



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 1604 559
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 05/03/2020

Αριθμός απόφασης: 489

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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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 **06/11/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης ξενοδοχειακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στον, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/09/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06/11/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης ξενοδοχειακής εταιρείας με την επωνυμία

«.....», **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 υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 9.789,03 €, πλέον 9.825,24 € (πρόσθετος φόρος άρθρου 49 του ν.4509/2017 λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 19.614,27 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 25/09/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, η φορολογική αρχή διαπίστωσε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές ύψους 37.650,09€ και προσδιόρισε τα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των **48.413,49€** έναντι των δηλωθέντων με την δήλωση ύψους **10.763,40€**:

Λ/σμος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ		ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
61.91.00.0000	ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	5.324,77€	περ. α§1 άρθρου 31 ν.2238/1994 & Πολ. 1029/2006	1.896,96€
62.98.90.0000	ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΠΕΛΑΤΩΝ	483,22€	περ. α§1 άρθρου 31 ν.2238/1994	483,22€
63.98.08.0010	ΦΠΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΣΕ Φ.Ε.	56,58€	περ. μ§1 άρθρου 31 ν.2238/1994	56,58€
63.98.08.0020	ΦΠΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΣΕ Φ.Ε.	1.851,97€	περ. μ§1 άρθρου 31 ν.2238/1994	1.851,97€
64.02.99.0000	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	29.146,97€	Υποπερ. γγ'§1 άρθρου 31 ν.2238/1994	23.665,07€
64.02.06.2100	ΥΠ. ΦΙΛ. ΚΟΣΤΟΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ	5.229,14€	περ. α και μ §1 άρθρου 31 ν.2238/1994	5.229,14€
66.01.00.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	347.000,98€	§1 άρθρου 4 και §17 άρθρου 31 ν.2238/1994	2.263,55€
66.05.19.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΛΟΙΠΑ ΕΞ. ΠΟΛ. ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	10.092,35	§1 άρθρου 4 και §17 άρθρου 31 ν.2238/1994	2.203,60€

	ΣΥΝΟΛΟ			37.650,09€
--	---------------	--	--	-------------------

Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε ως δαπάνη διαφήμισης ποσό **24.390,24€** το οποίο αφορά **χορηγία** της προσφεύγουσας προς την Εταιρεία Αξιοποίησης Διαχείρισης Περιουσίας , για την ολοκλήρωση του μουσείου του αρχαιολογικού χώρου της 24.390,24€

Ο έλεγχος βάσει της προσκομισθείσας σύμβασης χορηγίας της προσφεύγουσας προς την ως άνω εταιρεία και σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. γγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, όπου ορίζεται ότι «*από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν, μεταξύ άλλων, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό 10% των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς*» **έκρινε** ότι από το ως άνω ποσό των 24.390,24€ δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ποσό **23.665,07€** το οποίο αφορά **χορηγία** και **όχι διαφημιστική προβολή/δαπάνη** της προσφεύγουσας προς την κρινόμενη Εταιρεία Αξιοποίησης Διαχείρισης Περιουσίας

Το ανωτέρω ποσό προκύπτει ως εξής:

Κέρδη ισολογισμού ελεγχόμενης χρήσης:	6.441,70€
Ποσό χορηγίας που εκπίπτει : 6.441,70 x 10%=	644,17€
Ποσό δαπάνης που δεν εκπίπτει: (24.390,24 – 644,17) =	<u>23.665,07€</u>

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: **α)** την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης και **β)** την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος κάθε ποσού φόρου που καταβλήθηκε ή θα καταβληθεί δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, με το νόμιμο τόκο (κατ' άρθρο 53§2 ν.4174/2013) από την άσκηση της παρούσης, άλλως από το χρόνο καταβολής και μέχρι την ολοσχερή εξόφληση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρ. 31 παρ. 1 περ' γγ' του Ν.2238/1994.

