



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17/07/2026

Αριθμός απόφασης: 3237

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4738) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ,
- δ. Την υπ' αριθ. Α.1165/2022 (Β' 6009) Απόφαση του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ»,

- 2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **01-04-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Κερατσινίου, οδός, ΤΚ 18755 κατά της με αριθ. ειδοποίησης/02-03-2026 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την αρχική δήλωση του ίδιου έτους, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,
- 5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση κατόπιν επανεκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος.
- 6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **01-04-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**, 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την 15-07-2025 την με αριθμό δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου για το φορολογικό έτος 2024, με **επιφύλαξη** η οποία έγκειται στην μη αναγνώριση της απαλλαγής φόρου για κενές κατοικίες άνω της τριετίας, βάσει των διατάξεων της παρ. 92 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, και όπως αυτή τροποποιήθηκε με τον ν.5246/2025 άρθρο 9 με αυτοματοποιημένο μηχανογραφικό τρόπο κατά την υποβολή της δήλωσής του.

Στις 17-11-2025 υπέβαλλε στην αντίστοιχη πλατφόρμα της Α.Α.Δ.Ε. τους λόγους της επιφύλαξης του και τα σχετικά δικαιολογητικά, ενώ στις 28-02-2026 υπέβαλλε επιπλέον δικαιολογητικά τα οποία δεν έγιναν αποδεκτά από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ..Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία προέβη στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/02-03-2026 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως ώστε να αναγνωριστεί η απαλλαγής φόρου για κενές κατοικίες άνω της τριετίας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Λανθασμένη ή ελλιπής εφαρμογή των διατάξεων της παρ.92 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και όπως αυτή τροποποιήθηκε στις 11-11-2025 με το άρθρο 9 του ν.5246/2025. Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις αναγράφεται ως προϋπόθεση απαλλαγής η εκμίσθωση κενής κατοικίας για χρήση «κατοικίας», ενώ δεν αναγράφεται ρητά ότι απαγορεύεται η αναγραφή Α.Φ.Μ. μη φυσικού προσώπου σε αυτά ή η σύναψη μισθωτηρίου συμβολαίου μονάχα με φυσικό πρόσωπο.

2) Το υπ' αριθμ.-01/11/2024 μισθωτήριο συμβόλαιο αναφέρεται ρητά σε χρήση κατοικίας και ειδικότερα για χρήση αποκλειστικά από φυσικά πρόσωπα, όπως αποτυπώνεται στο άρθρο 4 αυτού.

3) Δέσμευση της φορολογικής διοίκησης υπό το άρθρο 9 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Η φορολογική διοίκηση δεν έχει εκδώσει ερμηνευτική εγκύκλιο αναφορικά με το ως άνω ζήτημα και, επομένως δεν είναι σύνηθες η διαδικασία μηχανογραφικού «κλειδώματος» του κωδικού αυτού στο έντυπο Ε2 βάσει του είδους του Α.Φ.Μ. του μισθωτή

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του υποβάλει και επικαλείται α) το σχετικό μήνυμα που εμφανίζεται κατά την υποβολή του εντύπου Ε2 β) τροποποιητικές δηλώσεις Ε2 και Ε1 φορ. έτους 2024 γ)Τα αποδεικτικά υποβολής των αρχικών και των μετέπειτα αιτηθέντων δικαιολογητικών δ) Το μισθωτήριο συμβόλαιο όπως αυτό έχει καταρτιστεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 24 Δήλωση με επιφύλαξη

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάλλει 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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες

από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον 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 Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι

«Άρθρο 9 Ερμηνευτικές εγκυκλίαι και οδηγίες

1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίαι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίαι 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.
3. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίαι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.
4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση.
5. Αν ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.»

Επειδή στο άρθρο 9 του ν.5162/2024 ορίζεται ότι:

«ΜΕΡΟΣ Β` ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΝΘΕΚΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α` ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Άρθρο 9 Φοροαπαλλαγή για τριάντα έξι μήνες για το εισόδημα φυσικών προσώπων από την εκμίσθωση ακινήτων που δηλώνονταν ως κενά ή είχαν διατεθεί για βραχυχρόνια μίσθωση - Προσθήκη παρ. 91 στο άρθρο 72 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Στο άρθρο 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α` 167), περί μεταβατικών διατάξεων και έναρξης ισχύος, προστίθεται παρ. 91 ως εξής:

