



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/04/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 726

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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/..... Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ./.....10.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) της υπ' αριθ./.....10.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ) της υπ' αριθ./.....10.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με την υπ' αριθ./.....10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2006, φόρος 2.360,00€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά του δωρεάς ποσού 2.950,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: και ποσού 2.950,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.:

Με την υπ' αριθ./.....10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2007, φόρος 1.200,00€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά του δωρεάς ποσού 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: και ποσού 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.:

Με την υπ' αριθ./.....10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2008, φόρος 1.170,00€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά του δωρεάς ποσού 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: και ποσού 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.:

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 26/10/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της με αριθμό/.....12.2016 εντολής του Προϊσταμένου της, κατόπιν του με αριθμό/.....11.2016 σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το οικ. έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν.2238/1994. Αντισυνταγματικές οι παρατάσεις παραγραφής σύμφωνα με την απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ 1738/2017. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994.
2. Νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις, μη ερειδόμενες επί εκθέσεως ελέγχου. Μη αναγραφή των διατάξεων που διέπουν τον επίδικο έλεγχο και την έκδοση των πράξεων.
3. Ακυρότητα λόγω έλλειψης ακροάσεως. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
4. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής. Η τραπεζική κατάθεση από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό μου δεν αναιρεί το χαρακτηρισμό αυτής ως δωρεάς η οποία καταχωρήθηκε στο βιβλίο ταμείου του σωματείου.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: *«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..... 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...».

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 περιέχονται 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 ίδιου 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 περιέχονται 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 ίδιου 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 προσήκοντα 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, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως τις υπ' αριθ./.....05.2006,/.....05.2007 και/.....05.2008 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2006, 2007 και 2008 αντιστοίχως.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ./.....11.2016 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. με το οποίο περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου οι διαπιστώσεις του τακτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στο σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.:, συμπεριλαμβανομένων και των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου «.....», με Α.Φ.Μ.:, θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους για το οικ. έτος 2006, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4^β του ν.2238/1994, εφόσον το νέο στοιχείο ανέκυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 27/10/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2006, 2007 και 2008 δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς, και αναφορικά με το οικ. έτος 2006, ενδεκαετούς παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 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. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει 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) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».*

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 812/01.04.2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίσθηκε ο τύπος οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (για φυσικά πρόσωπα), για πράξεις που αφορούν χρήσεις ως την 31/12/2013.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για την έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων τηρήθηκε ο τύπος της προαναφερθείσας απόφασης. Επιπλέον, οι προσαλλόμενες πράξεις περιλαμβάνουν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 37 του ν.4174/2013 στοιχεία. Ειδικότερα, αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων 61, 63, 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) που διέπουν την υποβολή και τον έλεγχο των σχετικών δηλώσεων, καθώς και οι διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 72 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) που προσδιορίζουν τη διαδικασία του ελέγχου και την έκδοση των πράξεων. Επιπροσθέτως, στο σώμα των προσαλλόμενων πράξεων αναγράφεται η υπ' αριθ./.....12.2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (γραφείου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, οι προσαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 26/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 66 και 68 του ν.2238/1994 ενώ οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην έκθεση αυτή συνιστούν και αιτιολογία των προσαλλόμενων πράξεων. Στο κεφάλαιο 2 της ανωτέρω έκθεσης καταγράφονται αναλυτικά οι ισχύουσες διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής για την τεκμηρίωση των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

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*».

Επειδή, 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 προφορικά, 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.....».

Επειδή, 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.....».

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 διευκρινίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, 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».

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέδωσε την 03/10/2017 στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./.....09.2017 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος δίνοντας την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίησή τους, όπως το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζει, πλην όμως, ο προσφεύγων ουδώς ανταποκρίθηκε μέχρι την έκδοση των οριστικών πράξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και μη άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών: [...] δ) Τα ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς [...]. 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 προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθ./.....11.2006 σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. για το αθλητικό σωματείο «.....», που συντάχθηκε στο πλαίσιο τακτικού ελέγχου και αποτέλεσε την αιτία για την έκδοση εντολής και τη σύνταξη της από 26/10/2017 έκθεσης ελέγχου για τον προσφεύγοντα της ίδιας ελεγκτικής αρχής, και την άρση του τραπεζικού απορρήτου που ζητήθηκε για το ως άνω αθλητικό σωματείο «.....» με Α.Φ.Μ.: και την αναζήτηση των πρωτότυπων αποδείξεων είσπραξης των τραπεζών για τις δωρεές που έλαβε το ως άνω Σωματείο, καθώς και τη σχέση του με το σωματείο «.....» με Α.Φ.Μ.:, προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Τα παραστατικά κατάθεσης στην τράπεζα δεν φέρουν τις υπογραφές των δωρητών, αλλά την υπογραφή της ταμίας του αθλητικού σωματείου «.....» με Α.Φ.Μ.:
2. Η ταμίας του ως άνω σωματείου πραγματοποιούσε ανάληψη των υπό κρίση 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 Α.Φ.Μ.:
3. 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.
4. 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 σωματίου έγινε από τους εκάστοτε δωρητές, ενώ,

σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι καταθέσεις του σωματείου πραγματοποιούνταν από την ταμία του σωματείου, 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.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων φέρεται να δώρισε το 2005 ποσό 2.950,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: και ποσό 2.950,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.:, το 2006 ποσό 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: και ποσό 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: και το 2007 ποσό 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: και ποσού 1.500,00€ προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: Από τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων αναγνώρισης έκπτωσης των δωρεών προέκυψε ότι δεν υφίστανται θεωρημένα από το γραφείο φυσικής αγωγής του νομού αντίγραφα του πρακτικού του ΔΣ των σωματείων περί αποδοχής της δωρεάς και της σελίδας του βιβλίου ταμείου των σωματείων που καταχωρήθηκαν τα ποσά των δωρεών. Επίσης, τα οικεία γραμμάτια είσπραξης της τράπεζας που εκδόθηκαν δε φέρουν την υπογραφή του προσφεύγοντος δωρητή.

Συνεπώς, οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2006, 2007 και 2008 του προσφεύγοντος, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 26/10/2017 συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση/απαίτηση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./.....10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006**

Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	2.360,00€
------------------------------------	-----------

Η υπ' αριθ./.....10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007

Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	1.200,00€
------------------------------------	-----------

Η υπ' αριθ./.....10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008

Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	1.170,00€
------------------------------------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.