Η φορολογική αρχή έσφαλε πλήρως κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της άνω διάταξης, διότι δεν πληρούνται εν προκειμένω οι προϋποθέσεις εφαρμογής που η ίδια η διάταξη σαφώς ορίζει. Ειδικότερα, πέραν του ότι δεν υφίσταται εν προκειμένω χορηγία, σημειώνεται ότι αυτή αφορά ρητά σε χορηγίες προς «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς», τα πρόσωπα δε αυτά καθορίζονται και απαριθμούνται διά κανονιστικής πράξης, εκδιδόμενης κατ' εξουσιοδότηση του νόμου. Εν προκειμένω, το πρόσωπο στο οποίο καταβλήθηκε η επίμαχη δαπάνη (προβολής) για την παρασχεθείσα υπηρεσία, ήτοι η Εταιρεία Αξιοποίησης και Διαχείρισης της Περιουσίας του , αποτελεί κατ' αρχάς Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου συσταθέν με το Π.Δ. 30/1993, το οποίο λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας, με τη μορφή ανωνύμου εταιρείας (βλ.

). Επίσης, η Εταιρεία Αξιοποίησης και Διαχείρισης της Περιουσίας του

- δεν συγκαταλέγεται σε κανονιστική πράξη περί καθορισμού των προσώπων που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για σκοπούς εφαρμογής της επίμαχης διάταξης (βλ. ΠΟΛ.1011/23.1.2007 Σχετικά με τον καθορισμό νομικών προσώπων που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς). Επιπλέον, η Εταιρεία Αξιοποίησης και Διαχείρισης της Περιουσίας του Πανεπιστημίου Κρήτης δεν έχει πολιτιστικό σκοπό, όπως προκύπτει ευθέως από τον συστατικό νόμο αυτής (Π.Δ. 30/9-2-1993), διά του οποίου και κυρώθηκε το καταστατικό της, οι διατάξεις του οποίου ορίζουν, μεταξύ άλλων ότι: *«ΑΡΘΡΟ ΠΡΩΤΟ 1. Ιδρύεται Ειδικό Νομικό πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία "ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ»* με έδρα το 2. Σκοπός της Εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν. 1298/1992, είναι η αξιοποίηση και η διαχείριση της περιουσίας του Πανεπιστημίου Κρήτης. 3. Η Εταιρεία λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας και με τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας. Οι διατάξεις της νομοθεσίας για τις Ανώνυμες Εταιρείες έχουν εφαρμογή και στην Εταιρεία αυτή, εκτός εάν υπάρχουν διαφορετικές ρυθμίσεις στο Καταστατικό, το οποίο ακολουθεί και εγκρίνεται με το Διάταγμα αυτό. [...] Άρθρο 3 Σκοπός 1. Σκοπός της Εταιρείας είναι η αξιοποίηση και διαχείριση της περιουσίας του, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν. 1268/1982...».
2. Κυριότερα όμως, όσον αφορά τη φύση της δαπάνης, από την προσκομιζόμενη σύμβαση και το περιεχόμενο της προκύπτει ευθέως ότι αυτή (η δαπάνη), παρά τον χαρακτηρισμό της ως «χορηγίας», **δεν είχε χαριστική αιτία**, αλλά, αντιθέτως, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ανέλαβε ρητή συμβατική υποχρέωση να προβάλει σε τρίτα πρόσωπα την προσφεύγουσα, ήτοι προκύπτει άνευ ετέρου ότι για την επίμαχη καταβολή υπήρξε συμβατική αντιπαροχή, όπερ αποκλείει τον χαρακτηρισμό αυτής ως χορηγίας βάσει του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γγ'. Επομένως, η εν λόγω δαπάνη έχει σαφώς χαρακτήρα διαφημιστικό – προβολής, ήτοι είναι εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδά μας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, που ορίζει ότι *«από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εκπίπτουν τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου»*.
 3. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την αριθ. 25/2000 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (τμήμα Δ'), την αριθ. 259/2007 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (τμήμα Γ') καθώς και το Αρ. Πρωτ.: 1033255/10458/B0012 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών.
 4. Για την εν λόγω δαπάνη έχει καταβληθεί το αναλογούν τέλος διαφήμισης, ενώ, η αξία αυτής επιβαρύνθηκε με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, γεγονός που αποδεικνύει την παροχή υπηρεσιών προς την εταιρεία μας και την μη υπαγωγή της δαπάνης στην έννοια της (χαριστικής αιτίας) χορηγίας.
 5. Ο έλεγχος μη ορθά επικαλείται τον τίτλο της σύμβασης ως «σύμβασης χορηγίας» προκειμένου να αιτιολογήσει την θέση του και τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης,