«91. α) Για τους τριάντα έξι (36) πρώτους μήνες μετά από τον μήνα, κατά τον οποίο συνάπτεται η σχετική σύμβαση μίσθωσης, δεν φορολογείται το εισόδημα φυσικών προσώπων που προέρχεται από εκμίσθωση κατοικιών με εμβαδόν έως εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα, εφόσον:

αα) το εισόδημα προέρχεται από σύμβαση μίσθωσης διάρκειας τουλάχιστον τριών (3) ετών που συνάπτεται μεταξύ της 8ης Σεπτεμβρίου 2024 και της 31ης Δεκεμβρίου 2025,

αβ) η εκμισθούμενη κατοικία: ι) κατά τα φορολογικά έτη 2022, 2023 και, αν η μίσθωση καταρτίζεται το 2025, και κατά το φορολογικό έτος 2024 έχει δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας

εισοδήματος ως κενό ακίνητο (έντυπο Ε2) ή δεν έχει δηλωθεί ως μισθωμένο ακίνητο ούτε ως κύρια ούτε δευτερεύουσα κατοικία του εκμισθωτή ούτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ούτε δωρεάν παραχωρούμενο ακίνητο (έντυπα Ε1 και Ε2) ή

ii) κατά το φορολογικό έτος 2023 ή, αν η μίσθωση καταρτίζεται το 2025, κατά το φορολογικό έτος 2024 έχει διατεθεί αποκλειστικά για βραχυχρόνια μίσθωση, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 (Α` 240), και οι συναφθείσες βραχυχρόνιες μισθώσεις έχουν δηλωθεί στη Φορολογική Διοίκηση, και αγ) ο εκμισθωτής δεν έχει υποβάλει στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για το ακίνητο κατά το έτος της μίσθωσης και έως την έναρξη αυτής ή για το ίδιο διάστημα έχει υποβάλει δήλωση βραχυχρόνιας μίσθωσης του ακινήτου.

β) Αν εντός των τριών (3) ετών της περ. α) το ακίνητο: βα) κενωθεί, η απαλλαγή παύει να ισχύει από το φορολογικό έτος που αυτό κενώνεται, ββ) διατεθεί για βραχυχρόνια μίσθωση, η απαλλαγή παύει να ισχύει από το πρώτο έτος της μίσθωσης.

Η συνδρομή των προϋποθέσεων της απαλλαγής της παρούσας αποδεικνύεται μόνο από εμπρόθεσμες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων και φορολογίας εισοδήματος και, ειδικά ως προς τα έτη 2022 και 2023, από δηλώσεις που έχουν υποβληθεί έως την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος.».

Επειδή με το άρθρο 9 του ν.5246/2025 (ΦΕΚ Α 198 - 11.11.2025), με τίτλο: «Φορολογική μεταρρύθμιση για το δημογραφικό και τη μεσαία τάξη - Μέτρα στήριξης για την κοινωνία και την οικονομία.» τροποποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις του ν.5162/2024 ως εξής:

« Άρθρο 9 Επέκταση και βελτίωση των όρων απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ακινήτων που μισθώνονται με μακροχρόνια μίσθωση - Τροποποίηση παρ. 91 άρθρου 72 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Στην παρ. 91 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α` 167), περί μεταβατικών διατάξεων και έναρξης ισχύος, επέρχονται οι ακόλουθες τροποποιήσεις: α) στην περ. α), μετά τις λέξεις «εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα» προστίθενται οι λέξεις «(τ.μ.), προσαυξανόμενο κατά είκοσι (20) τ.μ. για κάθε εξαρτώμενο τέκνο της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 11, άνω των δύο (2), του μισθωτή», β) στην υποπερ. αα), η ημερομηνία «της 31ης Δεκεμβρίου 2025» αντικαθίσταται από την ημερομηνία «της 31ης Δεκεμβρίου 2026», γ) στην υποπερ. αβ), γα) στο στοιχείο i), οι λέξεις «κατά τα φορολογικά έτη 2022, 2023 και, αν η μίσθωση καταρτίζεται το 2025, και κατά το φορολογικό έτος 2024» αντικαθίστανται από τις λέξεις «κατά τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη από το έτος σύναψης της σύμβασης μίσθωσης και, αν η μίσθωση έχει καταρτιστεί το 2024, κατά τα φορολογικά έτη 2022 και 2023,», γβ) στο στοιχείο ii), οι λέξεις «κατά το φορολογικό έτος 2023 ή, αν η μίσθωση καταρτίζεται το 2025, κατά το φορολογικό έτος 2024» αντικαθίστανται από τις λέξεις «κατά το εκάστοτε προηγούμενο της σύναψης της σύμβασης μίσθωσης φορολογικό έτος», δ) στην περ. β), προστίθεται τελευταίο εδάφιο, ε) προστίθεται περ. γ), στ) στο δεύτερο εδάφιο, οι λέξεις «την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος» αντικαθίστανται από τις λέξεις «την 5η.12.2024.», ζ) προστίθεται τρίτο εδάφιο, και η παρ. 9)1 διαμορφώνεται ως εξής:

