



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2245

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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.
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του υποκαταστήματος με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός «.....», κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Φόρου Ασφαλιστρων φορολογικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Φόρου Ασφαλιστρων φορολογικής περιόδου 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Φόρου Ασφαλιστρων φορολογικής περιόδου 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
 6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υποκαταστήματος με την επωνυμία ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 173.735,42 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 52.120,63 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **225.856,05 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 159.107,66 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 79.553,83 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **238.661,49 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 255.049,21 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 127.524,61 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **382.573,82 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 07/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον, το οποίο είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας με έδρα στην Ισπανία:

- για τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2016, εξέπese από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπάνες, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι δε διενεργήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, ως ακολούθως:

2014

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)	Προσβολή από προσφεύγον
60.00	Έκτακτες αμοιβές	19.811,98	ΌΧΙ
61.21	Κλάδου πιστώσεων	11.417,43	ΌΧΙ
61.14	Leasing ΙΧ	2.299,59	ΝΑΙ
64.01	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	5.571,03	ΝΑΙ
64.02	Έξοδα διαφήμισης	29.874,90	ΝΑΙ
64.98	Έξοδα έδρας	115.473,29	ΝΑΙ
67.87	Έξοδα έδρας	457.871,59	ΝΑΙ
81.00	Λοιπά έκτακτα έξοδα	25.893,32	ΌΧΙ
	Σύνολο	668.213,13	

2015

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)	Προσβολή από προσφεύγον
60.00	Έκτακτες αμοιβές	18.201,05	ΌΧΙ

61.21	Κλάδου πιστώσεων	8.019,90	ΌΧΙ
61.14	Leasing ΙΧ	783,03	ΝΑΙ
64.01	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	9.462,19	ΝΑΙ
64.02	Έξοδα διαφήμισης	43.902,31	ΝΑΙ
65.01	Τόκοι έξοδα	3.756,03	ΌΧΙ
67.87	Έξοδα έδρας	440.836,45	ΝΑΙ
81.01	Λοιπά έκτακτα έσοδα	14.198,52	ΌΧΙ
81.00	Λοιπά έκτακτα έξοδα	9.487,62	ΌΧΙ
	Σύνολο	548.647,10	

2016

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)	Προσβολή από προσφεύγον
60.00	Έκτακτες αμοιβές	2.302,69	ΌΧΙ
64.01	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	8.128,80	ΝΑΙ
64.02	Έξοδα διαφήμισης	16.054,89	ΝΑΙ
67.87	Έξοδα έδρας	565.079,30	ΝΑΙ
70.01	Λοιπά έκτακτα έξοδα	287.914,37	ΝΑΙ
	Σύνολο	879.480,05	

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ύψους 69.908,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 34.954,30 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **104.862,90 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ύψους 78.765,69 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 39.382,85 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **118.148,54 €**.

Με την υπ' αριθμ. 308/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ύψους 94.017,49 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 47.008,74 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **141.026,23 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **400,00 €**, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών για ενδοκοινοτικές συναλλαγές (πράξεις λήπτη) σε 4 φορολογικές περιόδους.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **400,00 €**, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών για ενδοκοινοτικές συναλλαγές (πράξεις λήπτη) σε 4 φορολογικές περιόδους.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **400,00 €**, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών για ενδοκοινοτικές συναλλαγές (πράξεις λήπτη) σε 4 φορολογικές περιόδους.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 07/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την οντότητα με Α.Φ.Μ., συνολικού ύψους ανά χρήση:

- 2014: **303.950,44 €**
- 2015: **342.459,52 €**
- 2016: **395.953,12 €**

τα οποία αφορούν σε υπηρεσίες μηχανογραφικών εφαρμογών δραστηριοτήτων που εκτελούνται από το τμήμα IT services του ομίλου, όπως συμβουλές και βοήθεια σε τομείς που περιλαμβάνουν την παροχή και τη συντήρηση πληροφοριακής και επικοινωνιακής υποδομής, hardware, διάφορες εφαρμογές διαχείρισης λογαριασμών κλπ. Το προσφεύγον δεν απέδωσε ως όφειλε με έκτακτη δήλωση τον αναλογούντα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38, παρ. 8 του Ν. 2859/2000. Συναφώς, το προσφεύγον δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών για τις παραπάνω ενδοκοινοτικές συναλλαγές (πράξεις λήπτη).

