



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1743

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

ε. 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 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, τουκατοίκου κατά της από και με αριθμό ειδοποίησης (αριθμός δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

7. Τα από ηλεκτρονικά προσκομισθέντα συμπληρωματικά στοιχεία.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού 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 με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής **17.244,86€** καθώς προσδιορίστηκε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ποσού 57.601,96€ και ο προσφεύγων φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στις την με αριθμό καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 στην οποία συμπεριέλαβε:

- Στον Πίνακα 5

α) στον κωδ. 743 «Δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά και τις καταβολές για ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν», το ποσό των 100.000,00€,

β) στον κωδικό 735 «Δαπάνη για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών κ.λπ.», το ποσό των 86.454,18€

- Στον Πίνακα 6

α) στον κωδ. 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λπ.», το ποσό των 80.000,00€,

β) στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από το φόρο», το ποσό των 123.000,00€.

Έπειτα από τον έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε με την έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου και προέκυψε φόρος 17.244,86€, καθώς δεν έγινε δεκτό το ποσό των 80.000,00€ που είχε συμπεριλάβει ο προσφεύγων στον πίνακα 6 στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λπ.», καθώς η δήλωση φόρου δωρεάς υποβλήθηκε εντός του έτους 2023 και συγκεκριμένα στις, ημερομηνία κατά την οποία η μητέρα του προσφεύγοντος (δωρητής) απέκτησε ΑΦΜ από την Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι εσφαλμένη διότι η επίμαχη δωρεά, τελεσθείσα στις, ήταν τότε και είναι έως σήμερα πλήρως αφορολόγητη. Η εκπρόθεσμη εκ μέρους του υποβολή της ως άνω δήλωσης δεν επιφέρει καμία ουσιαστική συνέπεια.

Στις, έλαβε δωρεά από την μητέρα του ποσού ύψους 80.000,00€. Το ποσό αυτό του χορηγήθηκε για αγορά ακινήτου και για επενδυτικούς σκοπούς. Για το λόγο αυτό, συνάφθηκε μεταξύ του ιδίου και της μητέρας του η από Συμβολαιογραφική Δήλωση και στις έλαβε χώρα η μεταφορά του ως άνω ποσού από τον λογαριασμό της μητέρας του στηνστον υπ' αριθ. τραπεζικό του λογαριασμό της Η ως άνω δωρεά δηλώθηκε στη φορολογική αρχή επίσημα με Δήλωση Φόρου Δωρεάς (αριθ. δήλωσης). Κατά την υποβολή της υπ' αριθ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στις το ως άνω ποσό των 80.000,00€ δηλώθηκε στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λπ.» και εκδόθηκε η από προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Το ως άνω ποσό προέρχεται από παραχώρηση περιουσίας της μητέρας του (ήτοι μεταβίβαση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα), με τη συνακόλουθη μείωση της δικής της περιουσίας και την αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του. Η δε οικονομική κατάσταση της μητέρας του (δωρητή) της επέτρεπε να κάνει την επίμαχη δωρεά. Η ως άνω δωρεά έλαβε χώρα πριν την πραγματοποίηση των δαπανών εκ μέρους του και το γεγονός της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς δεν επιφέρει καμία ουσιαστική συνέπεια.

- 2) Οι διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ δεν αποκλείουν τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος με επίκληση δωρεών για τις οποίες οι οικείες φορολογικές δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά τη λήξη του οικείου έτους, στο οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες, εφόσον αποδεικνύεται ότι οι δωρεές, με την παράδοση των χρηματικών ποσών, έλαβαν πράγματι χώρα πριν την πραγματοποίηση των δαπανών.

Η φορολογική αρχή, προκειμένου να κάνει αποδεκτό ποσό που αναγράφεται στον κωδ. 781 [Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κλπ.], για το οποίο η οικεία δήλωση δωρεάς έχει υποβληθεί μετά τη λήξη του έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η δαπάνη, οφείλει να μην αρκείται στην επίκληση και μόνον της εν λόγω δήλωσης δωρεάς αλλά πρέπει επιπλέον να εξετάζει, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, τη διαδρομή μέσω των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του δωρητή και του δωρεοδόχου, ώστε να τεκμηριώνεται η έγκαιρη παράδοση και η λήψη της δωρεάς και η μεταγενέστερη ανάλυσή της στην απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετη ερμηνεία οδηγεί στην καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

- 3) Εσφαλμένα θεωρήθηκε από την φορολογική αρχή ότι εφόσον η δήλωση φόρου δωρεάς δεν έγινε μέσα στο ίδιο έτος της δαπάνης δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη. Η εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης δωρεάς στη φορολογική αρχή είναι τυπική παράλειψη, η οποία δεν δύναται να οδηγήσει στο συμπέρασμα της μη ύπαρξης της ίδιας της δωρεάς. Η παραχώρηση του χρηματικού ποσού από την μητέρα του και συνεπώς η ύπαρξη δωρεάς πριν την πραγματοποίηση της δαπάνης αποδεικνύεται με πάσα βεβαιότητα.

