου, ήτοι ποσό 83.057,72€ (251.690,08€ x 33%).

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του ν.4172/2013, η ποινική ρήτρα δεν αποτελεί εισόδημα από ακίνητα. Συνεπώς ορθά ο προσφεύγων δεν δήλωσε το εν λόγω ποσό στον κωδικό 105 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων.

Επειδή, σύμφωνα με τον οδηγό συμπλήρωσης φορολογικών δηλώσεων 2017 (φορολογικό έτος 2016): «*Στους κωδικούς **781 - 782** συμπληρώνονται τα ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα και εμφανίζεται ομοίως πίνακας για την ανάλυσή τους: ... Λοιπές περιπτώσεις (στις περιπτώσεις αυτές συγκαταλέγονται και ποσά που δεν έχουν τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος ήτοι **δεν υπάρχει περιοδικότητα και μόνιμη πηγή προέλευσης** και τέτοια μπορεί να είναι οικονομικές ενισχύσεις – βοηθήματα που καταβάλλονται **έκτακτα**, σε ευπαθείς κοινωνικές ομάδες).*».

Επειδή, το ποσό της ποινικής ρήτηρας, ήτοι το ποσό των 83.057,72€ θα έπρεπε να δηλωθεί αυτούσιο και εις ολόκληρον στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κ.τ.λ.» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 του ν.4172/2013 και όχι τμηματικά στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006 (14.640,60€), 2007 (58.590,73€) και 2008 (9.829,04€) κατά το μέρος που αντιστοιχούσε το επιδικασθέν κεφάλαιο των 83.057,72€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 8-3-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜκαι την ακύρωση της με αριθμό/2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ στην υπ' αριθμ.

...../2017 αίτηση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2006, 2007 και 2008.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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