



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 31/03/2015

Αριθμός απόφασης: 1272

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3.....) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 7/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015, ενδικοφανή προσφυγή του **Κ. του με Α.Φ.Μ. :, κατά των παρακάτω ανά φορολογία πράξεων :**

A. Κ. Β. Σ.

α. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.172,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

β. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 331.468,35 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

γ. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 89.871,71 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

B. Φ. Π. Α.

α. Της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ποσού 24.947,48 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 29.636,98 ήτοι συνολικού ποσού 54.884,46 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

β. Της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ποσού 62.867,65 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 75.441,18 ήτοι συνολικού ποσού 138.308,83 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

γ. Της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ποσού 16.964,29 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 20.357,15 ήτοι συνολικού ποσού 37.321,44 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

δ. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 150,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2007 – 31/12/2007, επειδή δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1^α του Ν. 2859/2000 όπως ισχύει, δήλωση έναρξης εργασιών.

4. Τις ακόλουθες ,ανά φορολογία, πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

A. Κ. Β. Σ.

α. Τη με αριθ./21-11-2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

β. Τη με αριθ./21-11-2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. , για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

γ. Τη με αριθ./21-11-2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. , για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

B. Φ. Π. Α.

α. Τη με αριθ./21-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

β. Τη με αριθ./21-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

γ. Τη με αριθ./21-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

δ. Τη με αριθ./21-11-2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2007 – 31/12/2007, επειδή δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1^α του Ν. 2859/2000 όπως ισχύει, δήλωση έναρξης εργασιών.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 31/03/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 7/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015, ενδικοφανούς προσφυγής του κ. του με Α.Φ.Μ. : , 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:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών .

Σύντομο Ιστορικό

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./29-05-2013 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων, η εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ.: εξέδωσε τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ.5 του Π.Δ. 186/92 περί ΚΒΣ, (Τιμολόγια από αρνούμενο έκδοσης) προς τον κ., για την καταβολή χορηγίας με αντάλλαγμα την διαφημιστική προβολή, ήτοι:

α/α	Είδος –Αριθμός Παραστατικού Ημερομηνία	Αξία
1	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No/31-12-2007	156.250,00
2	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No /05-02-2008	100.000,00
3	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No /30-04-2008	43.750,00
4	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No /15-09-2009	250.000,00
5	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No /31-01-2009	46.250,00
6	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No /29-04-2009	20.000,00
7	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No /20-07-2009	20.000,00
8	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών No /31-12-2009	20.000,00

Κατόπιν εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και συνεπεία του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. και Προσωρινός Έλεγχος Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) στον ελεγχόμενο- προσφεύγοντα για τον οποίο σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου , προέκυψαν τα κάτωθι:

α) δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1^α του Ν. 2859/2000, δήλωση έναρξης εργασιών, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών, δηλαδή κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής και επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο για τη χρήση 2007.

β) δεν τήρησε βιβλίο εσόδων-εξόδων για τις χρήσεις 2007,2008 & 2009 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 ,17 παρ. 1 ,18 παρ. 1 ,19 παρ. 1,2,3 & 24 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ και δεν εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για τις υπηρεσίες που παρείχε προς την εταιρεία «.....» για τις χρήσεις 2007,2008 & 2009 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 12 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. και επιβλήθηκαν σε βάρος του τα ως άνω πρόστιμα Κ.Β.Σ. .

γ) για τις υπηρεσίες που παρείχε προς την εταιρεία «.....» για τις χρήσεις 2007,2008 & 2009 δεν απέδωσε τον αναλογούντα Φόρο Προστιθέμενης Αξίας με περιοδικές δηλώσεις ήτοι ποσό 24.947,48 € για τη χρήση 2007, 62867,65 € για τη χρήση 2008 και 16.964,29 € για τη χρήση 2009 ο οποίος καταλογίστηκε με τις παραπάνω πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. .