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Φόρου Ασφαλίστρων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ασφαλίστρων ύψους 6.951,46 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 500,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **7.451,46 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Φόρου Ασφαλίστρων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ασφαλίστρων ύψους 10.489,97 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 500,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **10.989,97 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Φόρου Ασφαλίστρων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος

ασφαλιστρών ύψους 43.476,21 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 500,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **43.976,21 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 07/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Ασφαλιστρών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φόρου ασφαλιστρών, δεδομένου ότι καταχωρήθηκε στα βιβλία πλήθος αντιλογισμών (αρνητικών εγγραφών) εσόδων παραγωγής ασφαλιστρών και του αντίστοιχου φόρου ασφαλιστρών. Από περαιτέρω διερεύνηση και διευκρινίσεις του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω αντιλογισμοί οφείλονται κυρίως σε ακυρώσεις υφιστάμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε ημερομηνία μεταγενέστερη της έναρξης ισχύος τους.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 500,00 € λόγω υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές της εν λόγω περιόδου.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 500,00 € λόγω υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές της εν λόγω περιόδου.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 565,08 € λόγω υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές της εν λόγω περιόδου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 07/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ορθής Εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21 και 56 του Ν. 4174/2013 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον δε συμπεριέλαβε ως όφειλε στον Φάκελο Τεκμηρίωσης και στον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 τις συναλλαγές της με τις εταιρείες «.....» μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει και το ίδιο, συνολικής αξίας ανά χρήση, τουλάχιστον:

- 2014: **457.871,59 €**
- 2015: **440.836,45 €**
- 2016: **565.079,30 €**.

Το προσφεύγον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

2ος λόγος: Έκδοση των καταλογιστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής, λόγω υπερβάσεως της αποκλειστικής προθεσμίας, που τίθεται με τις διατάξεις του άρθρου 28, παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

3ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος.

4ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών Φ.Π.Α. επί τιμολογήσεων μεταξύ υποκαταστημάτων της ίδιας νομικής οντότητας.

5ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών φόρου ασφαλιστρών επί ακυρωθέντων ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

6ος λόγος: Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμων λόγω φερόμενης ως ανακριβούς υποβολής αρχικού συνοπτικού πίνακα πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι κατά το χρόνο εκδόσεως των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής στις 07/12/2020, ήτοι 2,5 χρόνια μετά την έκδοση της υπ' αριθμόν/2018 εντολής ελέγχου, είχε εκπνεύσει η διάρκεια της εν λόγω εντολής και συνακόλουθα, είχε απολεσθεί η κατά χρόνον αρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «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:

...

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,

...».

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, αναφέρεται ρητά ότι «...στην με αριθμό/2018 εντολή μερικού ελέγχου η οποία επιδόθηκε στις 19/07/2018 στην έδρα της επιχείρησης επί της οδού στο , αναφέρεται ρητά στο σώμα της ως διάρκεια ελέγχου έως την 31/12/2022...».

Επειδή με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

....».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013:

«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.

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 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές, δεδομένου ότι ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων στις 07/12/2020, ήτοι μετά την πάροδο ενός (1) μηνός από την ημερομηνία υποβολής του Υπομνήματός του (21/09/2020) επί του υπ' αριθμόν/2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «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».

