



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604563

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30- 01 -2017

Αριθμός απόφασης: 907

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ.1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου 25551/30-9-2016 ενδικοφανή προσφυγή της , που εδρεύει στο ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ/28-7-2016 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολ περίοδος 1.1.2014-31.12.2014) , με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φορολογητέας ζημίας ύψους 682.836,86 Ευρώ και διαφορά ποσού φόρου προς επιστροφή ύψους 20.637,65 Ευρώ.

5. Την ως άνω αναγραφόμενη στην παράγραφο 4 Οριστική Πράξη του Προϊσταμένου, της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

A. ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθμ. /09-02-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, διενεργήθηκε στην Εταιρεία φορολογικός έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014 – 31.12.2014 για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της , με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φορολογητέας ζημίας ύψους 682.836,86 Ευρώ και διαφορά ποσού φόρου προς επιστροφή ύψους 20.637,65 Ευρώ. Η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό για λογιστικές διαφορές ύψους 231.418,29 (βλέπε σελίδα 20 έκθεσης ελέγχου) που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο. Το σύνολο των λογιστικών διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος ανήλθε σε σύνολο στις 682,836,68, και αυτές για τις οποίες προβάλλει λόγους είναι παρακάτω :

Λογ. 64.02.05 ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ 300.693,15 ευρώ

Λογ 64.02.99 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ 150.779,42 ευρώ

Επίσης δεν προβάλλει κανένα λόγο σχετικά με την μείωση του παρακρατούμενου φόρου κατά 20.637,65 ευρώ στην οποία προέβη ο έλεγχος (σελ 19 έκθεσης ελέγχου)

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ επικαλούμενοι τους παρακάτω λόγους.

ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

I. Στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπειριστатωμένα 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.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

II. Κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως παραγωγικές ορίζονται οι εν γένει δαπάνες (βλ. ΣτΕ 4777/1996 ΔΦΝ 51.156, ΣτΕ 3154/1995 ΔΦΝ 50.816, ΣτΕ 1282-1283/1989 ΔΦΝ 44.1106, ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125), οι οποίες, εν όψει του σκοπού, για τον οποίο διατίθενται, και των εκάστοτε συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση του εισοδήματός της (βλ. ΣτΕ 1224/1995 Διδικ 1995.1425, ΣτΕ 1929/1992 ΔΦΝ 47.952, ΣτΕ 887/1991 Διδικ 1992.156, ΣτΕ 71/1990, ΣτΕ 3735/1988 ΔΦΝ 44.43, Διδικ 1990.1177, ΔπρΑθ 519/1996 ΔΕΕ 1996.988) ή στην εν γένει βελτίωση της αποδόσεως της επιχειρήσεως (βλ. ΣτΕ 80/1995 ΔΦΝ 1996.737, ΣτΕ 265/1988 ΔΦΝ 42.759) **ή που αποβλέπουν στην ωφέλεια και την εξυπηρέτησή της και προάγουν τα εν γένει οικονομικά της συμφέροντα** (βλ. ΣτΕ 569/1991 Διδικ 1992/163) **ή δύνανται κατ' αρχήν να συμβάλουν στην απόκτηση κέρδους** (βλ. ΣτΕ 1073/1990 Διδικ 1991/189). Στο πλαίσιο αυτό, εκπίπτουν και δαπάνες, που καταβάλλονται «οικειοθελώς» από την επιχείρηση, δηλαδή άνευ σχετικής προς τούτο συμβατικής υποχρεώσεως (βλ. ΣτΕ 1602/2011 ΔΦΝ 2012.313, ΣτΕ 2033/2012, ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 Διδικ 1995.1425, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125).

Η Φορολογική Αρχή και, ύστερα από την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων, τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον χαρακτήρα της δαπάνης ως παραγωγικής. Στην κρίση τους, όμως, αυτή θα πρέπει να περιορίζονται στο εάν η συγκεκριμένη δαπάνη έγινε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας και **δεν μπορούν να αμφισβητήσουν την ουσιαστική σκοπιμότητα της δαπάνης** (βλ. ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 Διδικ 1995.1425, ΣτΕ 16/1987, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125) **ούτε το προσήκον μέτρο αυτής** (βλ. ΣτΕ 3735/1988 ΔΦΝ 44.43, ΔΕΦΑθ 724/1981 ΔΦΝ 1981.781).

