



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/ 02 /2019

Αριθμός Απόφασης : 659

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604521

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./27-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ. κατοίκου

....., οδός αριθμός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, επί της υπ' αριθμ. πρωτ./2018 αίτησης εκκαθάρισης της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015 της προσφεύγουσας, με την οποία ζητά να μην συνυπολογισθεί στα εισοδήματα του εν λόγω έτους ποσό 18.000,00 € και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αριθ. πρωτ./17-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της **του** με Α.Φ.Μ., 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:

Η προσφεύγουσα τυγχάνει εκ διαθήκης κληρονόμος του θανόντος στις 27/01/2016 του (αρμοδιότητος ΙΓ΄ ΔΟΥ Αθηνών) δυνάμει της από 11.09.2014 Δημόσιας Διαθήκης, που συνετάγη και υπεγράφη ενώπιον της Συμβολαιογράφου, και η οποία δημοσιεύτηκε στις 25.02.2016 από το Ειρηνοδικείο Αμαρουσίου, σύμφωνα με τα υπ' αρ./2016 πρακτικά συνεδρίασης του Ειρηνοδικείου Αμαρουσίου. Δυνάμει ωστόσο της υπ' αρ./2016 διάταξης της κας Ειρηνοδίκου Αθηνών δεν τυγχάνει μοναδική κληρονόμος του θανόντος, παρά μόνο κληρονόμος του τελευταίου **ΜΟΝΟ ΣΤΟ ΔΗΛΟ ΑΚΙΝΗΤΟ ΤΟΥ, το οποίο περιγράφεται στην ως άνω Δημόσια Διαθήκη.**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της Προϊσταμένης της ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, επί της υπ' αριθ. πρωτ./2018 αίτησης εκκαθάρισης της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015, και να γίνει δεκτή η αίτηση διόρθωσης της εν λόγω δήλωσης, να διαταχθεί νέα εκκαθάριση μετά την αφαίρεση του ποσού των 18000,00 €, που αφορά σε μισθώματα της χρονικής περιόδου 1.1.2015 – 31.12.2015 επαγγελματικής στέγης επί της οδού αρ., αφού δεν εισέπραξε αυτά έως την 31.07.2018, ημερομηνία που κατέθεσε η ίδια χειρόγραφα την δήλωση εισοδήματος στην ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ και επομένως δεν θα πρέπει να συνυπολογισθούν και φορολογηθούν ως εισοδήματα αυτής κατά το έτος αυτό. προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1) Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας

Συγκεκριμένα η πρόβλεψη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ότι η μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος των ανείσπρακτων μισθωμάτων αναπτύσσει ισχύ μόνον εφ' όσον η οικεία αγωγή έχει ασκηθεί έως την προθεσμία υποβολής της ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος, αποκλείοντας, έτσι, όσους άσκησαν το εν λόγω ένδικο βοήθημα μετά την ως άνω προθεσμία, εισάγει διακρίνουσα μεταχείριση μεταξύ δύο κατηγοριών φορολογουμένων, που τελούν υπό τις αυτές συνθήκες, χωρίς να υφίσταται επαρκής δικαιολογητικός λόγος διαφοροποίησής τους.

2) Παραβίαση των αρχών της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της απαγορεύσεως της αντιφατικής συμπεριφοράς.

