



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-01-2023

Αριθμός απόφασης: 205

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 29-09-2022 και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή της**
..... του, με ΑΦΜ:..... κατά της με αριθμό ειδοποίησης/23-08-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης/23-08-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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 τη με αριθμό ειδοποίησης/23-08-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 34.186,13€, με την προσθήκη στο δηλωθέν εισόδημά της (302,22€), προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, ύψους 33.883,91€, η οποία προέκυψε λόγω δαπάνης για την αγορά ακινήτου στην ημεδαπή και καταλογίστηκε σε βάρος της κύριος φόρος ύψους 7.003,88€, συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 10,80€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 948,10€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 7.962,78€

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε, χωριστά από το σύζυγό της κατόπιν υποβολής της σχετικής ανέκκλητης δήλωσης-γνωστοποίησης, εμπρόθεσμα μέσω internet και με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης/26-05-2022 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και κατόπιν σχετικού ηλεκτρονικού μηνύματος κλήθηκε να υποβάλλει υπόμνημα με τους λόγους της επιφύλαξης που επικαλέστηκε. Με το υπόμνημα και τα δικαιολογητικά που απέστειλε στις 13-07-2022 και 16-08-2022, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι η αγορά του ακινήτου πραγματοποιήθηκε με μεταφορά χρημάτων από την Ιταλία μέσω του συζύγου της που είναι Ιταλός.

Η αρμόδια ΔΟΥ Ξάνθης προχώρησε στην εκκαθάριση της προαναφερθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να λάβει υπόψη το ποσό των 50.000,00€ που είχε συμπληρώσει η προσφεύγουσα στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ», του εντύπου Ε1 και με το από 22-08-2022 ενημερωτικό σημείωμα εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος φορ.έτους 2021, ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι στις χωριστές δηλώσεις των συζύγων ο κάθε σύζυγος μπορεί να καλύψει με τα εισοδήματά του μόνο τα δικά του τεκμήρια και δεν δύνανται τα εισοδήματα του ενός συζύγου να καλύψουν τα τεκμήρια του άλλου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

Ο σύζυγός της του, έχοντας την Ιταλική υπηκοότητα, εργαζόταν στην Ιταλία και με τη λύση της εργασιακής του σύμβασης έλαβε την 29-04-2021 το ποσό των 147.613,79€ στον υπ' αριθμ.ΙΤ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και το σύζυγό της. Ακολούθως, για οικογενειακούς λόγους και για τη διευκόλυνσή τους προέβησαν στην μεταφορά χρηματικών ποσών από τον υπ' αριθμ.ΙΤ..... ιταλικό τραπεζικό λογαριασμό στον λογαριασμό Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με IBAN GR..... με μοναδικό δικαιούχο την προσφεύγουσα. Οι μεταφορές των επίμαχων ποσών έγιναν ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
07-05-2021	10.000,00€
10-05-2021	20.000,00€
12-05-2021	20.000,00€
03-06-2021	5.000,00€
07-06-2021	5.000,00€
01-07-2021	5.000,00€
02-07-2021	5.000,00€
02-08-2021	10.000,00€
01-09-2021	10.000,00€
01-10-2021	10.000,00€

Επιπλέον, επισημαίνει ότι ποσό ύψους 30.000,00€ μεταφέρθηκε σε ασφαλιστική εταιρεία για ασφάλεια ζωής (..... INSURANCE στις 05-05-2021 10.000,00€ και 20.000,00€). Συνεπώς το ποσό των 25.500,00€ που δαπανήθηκε για την αγορά της κατοικίας καλύφθηκε από τις προαναφερθείσες μεταφορές χρηματικών ποσών. Εξάλλου, όπως ισχυρίζεται, ο σύζυγός της δήλωσε στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ» του εντύπου Ε1 το ποσό των 50.000,00€, το οποίο της κατέβαλε ως άτυπη δωρεά.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται:

1)Μη εφαρμογή του τεκμηρίου αγοράς του ακινήτου, δεδομένου ότι δικαιολογείται από τις τραπεζικές καταθέσεις της. Παραβίαση της αρχής του (Κοινωνικού) Κράτους Δικαίου, της επιείκειας και της αρχής του estoppel.

