



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 02/09/2014

Αριθμός απόφασης: 2747

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994(Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, 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. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 17 § 1, 19 και 24 § 3 του ιδίου Π.Δ..

Η παράβαση αφορά τη μη έκδοση δύο Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 5.000,00 έκαστο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – διενέργεια ελέγχου κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων. Ειδικότερα:

- ο έλεγχος αφορά σε περαιωθείσα χρήση υπαχθείσα στο ν. 3296/2004 και συνεπώς η διοίκηση δεν είχε δικαίωμα να προβεί σε κανενός είδους έλεγχο.
- σε κάθε περίπτωση, εφόσον από νέα στοιχεία προέκυπτε απόκρυψη φορολογητέας ύλης όφειλε να διενεργήσει έλεγχο κατά τα οριζόμενα στο άρθρου 68 του ν. 2238/94).

β) παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος – των διατάξεων του Κ.Β.Σ. – εσφαλμένη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ειδικότερα:

- η δραστηριότητά της ως αθλήτρια δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα
- οι αθλητές απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.
- ακόμη και αν ήθελε να θεωρηθούν οι αθλητές επιτηδευματίες, θα απηλλάσσοντο από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων, καθώς οι υποτιθέμενες παρασχεθείσες υπηρεσίες δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. και παρέχονται στο Κράτος, το Δημόσιο ή πιο συγκεκριμένα στο λαό.
- εσφαλμένα η φορολογική αρχή προσέθεσε στα έσοδα από υπηρεσίες προπονήσεων ή έσοδα από εκμετάλλευση, τις χορηγίες που προσφέρθηκαν ως αθλήτρια, έκρινε δε τα βιβλία που θεωρήθηκαν με δραστηριότητα ως προπονήτρια ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό λόγω μη καταχώρησης σε αυτά των εσόδων ως αθλήτρια.
- για ελέγχους που διενεργούνται από 1.1.2013 και εφεξής τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ΚΦΑΣ και όχι οι διατάξεις του ΚΒΣ. και σε καμία διάταξη του ΚΦΑΣ δεν προβλέπεται η δυνατότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού.
- αν και η φορολογική αρχή θεώρησε τις υπό κρίση χορηγίες ως εισοδήματα που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και όχι ως αυτοτελώς φορολογούμενες, δεν αφαίρεσε κατά τον υπολογισμό του φόρου τον παρακρατούμενο φόρο 20%, που είχε ήδη παρακρατηθεί και καταβληθεί από την

γ) εσφαλμένος χαρακτηρισμός του εισοδήματος ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Ειδικότερα:

- οι υπό κρίση χορηγίες αποτελούν εισόδημα αυτοτελώς φορολογούμενο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με την παρ. 13 του άρθρου 13 του ν. 2238/94.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 3296/2004:

«Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.»

Στην προκειμένη περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και από τα στοιχεία του φακέλου που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ., η

προσφεύγουσα, για τη χρήση 2012, δε δήλωσε εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα ή από εμπορική επιχείρηση με συνέπεια να μην κάνει χρήση των διατάξεων περί αυτοελέγχου, η υπόθεση να θεωρείται ανέλεγκτη και να υπόκειται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η διοίκηση δεν είχε δικαίωμα να προβεί σε κανενός είδους έλεγχο, ή έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94 και όχι του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, είναι απορριπτέες ως νομικά αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/94:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.»

Περαιτέρω σύμφωνα με το υπ' αριθ.1038473/828/12-6-2002 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, τα ποσά που λαμβάνουν οι αθλητές, χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94 (Κώδικας Φορολογία Εισοδήματος) και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% κατά την καταβολή και αντιστοίχως κατά την έκδοση του Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών.

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, μεταξύ της προσφεύγουσας και της χορηγού εταιρείας, προβλέπονταν τακτική αμοιβή, προσαυξανόμενη σε περίπτωση επίτευξης στόχων, ως οικονομικό αντάλλαγμα για την προώθηση των πωλήσεων της χορηγού δια συγκεκριμένων ενεργειών της προσφεύγουσας, με συνέπεια η προσφεύγουσα να καταστεί επιτηδευματίας με υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Δηλαδή, οι υπό κρίση αμοιβές που έλαβε η προσφεύγουσα δεν προήλθαν από τη δραστηριότητά της ως αθλήτρια αλλά από τη διαφημιστική προβολή που προσέφερε στην εταιρεία και ναι μεν οι αθλητές απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων αλλά μόνο για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και όχι για τυχόν άλλες. Άλλωστε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα χαρακτήρισε τις υπό κρίση αμοιβές και η εταιρεία που κατέβαλε αυτές εκδίδοντας η ίδια Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (αθεώρητα βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1083/2003) με αιτιολογία έκδοσης το άρθρο 12 παρ.5 του Π.Δ.186/92 (έκδοση αντίστροφου Τιμολογίου λόγω άρνησης έκδοσης Τιμολογίου από τον αντισυμβαλλόμενο).

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι ως αθλήτρια απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και ότι οι υποτιθέμενες παρασχεθείσες υπηρεσίες δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. και παρέχονται στο Κράτος, το Δημόσιο ή πιο συγκεκριμένα στο λαό, είναι απορριπτέες ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 3 του ν. 2238/94 τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα:

«13. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων, ως επιβράβευση αυτών από το Δημόσιο, λόγω επίτευξης διεθνών στόχων ατομικώς ή ομαδικώς, καθώς και τα χρηματικά ποσά των πάσης φύσεως χορηγιών που καταβάλλονται στους ανωτέρω αθλητές, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου είκοσι τοις εκατό (20%).

Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή. Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τα ποσά αυτά.»

Δηλαδή, κατά τις ως άνω διατάξεις, αυτοτελώς φορολογούμενα είναι τα χρηματικά ποσά των χορηγιών χωρίς την προϋπόθεση ανταλλάγματος.

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, μεταξύ της προσφεύγουσας και της χορηγού εταιρείας, προβλέπονταν ως αντάλλαγμα η διαφημιστική προβολή της χορηγού εταιρείας, ήτοι υφίστατο αμφοτεροβαρής σύμβαση με συνέπεια οι υπό κρίση αμοιβές να αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/94, φορολογούμενο κατά τις γενικές διατάξεις (σχετ. ΠΟΛ.1283/1995 με την οποία έγινε δεκτή η με αριθμό 531/1995 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι οι υπό κρίση χορηγίες αποτελούν εισόδημα αυτοτελώς φορολογούμενο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000,00 € .

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).