



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536

Καλλιθέα 20/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1882

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. 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 20.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου κατά της από 20-12-2021 με αριθ. Ειδοποίησης και Αριθμ. Δήλωσης Πράξης Διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 20/12/2021 με αριθμ. ειδοποίησης και αριθμό δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 23.229,23 (τελικό χρεωστικό 41.745,15 ευρώ - μείον αρχικό χρεωστικό 18.515,92 ευρώ).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθ. καταχώρησης τροποποιητικής δήλωσης, προκειμένου να μη ληφθεί υπόψη η μεταβίβαση του ενοχικού δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας, που αφορούσε σε ποσό μισθωμάτων 54.590,20€ προς τους δύο γιούς της προσφεύγουσας και κατά το ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου στον καθένα, βάσει της οποίας η ίδια δεν δήλωσε με την αρχική δήλωση ως υπόχρεη το σύνολο των μισθωμάτων, αλλά μόνο το 50% αυτών το δε υπόλοιπο 50% δήλωσαν οι υιοί της.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα έχει στην πλήρη και αποκλειστική κυριότητα νομή και κατοχή της μία πολυόροφη οικοδομή στο δήμο στην πλατεία και οδού αποτελούμενη από καταστήματα γραφεία, αποθήκες κ.λπ.

Με το με αριθμ. /23-03-2010 Συμβόλαιο του συμβολαιογράφου μεταβίβασε την ενάσκηση επικαρπίας αορίστου χρόνου (εφ' όρου ζωής τρίτων προσώπων) δίχως αντάλλαγμα (αιτία γονικής παροχής) στον (ΑΦΜ) και στον (ΑΦΜ) κατά το 25% εξ αδιαιρέτου στον καθένα.

Συνεπεία του ως άνω συμβολαίου μεταβίβασης του ενοχικού δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας η προσφεύγουσα δεν δήλωσε η ίδια ως υπόχρεη το σύνολο των μισθωμάτων, αλλά μόνο το 50% αυτών το δε υπόλοιπο 50% δήλωσαν οι υιοί της (ΑΦΜ) και ο (ΑΦΜ), οι οποίοι συμπεριέλαβαν στις αρχικές δηλώσεις φορολογικού έτους 2015 το ποσό των 27.295,10€ έκαστος στον κωδικό 105 (ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων , γραφείων, αποθηκών κλπ).

Εν συνεχεία, κατόπιν της εκκαθάρισης της με αριθ. καταχώρησης οίκοθεν υποβληθείσας από την Δ.Ο.Υ. τροποποιητικής δήλωσης, με την οποία το σύνολο των μισθωμάτων δηλώθηκαν και φορολογήθηκαν πλέον στο όνομα της προσφεύγουσας, οι υιοί της (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ) υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις για το φορολογικό έτος 2015 και αφαίρεσαν το ποσό των 27.295,10€ έκαστος που είχαν δηλώσει στον κωδικό 105 και αφορούσε ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων , γραφείων, αποθηκών κλπ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της από 20/12/2021 με αριθμ. ειδοποίησης και αριθμό δήλωσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015, ισχυριζόμενη ότι για το ποσό των ενοικίων φορολογήθηκαν οι υιοί της (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ) σε ποσοστό 25% ο καθένας και η ίδια για το υπόλοιπο 50% αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά

άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/2020 της Α.Α.Δ.Ε ορίζεται ότι:

Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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. 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.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση του με τον ν.3842/2010, σχετικά με το εισόδημα από ακίνητα, ορίζονται τα εξής:

« Εισόδημα και απόκτησή του

1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησιμότητας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1135/4.10.2010 με την οποία κοινοποιήθηκαν τα άρθρα του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58Α'), όσον αφορά τις διατάξεις του άρθρου 8 - λοιπές διατάξεις,

αναφέρονται τα εξής: «... 2.Με την παραγρ. 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ΚΦΕ. Με την τροποποίηση αυτή, καταργείται η φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητα που αποκτούν τα πρόσωπα στα οποία έχει μεταβιβαστεί με οριστικό συμβόλαιο το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας.

Στην περίπτωση αυτή, ανεξάρτητα από τη σύνταξη ή μη συμβολαίου μεταβίβασης του ενοχικού δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας κάποιου ακινήτου σε τρίτο πρόσωπο, το εισόδημα αυτού εξακολουθεί να αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου.

Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 άρθρου 92 του ίδιου νόμου, έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2010 και μετά. Διευκρινίζεται, ότι οι οικείες διατάξεις εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το χρόνο που συντάχθηκε το συμβόλαιο μεταβίβασης του δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας (πριν ή μετά την 1/1/2010)».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4172/2013, σχετικά με το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ορίζονται τα εξής:

«Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα έχει στην πλήρη και αποκλειστική κυριότητα νομή και κατοχή της μία πολυόροφη οικοδομή στο δήμο Καλαμάτας στην πλατεία και οδού αποτελούμενη από καταστήματα γραφεία, αποθήκες κ.λ.π.

Με το με αριθμ. / 23-03-2010 Συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Καλαμάτας μεταβίβασε την ενάσκηση επικαρπίας αορίστου χρόνου (εφ' όρου ζωής τρίτων προσώπων) δίχως αντάλλαγμα (αιτία γονικής παροχής) στον και της (ΑΦΜ) και στον και της (ΑΦΜ) κατά το 25% εξ αδιαιρέτου στον καθένα. Επικαλούμενη το ως άνω συμβόλαιο δεν δήλωσε η ίδια ως υπόχρεη το σύνολο των μισθωμάτων, αλλά μόνο το 50% αυτών το δε υπόλοιπο 50% δήλωσαν οι υιοί της (ΑΦΜ) και ο (ΑΦΜ), οι οποίοι συμπεριέλαβαν στις αρχικές δηλώσεις φορολογικού έτους 2015 το ποσό των 27.295,10€ έκαστος στον κωδικό 105 (ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κλπ).

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερόμενων διατάξεων προκύπτει ότι για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά καταργείται η φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητα που αποκτούν τα πρόσωπα στα οποία έχει μεταβιβαστεί με οριστικό συμβόλαιο το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, όπως στην προκειμένη περίπτωση και ορίζεται ότι ανεξάρτητα από τη σύνταξη ή μη συμβολαίου μεταβίβασης του ενοχικού δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας κάποιου ακινήτου σε τρίτο πρόσωπο, το εισόδημα αυτού εξακολουθεί να αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου, που στην προκειμένη περίπτωση είναι η προσφεύγουσα.

Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015 έχουν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις από τους υιούς της προσφεύγουσας και της (ΑΦΜ) και και της(ΑΦΜ και έχει αφαιρεθεί από τον κωδικό 105 το ποσό των 27.295,10€ από τον καθένα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 «Τόκοι και πρόστιμα» του ΚΦΔ (Ν.4174/2013) παρ.1 : «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Στην προκειμένη περίπτωση η με αριθμό/20.12.2021 υποβληθείσα οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 , βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη είναι εκπρόθεσμη και έχουν βεβαιωθεί οι προβλεπόμενοι τόκοι που αντιστοιχούν στο εκπρόθεσμο της τροποποιητικής που είναι 66 μήνες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Φορολογικό Έτος 2015

Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 41.745,15 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. δήλωσης και αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς φορολογικού έτους 2015

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
ΚΥΡΙΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ

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.