



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09-03-2018

Αριθμός απόφασης:593

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) 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).

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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 21/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του**, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/25-10-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01-01-2005 έως 31-12-2005) του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/25-10-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01-01-2005 έως 31-12-2005) του προϊσταμένου της ΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../21-11-2017 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 την με αριθμ./25-10-2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος** (άρθρου 4 Ν 2523/1997), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με τριακόσια ευρώ (300,00€) λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2006 κατά παράβαση της παραγράφου 5 του άρθρου 62 του Ν 2238/1994.

Ο έλεγχος, έκρινε ανακριβή τα δικαιολογητικά των δωρεών ποσού 2.950,00€ προς τον αθλητικό σύλλογο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και ποσού 2.950,00€ προς τον αθλητικό σύλλογο «.....» που συμπεριέλαβε η προσφεύγουσα στον κωδικό 060 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 με αποτέλεσμα να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις που έθεταν οι σχετικές διατάξεις της παρ.1δ του άρθρου 8 του Ν 2238/1994 και να μην αναγνωρίζονται οι εν λόγω δαπάνες προς έκπτωση από το συνολικό της εισόδημα.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 25-10-2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ανωτέρω φορολογικής αρχής σε εκτέλεση της με αριθμό/27-12-2016 εντολής του Προϊσταμένου της, κατόπιν του με αριθμό πρωτ./30-11-2016 σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα ως μη ερειδόμενη επί εκθέσεως ελέγχου.
- 2) Δεν είναι δυνατό να διαγνωσθεί υπό ποιες διατάξεις έλαβε χώρα ο επίδικος έλεγχος, ώστε να ελεγχθεί δικαστικώς.
- 3) Δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.
- 4) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης για το επίδικο οικονομικό έτος.
- 5) Η τραπεζική κατάθεση της δωρεάς από άλλο πρόσωπο που ενήργησε για λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν αναιρεί τον χαρακτήρα της πράξης της δωρεάς.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση 9 της παραγράφου 5 του Ν 2523/1997 " 5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος."

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της

αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός

της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2006 έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν

εκπρόθεσμη υποβολή αυτής.

Επειδή, το υπ' αριθμ...../30-11-2016 "Σημείωμα Διαπιστώσεων" με τα αποτελέσματα του ελέγχου στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ:..... θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του Ν 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ.5 του Ν 2523/1997 καθώς και του άρθρου 72 παρ.6 του Ν 4174/2013, κατά το μέρος που ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτή προς έκπτωση από το εισόδημα της προσφεύγουσας της δωρεάς ποσού 2.950,00€ προς το αθλητικό σωματείο με την επωνυμία «.....», καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο εισοδήματος δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4β εφόσον το νέο στοιχείο ανέκυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ...../30-11-2016 "Σημείωμα Διαπιστώσεων" με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου της ΔΟΥ στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... το δικαιολογητικό της δωρεάς ποσού 2.950,00€ που φέρεται να έκανε η προσφεύγουσα κατά το έτος 2005 προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» είναι ανακριβές με συνέπεια να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις που όριζαν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1δ του άρθρου 8 του Ν 2238/1994 για την αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης της εν λόγω δωρεάς από το συνολικό εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους.

Ειδικότερα, από την άρση του τραπεζικού απορρήτου που ζητήθηκε για το ως άνω Αθλητικό Σωματείο «.....» και την αναζήτηση των πρωτότυπων αποδείξεων είσπραξης των τραπεζών για τις δωρεές που έλαβε το ως άνω Σωματείο καθώς και τη σχέση του με την «.....», προέκυψαν τα κάτωθι:

- Τα παραστατικά κατάθεσης στην τράπεζα δεν φέρουν τις υπογραφές των δωρητών, αλλά την υπογραφή της ταμίας του Αθλητικού Σωματείου «.....».
- **Η ταμίας του ως άνω Σωματείου πραγματοποιούσε ανάληψη των εν λόγω ποσών των δωρεών, όχι για να εξοφλήσει πραγματικές δαπάνες του Σωματείου αλλά για να καταθέσει τα ποσά πάλι ως "δωρεές" στον τραπεζικό λογαριασμό του αθλητικού συλλόγου "....." με ΑΦΜ:.....**
- Για τις υπόψη δωρεές τα αντίγραφα των πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής των δωρεών καθώς και τα αντίγραφα της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχουν καταχωρηθεί τα ποσά αυτά, δεν θεωρούνταν από την αρμόδια Υπηρεσία.
- Τα γραμμάτια είσπραξης που εξέδιδε το ελεγχόμενο σωματείο για την ανάληψη από τον τραπεζικό του λογαριασμό των σχετικών ποσών, ήταν ανακριβή, καθώς αναφέρουν ως αιτιολογία πως η δωρεά υπέρ του Αθλητικού Σωματείου έγινε από τους εκάστοτε δωρητές ενώ, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι καταθέσεις του Σωματείου πραγματοποιούνταν από την ταμία του Συλλόγου προκειμένου να χρησιμοποιούνται

τα παραστατικά αυτά από τους φερόμενους ως δωρητές για να τύχουν μείωση του φορολογητέου εισοδήματός τους και κατ'επέκταση καταβολή μικρότερου φόρου κατά την εκκαθάριση της φορολογικής τους δήλωσης.

Επειδή, τα ως άνω συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία ήταν ανέφικτο να διασταυρωθούν και να ταυτοποιηθούν κατά την παραλαβή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας οικονομικού έτους 2006, παρά μόνο από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ:**....., δυνάμει της εντολής ελέγχου (Elenxis) με αριθμό/06-03-2014 σε αντικατάσταση της υπ. αρ./9-8-2012 χειρόγραφης.