«91.α) Για τους τριάντα έξι (36) πρώτους μήνες μετά από τον μήνα, κατά τον οποίο συνάπτεται η σχετική σύμβαση μίσθωσης, δεν φορολογείται το εισόδημα φυσικών προσώπων που προέρχεται από εκμίσθωση κατοικιών με εμβαδόν έως εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα (τ.μ.), προσαυξανόμενο κατά είκοσι (20) τ.μ. για κάθε εξαρτώμενο τέκνο της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 11, άνω των δύο (2), του μισθωτή, εφόσον:

αα) το εισόδημα προέρχεται από σύμβαση μίσθωσης διάρκειας τουλάχιστον τριών (3) ετών που συνάπτεται μεταξύ της 8ης Σεπτεμβρίου 2024 και της 31ης Δεκεμβρίου 2026,

αβ) η εκμισθούμενη κατοικία:

i) κατά τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη από) το έτος σύναψης της σύμβασης μίσθωσης και, αν η μίσθωση έχει καταρτιστεί το 2024, κατά τα φορολογικά έτη 2022 και 2023, έχει δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κενό ακίνητο (έντυπο Ε2) ή δεν έχει δηλωθεί ως μισθωμένο ακίνητο ούτε ως κύρια ούτε δευτερεύουσα κατοικία του εκμισθωτή ούτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ούτε δωρεάν παραχωρούμενο ακίνητο (έντυπα Ε1 και Ε2) ή

ii) κατά το εκάστοτε προηγούμενο της σύναψης της σύμβασης μίσθωσης φορολογικό έτος έχει διατεθεί αποκλειστικά για βραχυχρόνια μίσθωση, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 (Α` 240), και οι συναφθείσες βραχυχρόνιες μισθώσεις έχουν δηλωθεί στη Φορολογική Διοίκηση, και

αγ) ο εκμισθωτής δεν έχει υποβάλει στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για το ακίνητο κατά το έτος της μίσθωσης και έως την έναρξη αυτής ή για το ίδιο διάστημα έχει υποβάλει δήλωση βραχυχρόνιας μίσθωσης του ακινήτου.

β) Αν εντός των τριών (3) ετών της περ. α) το ακίνητο:

βα) κενωθεί, η απαλλαγή παύει να ισχύει από το φορολογικό έτος που αυτό κενώνεται,

ββ) διατεθεί για βραχυχρόνια μίσθωση, η απαλλαγή παύει να ισχύει από το πρώτο έτος της μίσθωσης.

Η απαλλαγή συνεχίζει να ισχύει για το υπολειπόμενο διάστημα και εφόσον το ακίνητο κενωθεί άπαξ και εκμισθωθεί εκ νέου με μακροχρόνια μίσθωση εντός του διαστήματος της περ. α) ή σύμφωνα με την περ. γ).

γ) Η απαλλαγή ισχύει και εφόσον το ακίνητο, για το οποίο πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. α), μισθώνεται τουλάχιστον για έξι (6) συνεχόμενους μήνες, άπαξ ή περισσότερες φορές, στις εξής κατηγορίες υπαλλήλων του δημοσίου τομέα της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α` 143):

γα) σε ιατρικό ή νοσηλευτικό προσωπικό που απασχολείται σε φορείς της Γενικής Κυβέρνησης της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/1014,

γβ) σε εκπαιδευτικούς όλων των βαθμίδων της δημόσιας εκπαίδευσης, καθώς και

γγ) σε ένστολο προσωπικό των Ενόπλων Δυνάμεων και των Σωμάτων Ασφαλείας.

Εφόσον το ακίνητο διατεθεί εντός των τριών (3) ετών της περ. α) για βραχυχρόνια μίσθωση, η απαλλαγή της παρούσας περίπτωσης παύει να ισχύει αναδρομικά από το πρώτο έτος της μίσθωσης.

