



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 348

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 1.4.2025

Αριθμός Απόφασης: 870Α

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **10.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, αρ. κατά της με αριθμό ειδοποίησης/8.11.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./8.11.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. /8.11.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην σύζυγο του προσφεύγοντος,, ΑΦΜ για το φορολογικό έτος 2023, βάσει της από 8.11.2024 και με αρ. υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ποσό πληρωμής ύψους 7.065,32 €, το οποίο αναλύεται σε κύριο φόρο ποσού 6.062,66 € και συμβεβαιούμενα ποσά (τέλη χαρτοσήμου) ποσού 1.002,66 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την απαλλαγή της συζύγου του από τα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η σύζυγός του εκμισθώνει ένα ακίνητο το οποίο διαθέτει για βραχυχρόνια μίσθωση. Κατά την υποβολή της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, δεν συμπληρώθηκε εκ παραδρομής ο κωδικός 742 με το ποσό του ακαθαρίστου εισοδήματος από τη βραχυχρόνια μίσθωση με αποτέλεσμα να προκύψει τέλος χαρτοσήμου 1.002,66 €, το οποίο θα έπρεπε να βαρύνει τον ιδιοκτήτη του ακινήτου.
- Την 8.10.2024 υπέβαλαν το υπ' αριθ. με το οποίο ζήτησαν να εκκαθαριστεί τροποποιητική δήλωση με τη συμπλήρωση του κωδικού 742.
- Επί του ανωτέρω αιτήματος έλαβαν από το ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ την εξής απάντηση: «Όταν οι «Διαχειριστές Ακινήτων» μισθώνουν ακίνητα από τους ιδιοκτήτες τους προκειμένου να τα διαθέσουν σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης με την ιδιότητα του υπεκμισθωτή, η αρχική συμφωνία μίσθωσης που συνάπτεται με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου 3% (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου» (Ε. 2016/2019).
- Ωστόσο για ανεξήγητο λόγο, το αίτημα δεν έγινε δεκτό και η σύζυγός του εξακολουθεί να επιβαρύνεται με το τέλος χαρτοσήμου, όπως προκύπτει και από το εκκαθαριστικό της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 και 2 «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες» του ν. 5104/2024:

- «1. Ο Διοικητής 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 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...».

Επειδή, σύμφωνα με την υπό στοιχεία Ε.2016/2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα την παροχή διευκρινίσεων για τον υπολογισμό ή μη τελών χαρτοσήμου σε εισοδήματα από ορισμένες κατηγορίες μισθωμάτων:

«Για τις ανάγκες της φορολογίας των τελών χαρτοσήμου, διακρίνονται οι παρακάτω περιπτώσεις:

- ι) Μισθώματα που καταβάλλονται σε «Διαχειριστές Ακινήτων» λόγω διάθεσης αυτών σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης:

οι «Διαχειριστές Ακινήτων» όταν διαθέτουν ακίνητα σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης στα πλαίσια της οικονομίας διαμοιρασμού, δεν επιβαρύνονται με τέλη χαρτοσήμου, καθώς εξ ορισμού οι μισθώσεις αυτές καλύπτουν βραχυχρόνιες στεγαστικές ανάγκες των αντισυμβαλλομένων. Κατά συνέπεια οι εν λόγω Διαχειριστές δεν έχουν υποχρέωση υπολογισμού και απόδοσης τελών χαρτοσήμου.

ii) Μισθώματα που καταβάλλονται από «Διαχειριστές Ακινήτων» όταν τα πρόσωπα αυτά έχουν και την ιδιότητα υπεκμισθωτή του ακινήτου.

Όταν οι «Διαχειριστές Ακινήτων» μισθώνουν ακίνητα από τους ιδιοκτήτες τους προκειμένου να τα διαθέσουν σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης με την ιδιότητα του υπεκμισθωτή, η **αρχική συμφωνία μίσθωσης που συνάπτεται με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου** υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου 3% (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2062/2023 με θέμα «Συνηθέστερες πράξεις υπαγόμενες σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου ανά συντελεστή τέλους χαρτοσήμου, ανά είδος πράξης και σχέσης συμβαλλομένων, βάσει της σχετικής διάταξης του Κώδικα των νόμων περί τελών χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ)»:

«7. Υπόχρεος απόδοσης των τελών χαρτοσήμου έναντι του Δημοσίου, καθίσταται εις ολόκληρο έκαστος των συμβαλλομένων, με εξαίρεση ορισμένες περιπτώσεις όπου από τις διατάξεις ορίζεται συγκεκριμένο πρόσωπο όπως για παράδειγμα επί μισθωμάτων ακινήτων (περ. ζ και η, της παρ.2 του άρθρου 13 του ΚΝΤΧ).»