Σε συνέχεια της υποβολής της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων στις προσκόμισε στην Υπηρεσία μας: α) το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών Ν. 3741/1929, β) την υπ' αριθ. πράξη διόρθωσης συμβολαίου και γ) το υπ' αριθ. αποδεικτικό συναλλαγής της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, στα άρθρα 31 παρ. 1 και 32 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αναφέρονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του. Ενώ, στο άρθρο 33, αναφέρονται οι περιπτώσεις, όπου δεν εφαρμόζονται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός φόρου αυτής» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

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.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

ε) [...]

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: [...]

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. [...]

Επειδή, με το άρθρο 5 της υπ' αριθ. Α.1034/2022 (ΦΕΚ Β' 1098) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ορίζεται ότι:

«...ΠΙΝΑΚΑΣ 6 (ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ). 43. α)[...] ζ. Κωδικοί 781-782: αα) Συμπληρώνονται τα ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα, εμφανίζεται πίνακας για την ανάλυσή τους ενώ κατά περίπτωση απαιτείται η συμπλήρωση περαιτέρω πληροφοριών απαραίτητων για την διασταύρωση των ποσών που αναγράφονται:[...] Δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών (δωρεοδόχος)[...] ββ) Ως προς τα ποσά και που συμπληρώνονται στον ανωτέρω πίνακα επισημαίνεται ότι:[...] ii) Κατά την υποβολή της δήλωσης με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, κατά τη συμπλήρωση του κωδικού 781-782 της δήλωσης, όταν συμπληρώνονται ποσά που προέρχονται από πώληση ακινήτου, διάθεση λοιπών περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, κληρονομίες, δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών ή λοιπές περιπτώσεις, επιλέγεται αν αυτά εισπράχθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στη συνέχεια αν εισπράχθηκαν στην αλλοδαπή επιλέγεται αν έχουν εισαχθεί ή όχι στην Ελλάδα. Τα ποσά που εισπράχθηκαν στην αλλοδαπή αλλά δεν έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα καλύπτουν μόνο δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή ή δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή στις περιπτώσεις που το τίμημα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή...».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1076/2015 «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)», αναφέρεται ότι: «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

[...]

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:

[...]

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, με το άρθρο 39 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι με το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου ο προσφεύγων μαζί με τον αδερφό του απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, κοινά και κατά το ήμισυ (1/2) εξ αδιαιρέτου ο καθένας, τις εξής οριζόντιες ιδιοκτησίες:

«[...] ιδιοκτησίες ήτοι τις υπό στοιχεία Ρο πέντε (Ρ5) και Ρο έξι (Ρ6) θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτου του υπογείου και την υπό στοιχεία Κάπα πέντε (Κ5) κατοικία του τρίτου (Γ) πάνω από το ισόγειο ορόφου με εσωτερικό εξώστη, της άνω πολυκατοικίας, που βρίσκεται εντός του εγκεκριμένου σχεδίου της πόλεως, της τέως περιφέρειας τουκαι ήδη μετά την εφαρμογή του Προγράμματος Καλλικράτης, στην κτηματική περιφέρεια του Δήμουστο Οικοδομικό Τετράγωνο με αριθμό ογδόντα (80), που περικλείεται από τις οδούςστην οποία φέρει αριθμό 3 (παλαιότερα 5) μετά της οδούμε τμήμα που συμφωνήθηκε μεταξύ των άνω συμβαλλομένων ευρώ πεντακόσιες εβδομήντα χιλιάδες (570.000,00).»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις στα μεταξύ του προσφεύγοντος και της μητέρας του, συντάχθηκε η υπ' αριθ. συμβολαιογραφική δήλωση την οποία ο προσφεύγων προσκομίζει σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, η οποία φέρει την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille), στην οποία η μητέρα του προσφεύγοντος δηλώνει ότι δωρίζει στον γιο της το ποσό των 80.000,00€ το οποίο θα μεταβιβαστεί από τον λογαριασμό της στην στον τραπεζικό λογαριασμό του γιου της στην, για αγορά ακινήτου, καθώς και για επένδυση στην Ελλάδα. Δηλώνει επίσης ότι το ποσό των 80.000,00€ που διαθέτει στον τραπεζικό λογαριασμό της αποκτήθηκε από νομική δραστηριότητα (πώληση ακινήτου), μίσθωση ακινήτων που κατέχει, καθώς και από οικονομίες της οικογένειάς της.