2)Υπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού μεταξύ των συζύγων. Υπαρξη «άτυπης δωρεάς» μεταξύ των συζύγων. Συνεισφορά των συζύγων στα οικονομικά της οικογένειας. Παραβίαση της αρχής του (Κοινωνικού) Κράτους Δικαίου, της επιείκειας και της αρχής του estoppel.

3)Δυνατότητα υποβολής χωριστής φορολογικής δήλωσης συζύγων χωρίς αυτό να αποβαίνει εις βάρος τους και να μην βρίσκονται σε δυσμενέστερη σχέση με τους συζύγους που

υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση. Παραβίαση της αρχής της ισότητας, της ισότητας στα δημόσια βάρη, του (Κοινωνικού) Κράτους Δικαίου, της επιείκειας και της αρχής του estoppel.

4) Παραβίαση της αρχής της ισότητας, της ισότητας στα δημόσια βάρη, του (Κοινωνικού) Κράτους Δικαίου, της επιείκειας, της αρχής του estoppel, της αναλογικότητας, της εμπιστοσύνης, της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου. Άρθρο 4 παρ.1, και άρθρο 25 του Συντάγματος.

5) Πλάνη περί τα πράγματα. Ελλείψη γνώσεως των κανόνων της φοροτεχνικής, η υποβολή της χωριστής φορολογικής δηλώσεως έγινε εκ παραδρομής και λόγω πλάνης.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του συζύγου της, το με αριθμ...../19-11-2021 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Δράμας , το από 27-04-2021 πρακτικό διακανονισμού και συμβιβασμού στο συνδικάτο (νομίμως μεταφρασμένο), έγγραφο της τράπεζας (νομίμως μεταφρασμένο) και κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν 4172/2013 «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α)...., β)...., γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό...»

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:.... β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.....

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

[...]

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη...

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11.»

Επειδή, επιπροσθέτως, στην ΠΟΛ. 1076/26.03.2015 με θέμα "Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)" ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Σας κοινοποιούμε τα [άρθρα 30](#) , [31](#) , [32](#) , [33](#) και [34 του Ν.4172/2013](#) (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του Ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις

αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του [άρθρου 7 του ΚΦΕ](#), είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα: [..]

Άρθρο 34 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής. Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης.

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή αναγνωρίζονται εφόσον έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση....

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο

φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωπαϊκή προέλευση και η χώρα προέλευσης. Όταν ως δικαιούχος του ποσού που εισάγεται εμφανίζεται άλλο πρόσωπο από τον αγοραστή του συναλλάγματος, η βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από την αλλοδαπή μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από τον δικαιούχο του ποσού. Αν η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων γίνει χωρίς ευρωπαϊκή προέλευση μπορεί να ευρωπαϊποιηθεί μεταγενέστερα και να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους κατά το οποίο έγινε η ευρωπαϊκή προέλευση. Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για χρηματικά κεφάλαια σε ευρώ.

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωπαϊκή προέλευσή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.....

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 67 του Ν 4172/2013 «.α) Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.

β) Η δήλωση δύναται να υποβάλλεται χωριστά, εφόσον ένας τουλάχιστον εκ των συζύγων το επιλέξει, με ανέκκλητη δήλωσή του για κάθε φορολογικό έτος μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής της δήλωσης. Η επιλογή αυτή είναι δεσμευτική ως προς το φορολογικό έτος που αφορά και για τον άλλο σύζυγο.».

Επειδή, με την απόφαση Α 1017/2019 ορίζεται ότι «1. Οι έγγαμοι φορολογούμενοι που προτίθενται να υποβάλουν χωριστά δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, κατά τα οριζόμενα στην περ. β' της παραγράφου 4 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, οφείλουν να εκφράσουν ρητά την πρόθεσή τους.