Η συνδρομή των προϋποθέσεων της απαλλαγής της παρούσας παραγράφου αποδεικνύεται μόνο από εμπρόθεσμες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων και φορολογίας εισοδήματος και, ειδικά ως προς τα έτη 2022 και 2023, από δηλώσεις που έχουν υποβληθεί έως την 5η.12.2024.

Η προσαύξηση των τετραγωνικών μέτρων χορηγείται σύμφωνα με τα εξαρτώμενα τέκνα του μισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της σύμβασης μίσθωσης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 4 του ν. 5246/2025 (ΦΕΚ Α 198 - 11.11.2025):

«4. Το άρθρο 9, περί επέκτασης και βελτίωσης των όρων απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ακινήτων που μισθώνονται με μακροχρόνια μίσθωση, ισχύει για μισθώσεις που καταρτίζονται από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή σύμφωνα με την Α.1032 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2024, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2024 και εφεξής» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«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. Εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν στην αρμόδια, για την εξέταση της επιφύλαξης, υπηρεσία 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 την υπηρεσία αυτή εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 24 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 24 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.

Η δήλωση που υποβάλλεται με επιφύλαξη βάσει του άρθρου 24 του ΚΦΔ, ελέγχεται μόνο ως προς το λόγο της επιφύλαξης, εκτός εάν κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος δικαιολογητικών και ο φορολογούμενος ειδοποιηθεί μέσω μηνύματος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 4 και 5 του άρθρου 4....

Άρθρο 5 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Β. ΕΝΤΥΠΟ Ε2

Για την υποβολή, με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε2), ορίζονται τα κάτωθι: ...

Με την επιλογή του κωδικού 64 «Εκμίσθωση κατοικίας που ήταν κενή» θα δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτά ο εκμισθωτής από την εκμίσθωση κατοικίας και απαλλάσσεται του φόρου βάσει των διατάξεων της παρ. 91 του άρθρου 72 του ΚΦΕ. Το εν λόγω εισόδημα μεταφέρεται στους νέους κωδικούς 119-120 στον Πίνακα 6 του εντύπου Ε1....

Γ. ΕΝΤΥΠΟ Ε1

24. Υποπίνακας 4Δ2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ)

η. Δεν φορολογείται για το φορολογικό έτος 2024, το εισόδημα φυσικών προσώπων που προέρχεται από εκμίσθωση κατοικιών με εμβαδόν έως εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα, εφόσον:

α) Το εισόδημα προέρχεται από σύμβαση μίσθωσης διάρκειας τουλάχιστον τριών (3) ετών που συνάπτεται μεταξύ της 8ης Σεπτεμβρίου 2024 και της 31ης Δεκεμβρίου 2025,

β) η εκμισθούμενη κατοικία: i) κατά τα φορολογικά έτη 2022, 2023 έχει δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κενό ακίνητο (έντυπο Ε2) ή δεν έχει δηλωθεί ως μισθωμένο ακίνητο ούτε ως κύρια, ούτε δευτερεύουσα κατοικία του εκμισθωτή, ούτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, ούτε δωρεάν παραχωρούμενο ακίνητο (έντυπα Ε1 και Ε2) ή ii) κατά το φορολογικό έτος 2023 έχει διατεθεί αποκλειστικά για βραχυχρόνια μίσθωση, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 (Α' 240), και οι συναφθείσες βραχυχρόνιες μισθώσεις έχουν δηλωθεί στη Φορολογική Διοίκηση, και γ) ο εκμισθωτής δεν έχει υποβάλει στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για το ακίνητο κατά

το έτος της μίσθωσης και έως την έναρξη αυτής ή για το ίδιο διάστημα έχει υποβάλει δήλωση βραχυχρόνιας μίσθωσης του ακινήτου.

