



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 17-05-2024
Αριθμός Απόφασης: 1344



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/4-3-2014 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 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ.7, κατά α) της με αριθμό ειδοποίησης/21-12-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4987/2022 (αριθμός δήλωσης) β) της υπ' αριθμ./22-

12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στις 13-09-2021 μέσω διαδικτύου, υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχωρήσεως αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 125 «ανείσπρακτα εισοδήματα της παρ. 4 άρθρου 39 Κ.Φ.Ε » ποσό 4.976,83€. Ως δικαιολογητικά για τον εν λόγω κωδικό, προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. Η Θεσσαλονίκης στις 23-08-2021 α) εξώδικο δήλωση για ποσό 2.722,00€ και β) την υπ' αριθμ. / / αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων για ποσό 2.254,83€, για τον ενοικιαστή του με ΑΦΜ Συνέπεια των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /13-09-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς με ποσό πληρωμής 754,18€.

Ο προσφεύγων στις 25-08-2022 μέσω διαδικτύου, υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχωρήσεως τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (αναδρομικά έτος έκδοσης βεβαίωσης 2022), συνέπεια της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /26-08-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς με τελικό χρεωστικό ποσό 742,59€.

Στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς εξέδωσε α) την με αριθμό ειδοποίησης /21-12-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4987/2022 (αριθμός δήλωσης), συμπεριλαμβάνοντας ποσό 2.722,00€ στον κωδικό 105 Ακαθάριστο εισόδημα εκμίσθωσης καταστ/των, γραφείων, αποθηκών, χωρών στάθμευσης κτλ», β) την υπ' αριθμ. /22-12-2023 πράξη επιβολής

προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, (δηλαδή έως 30/08/2022) αλλά και ούτε υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 έως την 31/12/2022 (δηλώνοντάς τα εν λόγω μισθώματα) σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παρ. 66 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Λόγω προχωρημένης ηλικίας του, θεώρησε πως είχε ενημερώσει με την εξώδικο,
- Δόλια συμπεριφορά μισθωτή καθώς υποσχέθηκε πως θα καταβάλει εξωδικαστικά την οφειλή του αλλά δεν τήρησε το συμφωνητικό που συνέταξαν.
- Η έκδοση της δικαστικής απόφασης καθυστέρησε,
- Παραβίαση αρχής αναλογικότητας καθώς επιβάλλεται η καταβολή φόρου για ενοίκια τα οποία ουδέποτε εισπράχθηκαν.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει:

- Το από 20-01-2022 ιδιωτικό συμφωνητικό καταβολής ποσού 4.000,00€ μεταξύ του προσφεύγοντα, του του (ΑΦΜ) και του μισθωτή (..... του).
- Την με αριθμό/2023 απόφασή του Μονομελούς Πρωτοδικείου-ειδική διαδικασία περιουσιακών διαφορών-μισθώσεις.
- Την με αριθμό/...../18-07-2023 περίληψη εγγραφής υποθήκης του Κτηματολογικού Γραφείου Κ./Υποκατάστημα σε ακίνητο του μισθωτή (..... του).

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) 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, με την παρ. 66 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν.4797/2021 (Α' 66)] ορίζεται ότι:

«Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, πέραν των οριζόμενων στην παρ. 4 του άρθρου 39, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του και στην περίπτωση που μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει κοινοποιηθεί στον μισθωτή εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικη όχληση για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων. Εάν έχει κοινοποιηθεί οποιοδήποτε εξώδικο του πρώτου εδαφίου, ο φορολογούμενος οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μην φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020. Σε περίπτωση που προσκομίστούν τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο, τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8. Στην περίπτωση που τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν προσκομίστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας».

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που

χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης....»

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι :....

«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, στο άρθρο 32 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι :....

«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 την Ε 2104/18 Μαΐου 2021 εγκύκλιο του διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 23 (παρ. 1), 25, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39 και 44 του ν. 4797/2021 (Α' 66)

5. Άρθρο 32 «Ρυθμίσεις για τα ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, φορολογικού έτους 2020-Προσθήκη παρ. 66 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013 »

«Με το άρθρο 32 προστέθηκε νέα παράγραφος 66 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013, με την οποία θεσπίστηκαν ειδικές ρυθμίσεις για τα ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας για το φορολογικό έτος 2020, λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών που

επικρατούν από την εξάπλωση της πανδημίας του COVID-19 που σχετίζονται με την λειτουργία των δικαστηρίων, την ανάγκη περιορισμού μετακινήσεων των πολιτών και την πιθανή αδυναμία διενέργειας και προσκόμισης των προβλεπόμενων από το πρώτο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 (διαταγής πληρωμής, διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου, δικαστικής απόφασης περί αποβολής από το μίσθιο ή επιδίκασης μισθωμάτων, πράξη κατάθεσης αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων κατά του μισθωτή).

Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που δεν έχουν εισπραχθεί, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημα του δικαιούχου -πέραν των αναφερόμενων στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 περιπτώσεων- και στην περίπτωση που έχει κοινοποιηθεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής των μισθωμάτων ή εξώδικη όχληση για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων. Επισημαίνεται ότι, με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 66 του αρ. 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι, εφόσον έχει κοινοποιηθεί εξώδικο στο μισθωτή κατά τα ανωτέρω, ακολούθως, ο φορολογούμενος (εκμισθωτής) πρέπει να προσκομίσει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, (δηλαδή εντός του έτους 2022) διαταγή πληρωμής ή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Επομένως, βάσει των παραπάνω, εφόσον, ο φορολογούμενος (εκμισθωτής) κοινοποιήσει εξώδικο στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020 και προσκομίσει τα κατά τα ανωτέρω απαιτούμενα δικαιολογητικά μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, τα εισοδήματα αυτά θα φορολογηθούν σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 66 του αρ. 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 . Αντίθετα, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 66 του αρ. 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167), προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν προσκομίσει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, οφείλει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022, χωρίς την επιβολή τόκων και προστίμων, δηλώνοντας τα εν λόγω μισθώματα. Τέλος, με το πέμπτο εδάφιο της νέας παραγράφου 66 του αρ. 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) προβλέπεται δυνατότητα καθορισμού κάθε αναγκαίας λεπτομέρεια σχετικά με την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων με απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.».

Επειδή, στην Απόφαση Α.1118/2021 του Διοικητή 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» ορίζεται ότι :

«Άρθρο 5

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

B. ΕΝΤΥΠΟ Ε2

11. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2020, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δε συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του και στην περίπτωση που μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει κοινοποιηθεί στον μισθωτή εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικη όχληση για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων [(άρθρο 72 παρ. 66ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν.4797/2021 (Α' 66)].

Αντίγραφο του εξωδίκου πρέπει να προσκομιστεί με τους προβλεπόμενους τρόπους και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την υποβολή της δήλωσης. Εάν έχει κοινοποιηθεί εξώδικο, ο φορολογούμενος οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μη φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020. Σε περίπτωση που προσκομιστούν τα εν λόγω δικαιολογητικά, τα συγκεκριμένα εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8 του ν.4172/2013. Στην περίπτωση που τα ως άνω δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022».

Επειδή, στην Απόφαση Α.1034/11-03-2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «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)» ορίζεται ότι :

«Άρθρο 5....

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

B. ΕΝΤΥΠΟ Ε2....

9. Επιπλέον, ο φορολογούμενος που το φορολογικό έτος 2020, δήλωσε ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, με την προσκόμιση εξώδικης καταγγελίας της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικης όχλησης για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μη φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020 [(άρθρο 72 παρ. 66 ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν. 4797/2021 (Α' 66)].

Σε περίπτωση που προσκομιστούν τα εν λόγω δικαιολογητικά, τα συγκεκριμένα εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση που τα ως άνω δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας, χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022. Η Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στην περίπτωση αυτή, εκδίδεται και κοινοποιείται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ από τη Δ.Ο.Υ. που εκκαθάρισε τη δήλωση, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2022, κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ., πράξη διοικητικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. η Ε.2162/2020 εγκύκλιος)».

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 ΟΛ., 990/2004 ΟΛ.).

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, με το άρθρο 54 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ».

Επειδή, κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, είτε οίκοθεν είτε λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε, ηλεκτρονικά, την από 13/09/2021 και με αρ. καταχ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά της «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ» (έντυπο Ε2), φορολογικού έτους 2020, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων ποσό ανείσπρακτων μισθωμάτων 4.976,83€, επί ακινήτου κείμενου επί της με μισθωτή τον

..... του με ΑΦΜ Περαιτέρω, το εν λόγω ποσό καταχωρήθηκε στον κωδ. 125 «ανείσπρακτα εισοδήματα της παρ. 4 άρθρου 39 Κ.Φ.Ε »του εντύπου Ε1 της ως άνω αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Ως δικαιολογητικά για τον εν λόγω κωδικό, προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. Η Θεσσαλονίκης στις 23-08-2021 α) εξώδικο δήλωση για ποσό 2.722,00€ και β) την υπ' αριθμ./...../..... αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων για ποσό 2.254,83€, για τον ενοικιαστή του με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και την από 25-01-2024 έκθεση απόψεών της Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς για την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων, για ποσό 2.722,00€ ανείσπρακτων εισοδημάτων της παρ. 4 άρθρου 39 Κ.Φ.Ε, που προσκόμισε εξώδικο δήλωση στην Δ.Ο.Υ Η Θεσσαλονίκης α) δεν προσκόμισε διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, (δηλαδή έως 30/08/2022) β) δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 έως την 31/12/2022 δηλώνοντάς τα επίμαχα μισθώματα ως όφειλε δυνάμει του άρθρου 72 παρ. 66 του ν.4172/2013 και των σχετικών εγκυκλίων και αποφάσεων του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η αρμόδια κατά το έτος 2023 η ΔΟΥ Καλαμαριάς προέβη στην οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση της υπ' αριθμ/09-08-2023 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με βάση το άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., χωρίς να χαρακτηριστούν ως ανείσπρακτα τα υπό κρίση μισθώματα (2.720,00€) και επίσης ορθώς εξέδωσε τη με αριθμό ειδοποίησης/21-12-2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και την υπ' αριθμ'/22-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου. Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2020:

-Υπ' αρ. ειδοποίησης/21-12-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την 2η τροποποιητική δήλωση (.....)

Ποσό: 1228,47€ (α.χ.κ. /.....)

- Υπ' αριθμ'/22-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς,

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1γ και 2δ του ν.4987/2022	100,00€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.