Παρακάτω, παρατίθενται οι λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο και προσβάλλονται με την παρούσα, ανά κατηγορία:

Α. Λογαριασμός 61.14.003.26200-Ενοίκια Μεταφορικών μέσων

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στο λογαριασμό αυτόν καταχωρήθηκαν δαπάνες για ενοίκια και έξοδα καυσίμων μεταφορικών μέσων ΕΙΧ αυτοκινήτων που χρησιμοποιούν στελέχη της επιχείρησης, για τα οποία διαπιστώθηκε ότι δεν παραμένουν στο χώρο εργασίας, καθώς χρησιμοποιούνται από τα στελέχη του προσφεύγοντος και μετά τη λήξη του ωραρίου, καθώς και Σαββατοκύριακα και αργίες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (ιβ') του Ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν είναι και οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ποσοστό 30% επί του συνολικού υπολοίπου του λογαριασμού για τις χρήσεις 2014 και 2015, κρίνοντας ότι αυτό το ποσοστό αναλογεί σε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες των χρηστών των οχημάτων. Δεδομένου ότι το προσφεύγον

είχε ήδη αναμορφώσει οικειοθελώς ένα μέρος των εν λόγω δαπανών σε κάθε χρήση, ο έλεγχος καταλόγισε μόνο τη σχετική διαφορά, ως εξής:

- 2014: $25.366,33 \text{ €} * 30\% = 7.609,90 \text{ €} - 5.310,31 \text{ €} = \mathbf{2.299,59 \text{ €}}$
- 2015: $25.030,89 \text{ €} * 30\% = 7.509,26 \text{ €} - 6.726,24 \text{ €} = \mathbf{783,03 \text{ €}}$

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ποσοστό 30%, δεδομένου ότι εάν ο νομοθέτης επιθυμούσε την εν λόγω διάκριση, θα είχε συμπεριλάβει στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 διάταξη ανάλογη του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (άρθρο 31, παρ. 1 (β') Ν. 2238/1994).

Επειδή το προσφεύγον είχε ήδη αναμορφώσει οικειοθελώς ένα μέρος των εν λόγω δαπανών, γεγονός που σημαίνει ότι και το ίδιο αναγνωρίζει ότι οι σχετικές δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους προς το συμφέρον της επιχείρησης, ενώ παράλληλα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ρητά ότι οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν παροχές σε είδος προς τα στελέχη.

Επειδή από τη στιγμή που ο έλεγχος διαπίστωσε τη χρησιμοποίηση των οχημάτων από τα στελέχη του προσφεύγοντος και πέραν του ωραρίου εργασίας, όπως και Σαββατοκύριακα και αργίες, κρίνεται ότι από το σύνολο των δαπανών που καταχωρήθηκαν στον εν λόγω λογαριασμό, προς το συμφέρον της επιχείρησης είναι μόνο αυτές που αναλογούν στις εργάσιμες ημέρες της εβδομάδας, ήτοι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα 2/7 (=28,6%) αυτών. Κατά συνέπεια, το ποσό που δεν αναγνωρίζεται ανά χρήση ορίζεται ως εξής:

- 2014: $25.366,33 \text{ €} * 28,6\% = 7.254,77 \text{ €} - 5.310,31 \text{ €} = \mathbf{1.944,46 \text{ €}}$
- 2015: $25.030,89 \text{ €} * 28,6\% = 7.158,84 \text{ €} - 6.726,24 \text{ €} = \mathbf{432,60 \text{ €}}$

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Β. Λογαριασμός 64.01.000-Εξοδα ταξιδίων

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στο λογαριασμό αυτόν καταχωρήθηκαν κατά κύριο λόγο δαπάνες κίνησης-γευμάτων και δαπάνες φιλοξενίας, μέσω εξοδολογίων συνεργατών και υπαλλήλων του προσφεύγοντος.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε συγκεκριμένες επιμέρους δαπάνες του εν λόγω λογαριασμού ανά χρήση, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελ. 26-29, διότι από την εξέταση των πραγματικών περιστατικών και από τα στοιχεία που επεδείχθησαν στον έλεγχο, δεν προέκυψαν τα στοιχεία των προσώπων για λογαριασμό των οποίων διενεργήθηκαν, ήτοι τα άτομα που τελικώς ήταν λήπτες των ανωτέρω και η σχέση τους με το προσφεύγον. Επίσης, από τα πρόσφορα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου για τις δαπάνες αυτές, δεν προέκυψε ο λόγος των μετακινήσεων και η τυχόν συσχέτισή τους με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν οι επιμέρους αυτές δαπάνες, δεδομένου ότι τα ταξίδια έχουν πλήρη συνάφεια με την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή το προσφεύγον προσκομίζει αντίγραφα των αναλυτικών καθολικών του λογαριασμού για κάθε χρήση, όπου σε κάθε γραμμή αναγράφεται το όνομα του κάθε στελέχους/εργαζομένου που πραγματοποίησε το εκάστοτε ταξίδι, καθώς και πληροφορίες για τα υποκαταστήματα του ομίλου σε Γερμανία και Ολλανδία, υποστηρίζοντας ότι αυτά αποτελούσαν τον προορισμό των ταξιδιών, εφόσον εκεί (λόγω μεγέθους) γίνονται όλα τα workshops, παρουσιάσεις, high executive meetings κ.λπ..

