



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα

12/05/2016

Αριθμός απόφασης:

1754

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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.

ε. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. 21716/08-10-2014

4. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, κατά:

α) της υπ' αριθμ.-/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009 (Διαχειριστικής Περιόδου 01/01-31/12/2008),

β) της από-/2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για Επανάληψη Διαδικασίας Βάσει Δικαστικών Αποφάσεων, επί της οποίας στηρίζεται,

γ) του πρακτικού με αριθμ.-2015 της Επιτροπής του Άρθρου 31 παρ. 1 περ. ι' και ιη' ν. 2238/1994 - ΑΥΟ Δ6Α1103649ΕΞ2013/27.06.2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αριθ.-2012 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τα οικ. έτη 2006, 2007, 2008 & 2009.

Από τον έλεγχο αυτό συντάχθηκε η με ημερομηνία-2013 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει της οποίας τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχθείσας επιχείρησης κρίθηκαν ειλικρινή, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν με την προσθήκη λογιστικών διαφορών και εκδόθηκαν τα υπ' αριθ.-2013 φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2006, 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα.

Με το υπ' αριθ.-2013 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 1.559.546,91 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.590.737,86 €.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών 6.211.729,91 €, διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των άρθρων 31 του ν. 2238/1994 και 18 του Π.Δ. 186/1992.

Μεταξύ των λογιστικών διαφορών περιλαμβάνονταν δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας 2.395.000,04 € και έξοδα διοικητικής υποστήριξης 2.459.368,26 €, τα οποία δεν αναγνώρισε για έκπτωση η Επιτροπή που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με το πρακτικό Νο-2013, «διότι οι υπογραφείσες συμβάσεις μεταξύ της ελεγχόμενης και των αντισυμβαλλομένων εταιρειών (.....) δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 § 16 του Ν. 1882/1990, με αποτέλεσμα να νη μπορεί να αποδειχθεί η βέβαιη ημερομηνία υπογραφής των συμβάσεων»

Κατά του υπ' αριθ.-2013 φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η ελεγχθείσα επιχείρηση άσκησε την αριθμ.-2013 ενδικοφανή προσφυγή - Αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994.

Από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994 εκδόθηκε η υπ' αριθ.-13 απόφαση και συντάχθηκε το υπ' αριθ./2013 ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ, σύμφωνα με το οποίο μειώθηκαν οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου κατά 578.734,82 € και η προσφεύγουσα αποδέχθηκε λογιστικές διαφορές 4.012.320,93 €, ενώ δεν έγινε διοικητική επίλυση της διαφοράς για λογιστικές διαφορές 4.854.368,30 €.

Η ελεγχθείσα επιχείρηση στις-2014 άσκησε την με αριθ. καταχ.2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, κατά της σιωπηρής απόρριψης της με αριθμό πρωτοκόλλου-2013 ενδικοφανούς προσφυγής κατά του μέρους του υπ' αριθμ./2013 Οριστικού Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009 (Διαχειριστικής Περιόδου 01/01-31/12/2008) που αφορούσε στις δαπάνες

ενδοομικών συναλλαγών, λόγω παρέλευσης τεσσάρων μηνών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994.

Επί της προσφυγής αυτής εκδόθηκε η με αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία ακυρώθηκε η σιωπηρή απόρριψη της υπ' αριθμ.-2013 ενδικοφανούς προσφυγής – αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση «για νέα κρίση της Ειδικής Επιτροπής, που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων».

Η ελεγχθείσα επιχείρηση άσκησε επίσης με αριθ. καταχ.2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, κατά της με αριθ.-13 Απόφασης της Επιτροπής άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, κατά το μέρος που δεν επήλθε συμβιβασμός (ως το-2013 πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς).

Επί της προσφυγής αυτής εκδόθηκε η με αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία ακυρώθηκε η-2015 απόφαση της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, κατά το μέρος που δεν επήλθε συμβιβασμός και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση «για νέα κρίση με νόμιμη σύνθεση της Ειδικής Επιτροπής, που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων».

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις ανωτέρω αποφάσεις « το Δικαστήριο λαμβάνοντας κυρίως υπόψη ότι: α) για τη νόμιμη συγκρότηση της Επιτροπής που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων απαιτείται και είναι αναγκαίος ο ορισμός των τριών μελών, τα οποία πρέπει να είναι παρόντα για την ύπαρξη απαρτίας κατά τη συνεδρίαση του συλλογικού τούτου οργάνου, μπορούν δε αυτά να αντικατασταθούν μόνον από τα τυχόν ορισθέντα αναπληρωματικά μέλη, β) κατά την κρίσιμη συνεδρίαση, δεν παραστάθηκε ο, κατά την ως άνω απόφαση ορισθείς Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει ότι το μη παριστάν αυτό τακτικό μέλος είχε κληθεί να παραστεί με έναν από τους προβλεπόμενους στην παρ. 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Διοικητικής διαδικασίας τρόπους ούτε ότι είχε κλητευθεί ο νόμιμος αναπληρωτής του, αλλά και από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι συνέτρεξε περίπτωση νομίμου κωλύματος συμμετοχής του τακτικού μέλους, κρίνει ότι η σύνθεση της Επιτροπής με την παρουσία δύο μόνο μελών δεν ήταν νόμιμη, κατά το βάσιμο λόγο της προσφυγής. Ενόψει αυτών το Δικαστήριο κρίνει ότι η ως άνω παράβαση της διάταξης ως προς τη διαδικασία έκδοσης της ένδικης πράξης επέφερε βλάβη στην προσφεύγουσα, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης αυτής»

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ.-2015 εντολή ελέγχου και συντάχθηκε η από-2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για Επανάληψη Διαδικασίας Βάση Δικαστικών Αποφάσεων.