διότι, κατά πάγια νομολογία, για τον ορθό χαρακτηρισμό μιας σύμβασης, ερευνώνται οι όροι και οι πραγματικές συνθήκες εκτέλεσης αυτής, αφού ληφθεί υπόψη (για την ερμηνεία των δικαιοπρακτικών δηλώσεων) η καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη κατά τα άρθρα 173 και 200 ΑΚ, σύμφωνα με τα οποία κατά την ερμηνεία της δηλώσεως αναζητείται η αληθής βούληση χωρίς προσήλωση στις λέξεις, ενώ επίσης δεν ασκεί επιρροή ο νομικός χαρακτηρισμός που δίνεται σε αυτήν από τους συμβαλλομένους (ΑΠ 171/2016, ΑΠ 465/2013, ΑΠ 2242/2013). Συνακόλουθα, εφόσον αποδεδειγμένα υπήρξε συμβατική αντιπαροχή που υπάγεται στην έννοια της διαφήμισης, δεν αρκεί ο όρος «χορηγία» για να προσδώσει μονομερή και χαριστικό χαρακτήρα στην δαπάνη, αλλά, αντίθετα, αποδεικνύεται πλήρως η παροχή υπηρεσίας προβολής και διαφήμισης προς την επιχείρηση.

6. Αναφορικά με τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι, διά της εν λόγω σύμβασης χορηγίας, διαφημίζεται το όνομα και του Προέδρου ΔΣ (.....) και όχι της προσφεύγουσας, αυτός είναι κατ' αρχάς αβάσιμος διότι, σύμφωνα με το προοίμιο της σύμβασης, ως «χορηγός» νοείται η προσφεύγουσα (βλ. πχ «όρος 4γ .. αναφορά στην προσφορά του Χορηγού θα γίνει ... ». Περαιτέρω, ως βασικό μέσο προβολής συμφωνήθηκε η θέση του λογότυπου της εταιρείας επί του υλικού διαφήμισης. Ακόμη και αν ήθελε εκληφθεί ότι αντικείμενο προβολής υπήρξε και το όνομα του ιδρυτή -Προέδρου ΔΣ, δεν αναιρείται ο χαρακτήρας της υπηρεσίας ως διαφημιστικής (και όχι χορηγίας) και το ότι αυτή παρασχέθηκε στην προσφεύγουσα. Τούτο διότι, διαφήμιση συνιστά κάθε μορφής επικοινωνία που άγει σε προσέλκυση του κοινού και εν όψει της άρρηκτης σύνδεσης του ονόματος του ιδρυτή της με την γενέτειρά του πόλη του, όπου και εδρεύει η προσφεύγουσα - τοπική επιχείρηση – μέλος του ομίλου (.....), συνεπάγεται ότι η διαφήμιση-προβολή του ονόματός του επιφέρει τα σκοπούμενα διά της διαφήμισης οφέλη στην προσφεύγουσα, η οποία και παραμένει έτσι λήπτρια της υπηρεσίας.
7. Η επίμαχη δαπάνη είναι παραγωγική, αφού εν όψει του σκοπού για τον οποίο διετέθη, συνέβαλε στην διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως μέσω της επαύξησης της φήμης της στην τοπική κοινωνία, την προβολή της σε πανελλήνιας εμβέλειας μέσα μαζικής ενημέρωσης και της εδραίωσής της στη συνείδηση του κοινού ως επιχείρησης με ισχυρή κοινωνική και πολιτιστική παρουσία και συμβολή, στοιχεία τα οποία συμβάλλουν αδιαμφισβήτητα στην προαγωγή του εταιρικού της σκοπού, την προβολή των υπηρεσιών, την προσέλκυση πελατών και την αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 1819/2015, 1729/1913 σκ. 6, ΣτΕ 3118/1991), δίχως να επιτρέπεται ο έλεγχος σκοπιμότητας της δαπάνης ή το προσήκον ύψους αυτής (ΣτΕ 1819/2015, πρβλ. ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 3118/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 περ.α' υποπερ. γγ' του ν.2238/1994:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται:[...]

