



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 21/03/2018

Αριθμός Απόφασης: 647

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 (Κ.Φ.Δ.) (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' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, Τ.Κ, κατά της με αριθμό/2017

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της, «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 330,99€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 397,18€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 728,17€.

Ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τα δικαιολογητικά της δωρεάς συνολικού ποσού **1.500,00€** προς το αθλητικό σωματείο με την επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ:**, που συμπεριέλαβε η προσφεύγουσα στον κωδικό **059** της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, με αποτέλεσμα να μη πληρούνται οι προϋποθέσεις που έθεταν οι σχετικές διατάξεις της παρ.1δ του άρθρου 8 του Ν.2238/1994 και να μην αναγνωρίζεται η εν λόγω δαπάνη προς έκπτωση από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του οικείου έτους.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από .../2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ανωτέρω φορολογικής αρχής σε εκτέλεση της με αριθμό .../2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου (γραφείου), φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..., που εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμού πρωτοκόλλου .../2016 "Σημειώματος Διαπιστώσεων" με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο αθλητικό σωματείο με την επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ:**....., της ίδιας Υπηρεσίας.

Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό .../2014 εντολή ελέγχου (Elenxis) σε αντικατάσταση της υπ. αρ. .../2012 χειρόγραφης εντολής για διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου στο Αθλητικό Σωματείο «.....» με Α.Φ.Μ..... για τις χρήσεις 2000 έως 2011. Στα

πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ. Πρωτ..../2016 "Σημείωμα Διαπιστώσεων" με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Το επιμέρους περιεχόμενο του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων συγκεκριμένα το κεφάλαιο 6 «Διαπιστώσεις για τα έσοδα από δωρεές που έλαβε το Σωματείο» (σελίδες 227-245), αποτέλεσε για τη Δ.Ο.Υ πληροφοριακό δελτίο σύμφωνα με το οποίο τα δικαιολογητικά της δωρεάς ποσού **1.500,00 €**, της προσφεύγουσας υπέρ του εν λόγω Αθλητικού Σωματείου, έτους 2007, **κρίθηκαν ανακριβή**, καθότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που όριζαν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1δ του άρθρου 8 του Ν. 2238/94 για την αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης από το συνολικό εισόδημά του στο οικ. έτος 2008. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου που διατυπώθηκαν με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων δεν διαφοροποιήθηκαν από τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου δυνάμει της από/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ.

Σύμφωνα με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων παρατίθενται παρακάτω οι λόγοι για τους οποίους όλες οι δωρεές προς το εν λόγω σωματείο κρίθηκαν ανακριβείς:

- α) Τα παραστατικά κατάθεσης των ποσών των υπόψη δωρεών στην τράπεζα (αποδείξεις είσπραξης της Τράπεζας) δεν έφεραν τις υπογραφές των δωρητών κατά περίπτωση αλλά την υπογραφή του ταμιά του ελεγχόμενου Σωματείου, ο οποίος συστηματικά κατέθετε στον τραπεζικό λογαριασμό του αθλητικού Συλλόγου (.....) όλα τα σχετικά ποσά των δωρεών, που φαίνεται να πραγματοποιούνταν στις εκάστοτε ημερομηνίες, θέτοντας τα ονόματα των δωρητών στις αντίστοιχες αποδείξεις της τράπεζας προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις δωρεές που πραγματοποιήθηκαν από αυτούς. Επί πλέον η ανακρίβεια των δωρεών, ενισχύθηκε και από το γεγονός ότι επί των αποδείξεων της τράπεζας δεν υπήρχε ως έθισται ανάλυση των τραπεζογραμματίων για το σχετικό ποσό του κάθε παραστατικού. Ειδικότερα για τις δύο καταθέσεις, ποσού 2.950,00 ευρώ εκάστης, που έγιναν στις ../07 (και ώρα ... και ... αντίστοιχα, δεν προκύπτει από τα γραμμάτια είσπραξης της τράπεζας η υπογραφή στην θέση καταθέτη να είναι του ταμιά αλλά ούτε και των δωρητών. Στη συνέχεια από τον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό γινόταν ισόποση ανάληψη είτε από τον ταμιά, είτε από τον πρόεδρο του σωματείου.