Από την ελέγκτρια της υπόθεσης συντάχθηκε το από-2015 ΕΙΔΙΚΟ ΠΑΡΑΠΕΜΠΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ, και υποβλήθηκε στην Επιτροπή που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου να προβεί στην έγκριση ή μη των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.

Η ως άνω Επιτροπή, η οποία με νόμιμη σύνθεση, συνεδρίασε στις-2015, με το με Νο-2015 ΠΡΑΚΤΙΚΟ της, δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα «τα ποσά που αφορούν τα Δικαιώματα Βιομηχανικής Περιουσίας καθώς και τα Έξοδα Διοικητικής Υποστήριξης, για όλες τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η μη αναγνώριση αυτών οφείλεται στο ότι οι υπογραφείσες συμβάσεις μεταξύ της ελεγχόμενης και των αντισυμβαλλομένων εταιρειών (.....) δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είτε ως μεμονωμένες συμβάσεις είτε σε καταστάσεις συμφωνητικών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να αποδειχθεί η βέβαιη ημερομηνία υπογραφής αυτών».

Ειδικότερα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση:

Α. Δικαιώματα: 2.395.000,04 ευρώ

Β. Έξοδα Διοικητικής Υποστήριξης: 2.459.368,26 ευρώ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται η υπ' αρ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.213.592,08 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 1.456.310,50 €. Προσβάλλονται επίσης η από-2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για Επανάληψη Διαδικασίας Βάση Δικαστικών Αποφάσεων και το με αριθ.-2015 Πρακτικό της Επιτροπής του Άρθρου 31 παρ. 1 περ. ι' και ιη' ν. 2238/1994 - ΑΥΟ Δ6Α1103649ΕΞ2013/27.06.2013, οι οποίες όμως δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις υποκείμενες σε ενδικοφανή προσφυγή κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, καθόσον αποτελούν μέρος της ελεγκτικής διαδικασίας προκειμένου να εκδοθεί η Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως δε και επικουρικώς τη μεταρρύθμιση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. Παραβίαση δεδικασμένου - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Β. Ασαφές και πλημμελές το περιεχόμενο και η αιτιολογία της Απόφασης Επιτροπής άρθρ. 31 και των προσβαλλόμενων πράξεων - Παράνομη αιτιολογία - Αναιτιολόγητες οι πράξεις.

Γ. Παράβαση νόμου ως προς την αναγνώριση των δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 της 1028199/10456/ΠΟΛ. 1051/21-03-20105 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών: «*Η κατά περίπτωση ελεγκτική υπηρεσία που διενεργεί τακτικό έλεγχο σε επιχείρηση για την οποία διαπιστώνεται από τον έλεγχο αυτό ότι συντρέχουν οι λόγοι ελέγχου των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 από τις παραπάνω Επιτροπές, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 της απόφασης αυτής, οφείλει, πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, να παραπέμψει την υπόθεση στην κατά τα ανωτέρω αρμόδια Επιτροπή για τον έλεγχο των δαπανών αυτών. Για το σκοπό αυτό συντάσσεται από την ελεγκτική υπηρεσία ειδικό παραπεμπτικό σημείωμα, στο οποίο αναγράφονται συνοπτικά, για κάθε μία από όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, η κατηγορία και το ύψος των ανωτέρω δαπανών, καθώς και το ποσοστό τους επί των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του οικείου δικαιώματος, αν πρόκειται για δαπάνες της περίπτωσης Γ, υποπερίπτωσης β', της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ή επί των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης, αν πρόκειται για δαπάνες της περίπτωσης ιη' της ίδιας παραγράφου του ίδιου άρθρου και νόμου. Στο ίδιο σημείωμα επισυνάπτονται επικυρωμένα από την ελεγκτική υπηρεσία αντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες οι ανωτέρω δαπάνες ελέγχονται από την Επιτροπή, καθώς και των οικείων μηχανογραφικών δελτίων οικονομικών στοιχείων (έντυπο Ε3) και κάθε άλλης δήλωσης ή στοιχείου, για τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους, που σχετίζεται με τις παραπάνω δαπάνες. 7. Η αρμόδια κατά περίπτωση Επιτροπή, αφού ολοκληρώσει τον έλεγχο των προαναφερόμενων δαπανών και διαμορφώσει τελική γνώμη, λαμβάνει πλήρως αιτιολογημένη απόφαση για την αναγνώριση, περιορισμό ή απόρριψη των δαπανών αυτών. Η κρίση αυτή της Επιτροπής είναι δεσμευτική για την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία και περιέχεται σε σχετικό πόρισμα. 8. Με βάση το πόρισμα της Επιτροπής ως προς τις ανωτέρω δαπάνες και τις λοιπές διαπιστώσεις του διενεργηθέντος τακτικού ελέγχου, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει τα οικεία φύλλα ελέγχου ή πράξεις αποτελεσμάτων για το σύνολο των διαφορών των φόρων. Τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις κοινοποιούνται στην επιχείρηση κατά τις κείμενες διατάξεις, μαζί με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία επισυνάπτεται αντίγραφο του πορίσματος της Επιτροπής ως ειδικό παράρτημα.»*