γγ) [...] Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξάνδρειας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, 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 συστάθηκαν και διέπονται από τις διατάξεις του ν. 1514/1985 (ΦΕΚ 13 Α΄) και του ν. 3653/2008 (ΦΕΚ 49 Α΄), καθώς και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα. Επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για δωρεές χρηματικών ποσών προς αθλητικά σωματεία.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων. Τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της υποπερίπτωσης λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα. Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

[...] ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

Επειδή, με το Π.Δ. 30/1993 άρθρο 1^ο ορίζεται ότι:

«1. Ιδρύεται Ειδικό Νομικό πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία "ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ " με έδρα το
.....

2. Σκοπός της Εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν. 1298/1992, είναι η αξιοποίηση και η διαχείριση της περιουσίας του

3. Η Εταιρεία λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας και με τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας. Οι διατάξεις της νομοθεσίας για τις Ανώνυμες Εταιρείες έχουν εφαρμογή και στην Εταιρεία αυτή, εκτός εάν υπάρχουν διαφορετικές ρυθμίσεις στο Καταστατικό, το οποίο ακολουθεί και εγκρίνεται με το Διάταγμα αυτό.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα εταιρεία, φορολογικής περιόδου 2013, δυνάμει της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλε ποσό ύψους 30.0000€ (καθαρή αξία 24.390,24€ πλέον ΦΠΑ 23% 5.609,76€) στην εταιρεία Αξιοποίησης Διαχείρισης Περιουσίας, ως χορηγία για την ολοκλήρωση του μουσείου του αρχαιολογικού χώρου της (βάσει σύμβασης χορηγίας 02/04/2013).

Επειδή, ο έλεγχος από το ποσό των 24.390,24€ αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013 ποσό **644,17€**, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. γγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, και το υπόλοιπο ποσό ύψους **23.665,07€ το προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης.**

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η φορολογική αρχή έσφαλε πλήρως κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του **άρ. 31 παρ. 1 περ' γγ' του Ν.2238/1994** **διότι** η Εταιρεία Αξιοποίησης και Διαχείρισης της Περιουσίας του, αποτελεί κατ' αρχάς Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου συσταθέν με το Π.Δ. 30/1993, το οποίο λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας, με τη μορφή ανωνύμου εταιρείας. Κυριότερα όμως, **διότι** η εν λόγω δαπάνη έχει σαφώς χαρακτήρα διαφημιστικό – προβολής, ήτοι είναι εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, όπως προκύπτει από το προαναφερόμενο προεδρικό διάταγμα, η εταιρεία Αξιοποίησης Διαχείρισης Περιουσίας είναι ανώνυμη εταιρεία που λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω δαπάνη δεν εμπίπτει στις διατάξεις του **άρ. 31 παρ. 1 περ' γγ' του Ν.2238/1994 είναι κατ' αρχάς βάσιμος.**

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχείρισης θεωρούνται όλες οι παραγωγικές δαπάνες οι οποίες κρίνονται απαραίτητες από τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της επιχείρησης στην αγορά στιγμιαία ή μακροπρόθεσμα, γενικά δηλαδή όλες εκείνες οι δαπάνες, οι οποίες θα δημιουργήσουν συνθήκες κέρδους, όχι κατ' ανάγκη άμεσα.