Η απαλλαγή ισχύει για το εισόδημα από την εκμίσθωση που θα προκύψει υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, σε διάστημα τριάντα έξι (36) μηνών που ξεκινά από τον πρώτο μήνα μετά τον μήνα σύναψης της σύμβασης μίσθωσης,

Για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης της παρ. 91 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, ως ημερομηνία σύναψης της σύμβασης λαμβάνεται η ημερομηνία που έχει δηλωθεί στο σχετικό πεδίο στην εμπρόθεσμη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης. Εάν δεν έχει συμπληρωθεί το σχετικό πεδίο στην εμπρόθεσμη δήλωση, ως ημερομηνία σύναψης της σύμβασης λαμβάνεται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, εκτός εάν η ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης είναι προγενέστερη, οπότε ως ημερομηνία σύναψης της σύμβασης λαμβάνεται η ημερομηνία αυτή. Το εν λόγω εισόδημα προσυμπληρώνεται στους κωδικούς 119-120 του Πίνακα 6.

Αν εντός των τριών (3) ετών το ακίνητο:

α) κενωθεί, η απαλλαγή παύει να ισχύει από το φορολογικό έτος που αυτό κενώνεται,

β) διατεθεί για βραχυχρόνια μίσθωση, η απαλλαγή παύει να ισχύει από το πρώτο έτος της μίσθωσης.

Ως διάθεση του ακινήτου για βραχυχρόνια μίσθωση νοείται και η εγγραφή του ή επανεγγραφή του κατόπιν διακοπής του ΑΜΑ στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής.

Η απαλλαγή χορηγείται εφόσον κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το ακίνητο δεν είναι εγγεγραμμένο στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 §4 του Συντάγματος:

«4. Η απόκτηση κατοικίας από αυτούς που τη στερούνται ή που στεγάζονται ανεπαρκώς αποτελεί αντικείμενο ειδικής φροντίδας του Κράτους.»

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν.5162/2024:

1. Ποιο ζήτημα αντιμετωπίζει η αξιολογούμενη ρύθμιση;

Μέρος Β΄ : Οι πληθωριστικές πιέσεις και οι διεθνείς εξελίξεις έχουν οδηγήσει σε επιβάρυνση της εγχώριας οικονομίας και του εισοδήματος των πολιτών. Ως εκ τούτου, κρίνονται αναγκαίες οι προτεινόμενες ρυθμίσεις για να ενισχυθούν το εισόδημα των πολιτών και η ανθεκτικότητα της οικονομίας.

2. Γιατί αποτελεί πρόβλημα;

Μέρος Β΄ : Υπάρχει περιθώριο για ενισχυτικές παρεμβάσεις στο εισόδημα των πολιτών και τη θωράκιση της ελληνικής οικονομίας.

14. Σύνοψη στόχων κάθε άρθρου

Άρθρο 9 Θεσπίζεται απαλλαγή για τριάντα έξι (36) μήνες για το εισόδημα των φυσικών προσώπων από τη μακροχρόνια εκμίσθωση που συνάπτεται μεταξύ της 8ης Σεπτεμβρίου 2024 και της 31ης Δεκεμβρίου 2025 και αφορά ακίνητα που δηλώνονταν ως κενά ή είχαν διατεθεί για βραχυχρόνια μίσθωση. Προϋπόθεση είναι η μίσθωση, από την οποία προέρχεται το εισόδημα που απαλλάσσεται, να έχει διάρκεια τουλάχιστον τριετή. Στην προτεινόμενη διάταξη προβλέπονται οι συνέπειες πρόωρης λήξης της σύμβασης αυτής. Εάν εντός της τριετίας το ακίνητο, που έχει εν τω μεταξύ κενωθεί, διατεθεί για βραχυχρόνια μίσθωση, η απαλλαγή αίρεται αναδρομικώς.

Με τον τρόπο αυτό, επιδιώκεται η κάλυψη μέρους του κόστους ένταξης των οικιών αυτών στην αγορά στέγης, η αύξηση των προσφερόμενων κατοικιών και κατά συνέπεια η ικανοποίηση των αυξανόμενων στεγαστικών αναγκών των πολιτών.»

Επειδή στο άρθρο 1 του ν.5246/2024 ορίζεται:

Άρθρο 1 Σκοπός

Σκοπός του παρόντος νόμου είναι:

- α) η ενίσχυση του εισοδήματος των πολιτών,
- β) η συνδρομή στην αντιμετώπιση του δημογραφικού ζητήματος, και
- γ) η ενίσχυση της διαθεσιμότητας κατοικιών για μακροχρόνια μίσθωση.

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν.5246/2024:

1. Ποιο ζήτημα αντιμετωπίζει η αξιολογούμενη ρύθμιση;

Με το σχέδιο νόμου, επέρχονται οι αναγκαίες νομοθετικές μεταβολές, προς την κατεύθυνση μεταρρύθμισης του φορολογικού συστήματος και στήριξης της κοινωνίας και της οικονομίας.