Επειδή ωστόσο, το προσφεύγον δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο για τις συγκεκριμένες επιμέρους δαπάνες ταξιδιών που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος, από όπου να αποδεικνύεται ο σκοπός του εκάστοτε ταξιδιού, ενώ ο έλεγχος ισχυρίζεται περαιτέρω ότι στις περισσότερες των περιπτώσεων αφορούν σε ταμειακές αποδείξεις από γεύματα εντός και εκτός Αττικής, άνευ περαιτέρω αιτιολόγησης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Γ. Δαπάνες διαφήμισης

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε ότι «Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε συγκεκριμένες επιμέρους δαπάνες ανά χρήση, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελ. 42-46, διότι για αυτές δεν καταβλήθηκε το αναλογούν τέλος διαφήμισης.

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι η μη καταβολή του τέλους διαφήμισης ουδόλως αναφέρεται ρητά στις περιοριστικώς προβλεπόμενες περιπτώσεις μη αναγνώρισης δαπανών του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ούτε επιτρέπεται η πρόβλεψη εξαιρέσεως με ερμηνευτική εγκύκλιο (ΠΟΛ 1113/2015) που δεν απαντάται στον ίδιο νόμο.

Επειδή αν και σχετική αναφορά περί μη εκπαισιμότητας σχετικών δαπανών δεν περιλαμβάνεται στον Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), εντούτοις τέτοια πρόβλεψη υπάρχει στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 16 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπου ορίζεται ότι «Η δαπάνη διαφημίσεως δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη της διαφημιζομένης επιχειρήσεως, προκειμένου προσδιορισμού των κερδών αυτής, των υπαγομένων εις φορολογία εισοδήματος, εάν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του αναλογούντος τέλους δια τριπλοτύπου εισπράξεως του οικείου δήμου ή κοινότητας».

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται παράλληλα ότι κάποιες από τις δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος αφορούν σε επαγγελματικές κάρτες, οι οποίες είναι σύμφυτες με την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και σε γραφική ύλη, η οποία χρησιμοποιείται εντός των εγκαταστάσεων, με αμφότερα να μη συνδέονται με διαφημιστικούς σκοπούς.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 1 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος «Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, κατά περιοχή και κατηγορία διαφήμισης ως εξής:

...

Κατηγορία Δ`

α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης.

Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτησή τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες:

- η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια,
- η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα,
- η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων,
- εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Happenings") στους χώρους του καταστήματος.

...».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι επαγγελματικές κάρτες των στελεχών και η γραφική ύλη που χρησιμοποιείται εντός των εγκαταστάσεων δεν περιλαμβάνονται στις δαπάνες που υπάγονται σε τέλος διαφήμισης 2%.