Επειδή, προσφεύγων υπέβαλε, εμπρόθεσμα, στις την με αριθμό καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, στην οποία συμπεριέλαβε:

- Στον Πίνακα 5

α) στον κωδ. 743 «Δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά και τις καταβολές για ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν», το ποσό των 100.000,00€,

β) στον κωδ. 735 «Δαπάνη για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών κ.λπ.», το ποσό των 86.454,18€

- Στον Πίνακα 6

α) στον κωδ. 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λπ.», το ποσό των 80.000,00€,

β) στον κωδ. 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από το φόρο», το ποσό των 123.000,00€.

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων, στις, υπέβαλε, εκπρόθεσμα, στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ ' Αθηνών την υπ' αριθ. δήλωση φόρου δωρεάς με αριθμό καταχώρισης χρηματικού ποσού 80.000,00€ από την μητέρα του προς αυτόν.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ ' Αθηνών, κατά τον έλεγχο των δικαιολογητικών της ανωτέρω δήλωσης, δεν έκανε δεκτό το ποσό των 80.000,00 € στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ», καθώς η επίμαχη δήλωση δωρεάς με ημερομηνία υποβολής, μεταξύ του προσφεύγοντος και της μητέρας του δεν είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα, μέχρι τη λήξη του έτους 2022, στη Φορολογική Αρχή. Ακολούθως, στις, η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίστηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022.

Επειδή, στο προαναφερόμενο υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου στο φύλλο 11 αναφέρονται τα κάτωθι:

«Από το τίμημα αυτό, οι αγοραστές κατέβαλαν κατά το ήμισυ εξ αδιαιρέτου ο καθένας στην πωλήτρια, το ποσό ευρώ εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) και αυτή το έλαβε με νόμιμο τρόπο, προηγούμενα εκτός παρουσίας μου, όπως συνομολογούν οι συμβαλλόμενοι.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο σχετικά με την ημερομηνία και τον τρόπο καταβολής του ως άνω τιμήματος των 150.000€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ΚΦΕ ορίζονται τα ποσά που λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση για τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος. Σύμφωνα δε με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1076/2015, οι κατηγορίες αυτών των εισοδημάτων ή εσόδων είναι ενδεικτικές, τονίζοντας ταυτοχρόνως ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία. Χρηματικό ποσό δωρεάς δεν λαμβάνεται υποχρεωτικά υπόψη αλλά υπό προϋποθέσεις, είναι όμως ελεύθερο εκτίμησης και αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών από την αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογική αρχή (ΔΕΔ). Η φορολογική αρχή, προκειμένου να κάνει αποδεκτό ποσό που αναγράφεται στον κωδ. 781

«Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κλπ», πρέπει επιπλέον να εξετάζει, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, τη διαδρομή μέσω των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των αντισυμβαλλόμενων μερών, ώστε να τεκμηριώνεται η έγκαιρη παράδοση και η λήψη του επίμαχου ποσού και η μεταγενέστερη ανάλωσή του στην απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετη ερμηνεία οδηγεί στην καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 34 του ΚΦΕ και στον περιορισμό του δικαιώματος του φορολογούμενου να καλύψει δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων με πραγματικά και νομίμως φορολογημένα ή απαλλασσόμενα χρηματικά ποσά που περιήλθαν στη διάθεσή του.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, από την εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης καθώς και από στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος taxis και elenxis προκύπτει ότι:

Αφενός ο υπ' αριθ..... λογαριασμός της στον οποίο η μητέρα του προσφεύγοντος φέρεται να κατέθεσε το κρινόμενο ποσό των 80.000,00€ έχει δύο δικαιούχους, τον προσφεύγοντα και τον αδερφό του, και αφετέρου από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης του τιμήματος της αγοράς του επίμαχου ακινήτου καθώς και το είδος της επένδυσης που αναφέρεται στην από συμβολαιογραφική δήλωση. Επιπλέον, ο προσφεύγων τα προηγούμενα έτη της εν λόγω αγοράς (φορ. έτη 2019-2021) δηλώνει σχεδόν μηδενικά εισοδήματα, ενώ από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του για την οικονομική δυνατότητα της μητέρας του.

Επειδή, με βάση τη ρητή διάταξη του άρθρου 34 του ν.4172/2013, προκειμένου τα ποσά των δωρεών/γονικών παροχών να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, η φορολογική δήλωση δωρεάς ή γονικής παροχής χρηματικών ποσών θα πρέπει να υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη, δηλαδή έως την **31.12.2022**.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ως άνω διάταξης καθώς ο προσφεύγων δεν υπέβαλε ως όφειλε, εντός του έτους 2022, δήλωση δωρεάς ή γονικής παροχής προκειμένου το χρηματικό ποσό της δωρεάς να ληφθεί υπόψη για την κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, η Υπηρεσία μας δεν αποδέχεται στον κωδικό 781 του Πίνακα 6 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ» της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, το ποσό των 80.000,00€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Φορολογικό Έτος 2022

Ποσό πληρωμής: 17.244,86€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης και με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.