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΟΙ

A. Επί του ισχυρισμού περί χορηγίας.

Ο προσφεύγων επικαλείται το γεγονός ότι μέχρι το έτος 2012 ήταν εν ενεργεία ποδοσφαιριστής της Εθνικής Ομάδας Ποδοσφαίρου και στα πλαίσια της αθλητικής του δραστηριότητας συνήψε με την εταιρεία «.....» ιδιωτικά συμφωνητικά χορηγίας. Ισχυρίζεται ότι οι συμβάσεις με την εταιρεία «.....» ήταν συμβάσεις χορηγίας (ν.3522/2006) και ως εκ τούτου δεν ήταν υποχρεωμένος σε έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς την ανωτέρω εταιρεία. Εσφαλμένως από τον έλεγχο οι ως άνω συμβάσεις χορηγίας χαρακτηρίστηκαν ως επαχθείς

ανταλλακτικές συμβάσεις, τα επί μέρους ποσά χορηγιών χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και βάσει των χαρακτηρισμών αυτών καταλογίστηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. & Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 2007-2009.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 531/1995 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η έννοια της χορηγίας ταυτίζεται με αυτή της δωρεάς, με την αυστηρή προϋπόθεση, ότι δεν συνομολογείται ή δεν υποκρύπτεται υποχρέωση αντιπαροχής εκ μέρους του δεχόμενου την οικονομική παροχή. Συνεπώς κάθε περίπτωση χορηγίας εξετάζεται αν συνιστά χαριστική δόση χωρίς αντάλλαγμα, οπότε πρόκειται περί δωρεάς κατά την έννοια του φορολογικού νόμου ή υποκρύπτει αντάλλαγμα προς τον χορηγό, οπότε αν τούτο είναι ανάλογο προς την παροχή αυτού πρόκειται περί αμφοτεροβαρούς συμβάσεως, αν δε τούτο καλύπτει μέρος της παροχής του χορηγού, υφίσταται δωρεά κατά το υπερβάλλον την παροχή τμήμα του ανταλλάγματος. Εφόσον η διαφημιστική προβολή της εταιρείας γίνεται κατά τρόπο, που κατά τη συναλλακτική πρακτική προϋποθέτει οικονομικό αντάλλαγμα (όπως διαφήμιση σε χώρους κλπ), η εν λόγω προβολή της εταιρείας αποτελεί αντάλλαγμα προς την άνω χορηγία και συνεπώς υφίσταται αμφοτεροβαρής σύμβαση και όχι χορηγία.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1283/07-11-1995 (με την οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών η υπ' αριθμ. 531/1995 γνωμοδότηση του Ν.Σ. του Κράτους), γίνεται δεκτό ότι η χορηγία που γίνεται για ορισμένο έργο θεωρείται δωρεά - οικονομική παροχή χωρίς αντάλλαγμα – εφόσον μεταξύ του παρέχοντος τη χορηγία και εκείνου προς τον οποίο η παροχή δεν συμφωνείται ή δεν υποκρίπτεται υποχρέωση αντιπαροχής. Σε περίπτωση αντιπαροχής θα πρέπει να ερευνάται, εάν υφίσταται εν όλω ή εν μέρει επαχθής δικαιοπραξία αναλόγως προς την αξία της αντιπαροχής.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέγραψε συμβάσεις με την εταιρεία «.....» διάρκειας από 3/10/2004 μέχρι 31/07/2008 και από 10/10/2008 μέχρι 10/10/2010, βάσει των οποίων μεταξύ άλλων, ορίστηκε και έγινε αμοιβαία αποδεκτό ότι η ως άνω εταιρεία αθλητικών ειδών θα τον προμήθευε και θα του παρέδιδε αθλητικό υλικό με την αντίστοιχη υποχρέωση από πλευράς του να φοράει και να προωθεί αποκλειστικά προϊόντα της εταιρείας «.....» στις προπονήσεις, στους επίσημους αγώνες που συμμετείχε και σε όλες τις δημόσιες εμφανίσεις του. Παράλληλα ο αθλητής παρείχε στην εταιρεία την άδεια να διαφημίζει μέσω εντύπων και ηλεκτρονικών μέσων ενημέρωσης ή με οποιονδήποτε τρόπο, ότι ο προσφεύγων –αθλητής- χρησιμοποιεί αποκλειστικώς τα είδη της εταιρείας, ακόμη ορίστηκε ότι ο ίδιος θα συμμετέχει σε προωθητικές εμφανίσεις της εταιρείας, καθώς και στην παροχή πληροφοριών από την εμπειρία του από την χρήση των προϊόντων της. Τέλος με βάσει τα συμφωνητικά, ορίστηκε ότι η εταιρεία «.....» θα καταβάλει στον αθλητή το συνολικό ποσό των 400.000,00 ευρώ και 120.000,00 ευρώ αντιστοίχως ως αντάλλαγμα για τη συνολική διαφημιστική προβολή και τις υπηρεσίες του αθλητή (το με αριθμ./20-01-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό και η με αριθμ./13-01-2009 σύμβαση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης). Επίσης προβλεπόταν καταβολή επιπλέον ποσών αναλόγως με την ομάδα που θα

αγωνιζόταν και τον αριθμό των συμμετοχών του στην Εθνική Ομάδα Ποδοσφαίρου Ελλάδος. Δηλαδή οι αμοιβές αυτές που έλαβε ο προσφεύγων-αθλητής δεν προήλθαν από τη δραστηριότητά του ως αθλητής αλλά από τη διαφημιστική προβολή που προσέφερε στη χορηγό εταιρεία.

