



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07/01/2019

Αριθμός απόφασης: 29

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Καστοριάς, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμ. /28-8-2018 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επί της με αριθμ. /08-08-2018 αίτησης περί τροποποίησης της αρχικής φορολογικής δήλωσης προκειμένου να καταχωρηθούν ως ανείσπρακτα τα ενοίκια που δήλωσε κατά το φορολογικό έτος 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **10/09/2018** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 25/7/2018, την με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την οποία δήλωσε εισόδημα από ακίνητα τα οποία δεν είχε εισπράξει. Βάσει της με αριθ. ειδοπ. /25-7-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προέκυψε για τα εισοδήματα από κάθε πηγή, συνολικό ποσό φόρου ύψους 4.977,83 €. Κατόπιν, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Καστοριάς την με αριθμ. /8-8-2018 αίτησή του, ζητώντας να καταχωρηθούν ως ανείσπρακτα τα ενοίκια που δήλωσε με την αρχική δήλωση, προσκομίζοντας αντίγραφα των με αριθμ. και /1-8-2018 αγωγών που ασκήθηκαν ενώπιον του Ειρηνοδικείου, Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς με το αιτιολογικό ότι οι σχετικές αγωγές ασκήθηκαν κατά την 1/8/2018, ήτοι, μετά την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας, η οποία έληγε κατά την 30/07/2018.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, υποστηρίζοντας ότι έχει υποστεί ο ίδιος και η σύζυγός του μεγάλη ζημιά από ανείσπρακτα ενοίκια δύο ακινήτων, και είναι εντελώς άδικο αυτά να εκληφθούν ως πραγματικό έσοδο και να φορολογηθεί, κατά το έτος 2017, για εισόδημα που ποτέ δεν εισέπραξε. Επίσης επικαλείται, ότι από απροσεξία και εκ παραδρομής προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αντίγραφα των από 17-7-2017 και 18-7-2017 αγωγών που αφορούσαν ανείσπρακτα μισθώματα του έτους 2016, τα οποία επίσης δηλώθηκαν ως ανείσπρακτα στο οικείο έτος. Τέλος υποστηρίζει ότι η εν λόγω επιβάρυνση αντιβαίνει τόσο στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας όσο και στις κείμενες διατάξεις του νόμου, αφού καλείται να πληρώσει φόρο για εισόδημα που ποτέ δεν απέκτησε.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του **άρθρου 39** 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..», ενώ στην παρ. 4, όπως ισχύει για εισοδήματα από 1-1-2015 και μετά : «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 με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1024/2016** ορίζεται ότι: «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, σε συνέχεια της παραπάνω εγκυκλίου, εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1102/12.7.2016, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα που αφορούν την παράγραφο 4 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 περί Ανείσπρακτων Εισοδημάτων από Εκμίσθωση Ακίνητης Περιουσίας», στην οποία ορίζεται:

«1. Ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας μπορούν να δηλωθούν μόνο από φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από την εκμίσθωση/υπεκμίσθωση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 4 του Ν.4172/2013, προκειμένου να μην συνυπολογισθούν αυτά στο εισόδημά τους. Οι διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 4 δεν εφαρμόζονται για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.....

3. Επίσης, η μη είσπραξη μισθωμάτων αποδεικνύεται μόνο με τα δικαιολογητικά της παραγράφου 4 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 (εκδοθείσα δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, εκδοθείσα διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου, ασκηθείσα αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων), ένα εκ των οποίων πρέπει να προσκομίζεται σε κάθε περίπτωση. Ειδικά, σε περίπτωση που ο μισθωτής έχει πτωχεύσει, αντί της προσκόμισης των ανωτέρω δικαιολογητικών αρκεί η προσκόμιση αντιγράφου του πίνακα αναγγελίας χρεών, στον οποίο εμφανίζεται η απαίτηση του εκμισθωτή / υπεκμισθωτή.

Τα ως άνω δικαιολογητικά που προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ. προκειμένου να δηλωθούν τα ανείσπρακτα εισοδήματα θα γίνονται αποδεκτά για τον δηλούντα. Στην περίπτωση της κοινωνίας, τα σχετικά δικαιολογητικά θα γίνονται αποδεκτά για όλα τα μέλη, ανεξαρτήτως εάν αναγράφονται σε αυτά τα στοιχεία τυχόν λοιπών εκμισθωτών - υπεκμισθωτών, υπό την προϋπόθεση ότι τα αναφερόμενα στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά στοιχεία του μισθίου, του μηνιαίου μισθώματος και του μισθωτή οφειλέτη (του κληρονόμου ή του εγγυητή), ταυτίζονται με τα αντίστοιχα στοιχεία που προκύπτουν από τα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε2) ή από τη Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας ή από το συμφωνητικό μίσθωσης.

Τονίζεται ότι από όλα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που κατά περίπτωση προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., θα πρέπει να προκύπτει το χρονικό διάστημα για το οποίο οφείλονται μισθώματα.

Εξαιρετικά και προκειμένου να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση της απόφασης αποβολής ή της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου μέχρι την εκτέλεση αυτής, η οποία έλαβε χώρα μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αρκεί η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης ότι για το ανωτέρω διάστημα τα μισθώματα δεν έχουν εισπραχθεί.

4. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για τη δήλωση των ανείσπρακτων εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας δεν έχουν υποβληθεί, η φορολογική διοίκηση θα προχωρεί σε νέες εκκαθαρίσεις, μη λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που έχουν δηλωθεί ως ανείσπρακτα εισοδήματα.»

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1138/2018** ορίζεται ότι : « Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018 παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2018.»

Επειδή, εξάλλου με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. 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, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων συνάγεται ότι, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, πρέπει μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους να υφίσταται εκδοθείσα δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, εκδοθείσα διαταγή

πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου, ασκηθείσα αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων άσκησε τις από 1/8/018 αγωγές (Ειδική Διαδικασία Μισθωτικών Διαφορών), μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης του οικείου φορολογικού έτους, ορθά η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα του περί μη φορολόγησης των ανείσπρακτων ενοικίων τα οποία συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό /10-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.