Επειδή σύμφωνα με τις περ. ζ και η της παρ.2 του άρθρου 13 του ΚΝΤΧ

«2. α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενον εις 3% επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εκ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπτώσεώς τινος.

Ως οικοδομαί νοούνται αι κατά την έννοιαν του άρθρ. 9 του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων τοιαύται. [...]

ζ) Το κατά την παρούσαν παράγραφον τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον μισθωτήν, οσάκις ούτος προστατεύεται εκ των διατάξεων περί ενοικιοστασίου. Εάν ο μισθωτής δεν προστατεύεται εκ του ενοικιοστασίου ή επί τη βάσει του ενοικιοστασίου καταβάλλει μίσθωμα συνιστάμενον εις ποσοστόν επί των εισπράξεων της επιχειρήσεώς του, το τέλος χαρτοσήμου βαρύνει εξ ημισείας τον μισθωτήν και τον εκμισθωτήν.

η) Εάν εκμισθωτής τυγχάνη το Δημόσιον, Δήμος ή Κοινότης ή άλλο απαλλασσόμενον των εν λόγω τελών χαρτοσήμου πρόσωπον, το τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον μισθωτήν και καταβάλλεται, καθ' ην μεν περίπτωση εκμισθωτής τυγχάνει το Δημόσιον, κατά την κατάρτισιν της μισθωτικής συμβάσεως ή, επί αγράφου ή νομίμου παρατάσεως του χρόνου της συμβατικής μισθώσεως ή επί μισθωτικής συμβάσεως απροσδιορίστου ποσού, κατά την εκάστοτε καταβολήν εις το Δημόσιον Ταμείον των μισθωμάτων, εις πάσαν δε άλλην περίπτωση κατά τ' ανωτέρω εν εδ. ε' οριζόμενα.»

Επειδή σύμφωνα με την Α.1061/2024 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής»:

«24. Υποπίνακας 4Δ2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ)

α. 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. Επιπλέον, συμπληρώνονται και τα ποσά της άυλης αξίας (δικαίωμα εμπορικής εκμετάλλευσης) που καταβλήθηκαν από τον μισθωτή, πέρα από τα ενοίκια, κατά την εκμίσθωση γης ή ακινήτου (κωδ. 121-122).»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις υπ' αριθ./25.5.2021 και/30.5.2023 δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η σύζυγος του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, ενοικιάζει κατά το έτος 2023 ένα ακίνητο επί της οδού, από τους Το εν λόγω ακίνητο εν συνεχεία το διαθέτει ως οικεία για βραχυχρόνια μίσθωση, γεγονός το οποίο έχει δηλώσει και στο έντυπο Ε2 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συμπληρώνοντας τον κωδικό 61 «βραχυχρόνια υπεκμίσθωση ακινήτων άρθρου 39^Α του ν. 4172/2013» στη στήλη 17 «είδος μίσθωσης- χρήση ακινήτου».

Επειδή ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, υπέβαλε στο ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ την 8.10.2024 το υπ' αριθ. αίτημα με το οποίο ζήτησε να εκκαθαριστεί τροποποιητική δήλωση με τη συμπλήρωση του κωδικού 742, το οποίο απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι όταν οι διαχειριστές ακινήτων μισθώνουν ακίνητα από τους ιδιοκτήτες τους προκειμένου να τα διαθέσουν σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης με την ιδιότητα του υπεκμισθωτή η αρχική συμφωνία μίσθωσης που συνάπτεται με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου 3% (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι το αντικείμενο της επιβολής του προβλεπόμενου τέλους χαρτοσήμου 3% (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%) είναι η αρχική συμφωνία μίσθωσης του ακινήτου – δηλαδή αυτή για την οποία υποβλήθηκαν οι υπ' αριθ./25.5.2021 και/30.5.2023 δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας – και όχι η βραχυχρόνια υπεκμίσθωση από την οποία αποκτά εισόδημα η και συνεπώς υπόχρεος για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου αυτού είναι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου.

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι ο το αίτημα του προσφεύγοντος περί συμπλήρωσης του ποσού του ακαθάριστου εισοδήματος από τη βραχυχρόνια μίσθωση στον κωδικό 742 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, προβάλλεται βάσιμα και πρέπει να γίνει δεκτό.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 10.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ, την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης/8.11.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α/α
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.