

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ: 1259

ΕΤΟΣ: 2000

ΕΚΔΟΥΣΑ ΑΡΧΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ:

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ(Δ12), ΤΜΗΜΑ Α'

ΤΙΤΛΟΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ:

Κάλυψη τεκμηρίου με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία περιλαμβάνονται και εισοδήματα ανηλικού που δηλώθηκαν από τον πατέρα του

ΚΕΙΜΕΝΟ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ:

Αθήνα 2 Νοεμβρίου 2000

Αριθμ.Πρωτ.:1082982/1642/A0012

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 499/25.9.2000 γνωμοδότηση διατύπωσε την άποψη ότι το εισόδημα του ανηλικού εξακολουθεί να ανήκει σε αυτόν, ανεξάρτητα αν δηλώθηκε ή φορολογήθηκε στο όνομα του γονέα του.

Συνεπώς, μπορεί ο φορολογούμενος να επικαλεσθεί ανάλωση του εισοδήματός του που απέκτησε όταν ήταν ανήλικος και φορολογήθηκε στο όνομα του γονέα του. προς κάλυψη δαπάνης που πραγματοποιήθηκε μετά την ενηλικίωσή του, εκτός αν έχει γίνει επίκληση αυτού του εισοδήματος από το γονέα κατά το περελθόν προς κάλυψη από αυτόν δαπάνης.

Τη γνωμοδότηση αυτή, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σας κοινοποιούμε κατωτέρω για την εφαρμογή της στις σχετικές περιπτώσεις.

Με Ε.Υ.

Ο Διευθυντής

ΔΗΜ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΤΜΗΜΑ Γ'
ΑΡ ΓΝΩΜ: 499/2000**

Συνεδρίαση της 18-5-2000

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Χρήστος Τσεκούρας. :Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι: Θεμ.Αμπλιανίτης Γρ.Κρόμπας,. Αλ..Τζεφεράκος, Βλ Ασημακόπουλος, Βασ. Κοντόλαιμος, Κων/νος Καποτάς,. Δημ. Παπαδόπουλος,. Ι. .Σακελλαρίου.

Εισηγητής : Δημ.Παπαδόπουλος, Νομικός Σύμβουλος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος:1091394/1446/A0012/1- Ι2- 1999 Γεν. Δ/σης Φορολογίας, Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος Τμ. Α'.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται εάν η δαπάνη αγοράς ακινήτου μπορεί να καλυφθεί με ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων ετών το οποία λόγω ανηλικότητας δεν έχουν δηλωθεί από τον ανήλικο αλλά από τον πατέρα του.

Στο άρθρο 15.Ν.2238/94. με τον τίτλο: «Προσδιορισμός Εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη» ορίζεται: «Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση. με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19».

Στο άρθρο 17 του αυτού ως άνω νόμου με τον τίτλο:«Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων», ορίζεται: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για

α) β).... γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών.....».

Στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου ορίζεται: «Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθερίων επαγγελματιών και αν δεν δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48(παρ.1). « Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α).....β).....γ).....δ)....ε).....στ).....ζ)...

.Ανάλωση Κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη, ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο» (παρ.2).

Τέλος στο άρθρο 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζονται: «Το εισόδημα των ανηλικών τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και φορολογείται στο όνομα του..» (παρ3) και «Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν α) από την παροχή της προσωπικής εργασίας του τέκνου, β) από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο τέκνο από κληρονομιά ή από δωρεά με εξαίρεση τις γονικές παροχές και τις δωρεές που έγιναν σε αυτό από τους γονείς του, γ) από συντάξεις που απονεμήθηκαν στο τέκνο λόγω του θανάτου του πατέρα του ή της μητέρας του και δ) από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικό τέκνο από δωρεές ή γονικές παροχές, που έγιναν σε αυτό από γονέα του, ο οποίος έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία. Για τα εισοδήματα αυτά το τέκνο, έχει δική του φορολογική υποχρέωση». (παρ4).

Εν προκειμένω, κατά το διδόμενο από την ερωτώσα Υπηρεσία πραγματικό, ανήλικος απόκτησε με γονική παροχή το έτος 1986 ένα οικόπεδο, επί του οποίου ανηγέρθη οικοδομή με χρήματα τα οποία έδωσε (δώρισε) στο ανήλικό ο παππούς του. Από το οικον. έτος 1990 έως το οικον. έτος 1996 ο ανήλικος αποκτούσε εισοδήματα από τη μίσθωση της ανωτέρω οικοδομής ως και από τη μίσθωση ενός καταστήματος τα οποία συμπεριελάμβανε ο πατέρας του στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντιστοίχων ετών. Από το οικον. έτος 1997 και μετά λόγω ενηλικίωσης του ανηλίκου, τα εισοδήματα από τα ανωτέρω ακίνητα συμπεριελήφθησαν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του ίδιου. Στη δήλωση που υπέβαλε το οικον. έτος 1999 συμπεριέλαβε δαπάνη αγοράς ενός διαμερίσματος στην οποία προέβη στις 10.4.1998. Επειδή δε κατά το οικονομικό 1999 φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίου ζήτησε να ληφθεί υπόψη στη συμπληρωματική δήλωση του οικον. αυτού έτους ως ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών το ποσό των οκτώ εκατομμυρίων (8.000.000) δρχ. που προέρχεται από μισθώματα τα οποία κατά ένα μέρος συμπεριελήφθησαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα εισοδήματα του πατέρα του.