Επομένως, η εν λόγω διαφημιστική προβολή της εταιρείας«.....» αποτελεί αντάλλαγμα προς την άνω χορηγία και συνεπώς υφίσταται αμφοτεροβαρής σύμβαση μεταξύ της εταιρείας και του αθλητή και όχι χορηγία.

Η αμοιβή του αθλητή με αντάλλαγμα τη διαφημιστική προβολή του καταβάλλοντος θεωρείται ως πράξη παροχής υπηρεσιών και καθιστά τον αθλητή επιτηδευματία και υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με Φ.Π.Α. .

Συνεπώς, ο προσφεύγων - ελεγχόμενος όφειλε να υποβάλλει στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών, να τηρήσει και να θεωρήσει βιβλίο εσόδων-εξόδων και να εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για τις αμοιβές που εισέπραξε από την εταιρεία «.....» για τη διαφημιστική προβολή της με χρηματικό αντάλλαγμα, και να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί, ως **νόμω και ουσία αβάσιμος**.

Β. Επί του ισχυρισμού περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης και της εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι καταλογίστηκε σε βάρος του αναδρομικός φόρος με ταυτόχρονη μεταβολή ερμηνείας των συμβάσεων χορηγίας από τη φορολογική διοίκηση, κάτι που συνδέεται με παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της εμπιστοσύνης του φορολογουμένου στη φορολογική διοίκηση και δημιουργεί αίσθημα αβεβαιότητας του φορολογουμένου. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου να καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή. Κατά παράβαση της παρ.2 του άρθρου 78 του Συντάγματος η φορολογική αρχή καταργεί αναδρομικώς τη φορολογική απαλλαγή των χορηγιών προς τους αθλητές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 66 του ν. 2238/94 ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδομένων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 του ιδίου κώδικα, με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου . Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 του ιδίου κώδικα, η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Επομένως το οικ έτος 2008 χρήση 2007 παραγράφεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. ,τα βιβλία ...διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. , η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του ιδίου νόμου , δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου . Επομένως η χρήση 2007 παραγράφεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων παρατείνεται για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 21 Π.Δ. 186/1992, εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου έως τις 31-12-2013.

Επειδή , η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 21-12-2013, δηλαδή πριν τις 31-12-2013 το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων των χρήσεων 2007,2008 & 2009 δεν είχε παραγραφεί κατά την κοινοποίησή τους το Νοέμβριο του 2014 και η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο του προσφεύγοντα μέσα στη νόμιμη προθεσμία.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αφορούν Φ.Π.Α. και πρόστιμα Κ.Β.Σ. των διαχειριστικών περιόδων 2007,2008 & 2009 μετά από έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι καταλογίστηκε σε βάρος του αναδρομικός φόρος είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων-αθλητής από τη χορηγό εταιρεία «.....» δεν προήλθαν από τη δραστηριότητά του ως αθλητής αλλά από τη διαφημιστική προβολή που προσέφερε στη χορηγό εταιρεία. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος *«περί λανθασμένης ερμηνείας των συμβάσεων χορηγίας και περί κατάργησης αναδρομικώς της φορολογικής απαλλαγής των χορηγιών προς τους αθλητές κατά παράβαση της παρ.2 του άρθρου 78 του Συντάγματος»*, για τους λόγους που προβάλλονται στον προβαλλόμενο λόγο Α πρέπει να απορριφθεί ως **νόμω και ουσία αβάσιμος.**

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια που ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους. Οι περιορισμοί που θέτει η νομιμότητα στη διοικητική δράση αποτελούν τη μεγαλύτερη εγγύηση για την προστασία των διοικούμενων από αυθαίρετες πράξεις της, δεδομένου ότι μια διοικητική πράξη που δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο δεν είναι νόμιμη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, η οποία δεσμεύεται κατ' αρχήν από την αρχή της νομιμότητας, ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος, του π.δ.