Επειδή από την ανάλυση του είδους των επιμέρους δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελ. 42-46 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, δεν προκύπτουν δαπάνες για γραφική ύλη που χρησιμοποιείται εντός

των εγκαταστάσεων, ενώ αντίθετα προκύπτουν δαπάνες για επαγγελματικές κάρτες στις χρήσεις 2015 και 2016, ως εξής:

2015		
α/α εγγραφής	ημερομηνία	Ποσό (€)
2650	29/4/2015	112,70
2650	29/4/2015	490,00
2650	1/4/2015	32,20
2650	1/4/2015	140,00
Σύνολο		774,90

2016		
α/α εγγραφής	ημερομηνία	Ποσό (€)
3008	15/2/2016	98,90
3008	15/2/2016	430,00
Σύνολο		528,90

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι δαπάνες διαφήμισης που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση ανά χρήση ανέρχονται σε:

- 2014: 29.874,90 € - 0,00 € = **29.874,90 €**
- 2015: 43.902,31 € - 774,90 € = **43.127,41 €**
- 2016: 16.054,89 € - 528,90 € = **15.525,99 €**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Δ. Λογαριασμός 64.98.008.39169-Εξοδα έδρας

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνη ύψους 115.473,29 € στη χρήση 2014, η οποία αφορά στον επιμερισμό στο προσφεύγον ελληνικό υποκατάστημα του μέρους που του αναλογεί από το συνολικό κόστος λειτουργίας και υλοποίησης του προγράμματος, διότι έκρινε ότι πρόκειται για μία δαπάνη που θα πρέπει να επιβαρύνει αποκλειστικά τα Κεντρικά.

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η εν λόγω δαπάνη, δεδομένου ότι:

- η λειτουργία και υλοποίηση του ως άνω προγράμματος συντελείται σε επίπεδο Ομίλου και, συνακόλουθα, το υποκατάστημα Ελλάδος δε νοείται εξ ορισμού να τίθεται εκτός αυτής,
- αφ' ης στιγμής πρόκειται για κεντρικό κόστος σε επίπεδο Ομίλου, καθ' όλα ορθώς και νομίμως πραγματοποιείται επιμερισμός του εντός αυτού.

Επειδή σύμφωνα με το Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών-Base Erosion and Profit Shifting του ΟΟΣΑ, όπου περιλαμβάνονται 15 Δράσεις που αποβλέπουν κυρίως στην καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό

καθεστώς και ειδικότερα, σύμφωνα με το Σχέδιο Δράσης 9: «Αναδεικνύεται πλέον η μεγάλη σημασία της ακριβούς οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής, μέσω της ανάλυσης της σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων μερών βάσει συμβάσεων και της πραγματικής συμπεριφοράς μεταξύ τους & το κλειδί στην εξακρίβωση της οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής είναι το κατά πόσον η ελεγχόμενη συναλλαγή είναι εμπορικά ορθολογική».

Επειδή το πρόγραμμα (φερεγγυότητα II) αναφέρεται σε κανόνες που έθεσε η Ευρωπαϊκή Ένωση με Οδηγία της, σχετικά με την εποπτεία των ευρωπαϊκών ασφαλιστικών επιχειρήσεων και αφορά τους υπολογισμούς των απαιτήσεων φερεγγυότητας που πρέπει να ληφθούν υπόψη από τη διοίκηση μιας ασφαλιστικής εταιρείας και την αξιολόγηση των κινδύνων μέσα στο στενό πλαίσιο τριών βασικών πυλώνων:

- Πυλώνας I: Ποσοτικές Απαιτήσεις, Κεφαλαιακές Απαιτήσεις, Τεχνικές Προβλέψεις
- Πυλώνας II: Ποιοτικές Απαιτήσεις και Εποπτεία, όπως η εταιρική διακυβέρνηση και η εποπτική διαδικασία
- Πυλώνας III: Απαιτήσεις Δημοσιεύσεων και Διαφάνειας

Επειδή το προσφεύγον τυγχάνει υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας και ως εκ τούτου, δε διαθέτει νομική προσωπικότητα ούτε και δικό του κεφάλαιο.

Επειδή παράλληλα, όπως το Κεντρικό δεν επιμερίζει τις κεντρικές προσόδους-έσοδα στα υποκαταστήματά του, συναφώς δε δικαιούται να επιμερίζει και οποιαδήποτε δαπάνη που διενεργείται σε επίπεδο ομίλου, παρά μόνο αυτές που αποδεικνύεται ότι αφορούν το εκάστοτε υποκατάστημα.

