



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-12-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 4660

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 26-8-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου εξωτερικού, με στοιχεία φορολογικού εκπροσώπου στην Ελλάδα την του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός , κατά της με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογική αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-8-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, ως συνεκμισθώτρια ακινήτου σε ποσοστό 20%, το οποίο ευρίσκεται επί της οδού στο, εισέπραξε εντός του φορολογικού έτους 2020, κατόπιν της με αριθ. /2020 Απόφασης του Μονομελούς Εφετείου και κατόπιν σχετικού εξωδικαστικού συμβιβασμού με την μισθώτρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, ανείσπρακτα μισθώματα συνολικού ποσού 111.486,54€ (συμφωνηθείσα αναπροσαρμογή μηνιαίου μισθώματος από 3.500,00€ σε ποσό 3.378,38€ X 33 μηνιαία μισθώματα), που ανάγονται στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα και τα οποία επιμεριζόμενα στο ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσα, ήτοι 20%, ανήλθαν σε ποσό 22.297,31€ [2.027,03€ + 20.270,28 (στήλη 13 του εντύπου Ε2)] και δηλώθηκαν στον κωδ. 106 του εντύπου Ε1.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την τροποποίηση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης αιτούμενη την φορολόγηση των ανείσπρακτων ενοικίων, που εισπράχθηκαν το φορολογικό έτος 2020, στα φορολογικά έτη που αφορούν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4346/2015 (ΦΕΚ Α' 152), ορίζεται ότι: «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 ΠΟΛ.1024/12-2-2016 με θέμα: «Κοινοποίηση διατάξεων του ν.4346/2015 (ΦΕΚ Α' 152) σχετικά με τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «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 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.

2. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Α.1118/2021 (ΦΕΚ Β' 2226/27-05-2021) Απόφαση της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», όπως διορθώθηκε με το ΦΕΚ Β' 2696/24.06.2021, αναφέρεται ότι: «**Άρθρο 5**

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

A. ΓΕΝΙΚΑ».

...

B. ΕΝΤΥΠΟ Ε2

...

9. Οι στήλες 13, 14 και 15 συμπληρώνονται με το ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων που αναλογεί στον υπόχρεο κατά κατηγορία, όπως εμφανίζεται στους τίτλους των στηλών. Στις στήλες αυτές συμπληρώνονται και τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας (παρ. 4 άρθρου 39 του ν. 4172/2013) που δηλώθηκαν στα φορολογικά έτη 2015-2019 στους κωδικούς 125-126 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2020.

Γ. ΕΝΤΥΠΟ Ε1

Για την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1), ορίζονται τα κάτωθι:

...

26. Υποπίνακας 4Δ2 (Εισόδημα από ακίνητη περιουσία)

Στον υποπίνακα 4Δ2 δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος που προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή από ιδιοχρησιμοποίηση ή παραχώρηση χρήσης γαιών γης και ακινήτων σε τρίτους, εγκαταστάσεων ή κατασκευών, χώρων τοποθέτησης διαφημιστικών επιγραφών καθώς επίσης και από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, ιδιοχρησιμοποίηση, δωρεάν παραχώρηση κοινοχρήστων χώρων που ανήκουν σε ιδιοκτήτες διηρημένων ιδιοκτησιών (κωδ. 131-132, 133-134) και από ανείσπρακτα εισοδήματα (κωδ. 125-126). Τα ως άνω ποσά μεταφέρονται στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1 από τα συνολικά ποσά των στηλών του εντύπου Ε2, κατά κατηγορία ακινήτου. Επίσης, δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα για το οποίο δεν βεβαιώνεται χαρτόσημο (κωδ. 741-742) καθώς και από αποζημίωση λόγω πρόωρης λύσης εμπορικής μίσθωσης καταβληθείσα από τον μισθωτή (κωδ. 121-122). Τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας (παρ. 4 άρθρου 39 ν. 4172/2013) που δηλώθηκαν στα φορολογικά έτη 2015-2019 στους κωδικούς 125-126 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2020, δηλώνονται ανά κατηγορία ακινήτου και είδος μίσθωσης

στο έντυπο Ε2 και τα επιμέρους ποσά μεταφέρονται κατά κατηγορία γαιών γης ή ακινήτου στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80), ορίζεται ότι: «1. ...

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, μέσω του συστήματος taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, ως συνεκμισθώτρια ακινήτου σε ποσοστό 20%, το οποίο ευρίσκεται επί της οδού στο, δήλωσε στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, ανείσπρακτα μισθώματα στην στήλη 16 «Ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας» εκάστου εντύπου Ε2 και στον κωδ. 126 «Ανείσπρακτα εισοδήματα της παρ. 4 άρθρου 39 Κ.Φ.Ε.» εκάστου εντύπου Ε1, αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, εντός του φορολογικού έτους 2020, κατόπιν της με αριθ./2020 Απόφασης του Μονομελούς Εφετείου και κατόπιν σχετικού εξωδικαστικού συμβιβασμού με την μισθώτρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, εισέπραξε ανείσπρακτα μισθώματα, συνολικού ποσού 111.486,54€ (συμφωνηθείσα αναπροσαρμογή μηνιαίου μισθώματος από 3.500,00€ σε ποσό 3.378,38€ X 33 μηνιαία μισθώματα), που ανάγονται στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα και τα οποία επιμεριζόμενα στο ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσα, ήτοι 20%, ανήλθαν σε ποσό 22.297,31€ [2.027,03€ + 20.270,28 (στήλη 13 του εντύπου Ε2)] και δηλώθηκαν στον κωδ. 106 του εντύπου Ε1.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η εκκαθάριση της με αριθ./2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ διενεργήθηκε σύμφωνα με την με αριθ. Α.1118/2021 Απόφαση της ΑΑΔΕ.

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.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 26-8-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 9.692,44€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 26-7-2021 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορ. Έτους 2020 (ΑΧΚ/.....) της ΑΑΔΕ.

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

**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 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.