Οι προτεινόμενες διατάξεις του Μέρους Β΄ αφορούν στη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος, με σκοπό την αντιμετώπιση του δημογραφικού ζητήματος, τη στήριξη της οικογένειας και της μεσαίας τάξης, την ενίσχυση του εισοδήματος των νέων και εν γένει της κοινωνίας και της οικονομίας.

2. Γιατί αποτελεί πρόβλημα;

... Περαιτέρω, παρατείνονται και για το έτος 2026 επιτυχημένα φορολογικά μέτρα και κίνητρα για τη στήριξη βασικών για την ελληνική οικονομία κλάδων, την πάταξη της φοροδιαφυγής και την αντιμετώπιση του στεγαστικού ζητήματος, όπως η αναστολή του Φ.Π.Α. για νεόδομητα ακίνητα, τα φορολογικά κίνητρα για τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και η τριετής απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος από ακίνητη περιουσία για ακίνητα που διατίθενται για μακροχρόνια μίσθωση, καθώς και σε ειδικές κατηγορίες υπαλλήλων (ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό, εκπαιδευτικούς όλων των βαθμίδων της δημόσιας εκπαίδευσης και ένστολους των Ενόπλων Δυνάμεων και των Σωμάτων Ασφαλείας).

14. Σύνοψη στόχων κάθε άρθρου

Άρθρο 9 Επέκταση και βελτίωση των όρων απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος ακινήτων που μισθώνονται με μακροχρόνια μίσθωση - Τροποποίηση παρ. 91 άρθρου 72 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Με την προτεινόμενη ρύθμιση τροποποιείται η παρ. 91 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. και επεκτείνεται και για συμβάσεις μίσθωσης που συνάπτονται το 2026, η απαλλαγή για τρία (3) έτη από τον φόρο εισοδήματος, για ακίνητα τα οποία εκμισθώνονται με μακροχρόνια μίσθωση. Επιπλέον, επέρχονται βελτιώσεις στους όρους της απαλλαγής και εισάγεται κίνητρο για μίσθωση ακινήτων για έξι (6) τουλάχιστον μήνες, άπαξ ή περισσότερες φορές εντός της τριετούς περιόδου, σε ειδικές κατηγορίες υπαλλήλων και λειτουργών (ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό, εκπαιδευτικούς, ένστολους των ενόπλων δυνάμεων και των σωμάτων ασφαλείας), με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση. Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 47 του σχεδίου νόμου, οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για μισθώσεις που συνάπτονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.»

Επειδή εν προκειμένω στις 25.10.2024 συνήφθη σύμβαση μίσθωσης μεταξύ του προσφεύγοντα και της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον δ.τ. «.....», η οποία εδρεύει στον Δήμο Ύδρας Αττικής, με Α.Φ.Μ , όπως νομίμως εκπροσωπείται, με σκοπό να χρησιμοποιηθεί το μίσθιο, ήτοι μια ισόγεια οικία επί οικοπέδου ευρισκόμενου στην νήσο της Ύδρας Αττικής, επιφάνειας τετραγωνικών μέτρων 92,56, αποκλειστικώς και μόνο ως κατοικία των υπαλλήλων που θα απασχολεί η αντισυμβαλλόμενη του προσφεύγοντα μισθώτρια εταιρεία, στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Ο αριθμός των υπαλλήλων που

θα χρησιμοποιούν ως κατοικία το μίσθιο δεν δύναται να υπερβαίνει τα τρία (3) κάθε φορά. Οι αντισυμβαλλόμενοι συμφώνησαν το μηνιαίο μίσθωμα να ανέρχεται σε ποσό ευρώ 650,00 για όλη τη διάρκεια της μίσθωσης και η διάρκεια αυτής ορίσθηκε τριετής, αρχόμενη από την 01.11.2024 και λήγουσα την 31.10.2027.