Τα έξοδα διαχείρισης πρέπει να αποτελούν παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης και να βαρύνουν την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία.

Επί πλέον, από τη νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι δαπάνες οι οποίες συμβάλλουν γενικώς στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης προς απόκτηση κέρδους. (σελ.2918, τόμος ε΄ άρθρο 31 ν.2238/1994, φορολογίας εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων, Α. Κοψιάτης, Αθήνα 2009).

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία, μέσω του αντίκλητου δικηγόρου της, το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ**

ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 έγγραφο με το οποίο ζητούσαμε να μας προσκομίσει **άμεσα** οποιοδήποτε πρόσθετο στοιχείο, δικαιολογητικό (π.χ. έντυπο διαφημιστικό υλικό, δελτία τύπου, γραπτή σύμφωνη γνώμη του χορηγού για την εκτύπωση του λογότυπου κ.α.) που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό ότι η κρινόμενη δαπάνη ύψους 30.000,00€ με ΦΠΑ, που προκύπτει από την από 02/04/2013 σύμβαση χορηγίας μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της Εταιρείας Αξιοποίησης Διαχείρισης Περιουσίας, για την ολοκλήρωση του μουσείου του αρχαιολογικού χώρου της, συνιστά δαπάνη διαφήμισης και όχι χορηγία, προκειμένου να συμπεριληφθεί στο φάκελο της υπόθεσης, (σχετ. άρθρο 1 παρ.5 της παραγράφου Α΄ της υποπαραγράφου Α5 του Ν. 4152/2013 και άρθρο 3 της ΠΟΛ.1069/04-03-2017).

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020** υπόμνημά της, στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«Εκκρεμεί ενώπιον της Υπηρεσίας σας η υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/2019 ενδικοφανής προσφυγή μας για την επανεξέταση και ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχ. περιόδου 1.1-31.12.2013) του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Ρεθύμνου

Με το παρόν, ανταποκρινόμενοι στο υπ' αρ. αριθ. πρωτ.: Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 έγγραφο αίτημα της Υπηρεσίας σας, σας προσκομίζουμε τα παρακάτω έγγραφα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η βασιμότητα του ισχυρισμού μας ότι, η κρινόμενη δαπάνη ύψους 30.000,00€ με ΦΠΑ, που προκύπτει από την από 02/04/2013 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και της Εταιρείας Αξιοποίησης Διαχείρισης Περιουσίας, για την ολοκλήρωση του μουσείου του αρχαιολογικού χώρου της, συνιστά δαπάνη διαφήμισης. Ειδικότερα:

Προσκομίζουμε και επικαλούμαστε:

- *Ενημερωτικό έντυπο για το Μουσείο, στο οποίο, σε εκτέλεση των όρων της κύριας σύμβασης (ΣΧ. 1), τίθεται σε εμφανές σημείο και διαφημίζεται το λογότυπο του ξενοδοχείου μας και του ομίλου (ΣΧ. Ι). Το εν λόγω έντυπο διανεμήθηκε σε χιλιάδες επισκεπτών, με προφανές αποτέλεσμα την άμεση διαφήμισή μας ως επιχείρησης.*

- *Έντυπο γεύματος που διοργανώθηκε στα πλαίσια δεξίωσης στο Μουσείο, όπου, ομοίως ως άνω, σε εκτέλεση των όρων της κύριας σύμβασης, τίθεται σε εμφανές σημείο και διαφημίζεται το λογότυπο μας (ΣΧ. ΙΙ).*

Αναφορικά με το δικαίωμα χρήσης του διαφημιζόμενου σήματος, είναι προφανές ότι η Εταιρεία μας κάνει χρήση αυτού, ως μέλος του ξενοδοχειακού ομίλου, τυπικώς δε, υφίσταται και σχετική σύμβαση, την οποία προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧ. ΙΙΙ).