Εν όψει του ως άνω πραγματικού τίθεται το υπό κρίση ερώτημα.

Από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 5 του Ν.2238/94 προκύπτει ότι κατ' αρχήν ο ανήλικος δεν έχει ιδίαν φορολογική υποχρέωση.

Για τα εισοδήματα τα οποία αποκτά ούτως πλην των εις την παράγραφο 4 του προαναφερομένου άρθρου αναφερομένων για τα οποία έχει ιδίαν φορολογικήν. υποχρέωση, φορολογικά υπόχρεος είναι ο γονέας εκείνος που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και επί ισόποσων εισοδημάτων των δύο γονέων ο

πατέρας του ανηλίκου στο εισόδημα του οποίου προστίθεται αυτό του ανηλίκου.

Τούτο ουδόλως σημαίνει ότι το εισόδημα αυτό παύει να είναι εισόδημα του ανηλίκου και αποτελεί εισόδημα του γονέα. Εξακολουθεί να είναι εισόδημα του ανηλίκου από το οποίο οι γονείς δύνανται να χρησιμοποιούν για τη συντήρηση, τη μόρφωση και την εκπαίδευση αυτού. Μπορούν επίσης να το χρησιμοποιήσουν και για τις ανάγκες τη` οικογένειας. στο μέτρο που αυτό κρίνεται εύλογο (π.χ. όταν δεν επαρκούν τα εισοδήματα των γονέων) και ό,τι περισσεύει περιέρχεται στη περιουσία του ανηλίκου (Α.Κ. 1529) .

Εκ τούτου παρέπεται ότι ο ανήλικος, ο οποίος εν τω μεταξύ ενηλικιώθηκε, μπορεί να επικαλεσθεί προς κάλυψη δαπάνης μη δικαιολογούμενης εκ του δηλουμένου εισοδήματός του. ανάλωση κεφαλαίου προερχομένου από εισοδήματά του προηγούμενων ετών, που. λόγω τη ανηλικότητός του, εδηλούντο από τον γονέα του και εφορολούντο στο όνομά του.

Η άποψη της ερωτώσας Υπηρεσίας ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεσθεί ανάλωση κεφαλαίου, προς κάλυψη δαπάνης. προερχομένου από εισοδήματα τα οποία ανήκαν μεν σ'αυτόν (φορολογούμενο) δηλώθηκαν όμως, λόγω ανηλικότητός του. από το γονέα του δεν βρίσκει έρεισμα σε διάταξη τινά νόμου.

Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του ν.2238/94, που ορίζει ότι το εισόδημα. κατ' αρχήν, του ανηλίκου προστίθεται στο εισόδημα του γονέα και φορολογείται στο όνομά του. φρονούμε ότι δεν παρέχει τέτοιο στήριγμα. Η διάταξη αυτή έχει διαδικαστικό φορολογικό χαρακτήρα και δεν μπορεί να αλλοιώνει την ουσία των πραγμάτων, δηλαδή ότι το εισόδημα του ανηλίκου εξακολουθεί να ανήκει εις αυτόν και ουχί στον δηλούντα γονέα. Εάν ο τελευταίος δύναται να επικαλεσθεί το εισόδημα τούτο

(ανηλίκου) ως εμμέσως φαίνεται να υποστηρίζει η ερωτώσα υπηρεσία. προς κάλυψη ίδιας δαπάνης. φρονούμε ότι δεν αποκλείει το δικαίωμα του ανηλίκου να επικαλεσθεί ανάλωση του εισοδήματός του αυτού προς κάλυψη δαπάνης πραγματοποιηθείσης μετά την::ενηλικίωσή του, παρ' όλο ότι ο γονέας στο εισόδημα του οποίου προσετέθη το εισόδημα τον ανηλίκου από την προσθήκη αυτή θα επιβαρυνθεί με υπέρτερο φόρο εισοδήματος λόγω μεταβολής του φορολογικού συντελεστή.

Εν πάσει περιπτώσει κι αν ήθελε γίνει δεκτό. ότι ο γονεύς έχει τοιούτο δικαίωμα. φρονούμε ότι πρωτίστως το δικαίωμα αυτό το έχει ο ενηλικιωθείς εις τον οποίον ανήκει το εισόδημα. Σ' αυτή την περίπτωση εάν έχει γίνει επίκληση τοιούτου εισοδήματος υπό του γονέως κατά το παρελθόν προς; κάλυψη υπ' αυτού γενομένης δαπάνης. *ασφαλώς* και δεν θα μπορεί να ; γίνει και υπό του ενηλικιωθέντος τέκνου. Σε αντίθετη περίπτωση το ενηλικιωθέν πλέον τέκνο οπωσδήποτε δύναται να επικαλεσθεί τοιούτον εισόδημα προς κάλυψη δαπάνης αγοράς περιουσιακού στοιχείου.

Ενόψει των ανωτέρω το Γ Τμήμα του: Νομικού Συμβουλίου του Κράτους έχει τη γνώμη ότι καταφατική απάντηση προσήκει στο τιθέμενο ερώτημα.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα 22/9/2000

Ο Εισηγητής

Δημ. Παπαδόπουλος

Νομικός Σύμβουλος

Η γνωμοδότηση αυτή γίνεται αποδεκτή

Αθήνα 17-10-2000

Ο Υφυπουργός

Α. Φωτιάδης

Ο προεδρεύων Χρ Τσεκούρας

Αντ/πος Ν.Σ.Κ