186/92 περί Κ.Β.Σ. και του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. με τους οποίους διενεργήθηκε ο έλεγχος, επιβλήθηκαν τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και καταλογίστηκε ο Φ.Π.Α. .

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου δεν ευσταθεί εν προκειμένω και είναι απορριπτέος.

Β. Επί του ισχυρισμού περί έλλειψης σκοπού φοροδιαφυγής.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι λόγω νομικής πλάνης δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, και δεν έχει υποπέσει σε παράβαση απόκρυψης εισοδήματος, δηλαδή σε φοροδιαφυγή, διότι για τα κρινόμενα φορολογικά έτη υπέβαλλε αρχικές & τροποποιητικές-συμπληρωματικές δηλώσεις και συμπεριέλαβε τα επίμαχα χρηματικά ποσά ως ποσά που φορολογούνται αυτοτελώς. Επειδή, προϋπόθεση για την εφαρμογή της παρ. 10^α του άρθρου 5 του ν. 2523/97 και την επιβολή προστίμου ίσου με την αξία της συναλλαγής για κάθε παράβαση είναι η μη έκδοση στοιχείου που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ. που έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής. Επομένως στη συγκεκριμένη περίπτωση και σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. δεν προκύπτει σκοπός απόκρυψης αξίας συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10^α του άρθρου 5 του ν. 2523/97, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων ,που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και **έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής** η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 880,00 ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1174/14-07-2014 (για την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. ετών 2013 και προηγούμενων) και σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 Ν.4174/2013 η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αριθ./2014 και με αριθ./2014 τροποποιητικές –συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009 και 2010 στις οποίες συμπεριέλαβε τα ποσά των αμοιβών που είχε λάβει για χορηγία με αντάλλαγμα τη διαφημιστική προβολή από την εταιρεία «.....», δηλαδή το ποσό των 393.750 ευρώ για το οικ. έτος 2009 και το ποσό των 106.250 ευρώ για το οικ. έτος 2010. Όμως υπέβαλε τις τροποποιητικές – συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009 και 2010 μετά τον κρίσιμο χρόνο της έναρξης του ελέγχου, δηλαδή μετά την κοινοποίηση της με αριθμ./23-12-2013 γνωστοποίησης περί επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και την έκδοση της με αριθμ./21-12-2013 εντολής ελέγχου. Επιπλέον, η εταιρεία είχε εκδώσει τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ.5 Π.Δ. 186/1992.

Επομένως, στοιχειοθετείται το αδίκημα απόκρυψης συναλλαγής και επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10^α του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 καθώς συντρέχουν και οι τρεις προϋποθέσεις (το αδίκημα απόκρυψης συναλλαγής, η μη έκδοση στοιχείου και η ύπαρξη αποκρυβείσας αξίας άνω των 880,00 ευρώ) και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι **νόμω και ουσία αβάσιμος** και ως εκ τούτου **απορριπτέος**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του προισταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 7/01/2015 και με αρ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής του κ. του με **Α.Φ.Μ.** : και την επικύρωση των **ανά φορολογία** πράξεων επιβολής προστίμων , πράξεων προσδιορισμού , κατά περίπτωση :

Α. Κ. Β. Σ.

α. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

β. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

γ. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

Β. Φ. Π. Α.

α. Της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

β. Της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

γ. Της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

δ. Της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2007 – 31/12/2007.

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

A. Κ.Β.Σ.

α) Επί της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

Πρόστιμο αρθ. 5 ν.2523/97 συνολικού ποσού 1.172,00 ευρώ.

β. Επί της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

Πρόστιμο αρθ. 5 ν.2523/97 συνολικού ποσού 331.468,35 ευρώ.

γ. Επί της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

Πρόστιμο αρθ. 5 ν.2523/97 συνολικού ποσού 89.871,71 ευρώ.

B. Φ.Π.Α.

α. Επί της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

Διαφορά Φ.Π.Α.	24.947,48
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	29.636,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54.884,46

β. Επί της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008 – 31/12/2008.

Διαφορά Φ.Π.Α.	62.867,65
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	75.441,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	138.308,83

γ. Επί της με αριθ./21-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 – 31/12/2009.

Διαφορά Φ.Π.Α.	16.964,29
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	20.357,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.321,44

δ. Επί της με αριθ./21-11-2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο αρθ. 4 ν.2523/97 συνολικού ποσού 150,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).