Επειδή εν προκειμένω, από τις λειτουργίες που επιτελούνται στο προσφεύγον δεν αναφέρονται λειτουργίες που να αφορούν στο πλαίσιο «.....».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

E. Λογαριασμός 67.87.023.03020-Έξοδα έδρας

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στον εν λόγω λογαριασμό έχουν καταχωρηθεί δαπάνες ανά χρήση ύψους:

- 2014: 457.871,59 €
- 2015: 440.836,45 €
- 2016: 565.079,30 €

οι οποίες αφορούν στην συμμετοχή εκ μέρους του προσφεύγοντος στα έξοδα που ανακύπτουν κατά τη διαδικασία επιδίωξης είσπραξης των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν οι ασφαλισμένοι σε αυτό από πελάτες τους, διαδικασία που διενεργείται από τις ανά τον κόσμο εταιρείες

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες στη βάση του ότι δεν τέθηκαν στη διάθεσή του στοιχεία που να αποδεικνύουν εάν και με ποιόν τρόπο οι δαπάνες αυτές θα πρέπει να

επιβαρύνουν το ίδιο το προσφεύγον, ενώ τα παραστατικά που τέθηκαν στη διάθεσή του προς υποστήριξη των σχετικών συναλλαγών, έχουν εκδοθεί απευθείας από τις ανά τον κόσμο εταιρείες προς τους ασφαλισμένους-πελάτες του προσφεύγοντος.

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι εν λόγω δαπάνες, δεδομένου ότι:

- πρόκειται για δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται, δυνάμει συμβατικής σχέσης με τους πελάτες ασφαλισμένους, έναντι των οποίων έχει αναλάβει συμβατικώς την υποχρέωση, πέραν της τυχόν αποζημίωσης λόγω επέλευσης του ασφαλιστικού κινδύνου, να καλύψει και τα ενδεχόμενα δικαστικά και λοιπά διαχειριστικά έξοδα που συνδέονται με την υπόθεσή τους
- το γεγονός ότι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει η εταιρεία εκδίδεται προς τον εκάστοτε ασφαλισμένο-πελάτη του προσφεύγοντος, δεν επιδρά στο γεγονός ότι το τελευταίο υποχρεούται να καλύπτει το ίδιο τα ανακύπτοντα έξοδα βάσει ρητού συμβατικού όρου.

Επειδή το προσφεύγον προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, σε δειγματοληπτική βάση, αντίγραφα ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όπου αναφέρεται ότι:

«4.γ) Τα συμφωνημένα στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο ασφάλιστρα περιλαμβάνουν τα έξοδα που προκύπτουν από την παράδοση των απαιτήσεων προς εξώδικη ή δικαστική διεκδίκηση ή/και είσπραξη στην, τα οποία δημιουργούνται βάσει της συνδεδεμένης με την Καθυστέρηση Πληρωμής (Protracted Default) υποχρέωσης προς αποζημίωση, μόνο εφόσον:

1. αναφέρονται σε ασφαλισμένες απαιτήσεις (σύμφωνα με την παρ. 1γ) και
2. δεν υπάρχει παράβαση των διατάξεων περί Protracted Default (20700.00)

Το σύνολο των εξόδων που δημιουργούνται κατά τα ως άνω εξοφλείται από τον Ασφαλιστή στην και κατόπιν ο Ασφαλιστής διεκδικεί από το Λήπτη της Ασφάλισης το τυχόν ποσό που αντιστοιχεί στο ανασφάλιστο τμήμα της απαίτησης...».

Επειδή το προσφεύγον προσκομίζει παράλληλα, επίσης σε δειγματοληπτική βάση, τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την εταιρεία προς ασφαλισμένους-πελάτες, όπου αναφέρεται ότι:

«Invoice amount (ελλ. Ποσό τιμολογίου) XXX

Total amount contributed by the Insurer in accordance with your policy is (ελλ. Συνολικό ποσό που καλύφθηκε από τον Ασφαλιστή σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα σας) ZZZ

Your share of costs (ελλ. η συμμετοχή σας στα κόστη) AAA= XXX-ZZZ».