Επειδή, αναφορικά με τη δωρεά ποσού 2.950,00€ που φέρεται να πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα προς τον «.....» κατά τη χρήση 2005, τόσο το αντίγραφο του υπ'αριθμ...../17-10-2005 πρακτικού ΔΣ όσο και το αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου εσόδων-εξόδων δεν έχουν θεωρηθεί από το γραφείο φυσικής αγωγής του Νομού, αλλά από την Δ/ση Κοινωνικής Ανάπτυξης της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Οι ανωτέρω διαπιστώσεις προέκυψαν το πρώτον κατά τον έλεγχο της ΔΟΥ που αφορούσε την προσφεύγουσα και δεν αποτελούν μέρος του πορίσματος του ελέγχου που αφορά το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....».

Κατά συνέπεια, ως προς την εν λόγω δωρεά το προαναφερθέν υπ'αριθμ...../30-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου στο αθλητικό σωματείο «.....» δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο.

Βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2005, ως προς τη δωρεά ποσού 2.950,00€ υπέρ του αθλητικού σωματείου με την επωνυμία "....." με **ΑΦΜ:**....., έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), περί δεκαετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Αντιθέτως, για τη χρήση 2005, ως προς τη δωρεά ποσού 2.950,00€ υπέρ του αθλητικού συλλόγου «.....», έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, κατά το οικονομικό έτος 2006, λόγω της δηλωθείσας ζημίας δεν υπάρχει φορολογητέο εισόδημα με αποτέλεσμα η νέα εκκαθάριση να μην επηρεάζει το αποτέλεσμα του προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Όμως δεδομένης της ανακρίβειας του δικαιολογητικού της δωρεάς στο αθλητικό σωματείο με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ:....., κρίνεται ανακριβής η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν 2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης στις 25-10-2017 της προσβαλλόμενης υπ'αριθμ...../25-10-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του Ν 2523/1997, οικονομικού έτους 2006 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, το δικαίωμα

του δημοσίου για επιβολή τοιαύτου προστίματος δεν έχει παραγραφεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του Ν 2238/1994, του άρθρου 72 παρ.6 του Ν 4174/2013 και του άρθρου 9 παρ.5 του Ν 2523/1997.

Κατά συνέπεια ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν έχει νομικό έρεισμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4174/2013 “ 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.”

Επειδή, όπως ορίζεται και στη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, με το με αριθμό πρωτ...../22-09-2017 έγγραφο του προϊσταμένου της ΔΟΥ κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το από 21-09-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου με συνημμένη την υπ'αριθμ...../...../21-09-2017 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος προκειμένου η προσφεύγουσα να ενημερωθεί σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προβάλλει τυχόν αντιρρήσεις της. Στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε, και μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 28 του Ν 4174/2013 προθεσμίας η αρμόδια ΔΟΥ προχώρησε στην έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της διαδικασίας του ελέγχου και ειδικότερα περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού(φόρου εισοδήματος) αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, η επίδικη πράξη επιβολής προστίμου συνοδεύεται από λεπτομερή και ακριβή έκθεση ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε και αποτελεί την ενσωματωμένη αιτιολογική βάση της πράξης. Η από 25-10-2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι πλήρως εμπεριστατωμένη.

Επειδή, όπως προκύπτει και από την έκθεση επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, στις 27-10-2017 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εκτός από την με αριθμό/25-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος και η από 25-10-2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος άρθρου 66 του Ν 2238/1994 και του άρθρου 23

του Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ όπου με σαφήνεια και ακρίβεια προσδιορίζονται οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη σε εκ νέου προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2006 και σε νέα εκκαθάριση του φόρου μη αποδεχόμενη την έκπτωση του ποσού της δωρεάς (κωδ.060) και τελικώς στην έκδοση της υπό κρίση πράξης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πράξης μη ερειδόμενης επί εκθέσεως ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τόσο στην προσβαλλόμενη πράξη όσο και στην συγκοινοποιούμενη έκθεση αναφέρονται αναλυτικά οι διατάξεις με βάση τις οποίες διενεργήθηκε ο έλεγχος και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 8 του Ν 2238/1994 οριζόταν “1.Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών:

α)...., β)....., γ).....,δ) Τα ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Ορους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, τα ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα Κρατικά και Δημοτικά Νοσηλευτικά Ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.....

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το Ν. 1514/1985 (ΦΕΚ 13 Α'), τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, **καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων**..... Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό τους στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτών των δωρεών αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα, εφόσον ο δωρητής υποβάλλει με την αρχική εμπρόθεσμη φορολογική του δήλωση τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

αα) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.

ββ) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.

γγ) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής. Το οικείο

γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που θα εκδίδεται πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή ή χορηγού και δωρεοδόχου το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας αριθμητικώς και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσής του και την υπογραφή του δωρητή ή χορηγού, κατά περίπτωση.”

Επειδή, οι προαναφερθείσες διατάξεις ορίζουν ρητά τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου τα ποσά των δωρεών που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος να αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημά του.

Επειδή, στην από 25-10-2017 έκθεση ελέγχου που συνέταξε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ καταγράφονται με σαφήνεια και πληρότητα οι λόγοι για τους οποίους ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη δωρεά ποσού 2.950,00€ προς την “.....” για το υπό κρίση οικονομικό έτος κρίνοντας ανακριβές το δικαιολογητικό αυτής και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/21-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ. Αριθμ...../25-10-2017 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2006:300,00€

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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