- β) 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 ήταν θεωρημένα από την αρμόδια Υπηρεσία και τον Υπάλληλο, όπως όριζαν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1δ του άρθρου 8 του Ν.2238/94. (Σχετικό εδώ το με αρ. πρωτ./2016 έγγραφο της Δ/σης Β/θμιας Εκπ/σης.... σε απάντηση του με αρ. πρωτ. ../2016 εγγράφου της Δ.Ο.Υ, το οποίο επιβεβαιώνει τη διαπίστωση).

- γ) Τα γραμμάτια είσπραξης που εξέδιδε για αυτές τις δωρεές το ελεγχόμενο αθλητικό σωματείο, για την ανάληψη από τους τραπεζικούς λογαριασμούς των εν λόγω ποσών, που λίγες ημέρες πιο

πριν κατέθετε ο ταμίας του, κρίθηκαν ανακριβή, διότι ενώ επί αυτών αναγραφόταν ως αιτιολογία πως η δωρεά υπέρ του Αθλητικού Σωματείου γινόταν από τους εκάστοτε δωρητές, οι καταθέσεις πραγματοποιούνταν από τον ταμία του Συλλόγου ή τρίτα πρόσωπα, προκειμένου να χρησιμοποιούνται τα παραστατικά αυτά από αυτούς (οι περισσότεροι ήταν μέλη του Συλλόγου και συγγενείς αυτών) για να τύχουν μείωση του φορολογητέου εισοδήματός τους και κατ' επέκταση καταβολή μικρότερου φόρου κατά την εκκαθάριση της φορολογικής τους δήλωσης.

Ειδικότερα, οι λόγοι που έκριναν ανακριβή τα παραστατικά των δωρεών που διενεργήθηκαν για το εν λόγω αθλητικό σωματείο κατά τη χρήση 2007, της προσφεύγουσας, είναι οι παρακάτω:

1) Επί της υπ' αριθ.... απόδειξης είσπραξης της.... Τράπεζας, με την οποία κατατέθηκε η δωρεά, ποσού **1.500,00€**, στις/2007 και ώρα 11:17:53, στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο αθλητικός Σύλλογος, ως όνομα καταθέτη αναφέρεται το όνομα της προσφεύγουσας, ενώ η υπογραφή που τίθεται στην θέση του καταθέτη (δωρητή) είναι του ταμία του και όχι του ίδιου του δωρητή.

2) Η κατάθεση της εν λόγω δωρεάς πραγματοποιήθηκε από τον ταμία του αθλητικού σωματίου και όχι από την προσφεύγουσα.

3) Το αντίγραφο το υπ. αρ. .../2007 πρακτικού Δ.Σ., όσο και το αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου, στα οποία είναι καταχωρημένα το επίδικο ποσό της δωρεάς, ύψους 1.500,00€, αντίστοιχα, καθώς και το υπ. αρ. .../2007 γραμμάτιο είσπραξης του δεν είχαν θεωρηθεί από το γραφείο φυσικής αγωγής του Νομού....., αλλά από την Δ/ση Κοινωνικής Ανάπτυξης της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, με υπογραφή από υπάλληλο της εν λόγω Διεύθυνσης, στις...../2008, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων της παρ. 1δ του άρθρου 8 του Ν.2238/94 προκειμένου το ποσό της δαπάνης της δωρεάς να αφαιρεθεί από το συνολικό εισόδημα του δωρητή.

Τα παραπάνω, αναφορικά με την υπογραφή του ταμία του Σωματείου αντί του δωρητή στην απόδειξη (γραμμάτιο) είσπραξης της..... τράπεζας και με τις θεωρήσεις στα δικαιολογητικά της υπόψη δωρεάς από Υπηρεσία και πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που όριζαν οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.2238/94, θεωρούνται από τον έλεγχο ως συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, ασχέτως και αν αυτά τα δικαιολογητικά της υπόψη δωρεάς συνυποβλήθηκαν με την αντίστοιχη φορολογική δήλωση του οικ. έτους 2008, καθόσον γι' αυτό δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την ανακρίβειά της κατά την παραλαβή της φορολογικής δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων και της μη συνολικής εξέτασης όλων των περιπτώσεων δωρεών που έλαβε το πιο πάνω αθλητικό Σωματείο κατά τη χρήση 2007. (σχετ. εδώ η ΠΟΛ . 1100/10-4-2001).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, 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. Από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν προκύπτει μετά βεβαιότητας επί τη βάσει ποίων διατάξεων διενεργήθη ο επίδικος έλεγχος.
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 του προσφεύγοντα δεν αναιρεί τον χαρακτήρα της πράξης της δωρεάς.

Ως προς τους δύο πρώτους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί νομικής πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης ως μη ερειδόμενη επί εκθέσεως ελέγχου:

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174,όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 46 παρ.8 και 9 Ν.4223/2013,(ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) περί έκδοσης και κοινοποίησης πράξης προσδιορισμού φόρου, ορίζεται ότι:

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης [και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου]. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει [τουλάχιστον] τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου],
- η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- θ) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) («ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα»
- ι) (κ') «λοιπές πληροφορίες».

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου».

*** Η περίπτωση ι' αντικαταστάθηκε ως άνω και η περίπτωση κ' καθώς και το μέσα σε " "

πιο πάνω εδάφιο προστέθηκαν με το άρθρο 46 παρ.10-11 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου « εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.»

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

*** Η περίπτωση ζ' διαγράφηκε και οι περιπτώσεις η) , θ), ι) και κ) αναριθμήθηκαν αντίστοιχα σε ζ), η), και θ) και οι μέσα σε λέξεις στο τέλος του δεύτερου εδαφίου προστέθηκαν με την υποπαρ.Δ.2 περ.21 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014.

Σύμφωνα δε με τη περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου:

"24. Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές.

Επειδή, με την υπ' αριθ.ΔΕΛ Α1053230 ΕΞ 2014(ΦΕΚ Β' 812/01/04/2014), ορίστηκε ο τύπος που πρέπει να έχει η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος (για φυσικά πρόσωπα) για πράξεις που αφορούν για χρήσεις έως 31/12/2013

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. Σάκκουλα 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 καταλογιστική πράξη συνοδεύεται από λεπτομερή και ακριβή έκθεση ελέγχου βάση της οποίας εκδόθηκε και αποτελεί την ενσωματωμένη αιτιολογική βάση της πράξης. Η από .../2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συνυποβάλλεται και αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης είναι πλήρως εμπειριστατωμένη και σε κανένα σημείο δεν προκύπτει ασάφεια ως προς τον τρόπο του ελέγχου και την εφαρμογή των προβλεπόμενων διατάξεων. Ειδικότερα, από το κεφάλαιο 6 ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σελ.15 και κεφάλαιο 7 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ-ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ σελ.15) προκύπτει με σαφήνεια ότι όλα τα στοιχεία και τα αριθμητικά δεδομένα που προέκυψαν από τον έλεγχο, και παρατίθενται εντός αυτής, βάσει των προβλεπόμενων διατάξεων που αναφέρονται (κεφ. 2.ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ, για την ελεγχόμενη χρήση 2007,σελ.3-6) **μεταφέρθηκαν ορθώς** στην επίδικη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού οικ. έτους 2008.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η έκθεση ελέγχου που αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου φύλλου (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), και εν προκειμένω στην από/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στο προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου, με αριθ. .../2017, γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Συνεπώς οι εν λόγοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 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 την έκδοση 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.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου..».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 προβλέπεται ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

.4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα, έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ συντάχθηκε το υπ' αριθμόν/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και εκδόθηκε βάσει αυτού, η υπ' αριθ...../2017 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, τα οποία στη συνέχεια κοινοποιήθηκαν αμφότερα, **προσωπικά στην ίδια την προσφεύγουσα**, στη διεύθυνση,, στην όπως προκύπτει από την .../09/2017, έκθεση επίδοσης του αρμόδιου υπάλληλου, της Δ.Ο.Υ ..., **η οποία φέρει την υπογραφή της προσφεύγουσας, στη θέση του παραλαβόντος.**

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 5 και 28 του Ν.4174/2013, όσον αφορά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και συνημμένη την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008.