Επειδή η Υπηρεσία μας ζήτησε από την προσφεύγουσα, μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ.....ΕΕ2021ΕΜΠ/18-5-2021 εγγράφου της, να της προσκομίσει, μεταξύ άλλων, και δικαιολογητικά που να αντιστοιχούν στα μεγαλύτερα ποσά του επίμαχου λογαριασμού ΓΛ (67.87.023.03020).

Επειδή η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω, μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/1-6-2021 Απαντητικού Υπομνήματός της, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα σχετικά τιμολόγια της

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το προσφεύγον είχε συμβατική υποχρέωση να διενεργεί τις εν λόγω δαπάνες.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 2 της Υποπαραγράφου Ε.1 του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012 «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1113/2015 «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».

Επειδή εν προκειμένω, οι σχετικές δαπάνες που διενήργησε το προσφεύγον, υποστηρίζονται τόσο από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια όσο και από τα τιμολόγια της εταιρείας, τα οποία έθεσε στη διάθεση της Υπηρεσίας μας σε δειγματοληπτική βάση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

ΣΤ. Λογαριασμός 70.01.023.00110-Πρόβλεψη Επισφαλών Απαιτήσεων

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση της Υπηρεσίας μας, το προσφεύγον σχημάτισε πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων στη χρήση 2015 ύψους 287.914,37 €, την οποία ωστόσο συμπεριέλαβε στον πίνακα αναμόρφωσης της υποβληθείσας Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος της οικείας χρήσης. Στην επόμενη χρήση 2016, το προσφεύγον αντιλόγησε την ανωτέρω πρόβλεψη και ταυτόχρονα αναμόρφωσε αρνητικά το εν λόγω ποσό από τα κέρδη της χρήσης.

Επειδή από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η πρόβλεψη αυτή αφορά έναν συγκεκριμένο ασφαλισμένο-πελάτη του προσφεύγοντος, για ανεξόφλητες απαιτήσεις της περιόδου 2013-2014.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εκ μέρους του προσφεύγοντος αρνητική αναμόρφωση του ποσού των 287.914,37 € στη χρήση 2016, στη βάση του ότι δεν τέθηκαν στη διάθεσή του στοιχεία που να πιστοποιούν ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εκπαισιμότητα της δαπάνης αυτής.

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η εν λόγω αρνητική αναμόρφωση.

Επειδή εφόσον το προσφεύγον αναμόρφωσε οικειοθελώς την πρόβλεψη ύψους 287.914,37 € που σχημάτισε εντός της χρήσης 2015, δεν τίθεται ζήτημα εξέτασης του εάν είχε δικαίωμα να σχηματίσει την πρόβλεψη για φορολογικούς σκοπούς.

Επειδή εφόσον το προσφεύγον αναμόρφωσε αρνητικά την αντιστροφή της πρόβλεψης ύψους 287.914,37 € εντός της χρήσης 2016, επίσης δεν τίθεται κάποιο ζήτημα από φορολογικής πλευράς.

Επειδή εκτός από την ανωτέρω πρόβλεψη, για τον συγκεκριμένο πελάτη, είχε εγγραφεί στα βιβλία του προσφεύγοντος κατά τη χρήση 2014 έσοδο από απαιτητά ασφάλιστρα ύψους 130.625,01 €, ενώ ισόποσο έσοδο είχε αναγνωριστεί στη χρήση 2013. Ωστόσο στη συνέχεια, εντός της χρήσης 2016, αφαιρέθηκε από τα έσοδα της χρήσης το συνολικό ποσό των **254.474,71 €**, ενώ ταυτόχρονα εκδόθηκαν από το προσφεύγον έξι (6) πιστωτικά τιμολόγια συνολικής αξίας 137.599,72 €.

Επειδή συνεπώς, κατά τη χρήση 2016 το προσφεύγον διέγραψε τη σχετική απαίτηση, με ταυτόχρονη μείωση των εσόδων της χρήσης.