III. Στις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) με τίτλο «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζονται τα ακόλουθα:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Στο πλαίσιο αυτό, στην ερμηνευτική των ανωτέρω διατάξεων εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. με τίτλο «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013», προβλέπονται τα κατωτέρω:

«... α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 **τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό.** Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. **Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει...**

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής **εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή**

πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν

επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν

τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

IV. Στην υπό κρίση περίπτωση, καταλογίζεται από τον έλεγχο λογιστική διαφορά ποσού 150.779,42 Ευρώ στον λογαριασμό 64.02.05 «Έξοδα Συνεδρίων – Δεξιώσεων» και ποσού 300.693,15 Ευρώ στον λογαριασμό 64.02.99 «Διάφορα Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης», διότι η Φορολογική Αρχή υπολαμβάνει ότι για τις οικείες δαπάνες θα έπρεπε να έχει τηρηθεί η διαδικασία εγκρίσεώς τους από τον Ε.Ο.Φ., άλλως δεν δύναται να διαπιστωθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.

Ωστόσο, το ως άνω πόρισμα του ελέγχου τυγχάνει παράνομο και εσφαλμένο για τους ακόλουθους λόγους:

α. Επικαλείται εσφαλμένως την ΠΟΛ. 1113/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., **κατά τη ρητή και αδιάσπικτη διατύπωση** της οποίας, όμως, **αρκεί** για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών η αθροιστική εκπλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. και η μη ένταξή τους στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. **Αντιθέτως, ουδόλως προκύπτει από την ως άνω εγκύκλιο διαταγή, ούτε, πολλώ μάλλον, από το γράμμα των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε., ότι απαιτείται να ελέγχεται η τήρηση των διατάξεων ετέρων, μη φορολογικών, νομοθεσιών ως προϋπόθεση αναγνωρίσεως των εν λόγω δαπανών.**

β. Παραβλέπει, επίσης, ότι **ρητώς** στην ως άνω ΠΟΛ. 1113/2015 **προβλέπεται ότι εκπίπτουν και δαπάνες, που δεν στοιχίζονται προς νόμιμη υποχρέωση της επιχειρήσεως.**

γ. Περαιτέρω, **παραγνωρίζει ότι η πραγματοποίηση των δαπανών προς το συμφέρον της επιχειρήσεως, άλλως η παραγωγικότητα αυτών, πρέπει να κρίνεται με οικονομικά – φορολογικά κριτήρια, ήτοι εάν κατατείνουν στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσεως της επιχειρήσεως της στην αγορά κ.λπ. και εάν συμβάλλουν στην παραγωγή εισοδήματος, και όχι με κριτήρια εξωφορολογικά, που ανήκουν σε άλλα πεδία της νομοθεσίας, ο έλεγχος της τηρήσεως των οποίων έχει, σε κάθε περίπτωση, ανατεθεί σε άλλα ελεγκτικά όργανα.**

δ. Αποποιείται τη νόμιμη υποχρέωσή του να προβεί σε πρωτογενή έλεγχο των ως άνω δαπανών, με κριτήρια φορολογικά και υπό το πρίσμα των οικείων φορολογικών διατάξεων, καίτοι κανένα νομοθετικό έρεισμα δεν του παρέχεται να αποστεί από τη δική του εκφορά κρίσεως επί της παραγωγικότητας των εν λόγω δαπανών με βάση την αξιολόγηση των σχετικών συναλλαγών και παραστατικών στοιχείων, **στην οποία ο ίδιος, ανεξάρτητα και αυτόνομα, οφείλει να προβεί.**

ε. Τέλος, σε καμιά περίπτωση δεν εξειδικεύει ποιες συγκεκριμένες διατάξεις της νομοθεσίας περί Ε.Ο.Φ. παραβιάστηκαν και πώς συγκεκριμένως επιδρούν στις ως άνω δαπάνες, ώστε να καθίσταται ανέφικτη η διερεύνηση της παραγωγικότητας τους.

ν. Σε κάθε περίπτωση, όπως και στο υπ' αριθμ. πρωτ./28-06-2016 Υπόμνημά μας επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου αναφέραμε και στο οποίο παραπέμπουμε, **οι επίμαχες δαπάνες παρίστανται αναγκαίες για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της Εταιρείας μας, καθώς η συμμετοχή της στα πάσης φύσεως συνέδρια του ιατροφαρμακευτικού τομέα είναι απαραίτητη για την ενημέρωσή της, την προσέλκυση πελατών και την ανεύρεση νέων προμηθευτών.** Όλα, δε, τα ως άνω συνέδρια και λοιπές επιστημονικές εκδηλώσεις έχουν άμεσο σχέση με το εμπορικό αντικείμενο της Εταιρείας μας, ήτοι την παρασκευή, προώθηση και πώληση ιατροτεχνολογικών προϊόντων.

