



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/04/2023

Αριθμ. Αποφ.: 104

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10 -Θεσ/νικη

Ταχ.Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό ειδοποίησης

...../01.12.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, φορολογικού έτους 2021, της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

6. Την με αριθμό ειδοποίησης/01.12.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, φορολογικού έτους 2021, της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/01.12.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε βάσει της υπ' αρ./30.08.2022 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ποσό φόρου 1.132,55€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη την με αρ. καταχώρησης/30.08.2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021. Είχε προηγηθεί στις 29/08/2022 το με κωδικό αίτημά της, με το οποίο ζητούσε να μην φορολογηθεί για εισόδημα από αποζημίωση χρήσης ακινήτου-διαμερίσματος, ιδιοκτησίας της σε ποσοστό 100%, που βρίσκεται στον 2^ο όροφο πολυκατοικίας επί της οδού στην Αθήνα, για το χρονικό διάστημα από 01.01.2021 έως 27.04.2021, συνολικού ποσού 2.800,00€ (700,00 μηνιαίως * 4μήνες), το οποίο απερρίφθη από την Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς στις 30/08/2022 με το αιτιολογικό ότι με την ασκηθείσα αγωγή διεκδικείτο αποζημίωση χρήσης και όχι μισθώματα. Στις 28/09/2022 με το υπ' αρ. αίτημά της και κατόπιν στις 01.11.2022 με το υπ' αρ. αίτημα (ορθή επανάληψη του πρώτου) διατύπωσε την επιφύλαξή της για την ως άνω δήλωση, συνυποβάλλοντας πρόσθετα δικαιολογητικά και συγκεκριμένα:

α) την με αρ./2020 διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ακινήτου και πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία επιδικάστηκαν μισθώματα μηνών Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου και Ιουνίου 2020 συνολικού ποσού 2.800,00€ για την μίσθωση της ως άνω κατοικίας στην μισθώτρια με Α.Φ.Μ.,

β) την από 27.04.2021 απόδειξη παράδοσης και παραλαβής των κλειδιών της ως άνω οικίας, καθώς και

γ) την με αρ./24.05.2021 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με την οποία δηλώθηκε ως ημερομηνία λύσης μίσθωσης η 27.04.2021. Στο πλαίσιο του προηγούμενου αιτήματός της (με κωδ.) για το ίδιο θέμα είχε υποβάλει την με ΓΑΚ66555 και ΕΑΚ .../16.08.2022 αγωγή της ενώπιον του Ειρηνοδικείου Αθηνών κατά της ανωτέρω μισθώτριας, με την οποία ζητά ως αποζημίωση χρήσης τα μισθώματα του χρονικού διαστήματος από τον 7^ο 2020 έως και την παράδοση του μισθίου στην ίδια (27.04.2021).

Η εν λόγω επιφύλαξη δεν έγινε αποδεκτή από τη φορολογική αρχή, η οποία συμπεριέλαβε στο φορολογητέο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2021, το ποσό των 2.800,00€, το οποίο αφορούσε στην αποζημίωση χρήσης του προαναφερθέντος ακινήτου με μισθώτρια την με Α.Φ.Μ. για το διάστημα από 01.01.2021 έως και 27.04.2021.

Η προσφεύγουσα, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη ως προς το συνολικά καταλογιζόμενο σε βάρος της φόρο, ήτοι να θεωρηθεί ως ανείσπρακτο και όχι ως εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας το ποσό των 2.800,00€, με συνεπακόλουθη αντίστοιχη τροποποίηση του Ε2 εντύπου, μείωση του φορολογούμενου εισοδήματος της ενότητας Δ2 του Ε1 εντύπου από 10.825,00€ σε 8.025,00€ και μείωση του αναλογούντος στο εισόδημα αυτό φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

α) Τα εν λόγω εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης αφορούν το χρονικό διάστημα μετά την έκδοση της διαταγής απόδοσης χρήσης, κατά το οποίο υπήρξε απαγόρευση εξώσεων, σύμφωνα με τα έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο περαιτέρω διασποράς του κορωνοϊού COVID-19. Επομένως, ενώ υπό κανονικές συνθήκες, θα μπορούσε να εφαρμοστεί η ΠΟΛ.1102/2016, άρα θα αρκούσε η διαταγή/2020 του Μ.Π.Α. περί απόδοσης χρήσης, θα υλοποιείτο η εκτέλεσή της και θα αρκούσε η εκ μέρους της Υπεύθυνη Δήλωση ότι για το ανωτέρω διάστημα τα μισθώματα δεν έχουν εισπραχθεί, αυτή η οριζόμενη διαδικασία δεν μπορούσε, λόγω κορωνοϊού, να εφαρμοστεί, αφού δεν ήταν επιτρεπτή η διαδικασία εξώσεων και

β) ο νομοθέτης με την ΠΟΛ.1102/2016, θεωρεί τα ανείσπρακτα ποσά μεταξύ έκδοσης διαταγής απόδοσης χρήσης και εκτέλεσής της, ως μισθώματα και όχι ως αποζημίωση χρήσης, κρίνοντας ότι ενδέχεται να μην εισπραχθούν. Αντίθετη ερμηνεία, που δεν βρίσκει έρεισμα στην ως άνω ρητή διάταξη θα παραβίαζε την αρχή της ισότητας

Επειδή, στο άρθρο 18 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.....»