Επειδή κατά την υποβολή του εντύπου Ε2 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα εμφανίζεται ηλεκτρονικό μήνυμα που αναφέρει: «...Στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (μισθωτήριο) ο/οι ΑΦΜ του/των μισθωτή/ων πρέπει να αντιστοιχεί/ουν σε ΦΠ και δεν μπορείτε να επιλέξετε ως είδος μίσθωσης τους κωδικούς 64 -65.». Σημειώνεται ότι με την επιλογή του κωδικού 64 «Εκμίσθωση κατοικίας που ήταν κενή» δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτά ο εκμισθωτής από την εκμίσθωση κατοικίας και απαλλάσσεται του φόρου βάσει των διατάξεων της παρ. 91 του άρθρου 72 του ΚΦΕ.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται λανθασμένη ή ελλιπή εφαρμογή των διατάξεων της παρ.92 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και όπως αυτή τροποποιήθηκε στις 11-11-2025 με το άρθρο 9 του ν.5246/2025, διότι σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις αναγράφεται ως προϋπόθεση απαλλαγής η εκμίσθωση κενής κατοικίας για χρήση «κατοικίας», ενώ δεν αναγράφεται ρητά ότι απαγορεύεται η αναγραφή Α.Φ.Μ. μη φυσικού προσώπου σε αυτά ή η σύναψη μισθωτηρίου συμβολαίου μονάχα με φυσικό πρόσωπο. Επίσης, επικαλείται τη δέσμευση της φορολογικής διοίκησης υπό το άρθρο 9 παρ. 2 του ν.4174/2013, καθώς η φορολογική διοίκηση δεν έχει εκδώσει ερμηνευτική εγκύκλιο αναφορικά με το ως άνω ζήτημα και, επομένως δεν είναι σύνηθες η διαδικασία μηχανογραφικού «κλειδώματος» του κωδικού αυτού στο έντυπο Ε2 βάσει του είδους του Α.Φ.Μ. του μισθωτή.

Επειδή σκοπός της επίμαχης φοροαπαλλαγής σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν.5162/2024 είναι η κάλυψη μέρους του κόστους ένταξης των οικιών αυτών στην αγορά στέγης, η αύξηση των προσφερόμενων κατοικιών και κατά συνέπεια η ικανοποίηση των αυξανόμενων στεγαστικών αναγκών των πολιτών και των οικογενειών τους.

Επειδή η αντισυμβαλλόμενη του προσφεύγοντα είναι εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και όχι φυσικό πρόσωπο, η οποία και προέβη στην σύναψη της επίμαχης σύμβασης μίσθωσης στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Επειδή στο άρθρο 4 της από 25.10.2024 σύμβασης μίσθωσης που συνάφθηκε μεταξύ του προσφεύγοντα και της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον δ.τ. «.....», αναφέρεται:

«4. ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΜΙΣΘΙΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Το μίσθιο θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικώς και μόνο ως κατοικία υπαλλήλων που απασχολεί η μισθώτρια στην επιχείρησή της, ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στον Δήμο της Ύδρας Αττικής. Ο αριθμός των υπαλλήλων που θα χρησιμοποιούν ως κατοικία το μίσθιο δεν δύναται να υπερβαίνει τα τρία (3) κάθε φορά. Η Μισθώτρια υποχρεούται να δηλώνει εγγράφως με κάθε πρόσφορο μέσο (π.χ. μήνυμα στην ηλεκτρονική διεύθυνση ταχυδρομείου του Μισθωτή) τα ονόματα των φιλοξενούμενων από αυτήν κάθε φορά υπαλλήλων της στο Μίσθιο. Απαγορεύεται απολύτως οποιαδήποτε μετατροπή της χρήσεως αυτού, η εν όλω ή εν μέρει υπεκμίσθωση του ή η υφ' οποιονδήποτε τίτλο

μετά ή άνευ ανταλλάγματος παραχώρηση της χρήσεως του μίσθιου σε οποιονδήποτε τρίτο – μη υπάλληλο της επιχείρησης - χωρίς την προηγούμενη συναίνεση του εκμισθωτή.»

Συνεπώς, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι εν προκειμένω δεν πληρείται ο προαναφερόμενος σκοπός της διάταξης, αλλά ότι η εταιρεία στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας στοχεύει στην εξασφάλιση στέγης των εργαζομένων της, οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιούν το μίσθιο ως κατοικία, μέχρι τρεις (3) εργαζόμενοι κάθε φορά, χωρίς να διευκρινίζεται το διάστημα παραμονής κάθε υπαλλήλου, οι οποίοι μπορεί να αλλάζουν και να είναι εποχικοί υπάλληλοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **01-04-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της με αριθ. ειδοποίησης/02-03-2026 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2024

Ποσό Πληρωμής: 196,80 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΤΕΡΖΑΚΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ

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.