



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14-05-2018

Αριθμός απόφασης:907

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.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 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 15/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του** του, με ΑΦΜ:....., κατά:

α)Της με αριθμό/13-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)Της με αριθμό/13-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

γ)Της με αριθμό/13-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. α)Την με αριθμό/13-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008,
β)Την με αριθμό/13-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 και
γ)Την με αριθμό/13-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../15-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ./**13-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2008, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα από 1.381,79€ σε 231,29€ ήτοι κατά 1.150,50€ (διαφορά φόρου).

Με την με αριθμ./**13-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2007, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα από 2.555,53€ σε 195,53€ ήτοι κατά 2.360,00€ (διαφορά φόρου).

Με την με αριθμ./**13-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2006, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα από 1.595,56€ σε 415,56€ ήτοι κατά 1.180,00€ (διαφορά φόρου).

Από τον έλεγχο των δικαιολογητικών των δωρεών προς τους αθλητικούς συλλόγους που συμπεριέλαβε ο προσφεύγων στον κωδικό 059 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006, 2007 και 2008, διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που έθεταν οι σχετικές διατάξεις της παρ.1δ του άρθρου 8 του Ν 2238/1994 και ως εκ τούτου τα σχετικά δικαιολογητικά κρίθηκαν ανακριβή και δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι εν λόγω δαπάνες ποσού 2.950,00€ για το οικονομικό έτος 2008, 5.900,00€ για το οικονομικό έτος 2007 και 2.950,00€ για το οικονομικό έτος 2006. Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 13-12-2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ

Από τη ΔΟΥ εκδόθηκε η με αριθμό/0/...../27-12-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ.πρωτ...../30-11-2016 «Σημείωμα Διαπιστώσεων», της ίδιας ΔΟΥ, με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... σύμφωνα με το οποίο τα δικαιολογητικά των δωρεών, συνολικού ποσού 2.950,00€ το οικονομικό έτος 2006 προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....», 2.950,00€ το οικονομικό έτος 2007 και 2.950,00€ το οικονομικό έτος 2008

προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., που φέρεται να έκανε ο προσφεύγων, έχουν αποδειχθεί ανακριβή με συνέπεια να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις που όριζαν οι σχετικές διατάξεις της παρ.1δ του άρθρου 8 του Ν 2238/1994 για την αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης της συγκεκριμένης δωρεάς από το συνολικό εισόδημά του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- 1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται νομικώς πλημμελής και ακυρωτές ως μη ερειδόμενες επί εκθέσεως ελέγχου καθώς η έκθεση ελέγχου τιτλοφορείται ως “Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος”.
- 2) Δεν είναι δυνατό να διαγνωσθεί υπό ποιες διατάξεις έλαβε χώρα ο επίδικος έλεγχος, ώστε να ελεγχθεί δικαστικώς.
- 3) Δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.
- 4) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης για τα υπό κρίση οικονομικά έτη.
- 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 τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 “ 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Ν 4174/2013 “ 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α)...., στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.”

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ΠΔ 16/1989 ορίζεται ότι " α. Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας."

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι

"Άρθρο 23: Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Άρθρο 25: Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρους ή μερικός έλεγχος.....

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Άρθρο 28: Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου".

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 στο σώμα της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε η με αριθμ...../0/...../27-12-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ σε εκτέλεση της οποίας και μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2017 έκθεση. Η εν λόγω έκθεση, στην οποία παρατίθενται οι ισχύουσες διατάξεις (σελ.6-8 της έκθεσης), τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ενώ γίνεται υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου με τρόπο αναλυτικό (κεφάλαια «Διαπιστώσεις ελέγχου- Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος» και «Πόρισμα ελέγχου» σελ.8-22 και 26 της έκθεσης), αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επιπλέον, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων 61, 63, 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) καθώς και οι διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 72 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) που διέπουν τη διαδικασία του ελέγχου και της έκδοσης των πράξεων. Επιπροσθέτως, στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφεται η υπ' αριθ./27.12.2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (γραφείου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και η από 13/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι πράξεις.