Επειδή, στο άρθρο 20 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.....2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογουμένου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση

του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013 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.1024/2016 Εγκύκλιο Διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν. 4346/2015 (ΦΕΚ Α' 152/20-11-2015) που αφορούν στη φορολογική μεταχείριση ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας παρασχέθηκαν 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 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. 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. Διευκρινίζεται ότι τα ανείσπρακτα εισοδήματα θα δηλώνονται στο έντυπο «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ» Ε2 και θα μεταφέρονται σε ειδικό κωδικό του εντύπου Ε1 κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1102/2016, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα που αφορούν την παράγραφο 4 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 περί «Ανείσπρακτων Εισοδημάτων από Εκμίσθωση Ακίνητης Περιουσίας»:

«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. Αντίθετα, δεν μπορούν να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα, όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από αποζημίωση χρήσης ακινήτου καθώς και από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (π.χ. τουριστική εκμετάλλευση, διοργανώσεις εκδηλώσεων σε αίθουσες ή κτήματα κλπ.)».....

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. α 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, ή 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, σύμφωνα με την υπ' αρ. Α.1034/2022 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε.: "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν.4172/2013 (Α' 167)":

«Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.....

11. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ, προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.....

Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου..... 8. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 78 και 79 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021 υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 30ή Αυγούστου 2022 και η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις αυτές πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες οι δύο πρώτες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την 31η.8.2022 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των έξι (6) επόμενων μηνών.....

Άρθρο 5 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.....

B. ΕΝΤΥΠΟ Ε2

.....8. Η στήλη 16 συμπληρώνεται με τα ποσά των ανείσπρακτων εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχει εκδοθεί σε βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων που συνοδεύεται από το αποδεικτικό επίδοσής της, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 39 του ΚΦΕ και έχουν προσκομιστεί στη Δ.Ο.Υ. ευκρινή φωτοαντίγραφα αυτών πριν από την υποβολή της δήλωσης. Στην περίπτωση ασκηθείσας αγωγής στην οποία αναγράφεται ότι διεκδικούνται μισθώματα μέχρι την εκδίκαση αυτής, η αγωγή γίνεται δεκτή ως δικαιολογητικό, εφόσον συνοδεύεται από υπεύθυνη δήλωση, όπου θα αναγράφεται το χρονικό διάστημα για το οποίο οφείλονται τα μισθώματα. Ειδικά, για την περίπτωση που ο μισθωτής/υπομισθωτής έχει πτωχεύσει, αρκεί η προσκόμιση αντιγράφου του πίνακα αναγγελίας χρεών στον οποίο εμφανίζεται η απαίτηση του εκμισθωτή/υπεκμισθωτή..... 10. 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 και έκθεσης αποβολής και εγκατάστασης που έχει συνταχθεί από τον δικαστικό επιμελητή, ότι για το ανωτέρω διάστημα τα μισθώματα δεν έχουν εισπραχθεί. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνουν και τη μη εισπραχθείσα αποζημίωση για εξωσυμβατική χρήση του ακινήτου. Τα απαραίτητα δικαιολογητικά προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου ελέγχονται και καταχωρούνται πριν από την υποβολή της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία οικειοθελής ή εκούσια απόδοση του μισθίου από το μισθωτή στον εκμισθωτή, συντρέχει όταν αυτή πραγματοποιείται κατόπιν ρητής ή σιωπηρής μεταξύ τους συμφωνίας, έστω και με την παράδοση των κλειδιών στα χέρια του εκμισθωτή συνοδευόμενη από επιφύλαξη του τελευταίου ως προς τυχόν αξίωση είσπραξης οφειλόμενων μισθωμάτων (βλ. ΕφΑΘ 198/1985 ΑρχΝομ 36.356, ΕφΑΘ 3407/1985 ΕΔΠ 1985).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τη με αριθμό δήλωσή της, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε., εκμίσθωσε στην (Α.Φ.Μ.) ένα διαμέρισμα οικοδομής κείμενης επί της οδού.....αριθ..... στην Αθήνα, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί, ως κατοικία της, μέρος δε αυτού και για επαγγελματική της έδρα, αντί μηνιαίου μισθώματος 700,00 ευρώ.
- Λόγω μη καταβολής των συμφωνηθέντων μισθωμάτων μηνών Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου και Ιουνίου 2020, συνολικού ποσού 2.800,00 ευρώ από την μισθώτρια, η προσφεύγουσα προέβη αρχικά στην από 22.06.2020 εξώδικη δήλωση και στην συνέχεια σε αίτηση έκδοσης διαταγής πληρωμής ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2020 διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ακινήτου και πληρωμής του ως άνω δικαστηρίου, με την οποία υποχρεώθηκε η ως άνω μισθώτρια, να καταβάλει το ποσό των 2.800,00 ευρώ και να αποδώσει τη χρήση του μισθίου.
- Μετά την απόρριψη της από 09.04.2021 (Γ.Α.Κ., Ε.Α.Κ./2021) αίτησής της Σπυριδούλας Δήμου (μισθώτριας) για τη χορήγηση προσωρινής διαταγής για την αναστολή της εκτέλεσης της ως άνω διαταγής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία συζητήθηκε κατά τη δικάσιμο της 15.4.2021, η ανωτέρω, δια του πληρεξουσίου της δικηγόρου, την 27.04.2021 παρέδωσε τα κλειδιά του ως άνω ακινήτου, τα οποία και παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα, δια της πληρεξουσίας της δικηγόρου Ιωάννας Ζωγράφου, χωρίς, ωστόσο, να καταβάλει, όπως υποχρεούταν, το οφειλόμενο ποσό (σχετ. η από 27.04.2021 απόδειξη παράδοσης και παραλαβής).
- Λόγω του ότι η μισθώτρια δεν εξόφλησε τα οριζόμενα στην με αριθμό/2020 διαταγή πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, αλλά ούτε και τα οφειλόμενα μισθώματα έως και την 27.04.2021 η προσφεύγουσα προέβη αρχικά στην από 13.07.2021 εξώδικη δήλωση και στην συνέχεια στην άσκηση της με Γ.Α.Κ. και Ε.Α.Κ./16.08.2022 αγωγής ενώπιον