Συνεπώς, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εκλήθη να υποβάλλει τις απόψεις της κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δυνάμει του υπ' αριθ./2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και συνημμένη την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, τα οποία παρέλαβε η ίδια στις .../2017, ημέρα Τρίτη και ώρα ..., **και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.**

Ως προς τον τέταρτο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2008)

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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, 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' 276/22-122006)** και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει **από 22/12/2006 και μετά**) ορίζεται:

1.«*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 ιδίου 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 σύμφωνα με τις γενικές αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνονται με το άρθρ. 78 παρ. 1 Συντ., οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 182/83, 3119/84 κλπ.), δηλονότι προεχόντως γραμματικά.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρου 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι από το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι

για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007), έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η αριθ. .../-2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Επειδή, τα προαναφερόμενα, όσον αφορά την επίδικη δωρεά ποσού 1.500,00€ χρήσης 2007(οικ. έτους 2008), **περιήλθαν σε γνώση της ΔΟ.Υ**, ως συμπληρωματικά στοιχεία, με την **από...../2017** έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ ...

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 οικ έτους 2008, παρά μόνο από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ:**, δυνάμει της εντολής ελέγχου(Elenxis) με αριθμό .../2014 σε αντικατάσταση της υπ. αρ. .../2012 χειρόγραφης.

Βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2007 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.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον πέμπτο λόγο περί της τραπεζικής κατάθεσης της δωρεάς από άλλο πρόσωπο που ενήργησε για λογαριασμό του προσφεύγοντα δεν αναιρεί τον χαρακτήρα της πράξης της δωρεάς.

Επειδή στο άρθρο 8§1 περ.δ ητου Ν. 2832/1994 ορίζεται ότι:

Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα

1. Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου 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 Όρους, 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 δίκαιου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

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.** Επίσης, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται από το φορολογούμενο μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος του λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι, ιδίως, η καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του κινηματογράφου, του θεάτρου, της γλυπτικής της ζωγραφικής, και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς, για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους οι οποίοι αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, υπερβαίνουν τα τριακόσια (300) ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου, που πρέπει να ανοιχθεί για το σκοπό αυτόν στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

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 χορηγού ή δωρητή και δωρεοδόχου, το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας αριθμητικώς και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσής του και την υπογραφή του δωρητή ή χορηγού, κατά περίπτωση.

Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.

Το αφορολόγητο ποσό αυτής της περίπτωσης, που προέρχεται από δωρεές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του εισοδήματος που προκύπτει σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 19.

Τα ποσά των δωρεών και χορηγιών αφαιρούνται, εφόσον υπερβαίνουν συνολικά τα εκατό (100) ευρώ.

Επειδή, από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ..... για το εν λόγω αθλητικό σωματείο, αποδείχθηκε δυνάμει της από/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ ότι η δωρεά που έγινε από την προσφεύγουσα υπέρ του σωματείου **δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις της παρ 1δ του αρθ. 8 του Ν. 2238/94, για να τύχει την έκπτωση από το συνολικό ετήσιο εισόδημα της, διότι:** α) Το τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης ποσού 1.500,00€ δεν έφερε την δική της υπογραφή, αλλά του ταμιά του Σωματείου. β) η εν λόγω κατάθεση δωρεάς πραγματοποιήθηκε από τον ταμιά του εν λόγω σωματείου και γ) τα αντίγραφα, του πρακτικού του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και της σελίδας του βιβλίου ταμείου του Σωματείου, περί αποδοχής της επίδικης δωρεάς, δεν θεωρήθηκαν από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου, αλλά από την Δ/ση Κοινωνικής Ανάπτυξης της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης ..., χωρίς να έχουν μεταβιβαστεί προς τούτο, οι σχετικές αρμοδιότητες.

Επειδή, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στην υπ' αριθ./2008 φορολογική της δήλωση οικ. Έτους 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/0131/12/2007), το ποσό 1.500,00€ ως δωρεά υπέρ του εν λόγω αθλητικού σωματείου, βάσει τραπεζικού παραστατικού που κρίθηκε ανακριβές, έτυχε μείωσης του φορολογητέου εισοδήματος της και κατ' επέκταση καταβολής μικρότερου φόρου κατά την εκκαθάριση της φορολογικής της δήλωσης, **αντιβαίνοντας τις σχετικές διατάξεις της παρ 1δ του αρθ. 8 του Ν. 2238/94.**

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) **πενήντα τοις εκατό (50%)** του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2008, επιλέγεται ως επιεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

Διαφορά Φόρου: **330,99 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(51 ΜΗΝΕΣΧ0,73 %=37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	397,18€	165,49€	123,23€	288,72€	288,72€

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., και την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2007

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	330,99	330,99
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	397,18	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	165,49
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	123,23
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	793,80	619,71

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.