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

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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), όπου ορίζεται ότι " 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης."

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, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων " 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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου."

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, εν προκειμένω, συντάχθηκε το με αριθμ...../10-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι με αριθμ...../.....,/..... και/..... Πράξεις Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 14-11-2017 όπως προκύπτει και από το σχετικό αποδεικτικό επίδοσης. Στις 04-12-2017, ο προσφεύγων υπέβαλε στη ΔΟΥ σχετικό υπόμνημα με έγγραφες εξηγήσεις που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο για τη διαμόρφωση της τελικής κρίσης του.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στην παράγραφο 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται 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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “*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”.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “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 παράγραφο 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 ή γ) 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 το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 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 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 περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ , διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα 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 την ΠΟΛ. 1052/2007 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε

γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως τις υπ' αριθμ./03.05.2006,/02.05.2007 και/15.05.2008 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2006, 2007 και 2008 αντιστοίχως.

Επειδή, σύμφωνα με την από 13-12-2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ ερειδόμενη στο υπ'αριθμ.πρωτ...../30-11-2016 "Σημείωμα Διαπιστώσεων" και τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου της ΔΟΥ στο Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κρίθηκαν ανακριβή τα δικαιολογητικά:

α) Της δωρεάς ποσού 2.950,00€ που φέρεται να έκανε ο προσφεύγων κατά το έτος 2005 προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....,

β) Της δωρεάς ποσού 2.950,00€ κατά το έτος 2006 και 2.950,00€ κατά το έτος 2007 που φέρεται να έκανε ο προσφεύγων προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και

γ) Της δωρεάς ποσού 2.950,00€ κατά το έτος 2006 που φέρεται να έκανε ο προσφεύγων προς τον Αθλητικό Σύλλογο με την επωνυμία «.....», με συνέπεια να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις που όριζαν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1δ του άρθρου 8 του Ν 2238/1994 για την αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης των εν λόγω δωρεών από το συνολικό εισόδημα των αντίστοιχων οικονομικών ετών.

Ειδικότερα, από την άρση του τραπεζικού απορρήτου που ζητήθηκε για το ως άνω Αθλητικό Σωματείο «.....» και την αναζήτηση των πρωτότυπων αποδείξεων είσπραξης των τραπεζών για τις δωρεές που έλαβε το ως άνω Σωματείο, 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 εν λόγω 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 ώστε να τύχουν μείωση του φορολογητέου εισοδήματός τους και κατ' επέκταση καταβολή μικρότερου φόρου κατά την εκκαθάριση της φορολογικής τους δήλωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ως προς α) τη δωρεά ποσού 2.950,00€ κατά το έτος 2005 προς την «.....» και β) τις δωρεές ποσού 2.950,00€ και 2.950,00€ κατά τα έτη 2006 και 2007 προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....», το υπ' αριθ./30-11-2016 σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. που αφορά διαπιστωθείσες παραβάσεις από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στο σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.:....., συμπεριλαμβάνοντας πληροφορίες και για τις δωρεές που δόθηκαν στην «.....», 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 ανέκλυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Επειδή, αναφορικά με τη δωρεά ποσού 2.950,00€ που φέρεται να πραγματοποιήσει ο προσφεύγων προς τον Αθλητικό Σύλλογο με την επωνυμία «.....» κατά το έτος 2006, τόσο το αντίγραφο του πρακτικού ΔΣ όσο και το αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου εσόδων-εξόδων δεν έχουν θεωρηθεί από το γραφείο φυσικής αγωγής του Νομού ως προβλέπεται, αλλά από την Δ/ση Κοινωνικής Ανάπτυξης της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Η ανωτέρω διαπίστωση προέκυψε το πρώτον κατά τον έλεγχο της ΔΟΥ που αφορούσε τον προσφεύγοντα και δεν αποτελεί μέρος του πορίσματος του ελέγχου που αφορά το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....».