του Ειρηνοδικείου Αθηνών, η οποία και επιδόθηκε στην μισθώτρια, σύμφωνα με τη με αριθμόΓ/25-8-2022 έκθεση επίδοσης της Δικ. Επιμελήτριας. Με την αγωγή η προσφεύγουσα ζητούσε, ως αποζημίωση χρήσης, τα μισθώματα, του χρονικού διαστήματος από τη δημοσίευση της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου έως την παράδοση αυτού, ήτοι από 01.07.2020 έως 27.04.2021.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί, δεν θα πρέπει να συνυπολογισθούν στο συνολικό εισόδημά της, αλλά να θεωρηθούν ανείσπρακτα, καθώς: α) αφορούν το χρονικό διάστημα μετά την έκδοση της διαταγής απόδοσης χρήσης, κατά το οποίο όμως υπήρξε απαγόρευση εξώσεων, σύμφωνα με τα έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο περαιτέρω διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και β) σύμφωνα με την ΠΟΛ.1102/2016 τα ανείσπρακτα ποσά μεταξύ έκδοσης διαταγής απόδοσης χρήσης και εκτέλεσής της, αντιμετωπίζονται ως μισθώματα που ενδέχεται να μην εισπραχθούν και όχι ως αποζημίωση χρήσης.

Επειδή, το διάστημα που η προσφεύγουσα ζητά να μην φορολογηθεί για τα ανείσπρακτα εισοδήματά της φορολογικού έτους 2021 (01.01.2021-27.04.2021) αφορά την περίοδο μετά την έκδοση της υπ' αρ./2020 διαταγής απόδοσης χρήσης του μισθίου έως και την εκτέλεσή της, για την οποία δεν υφίσταται έκθεση αποβολής και εγκατάστασης της μισθώτριας συνταχθείσα από τον δικαστικό επιμελητή, δεδομένου ότι μετά την απόρριψη της αίτησής της για αναστολή εκτέλεσης της ως άνω διαταγής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, η ίδια αποχώρησε οικειοθελώς, σύμφωνα με την από 27.04.2021 απόδειξη παράδοσης και παραλαβής των κλειδιών του μισθίου στην προσφεύγουσα. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση η οικειοθελής αποχώρηση έλαβε χώρα σε εκτέλεση της διαταγής απόδοσης του μισθίου, χωρίς την ύπαρξη της οποίας η μισθώτρια δεν θα προέβαινε στην εν λόγω ενέργεια.

Επειδή, εν προκειμένω η προβλεπόμενη από την ΠΟΛ 1102/2016 υπεύθυνη δήλωση ότι για το χρονικό διάστημα από 01.01.2021 έως 27.04.2021 τα μισθώματα δεν εισπράχθηκαν, εξομοιώνεται με την κατάθεση της από 16.08.2022 αγωγής της προσφεύγουσας κατά της μισθώτριας, ενώπιον του Ειρηνοδικείου Αθηνών, στην οποία δηλώνεται η μη είσπραξη των μισθωμάτων για το υπό κρίση διάστημα.

Επειδή, τα ανωτέρω έλαβαν χώρα πριν την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, ήτοι πριν την 30^η.08.2022.

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την μη φορολόγηση των ανείσπρακτων μισθωμάτων (αποζημίωσης χρήσης μισθίου) βάσει του άρθρου 39 παρ. 4 του Ν.

4172/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ./.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αρ. ειδοποίησης/01.12.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους.

Ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2021 και προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.