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 εμπεριστατωμένα 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, προϋπόθεση για τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου, από τη Φορολογική Διοίκηση είναι η έκδοση σχετικής εντολής ελέγχου.

Επειδή, σε συμμόρφωση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων η φορολογική αρχή μερίμνησε να συγκροτηθεί με νόμιμη σύνθεση η Ειδική Επιτροπή που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προς την οποία υποβλήθηκε το από2015 ειδικό παραπεμπτικό σημείωμα, το περιεχόμενο του οποίου δεν αφήνεται αυτού του από-2013 ομοίου.

Επειδή, με την με αριθ.-2015 εντολή ελέγχου δεν διενεργήθηκε επανέλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, γεγονός το οποίο η ίδια αποδέχεται στη σελ. 13 της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου σ' αυτή περιελήφθησαν ως νέα δεδομένα μόνον αυτά του πορίσματος του με Νο-2015 πρακτικού της Ειδικής Επιτροπής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραβίασης δεδουλευμένου και ουσιώδους τύπου της διαδικασίας είναι απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, επί του πορίσματος του πρακτικού Νο-2015 της Επιτροπής που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων υπάρχει πλήρης και σαφής αιτιολογία για τη μη αναγνώριση των δαπανών που αφορούν τα δικαιώματα και τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης που κατέβαλε η προσφεύγουσα σε συγγενείς επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσθήκη, στην έκθεση ελέγχου, της φράσης «*(όπως αυτό τροποποιήθηκε με την 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000 ΑΥΟ και ισχύει μέχρι σήμερα)*» {εννοείται το άρθρο 8 § 16 του ν. 1882/1990}, η οποία δεν περιλαμβάνεται στο πόρισμα του πρακτικού Νο-2015, δεν το διαφοροποιεί, ούτε αποτελεί πρόσθετο λόγο μη αναγνώρισης των συγκεκριμένων δαπανών.

Επειδή, η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, εκδόθηκε μετά την επανάληψη διαδικασίας, που διενεργήθηκε κατά το προαναφερθέν διατακτικό δικαστικών αποφάσεων, και βάσει του με Νο-2015 πρακτικού της Επιτροπής που ορίζεται στην Δ6Α 1103649ΕΞ2013/27-6-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που αφορούν δικαιώματα και έξοδα διοικητικής υποστήριξης με συγκεκριμένες αιτιολογίες. Ως εκ τούτου οι πρόσθετες αιτιολογίες ή και άλλες, όπως αναφέρονται στην από-2013 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επαναλαμβάνονται στην από-2015 συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, με τις οποίες απορρίπτονται οι εν λόγω δαπάνες, δεν αποτελούν αντικείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, στην παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι: «*Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.....*»

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 16 Ν.1882/1990 δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ επιτηδευματιών κατά την έννοια του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων. (Α.Π. -πολιτικό-735, 761, 1698/2001 και 90/2005, ΣτΕ 3842/2012).

Επειδή, οι συμβάσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και των συγγενών της επιχειρήσεων, όσον αφορά τα υπό κρίση ποσά των δικαιωμάτων και των εξόδων διοικητικής υποστήριξης, όπως αναφέρεται στο Νο-2015 ΠΡΑΚΤΙΚΟ, δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η υποβολή φακέλου προς την αρμόδια Επιτροπή του Υπουργείου Οικονομικών, με σκοπό την προέγκριση των δικαιωμάτων, στον οποίο περιλαμβάνονταν και οι σχετικές συμβάσεις, δεν θεραπεύει την παράλειψη της μη κατάθεσής τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθόσον αυτό έγινε στα πλαίσια άλλης διαδικασίας και δεν εκπληρώνονταν ο επιδιωκόμενος με τη διάταξη της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 σκοπός, στα πλαίσια των μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής.

Εξάλλου η διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, με την οποία θεσπίσθηκε η προέγκριση των δικαιωμάτων από Επιτροπή, η οποία δεν λειτούργησε, καταργήθηκε με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου του ν. 3522/2006.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παράβασης νόμου ως προς την αναγνώριση των δαπανών είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης του Συντάγματος και της Ε.Σ.Δ.Α..

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2015 έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009 (Διαχειριστικής Περιόδου 01/01-31/12/2008).

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει μερικού συμβιβασμού Επιτροπής άρθρου 70 Α ν. 2238/94	
Φορολογητέα κέρδη βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το Αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ 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 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).