Για την υποβολή χωριστών δηλώσεων, ένας τουλάχιστον εκ των συζύγων γνωστοποιεί την επιλογή του αυτή, μέσω της ειδικής ηλεκτρονικής εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. στον διαδικτυακό τόπο www.aade.gr, (επιλέγοντας Πολίτες // Εισόδημα // Γνωστοποίηση χωριστής δήλωσης), μέχρι την 28η Φεβρουαρίου 2019, είτε με τους δικούς του κωδικούς πρόσβασης, είτε μέσω εξουσιοδοτημένου λογιστή φοροτεχνικού με ειδική εξουσιοδότηση, με τους προσωπικούς του κωδικούς πρόσβασης. Η ειδική εξουσιοδότηση προς τον λογιστή για την γνωστοποίηση της επιλογής υποβολής χωριστής δήλωσης γίνεται μέσω του TAXISnet.

2. Στην εφαρμογή αυτή δεν εισέρχονται τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, οι φορολογούμενοι σε διάσταση, πτώχευση και δικαστική συμπαράσταση.
3. Η γνωστοποίηση της επιλογής υποβολής χωριστής δήλωσης μπορεί να ανακαλείται αποκλειστικά μέχρι την 28η Φεβρουαρίου 2019. Μετά την παρέλευση της προθεσμίας αυτής, δεν είναι δυνατή η υποβολή κοινής δήλωσης και εάν μόνον ο ένας εκ των συζύγων γνωστοποίησε την επιλογή του για υποβολή χωριστών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, γίνεται ενημέρωση του άλλου συζύγου από την Α.Α.Δ.Ε., στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει στη διάθεσή της.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1241/2018 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 54, 59 και 101 του Ν 4583/2017. Ειδικότερα, **«II. Άρθρο 59 ν.4583/2018**

Με το άρθρο 59 του νόμου αυτού ρυθμίζονται θέματα σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής χωριστών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των συζύγων, καθώς και με τη χωριστή βεβαίωση φόρου εισοδήματος ανεξάρτητα αν υποβάλλεται κοινή ή χωριστή δήλωση από τους συζύγους.

Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του νόμου αυτού τροποποιήθηκε η περίπτωση α' του άρθρου 11 του ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία στην περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, θεωρείται εξαρτώμενο μέλος ο(η) σύζυγος, εφόσον δεν έχει ίδια φορολογητέα εισοδήματα.
2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του νόμου αυτού προστέθηκε νέα παράγραφος 5 στο άρθρο 11 του ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία κατά το έτος υποβολής χωριστής δήλωσης των συζύγων, το εισόδημα των ανήλικων τέκνων, με την επιφύλαξη των όσων προβλέπονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του ν.4172/2013, προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομά του. Σε περίπτωση που ένας εκ των γονέων έχει τη γονική μέριμνα, το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα αυτού. Η ρύθμιση αυτή ισχύει και για τα μέρη του συμφώνου συμβίωσης.
3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 59 του νόμου αυτού προστέθηκε τέταρτο εδάφιο στην περίπτ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013 σύμφωνα με το οποίο σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων το ποσό της ελάχιστης αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο.
4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 59 του νόμου αυτού στο τέλος της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013 προστίθενται νέα εδάφια σύμφωνα με τα οποία σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 11.».

Επειδή, περαιτέρω ο Κώδικας διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια (ν. 2961/2001 ΦΕΚ Α΄ 266), όπως αυτός ισχύει το υπό κρίση έτος 2019, ορίζει στο **άρθρο 1**, ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.», στο **άρθρο 34**, ότι : «Α. Κτήση αιτία δωρεάς. 1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.....», στο **άρθρο 35**, ότι : «1. Σε φόρο υποβάλλεται: «α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται, β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται, γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.», στο **άρθρο 38**, ότι : «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.....» και στο άρθρο 39(Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης) ότι : «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής...» και στο **άρθρο 44**, ότι : «2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ΄ κατηγορία.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

Η προσφεύγουσα είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδος και ο σύζυγός της, του, είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής. Ο σύζυγός της εργαζόταν στην Ιταλία και με τη λύση της εργασιακής του σύμβασης έλαβε την 29-04-2021 το ποσό των 147.613,79€ στον με IBAN IT..... τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα με συνδικαιούχους τον ίδιο και την προσφεύγουσα.