Επειδή ωστόσο, η φύση της παροχής ασφαλιστικών υπηρεσιών συνίσταται στο ότι ο ασφαλιστής είναι ανά πάσα στιγμή έτοιμος να αποζημιώσει τον ασφαλισμένο σε περίπτωση επέλευσης του σχετικού αρνητικού γεγονότος, κρίνεται ότι το προσφεύγον όντως παρείχε υπηρεσίες στον πελάτη του, για τις οποίες απαίτησε την αμοιβή του, όπως άλλωστε αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι διεκδίκησε δικαστικά τα απαιτητά ασφάλιστρα κατά το έτος 2015 (σχετ. η από 27/10/2015 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, δε δικαιολογείται η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων εντός της χρήσης 2016 για υπηρεσίες που είχαν ήδη παρασχεθεί, τη στιγμή μάλιστα που έως εκείνη τη χρονική στιγμή δεν είχε εκδοθεί η απόφαση του δικαστηρίου.

Επειδή γενικότερα, μείωση εσόδων δεν προβλέπεται από καμία φορολογική διάταξη και συνεπώς, το προσφεύγον μη νομίμως μείωσε τη φορολογητέα ύλη της χρήσης 2016 με το ποσό των 254.474,71 €.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**, ενώ το ποσό που χρήζει αναμόρφωσης είναι το ποσό των **254.474,71 €** (συνολικό ποσό μείωσης των εσόδων).

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή το προσφεύγον έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την οντότητα με Α.Φ.Μ., συνολικού ύψους ανά χρήση:

- 2014: 303.950,44 €
- 2015: 342.459,52 €
- 2016: 395.953,12 €

τα οποία αφορούν σε υπηρεσίες μηχανογραφικών εφαρμογών δραστηριοτήτων που εκτελούνται από το τμήμα IT services του ομίλου, όπως συμβουλές και βοήθεια σε τομείς που περιλαμβάνουν την παροχή και τη συντήρηση πληροφοριακής και επικοινωνιακής υποδομής, hardware, διάφορες εφαρμογές διαχείρισης λογαριασμών κλπ..

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι το προσφεύγον όφειλε να υποβάλει έκτακτες δηλώσεις Φ.Π.Α. ούτως ώστε να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38, παρ. 8 του Ν. 2859/2000 και παράλληλα να υποβάλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών για τις παραπάνω ενδοκοινοτικές συναλλαγές (πράξεις λήπτη), ενέργειες στις οποίες δεν προέβη.

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι εκτός πεδίου Φ.Π.Α. (και κατ' επέκταση δε χρειαζόταν να περιληφθούν σε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών), δεδομένου ότι πρόκειται για συναλλαγές μεταξύ μερών της ίδιας νομικής οντότητας, ενώ επικαλείται το Αρ. πρωτ. ΔΕΕΦΑ 1067167 ΕΞ 2016/25.4.2016 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε., στο οποίο γίνεται αναφορά στην απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου επί της υπόθεσης C-210/04 (FCE Bank).

Επειδή σύμφωνα με το Αρ. πρωτ. ΔΕΕΦΑ 1067167 ΕΞ 2016/25.4.2016 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε., «όταν παρέχονται υπηρεσίες μεταξύ εγκαταστάσεων της ίδιας νομικής οντότητας, ήτοι από έδρα σε υποκατάστημα και αντίστροφα, ακόμη και στην περίπτωση που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη και το υποκατάστημα δε διαθέτει αυτοτέλεια ώστε να δημιουργηθεί έννομη σχέση μεταξύ των δύο, τότε οι υπηρεσίες αυτές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ κατά την έννοια των άρθρων 2 και 3 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή η Υπηρεσία μας ζήτησε από την προσφεύγουσα, μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ.....ΕΞ2021ΕΜΠ/18-5-2021 εγγράφου της, να της προσκομίσει, μεταξύ άλλων, και πρόσφορα στοιχεία από δημόσιους φορείς που να αποδεικνύουν ότι η «.....» και η «.....» αποτελούν υποκαταστήματα της ίδιας νομικής οντότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω, μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/1-6-2021 Απαντητικού Υπομνήματός της, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας 1) