



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-5-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1713

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και β) με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜκαι β) 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 αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 52.227,86€, πλέον πρόσθετου φόρου βάσει ευνοϊκότερης κύρωσης ποσού 48.989,73€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.227,10€, ήτοι συνολικό ποσό 103.444,69€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 21-12-2018 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 του ν.2238/1994 και της ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/2005 και της ΠΟΛ.1081/2005 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κατόπιν της με αριθ./2018 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος διαπίστωσε:

- Λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 1.077,51€, οι οποίες αφορούν παροχές τρίτων (ΟΤΕ, ΔΕΗ).
- Μη έκδοση οκτών (8) φορολογικών παραστατικών συνολικής αξίας 144,20€.
- Δωρεά (Τεκμαρτή δαπάνη) ποσού 140.000,00€ (280.000,00€ / 2), η οποία αφορά αγορά ακινήτου το έτος 2012 από τα τέκνα του προσφεύγοντος και η οποία χρηματοδοτήθηκε από τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου ο έλεγχος συμπέρανε ότι πρόκειται περί δωρεάς του προσφεύγοντος στα τέκνα του και συνεπώς το ανωτέρω ποσό πρέπει να συμπεριληφθεί στον πίνακα 5 «Προσδιορισμός Ετήσιας Αντικειμενικής Δαπάνης» και συγκεκριμένα στον κωδικό 725 «δαπάνη που καταβάλατε για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός προς το Δημόσιο, κτλ.)» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012).

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

1) Μη νόμιμη και αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι το ποσό των 140.000,00€ αποτελεί δωρεά για την οποία ισχύει το τεκμήριο του άρθρου 17 περ. ε' του ν.2238/1994 και το οποίο έπρεπε να

συμπεριληφθεί στον κωδικό 725 της δήλωσης – Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 17 περ. ε' του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 34 του ν.2961/2001.

2) Η φορολόγηση του προσφεύγοντος με την προσθήκη τεκμηρίου ποσού 140.000,00€ είναι παράνομη, παραβιάζει την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, αντίκειται στην με αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ και τελεί σε συστηματική αντινομία με τις διατάξεις έμμεσων τεχνικών που επίσης εφαρμόζει ο έλεγχος στην ίδια υπόθεση.

3) Μη νόμιμος ο υπολογισμός της ανάλωσης κεφαλαίου από τον έλεγχο κατά εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2238/1994 ως και των δεσμευτικών για την Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εγκυκλίων και λοιπών διοικητικών λύσεων του Υπουργείου Οικονομικών – Εσφαλμένη και αντίθετη στο άρθρο 78 του Συντάγματος η εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 4 του ν.3296/2004 για τις χρήσεις προγενέστερης αυτής του 2005.

4) Μη νόμιμη η υπολογιζόμενη διαφορά ποσού 33.097,83€ σύμφωνα με τις έμμεσες τεχνικές. Ο υπολογισμός της στηρίζεται σε προδήλως εσφαλμένη εκτίμηση του πραγματικού της υπόθεσης με μία προσέγγιση η οποία αντίκειται στους κανόνες της λογικής, της χρηστής διοίκησης αλλά και της αρχής της μη αυτενοχοποίησης του φορολογούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 17 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: *«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:*

...

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

...

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 6 και 7 του άρθρου 28 «Αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης Αναστολή πόθεν έσχες ακινήτων» του ν.3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152) ορίζεται ότι: «6. Η παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010 αντικαθίσταται ως εξής:

1. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. αναστέλλονται μέχρι και την 31.12.2013.

7. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 5 εφαρμόζονται από 1.1.2011 και μετά και οι διατάξεις της παραγράφου 6 για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 17.12.2010.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 33 «Φορολογία ακίνητης περιουσίας, δωρεών και γονικών παροχών» του ν.3986/2011 ορίζεται ότι: «4. Στο τέλος της ενότητας Α' του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία, που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (Α' 266), προστίθεται παράγραφος 5 ως εξής:

5. Δεν θεωρούνται δωρεές ή γονικές παροχές, για την επιβολή του φόρου, οι δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, η οποία εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., μέχρι του ποσού το οποίο εξαιρείται από αυτές.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1165/29-7-2011 «Εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 4 και 5 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α/1-7-2011) «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015»» αναφέρεται ότι: «1. ... Με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 6 του ν. 3986/2011, οι διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναστέλλονται από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2013 και κατά συνέπεια αναστέλλεται η εφαρμογή του «πόθεν έσχες» για το χρονικό αυτό διάστημα για την απόκτηση (αγορά ή ανέγερση ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση) όλων των ακινήτων.

2. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011, προστέθηκε παράγραφος 5 στο τέλος της ενότητας Α' του άρθρου 34 του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001), σύμφωνα με την οποία εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου δωρεάς και γονικής παροχής οι δωρεές και οι γονικές παροχές χρημάτων που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, εφόσον πρόκειται για δαπάνη η οποία κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δεν προσαυξάνει την ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου.

Οι δωρεές και οι γονικές παροχές αυτές δεν θεωρούνται δωρεές και συνεπώς δεν θα υποβάλλονται οι οικείες δηλώσεις. Διευκρινίζουμε ότι, ακόμη κι αν οι φορολογούμενοι υποβάλουν

δήλωση φόρου δωρεάς για την καταβληθείσα δαπάνη αγοράς/ανέγερσης ακινήτου (στην οποία συμπεριλαμβάνεται και η αμοιβή δικηγόρου, συμβολαιογράφου, τέλη μεταγραφής κ.λπ.), όπως αυτή ορίζεται κάθε φορά στον Κ.Φ.Ε., δεν θα θεωρείται δωρεά και δεν θα επιβάλλεται ο οικείος φόρος ούτε θα συνυπολογίζεται σε μεταγενέστερες δωρεές του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο ή στην κληρονομιά αυτού.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 33 ορίζεται ότι η πιο πάνω διάταξη της παρ. 5 της ενότητας Α` του άρθρου 34 του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, έχει εφαρμογή σε υποθέσεις δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από 17/12/2010 και συνεπώς και στην αγορά/ανέγερση ακινήτου που πραγματοποιήθηκε από την ημερομηνία αυτή. Κατά συνέπεια, λόγω της αναδρομικής ισχύος αυτής, παρακαλούνται οι Δ.Ο.Υ. να προβούν, οίκοθεν ή κατόπιν αιτήσεως ή υποβολής ανακλητικής δήλωσης του φορολογουμένου, στη διαγραφή του βεβαιωθέντος και επιστροφή του τυχόν καταβληθέντος φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, για δηλώσεις οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3899/2010 και αφορούσαν σε δωρηθέν χρηματικό ποσό για αγορά/ανέγερση πρώτης κατοικίας, το οποίο υπερέβαινε το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 8 του ίδιου νόμου.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες μέσω του με αριθ.κοινού καταθετικού λογαριασμού που τηρούν στην έδωσαν γονική παροχή στα τέκνα τους με ΑΦΜ και με ΑΦΜ συνολικού ποσού 280.000,00€ και ως εκ τούτου, οι προσφεύγοντες ως δωρητές υπάγονται στις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 17 του ν.2238/1994, ήτοι έχουν τεκμήριο ως προς το ποσό των 140.000,00€ έκαστος, ως δωρητές στα τέκνα τους.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω το ποσό των 140.000,00€ αποτελεί δωρεά για την οποία ισχύει το τεκμήριο του άρθρου 17 περ. ε' του ν.2238/1994 και έπρεπε να συμπεριληφθεί στον κωδικό 725 «δαπάνη που καταβάλατε για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός προς το Δημόσιο, κτλ.)» του πίνακα 5 «Προσδιορισμός Ετήσιας Αντικειμενικής Δαπάνης» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η κρίση του ελέγχου, αναφορικά με το ότι το ποσό των 140.000,00€ αποτελεί δωρεά για την οποία ισχύει το τεκμήριο του άρθρου 17 περ. ε' του ν.2238/1994 και το οποίο έπρεπε να είχε συμπεριληφθεί στον κωδικό 725 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, είναι μη νόμιμη και αβάσιμη σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2961/2001, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 24-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜκαι την επικύρωση της με αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Χρεωστικό ποσό φόρου	52.227,86€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	48.989,73€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.227,10€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.444,69€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.