



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**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

Θεσσαλονίκη, 22-05-2018
Αριθμός Απόφασης: 1017

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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, επί της οδού, κατά των παρακάτω πράξεων α) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου οικ. έτους, β) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου οικ. έτους, γ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου οικ. έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (στην προσφυγή οι πράξεις αναγράφονται ως πράξεις επιβολής προστίμου επί μη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, από το κείμενο όμως της προσφυγής συνάγεται το συμπέρασμα ότι πρόκειται περί εκ παραδρομής λάθους.).

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
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 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία ελέγχου υπήρξε το με αριθμό πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ

Σύμφωνα με το σημείωμα αυτό, το οποίο αποτέλεσε για τη Δ.Ο.Υ. πληροφοριακό δελτίο, οι δωρεές ύψους 2.000,00€ το οικ. έτος, 1.500,00€ το οικ. έτος και 1.500,00 το οικ. έτος, που πραγματοποίησε ο προσφεύγων προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, διότι από τον έλεγχο των δικαιολογητικών των δωρεών αυτών, προκύπτει ανακρίβεια με συνέπεια την μη πλήρωση των προϋποθέσεων που όριζαν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1δ του αρ. 8 του ν. 2238/94.

Από το ίδιο πληροφοριακό δελτίο και από τον έλεγχο των δικαιολογητικών των λοιπών δωρεών προς τον αθλητικό σύλλογο «.....») που συμπεριέλαβε ο ελεγχόμενος στον κωδ. 059 (ποσά ανά έτος 2.000,00€, 1.500,00€ & 1.500,00€) των αντίστοιχων φορολογικών δηλώσεων των οικ. ετών ..., και, προκύπτει πως για τους ίδιους πιο πάνω λόγους δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που έθεταν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1 δ του άρθρου 8 του Ν.2238/94 και ως εκ τούτου κρίθηκαν και για αυτές ανακριβή τα δικαιολογητικά τους με συνέπεια να μην αναγνωρίζονται επίσης από τον έλεγχο οι υπόψη δαπάνες συνολικού ποσού (όλες οι δωρεές) : α) 4.000,00 ευρώ για το οικ. έτος, β) 3.000,00 ευρώ για το οικ. έτος και γ) 3.000,00 ευρώ για το οικ. έτος

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε νέο ποσό προς επιστροφή 145,15€, αντί προηγούμενου ποσού 1.745,15€ βάσει δήλωσης, και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό ύψους 1.600,00€,

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε νέο ποσό προς επιστροφή 2.680,09€, αντί προηγούμενου ποσού 3.580,09€ βάσει δήλωσης, και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό ύψους 900,00€,

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε νέο ποσό προς επιστροφή 182,79€, αντί προηγούμενου ποσού 1.352,79€ βάσει δήλωσης, και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό ύψους 1.170,00€,

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νομικά πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις, διότι η αναγραφή επί του σώματος των πράξεων αυτών, των διαφόρων διατάξεων, τόσο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όσο και του Κώδικα Τελών και Χαρτοσήμων, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του Ν. 2523/97, δημιουργεί σύγχυση και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί υπό ποιες διατάξεις έλαβε χώρα ο επίδικος έλεγχος, ώστε να ελεγχθεί δικαστικώς η νομιμότητα έκδοσης της ένδικης πράξεως, αφού δεν προκύπτει μετά βεβαιότητας επί τη βάσει ποιων διατάξεων έχει διενεργηθεί ο ένδικος έλεγχος και εξεδόθησαν οι επίδικες πράξεις.
2. Η αιτιολογία των φερόμενων ως διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αβάσιμη, αυθαίρετη και εσφαλμένη.
3. Κατά την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων δεν τηρήθηκε νομίμως η διαδικασία ελέγχου και ειδικότερα ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως.
4. Ο έλεγχος για τα επίδικα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά είχε ξεκινήσει με τις από 24/02/2009 και 25/02/2009 εκθέσεις ελέγχου του , που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. την 20-03-2009 και όχι δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου στο Α.Σ. με την επωνυμία «.....». Κατά συνέπεια, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης και κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης έχει παραγραφεί.
5. Οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου είναι εσφαλμένες, αφού η εκτέλεση της πράξης τραπεζικής κατάθεσης από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του δωρητή δεν αναιρεί

τον χαρακτήρα της πράξης αυτής ως δωρεάς προς το ως άνω αθλητικό σωματείο. Περαιτέρω οι λοιπές φερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου εις βάρος του αθλητικού σωματείου δεν μπορούν να έχουν οποιαδήποτε συνέπεια εις βάρος του.

6. Δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκές διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017 στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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, κατ' εφαρμογή της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 812/01.04.2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την οποία 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 προσβαλλόμενων πράξεων τηρήθηκε ο τύπος της προαναφερθείσας απόφασης. Επιπλέον, οι προσβαλλόμενες 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 προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφεται η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (γραφείου) που παρατάθηκε με την του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 66 του ν.2238/1994 και 23 Ν. 4174/2013, ενώ οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην έκθεση αυτή συνιστούν και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην ανωτέρω έκθεση καταγράφονται αναλυτικά οι ισχύουσες διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής για την τεκμηρίωση των διαπιστώσεων του ελέγχου.

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

Ως προς τον δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου,** εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του**

αρμοδίου για την έκδοση οργάνου».