Ακολούθως, την 04-05-2021 ο μετέφερε το ποσό των 145.609,79€ (145.613,79€-4,00€ έξοδα), από τον προαναφερθέντα τραπεζικό λογαριασμό στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN IT..... της ίδιας ως άνω τράπεζας, όπου δικαιούχος είναι μόνο η προσφεύγουσα.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα προέβη στη μεταφορά χρηματικών ποσών από τον με IBAN IT..... ιταλικό τραπεζικό λογαριασμό (με δικαιούχο την ίδια) στον λογαριασμό Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με IBAN GR..... με μοναδικό δικαιούχο την ίδια. Οι μεταφορές των χρηματικών ποσών πραγματοποιήθηκαν ως ακολούθως:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
07-05-2021	10.000,00€
10-05-2021	20.000,00€
12-05-2021	20.000,00€
03-06-2021	5.000,00€
07-06-2021	5.000,00€
01-07-2021	5.000,00€
02-07-2021	5.000,00€
02-08-2021	10.000,00€
01-09-2021	10.000,00€
01-10-2021	10.000,00€

Δυνάμει του με αριθμ...../19-11-2021 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Δράμας, η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά ενός διαμερίσματος τρίτου ορόφου εμβαδού καθαρού 75,14τμ ευρισκόμενου επί των οδών και 21 στη Το τίμημα της αγοραπωλησίας ήταν 25.500,00€ και καταβλήθηκε στους πωλητές του ακινήτου την ημέρα της σύνταξης του συμβολαίου μέσω ηλεκτρονικής συναλλαγής (e-banking) σε τραπεζικούς λογαριασμούς της Εθνικής Τράπεζας.

Η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2021 υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμ...../26-05-2022 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωριστά από το σύζυγό της, καθώς είχε προβεί, εντός των νομίμων προθεσμιών, σε δήλωση-γνωστοποίηση για υποβολή χωριστής δήλωσης, στην ειδική ηλεκτρονική εφαρμογή στο διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ.

Στην ως άνω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, η προσφεύγουσα είχε συμπληρώσει τον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ» με το ποσό των 50.000,00€.

Αντίστοιχα, ο σύζυγός της, του, υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/16-08-2022 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, στην οποία είχε επίσης συμπληρώσει τον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ» με το ποσό των 50.000,00€.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της δεν προχώρησαν στην υποβολή δήλωσης φόρου δωρεάς στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι το τέλος του υπό κρίση φορολογικού 2021 και συνεπώς το εν λόγω ποσό δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό ως «άτυπη» δωρεά μεταξύ συζύγων.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ειδική ηλεκτρονική εφαρμογή στο διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ, εντός των νομίμων προθεσμιών, ανέκκλητη δήλωση-γνωστοποίηση για υποβολή χωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προκειμένου να καλύψει τη διαφορά που προέκυψε από τη δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου (ακίνητη περιουσία), επικαλείται τα εισοδήματα του συζύγου της και τη συνεισφορά των συζύγων στα οικονομικά της οικογένειας.

Επειδή, στις χωριστές δηλώσεις Φ.Ε. συζύγων δεν υφίσταται η έννοια του οικογενειακού εισοδήματος για την κάλυψη των επιμέρους τεκμηρίων καθενός εκ των συζύγων, καθώς τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης βαρύνουν τον κάθε σύζυγο ατομικά.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος

(ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-09-2022 ενδικοφανούς προσφυγής, της του, με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Με αριθμό ειδοποίησης/23-08-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης: 7.962,78€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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