



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 1/9/2023

Αριθμός απόφασης: **1063**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, ως κληρονόμου της κατά της από και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 από και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 2.017,76 €. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε με βάση την υπ' αριθμ. αιτήματος Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, που υπέβαλε ο προσφεύγων ως κληρονόμος της θανούσης μητρός του την Στο έντυπο Ε2 της εν λόγω δήλωσης ο προσφεύγων δήλωσε στο πεδίο ανείσπρακτα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία για το κατάστημα επί της οδού το ποσό των 6.600,00 € και υπέβαλε το υπ' αριθμ. αίτημα στο οποίο επισύναψε τα σχετικά δικαιολογητικά. Η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ απέρριψε το αίτημά του και συμπεριέλαβε το ως άνω ποσό στα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία της θανούσης γιατί ο προσφεύγων δεν είχε αποστείλει στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ληξιαρχική πράξη θανάτου και πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών έως την 31/12/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2021 της θανούσης υποβλήθηκε χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ Α' Πειραιά, μέσω της εφαρμογής «τα αιτήματά μου» της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της ΑΑΔΕ την 26η Δεκεμβρίου 2022 και με κωδικό αιτήματος, από τον υιό της και νόμιμο κληρονόμο
- Ταυτόχρονα, την ίδια ημερομηνία (26/12/2022) και μέσω της εφαρμογής «τα αιτήματά μου» της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της ΑΑΔΕ και με κωδικό αιτήματος, μέσω της δήλωσης ανείσπρακτων ενοικίων υποβλήθηκαν όλα τα απαιτούμενα σχετικά δικαιολογητικά, από τον υιό της και νόμιμο κληρονόμο
- Στην συνέχεια, για να διεκπεραιωθούν οι παραπάνω δηλώσεις, ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά στις, μέσα από την εφαρμογή «Τα αιτήματά μου» να υποβληθεί δήλωση στο μητρώο για τον θάνατο και τους νόμιμους κληρονόμους, πράγμα που έγινε άμεσα με την δήλωση.
- Σύμφωνα με τα παραπάνω υπεβλήθησαν εμπρόθεσμα οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος θανούτος και ανείσπρακτων ενοικίων εκπληρώνοντας τις υποχρεώσεις του όπως ορίζονται από το ν.4172/2013, και ανταποκρίθηκε άμεσα στις υποδείξεις της Δ.Ο.Υ Α' Πειραιά σχετικά με την υποβολή δήλωσης μεταβολής στο μητρώο.
- Έχοντας εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που ορίζει ο ν.4172/2013 για την μη φορολόγηση ανείσπρακτων ενοικίων, θεωρεί και ηθικά αποδεκτό την μη καταβολή φόρου για ενοίκια που δεν έχει λάβει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1024/2016 Κοιν. διατ. Ν.4346/2015 σχετικά με τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας:

«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 μισθίου 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, με την ΠΟΛ.1102/2016 «Διευκρινήσεις που αφορούν την παρ.4 του αρθ.39 του ν.4172/2013 περί ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτου περιουσίας», ορίζεται ότι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ. 1024/2016 Εγκυκλίου μας, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

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.).

2. [.....]

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 μισθίου, 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.[.....]

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 στο άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή στην Απόφαση Α.1034/2022 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 οι δηλώσεις των αποβιωσάντων για τα εισοδήματα που απέκτησαν το έτος 2021 μέχρι την ημερομηνία του θανάτου τους, υποβάλλονται από τους νόμιμους κληρονόμους τους (περ. γ', παρ. 5, άρθ. 67 του ΚΦΕ), στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος, εμπρόθεσμα έως 31.12.2022.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, ως κληρονόμος της θανούσας μητρός του υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτής, χειρόγραφα μέσω της εφαρμογής «τα αιτήματά μου» της ΑΑΔΕ στην Δ.Ο.Υ Α' Πειραιά εμπρόθεσμα, την και έλαβε κωδικό αιτήματος

Επειδή κατά την ίδια ημερομηνία (.....) και μέσω της εφαρμογής «τα αιτήματά μου» της ΑΑΔΕ ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση ανείσπρακτων ενοικίων με συνημμένα τα σχετικά δικαιολογητικά και έλαβε κωδικό αιτήματος

Επειδή ο προσφεύγων προσκομίζει την από και με αρ. ΕΑΚ και αρ. ΓΑΚ αγωγή επιδίκασης μισθωμάτων της θανούσας κατά της εκμισθώτριας του καταστήματος επί της οδού, που επιδόθηκε στη δεύτερη την, στην οποία αναφέρεται ότι η θανούσα δεν εισέπραξε μισθώματα ύψους 6.837,60 € για τη χρήση 2021. Συνεπώς, η εν λόγω αγωγή κατατέθηκε και επιδόθηκε στην αντίδικο πριν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η Υπηρεσία μας στα πλαίσια εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προέβη σε αναζήτηση της Απόφασης επί της ανωτέρω αγωγής και έλαβε από το Ειρηνοδικείο Πειραιά- Διαδικασία Περιουσιακών Διαφορών- Μισθωτικών Διαφορών την υπ' αριθμ. Απόφαση αυτού με την οποία δέχεται την αγωγή, υποχρεώνει την εναγόμενη εκμισθώτρια να αποδώσει στην ενάγουσα τη χρήση του μισθίου ακινήτου και να καταβάλει στην ενάγουσα το

ποσό των 16.980,04 € στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και ποσό 6.600,00 € που αφορά σε μισθώματα του έτους 2021.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η θανούσα μητέρα του προσφεύγοντος δεν εισέπραξε ενοίκια ποσού 6.600,00 €, ποσό το οποίο ο προσφεύγων δήλωσε στο πεδίο ανείσπρακτα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία για το κατάστημα επί της οδού του εντύπου Ε2 στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορ. έτους 2021. Επί της εν λόγω διαφοράς προσκομίσθηκε η με αρ. ΕΑΚκαι αρ. ΓΑΚ αγωγή επιδίκασης μισθωμάτων της θανούσας κατά της εκμισθώτριας του καταστήματος, η οποία έγινε δεκτή στο σύνολό της με την υπ' αριθμ. Απόφαση του Ειρηνοδικείου Πειραιά- Διαδικασία Περιουσιακών Διαφορών- Μισθωτικών Διαφορών.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 συμπεριλαμβάνοντας το ποσό των 6.600,00 € στον ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, ενώ το εν λόγω ποσό οφείλει να δηλωθεί από τον προσφεύγοντα και να φορολογηθεί στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα θα εισπραχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ως κληρονόμου της, και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου 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 ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

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.