Περαιτέρω, υπογραμμίζεται ότι η Εταιρεία μας αποτελεί αντιπρόσωπο του οίκου ορθοπεδικών υλικών ... (γόνατο, ισχίο, τραύμα), του οίκου αιματολογικών υλικών, ως και του βρεφικού γάλακτος ... με αποτέλεσμα εκ της ιδιότητάς της αυτής να απαιτείται να μετέχει, μέσω συνεργατών της ή μέσω διαφημιστικών περιπτέρων, σε διεθνή συνέδρια ορθοπεδικής, παιδιατρικής και αιματολογικά. Τέλος, σημειώνεται ότι η Εταιρεία μας, επιδείξασα την αναγκαία επιμέλεια και συμμόρφωση, εφήρμοσε τον περιορισμό, που αποτυπώνεται στην περ. θ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., και αναμόρφωσε τις δαπάνες διαμονής και διατροφής, που υπερέβαιναν τα 300,00 Ευρώ ανά άτομο.

Κατά συνέπεια, πλήρως επιβεβαιώνεται και η εν τοις πράγμασι διαπιστωμένη παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.

Συνακόλουθα, η προσβαλλομένη υπ' αριθμ./28-07-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου, που εκδόθηκε κατά παράβαση των προαναλυθέντων, παρίσταται παράνομη και ακυρωτέα, άλλως επί τα βελτίω μεταρρυθμιστέα.

Επί της από 30/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 25551 ενδικοφανούς προσφυγής της, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 <<Ειδική Διοικητική διαδικασία –Ενδικοφανής προσφυγή>>, ορίζεται ότι:

1.Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση "ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη "ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.

Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν "ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 Ν 4174/2013, Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την προσφυγή της, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο σύμφωνα και με την Πολ 1094/2016 (αν και της ζητήθηκε και κατά τη διάρκεια του ελέγχου) από το οποίο να προκύπτει ότι η οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων στο εσωτερικό και εξωτερικό έγινε μετά από έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) , δεδομένου ότι οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) (ρθρο 31 παρ. 3 του ν. 1316/83, σχ. Εγκυκλιος ΕΟΦ Αριθ. πρωτ 66500/30-9-2010)

Επειδή , από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 22 και 23 Ν 4172/2013 προβλέπεται η έκπτωση από τ' ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης δαπανών, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης, διαφορετικά, στη βελτίωση γενικά της απόδοσής της (πρβλ. Σ.τ.Ε. 1559/2008, 650/2005, 3451, 1224/1995, 2046/1994, 888/1991, 1282/1989) και, πάντως, πρωτίστως, δεν καταβάλλονται σε εξυπηρέτηση παράνομων πράξεων στο πλαίσιο της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης, δηλ. πράξεων που αντιβαίνουν σε διαδικαστική ή ουσιαστική διάταξη νόμου, ακόμη κι' αν ο νόμος αυτός δεν εισάγει φορολογικές ρυθμίσεις.(Διοκ εφ Αθηνών 1290/2011)

Επειδή, οι δαπάνες που προσβάλλονται διενεργήθηκαν στα πλαίσια ιατρικών συνεδρίων εσωτερικού και εξωτερικού (μεταφορά ιατρών, διαμονή , οργάνωση κλπ) για τα οποία απαραίτητη προϋπόθεση για να κριθεί το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν 4172/2013, είναι η έγκριση των συνεδρίων από τον Εθνικό Οργανισμό φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) , αρμόδια αρχή για την έγκριση και τον έλεγχο των δαπανών αυτών , όσον αφορά την νομιμότητα τους.

Επειδή, ως προς τις λοιπές λογιστικές διαφορές ύψους 231.418,29 , που προσδιόρισε ο έλεγχος (βλέπε σελ 20 έκθεσης ελέγχου, σύνολο λογιστικών διαφορών 682.836,86), καθώς και ως προς την μείωση του παρακρατούμενου φόρου κατά 20.637,65 ευρώ (σελίδα 19 έκθεσης ελέγχου) από την προσφεύγουσα δεν προβάλλεται κανένας λόγος με την προσφυγή και ως προς τα ποσά αυτά η προσφυγή κρίνεται αναιτιολόγητη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/07/2016 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 25551 ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

Φορ. Έτος 2014

	Δήλωσης	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φορολογητέα ζημιά	-1.727.630,13	--1.044.793,27	0,00
Φόρος πιστωτικό ποσό	658.327,47	637.689,82	-20.637,65
Συνολο φόρου προς επιστροφή	654.841,07	634.203,42	-20.637,65

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Γ.ΦΑΚΟΣ

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.