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

Βάσει των ανωτέρω, για το οικονομικό έτος 2006 και τη δωρεά ποσού 2.950,00€ υπέρ του αθλητικού σωματείου με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ:..... και για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 και τις δωρεές ποσών 2.950,00€ κατ'έτος υπέρ του αθλητικού σωματείου με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ:....., έχουν εφαρμογή οι διατάξεις **της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), περί δεκαετούς παραγραφής πλέον ενός έτους,** και ως εκ τούτου δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 13-12-2017.

Αντιθέτως, για το οικονομικό έτος 2007, ως προς τη δωρεά ποσού 2.950,00€ υπέρ του αθλητικού συλλόγου «.....», έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο

χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 13-12-2017.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τη φορολογική επιβάρυνση στο οικονομικό έτος 2007 λόγω απόρριψης από τον έλεγχο της δωρεάς ποσού 2.950,00€ προς τον αθλητικό σύλλογο «.....», ενώ απορρίπτεται ως αβάσιμος ως προς τις λοιπές δωρεές (2.950,00€ προς την «.....» για το οικονομικό έτος 2006 και 2.950,00€ προς το «.....» για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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

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

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

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

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

γγ) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής. Το οικείο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που θα εκδίδεται πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή ή

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

Επειδή, στην από 13-12-2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ καταγράφονται με σαφήνεια και πληρότητα οι λόγοι για τους οποίους ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως δαπάνες τις δωρεές (ποσού 2.950,00€ κατά το έτος 2005 προς την «.....», 2.950,00€ κατά το έτος 2006 και 2.950,00€ κατά το έτος 2007 προς το «.....») κρίνοντας ανακριβή τα δικαιολογητικά τους και προέβη σε εκ νέου προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και σε νέα εκκαθάριση του φόρου.

Η εκτέλεση της πράξης τραπεζικής κατάθεσης από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του δωρητή ή χορηγού μπορεί να μην αναιρεί τον χαρακτήρα της πράξης ως δωρεάς όμως καθιστά αυτή μη αναγνωρίσιμη προς έκπτωση από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Με βάση τα παραπάνω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2007 διαμορφώνεται ως κάτωθι και προκύπτει ο ακόλουθος φόρος βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά δήλωσης-απόφασης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	393,21€		393,21€		393,21€		-
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	32.157,46€		32.157,46€		32.157,46€		-
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	32.550,67€		32.550,67€		32.550,67€		-
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο							
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα							
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	6.691,72€		791,72€		3.741,72€		2.950,00€
Φορολογητέο εισόδημα	25.858,95€		31.758,95€		28.808,95€		-2.950,00€

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά δήλωσης-απόφασης
---------	---------	---------	----------	--------------------------

Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	25.858,95€	31.758,95€	28.808,95€	-2.950,00€
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.563,95€	203,95€	1.383,95€	1.180,00€
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		7,02€	7,02€	7,02€	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1,40€	1,40€	1,40€	-
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (2.696,06*120%)					
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013					
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή				
	για επιστροφή	2.555,53	195,53€	1.375,53€	1.180,00€

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση της υπ'αριθμ...../13-12-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Οικονομικό Έτος 2006

Υπ'αριθμ...../2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά απόφασης- ελέγχου
Διαφορά Φόρου (Μείωση Πιστωτικού Ποσού)	1.180,00€	1.180,00€	0,00€

2) Οικονομικό έτος 2007

Υπ'αριθμ...../2017 Πράξη	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά
--------------------------	---------------	----------------	---------

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου			απόφασης- ελέγχου
Διαφορά Φόρου (Μείωση Πιστωτικού Ποσού)	2.360,00€	1.180,00€	-1.180,00€

3) Οικονομικό Έτος 2008

Υπ' αριθμ...../2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά απόφασης- ελέγχου
Διαφορά Φόρου (Μείωση Πιστωτικού Ποσού)	1.150,50€	1.150,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της