Συγκεκριμένα, οι διατάξεις του άρθρου 39§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), που προβλέπουν τα περί φορολογήσεως των εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο εκμισθωτή, έχουν τροποποιηθεί πολλάκις, με αποτέλεσμα να έχουν τεθεί σε ισχύ, έως σήμερα, πέντε (5) νομοθετικές ρυθμίσεις σε διάστημα (2) ετών και να δημιουργείται μεγάλη σύγχυση στο φορολογούμενο, λαμβανομένης, μάλιστα, υπόψη και της επί μακρόν διατηρηθείσης δυνατότητας εκχωρήσεως των ανείσπρακτων μισθωμάτων στο Δημόσιο. Από τα προαναλυθέντα συνάγεται ότι, λόγω της διαρκούς μεταβολής των νομοθετικών ρυθμίσεων περί ανείσπρακτων μισθωμάτων και δεδομένης της καταργήσεως της επί μακρόν ισχύσασας δυνατότητας εκχωρήσεώς τους στο Δημόσιο, σε συνδυασμό με τη συνεχή τροποποίηση του επίμαχου άρθρου 39§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και δη σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα, δημιουργείται μεγάλη σύγχυση στο φορολογούμενο ως προς τα ισχύοντα, κάθε φορά, αναφορικά με το ως άνω ζήτημα, με αποτέλεσμα να παραβιάζονται κατάφωρα οι αρχές της χρηστής διοικήσεως, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της απαγορεύσεως της αντιφατικής συμπεριφοράς

Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.” Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: « 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 39 του νόμου 4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Εισόδημα από ακίνητη περιουσία 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.(...) 4. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».*

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1024/2016 «Κοινοποίηση διατάξεων του Ν . 4346/2015 (ΦΕΚ Α΄152) σχετικά με τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας»** ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του Ν. 4346/2015 (ΦΕΚ Α΄152/20-11-2015) που αφορούν

στη φορολογική μεταχείριση ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους :

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4346/2015 (ΦΕΚ Α΄ 152) προστέθηκε στο άρθρο 39 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167) νέα παράγραφος 4, η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2015 και μετά και σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι, τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2. Προκειμένου να δηλωθούν ως ανείσπρακτα τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας θα πρέπει **να προσκομίζονται** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., **πριν από την υποβολή της δήλωσης**, ευκρινή φωτοαντίγραφα (φωτοτυπίες), κατά το άρθρο 1 του Ν. 4250/2014 (ΦΕΚ Α΄ 74), των διαταγών, δικαστικών αποφάσεων που έχουν εκδοθεί ή αγωγών που έχουν ασκηθεί, έως και την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης.

Επειδή η προσφεύγουσα ως νόμιμος κληρονόμος για τα οφειλόμενα ενοίκια του φορολογικού έτους 2015, όφειλε να έχει προβεί στα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 και ΠΟΛ1024/2016 για να δηλωθούν αυτά ως ανείσπρακτα (Στήλη 16 εντύπου Ε2), πράγμα το οποίο δεν έκανε, ούτε τα ενοίκια αυτά δηλώθηκαν σε άλλο κωδικό για να φορολογηθούν στο έτος 2015.

Επειδή, εν προκειμένω με τις ήδη αναφερθείσες διατάξεις (άρθρο 39 του ν.4174/2013 και ΠΟΛ1024/2016) θα έπρεπε, προκειμένου να μη φορολογηθεί το έτος 2015 για το ανωτέρω ποσό των 18.500,00 €, να είχε ασκήσει εναντίον του μισθωτή έως την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 την σχετική αγωγή.

Επειδή η προσφεύγουσα για το απαιτητό ποσό κατέθεσε Αγωγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών την 10-10-2017 με την οποία ζητούσε να αναγνωρισθεί η υποχρέωση του μισθωτή - εναγομένου να της καταβάλει το συνολικό ποσό των 18.500,00 Ευρώ (17.000 Ευρώ για τα ανείσπρακτα μισθώματα έτους 2015 και 1.500 Ευρώ για ανείσπρακτο μίσθωμα έτους 2016), νομιμοτόκως από την επίδοσή της και η οποία έγινε δεκτή

δια της εκδόσεως της υπ' αριθμ./2017 αποφάσεως του ως άνω Δικαστηρίου και αναγνωρίσθηκε η υποχρέωση του μισθωτή - εναγομένου να της καταβάλει το ως άνω ποσό των 18.500,00 €

Επειδή με βάση την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών η προσφεύγουσα ως νόμιμος κληρονόμος υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. οφείλει να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./27-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της **του** με Α.Φ.Μ. κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης της ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, η οποία οφείλει να προβεί στις περαιτέρω ενέργειες.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Υπάλληλος της

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.