Επίσης, σημειώνουμε ότι η εταιρεία μας, στα πλαίσια διαφήμισής της μέσω του Μουσείου, προέβαλε και η ίδια τη δράση της, στα πλαίσια της κύριας σύμβασης, συνδέοντας έτσι την εταιρική επωνυμία της με το εν λόγω έργο πολιτισμού, ενώ, **το όνομα της εταιρείας και του ιδρυτή μας διαφημίσθηκε σε όλα τα ειδησεογραφικά έντυπα και διαδικτυακά μέσα**, προσκομίζουμε δε ενδεικτικά δημοσιεύματα ευρείας προβολής όπως **ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ, ΤΑ ΝΕΑ** και iefimerida.gr, στα οποία ομοίως συνδέεται τόσο το σήμα μας (.....) όσο και του ιδρυτή της εταιρείας μας το Μουσείο (ΣΧ. ΙV σε ένα σώμα). Ακολουθούν οι διαδικτυακές καταχωρήσεις :

.....
.....
.....
.....
.....

Επομένως, ως εκθέσαμε και με την ενδικοφανή προσφυγή μας, στην οποία και παραπέμπουμε προς αποφυγή ασκόπων επαναλήψεων, η προβολή του εταιρικού **λογότυπου και των στοιχείων της εταιρείας ενώπιον τρίτων** προσώπων (κοινού) συνιστά με βεβαιότητα δαπάνη διαφήμισης, για την οποία, εξάλλου, έχει καταβληθεί το αναλογούν τέλος διαφήμισης (ΣΧ. 2), ενώ, η αξία αυτής επιβαρύνθηκε με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, γεγονός που αποδεικνύει την παροχή υπηρεσιών προς την εταιρεία μας και την μη υπαγωγή της δαπάνης στην έννοια της (χαριστικής αιτίας) χορηγίας. Τέλος δε, σημειώνουμε και πάλι ότι, η αναγραφή του ονόματος (και) του ιδρυτή μας-Προέδρου ΔΣ σε όλα τα έντυπα, δεν αναιρεί, αλλά, αντιθέτως, ενισχύει τον χαρακτήρα της υπηρεσίας ως διαφημιστικής, εν όψει της άρρηκτης σύνδεσης του ονόματος του με την γενέτειρά του πόλη του, όπου και εδρεύει η εταιρεία μας - τοπική επιχείρηση – μέλος του ομίλου (.....), με αποτέλεσμα διά της εν λόγω συνδυαστικής προβολής να επέρχονται τα σκοπούμενα εμπορικά οφέλη στην εταιρεία μας, η οποία και παραμένει έτσι λήπτρια της υπηρεσίας διαφήμισης

Επειδή προσκομίζουμε και επικαλούμαστε όλα τα ανωτέρω έγγραφα, αναφερόμενα ως σχετικά με την ένδειξη (ΣΧ.). ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ Και με την επιφύλαξη παντός νομίμου δικαιώματός μας, Α Ι Τ Ο Υ Μ Α Σ Τ Ε

Να παραταθεί διά αποφάσεώς σας επί 30 ημ. η προθεσμία έκδοσης αποφάσεως επί της ενδικοφανούς προσφυγής μου (αρ. 63 παρ. 5 εδ. δ' του ΚΦΔ) προκειμένου να αξιολογηθούν τα προσκομιζόμενα στοιχεία (εφόσον κριθεί αναγκαίο)

Όσα και με την/6.11.2019 Ενδικοφανή Προσφυγή μας

Επειδή, από το προσκομιζόμενο, με το ως άνω υπόμνημα, διαφημιστικό υλικό προκύπτει ότι διαφημίζεται το ξενοδοχείο, ο όμιλος, τα καθώς και ο και η

Επειδή, οι προσκομιζόμενες διαδικτυακές καταχωρήσεις πραγματοποιήθηκαν από τον Ιούνιο του 2016 και μετά.