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, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου 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 κοινωνικά 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 κοινωνικές 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. 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 27/12/2017 έκθεσης ελέγχου για τον προσφεύγοντα της ίδιας ελεγκτικής αρχής, και 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 το σωματείο «.....» με Α.Φ.Μ.:, προέκυψαν τα κάτωθι:

- Τα παραστατικά κατάθεσης των ποσών των υπόψη δωρεών στην τράπεζα (αποδείξεις είσπραξης της Εθνικής και της Εμπορικής Τράπεζας) δεν φέρουν τις υπογραφές των δωρητών κατά περίπτωση αλλά την υπογραφή της ταμίας του ελεγχόμενου Σωματείου (.....) καταθέτοντας στον λογ/σμό τόσο του ελεγχόμενου Συλλόγου (.....) όσο και των άλλων (.....) η ίδια συνολικά 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 φαίνεται ότι οι δωρεές πραγματοποιήθηκαν από αυτούς. Τα ανωτέρω αποδεικνύει και το γεγονός ότι επί των αποδείξεων της τράπεζας δεν γίνεται ως είθισται ανάλυση των τραπεζογραμματίων για το σχετικό ποσό του κάθε παραστατικού.
- 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 και τον Υπάλληλο που όριζαν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1δ του άρθρου 8 του Ν.2238/94. (Σχετικό εδώ το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ/νσης Β/θμιας Εκπ/σης σε απάντηση του με αρ. πρωτ. δικού μας εγγράφου).
- Τα γραμμάτια είσπραξης (όπως περιγράφονται στους πίνακες πιο πάνω) που εξέδιδε για αυτές τις δωρεές τόσο το ελεγχόμενο αθλητικό σωματείο όσο και τα άλλα δύο, για την ανάληψη από τους τραπεζικούς λογ/σμούς των σχετικών ποσών, που λίγες ημέρες πιο πριν κατέθετε η ταμίας του (.....), αποδεικνύονται ανακριβή, αναφέροντας ως αιτιολογία πως η δωρεά υπέρ του Αθλητικού Σωματείου έγινε από τους εκάστοτε δωρητές ενώ, όπως προέκυψε πιο πάνω, οι καταθέσεις πραγματοποιούνταν από την ταμία του Συλλόγου προκειμένου να χρησιμοποιούνται τα παραστατικά αυτά από αυτούς (οι περισσότεροι 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.

- Επίσης όπως αποδείχθηκε από τα παραπάνω οι υπόψη δωρεές (όπως παρατίθενται και στον πιο κάτω πίνακα) της χρήσης τόσο προς τον ελεγχόμενο Αθλητικό Σύλλογο (.....) όσο και στους άλλους δύο («.....» και «.....») δεν φαίνεται να είναι πραγματικές, αφού οι αντίστοιχες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογ/σμούς των, που φαίνεται να έγιναν, είχαν μοναδικό σκοπό να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις υπόψη μη πραγματικές δωρεές προκειμένου να λάβουν τα τραπεζικά παραστατικά οι 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 ποσό ύψους 2.000,00€ για το οικ. έτος, 1.500,00€ για το οικ. έτος και 1.500,00€ για το οικ. έτος στο σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ. Επιπλέον, δώρισε ποσό 2.000,00€ για το οικ. έτος, 1.500,00€ για το οικ. έτος και 1.500,00€ για το οικ. έτος στο 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 ..., ... και ... του προσφεύγοντος, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 27/12/2017 συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 27-12-2017 έκθεση ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

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 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.....*».

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 στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή εφάρμοσε την ως άνω προβλεπόμενη διαδικασία, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, με συνημμένες τις υπ' αριθμ., και Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών αντίστοιχα, τα οποία επιδόθηκαν στις 01/12/2017, προκειμένου ο προσφεύγων σε περίπτωση αμφισβήτησης του πορίσματος του ελέγχου, να εκφράσει εντός (20) ημερών από την επίδοση των παραπάνω τις απόψεις του.

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 τέταρτο ισχυρισμό:

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, 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, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «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) ... 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, 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 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 υποβληθείσας 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 υποβληθείσας 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 διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και να 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 βάσει 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). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή όχι υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, ή κατά την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

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 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, έχουν υποβληθεί για τα οικ. έτη οι με αριθμ., και αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αντιστοίχως, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ. 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, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους για το οικ. έτος, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4^β του ν.2238/1994, εφόσον το νέο στοιχείο ανέκλυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Επειδή ο προσφεύγων αβάσιμα και αλυσιτελώς αναφέρεται στην με αρ.απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών / Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης Θεσσαλονίκης και στις από 24/02/2009 και 25/02/2009 εκθέσεις ελέγχου του, που διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. την 20-03-2009, διότι οι συγκεκριμένες εκθέσεις, δεν είχαν ως αντικείμενο του ελέγχου το αθλητικό σωματείο «.....», αλλά αναφέρονταν ως λήπτης εικονικών τιμολογίων των εκδοτών που ελέγχονταν με τις ως άνω εκθέσεις. Συνεπώς οι εκθέσεις αυτές, δεν αποτελούν το νέο – συμπληρωματικό στοιχείο, βάσει του οποίου επεκτείνεται η προθεσμία παραγραφής στη δεκαετία. Αντιθέτως όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ως συμπληρωματικό στοιχείο λαμβάνεται υπόψη το με αριθμ. πρωτ.Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο αθλητικό σωματείο με την επωνυμία «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 28/12/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, για τα οικ. έτη, ... και δεν είχε παραγραφεί εμπíπτοντας στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς, και αναφορικά με το οικ. έτος, 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 έκτο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, εν προκειμένω, με τις υπ' αριθμ. **οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού** φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος ανακρίβειας κατά συνέπεια, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Φόρος Εισοδήματος

- 1) **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος :** ποσό καταλογισμού :1.600,00€ οικ. έτους
- 2) **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος :** ποσό καταλογισμού : 900,00€ οικ. έτους ...
- 3) **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος :** ποσό καταλογισμού: 1.170,00€ οικ. έτους ...

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

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