Επειδή, ομοίως με το ως άνω υπόμνημα, η προσφεύγουσα προσκομίζει το από 31/07/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ της Ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και της προσφεύγουσας σύμφωνα με το οποίο μεταξύ άλλων συμφωνήθηκε ότι η προσφεύγουσα δικαιούται να χρησιμοποιεί το σήμα και το λογότυπο της «.....» σε συνδυασμό ή όχι με τον τίτλο του ξενοδοχείου, καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, η οποία ορίστηκε από 01/01/2014 έως 31/12/2023.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα μισθώνει και εκμεταλλεύεται το ξενοδοχειακό συγκρότημα υπό την ονομασία «.....», που βρίσκεται στην περιοχή

Επειδή, ομοίως προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ανήκει στον όμιλο εταιρειών Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας κατά την ελεγχόμενη περίοδο 2013 ήταν ο

Επίσης από 01/01/2014, η προσφεύγουσα συνεργάζεται με την «.....», σύμφωνα με τους όρους του προαναφερθέντος από 31/07/2013 ιδιωτικού συμφωνητικού συνεργασίας.

Επειδή, η κρινόμενη δαπάνη αφορά το με αριθ./2013 Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η εταιρεία Αξιοποίησης Διαχείρισης Περιουσίας, Ειδικό Ν.Π.Ι.Δ., ΑΦΜ:....., προς την προσφεύγουσα, με αιτιολογία «Χορηγία για την ολοκλήρωση του μουσείου του αρχαιολογικού χώρου» καθαρής αξίας 24.390,24€, πλέον ΦΠΑ 5.609,76€, ήτοι σύνολο 30.000,00€.

Επειδή, το ως άνω Τ.Π.Υ. καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας στο λογαριασμό 64.02.99.000 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ» και το ποσό των 24.390,24€ εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013.

Επειδή, βάσει των ως άνω στοιχείων διαπιστώνεται ότι:

- Κατά την ελεγχόμενη χρήση 2013, η προσφεύγουσα δεν ανήκε στον ξενοδοχειακό όμιλο «.....» και δεν είχε δικαίωμα χρήσης του εν λόγω σήματος. Επομένως δεν επωφελήθηκε από την προσβολή του σήματος «.....».
- Δεν προσκομίστηκε διαφημιστικό υλικό που να αφορά την ελεγχόμενη χρήση 2013.
- Ούτε για την κρινόμενη χρήση ούτε όμως και για τις επόμενες χρήσεις προσκομίστηκε διαφημιστικό υλικό που να αφορά την προσφεύγουσα ή το ξενοδοχείο που εκμεταλλεύεται «.....».

- Αντιθέτως, προσκομίστηκε διαφημιστικό υλικό που προβάλλει ένα άλλο ξενοδοχείο του ομίλου το, το οποίο βρίσκεται στο και το οποίο δεν εκμεταλλεύεται η προσφεύγουσα.
- Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μια δαπάνη, που ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι αφορά διαφήμιση, από το προσκομιζόμενο υλικό δεν προκύπτει ότι διαφημίστηκε η προσφεύγουσα ή το ξενοδοχείο που εκμεταλλεύεται η προσφεύγουσα, στην κρινόμενη χρήση.

Επομένως, βάσει των ως άνω πραγματικών περιστατικών με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η εν λόγω δαπάνη ύψους 24.390,24€ δεν είναι παραγωγική και ως εκ τούτου προστίθεται στο σύνολό της ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **79§6 του ν.2717/1999** ορίζεται ότι:

«6 (5). Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει κάποια από τις Περιπτώσεις της δεύτερης περιόδου της παρ. 1. Η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη συνολική έκβαση της δίκης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170) 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 (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. [...] 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. *Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...*».

Επειδή, από τα ως άνω, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. *ad hoc* ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι

αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 29/2017, 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **06/11/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2013

	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	9.789,03 €	9.789,03 €
Πρόσθετος φόρος	9.825,24 €	9.825,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.614,27 €	19.614,27 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.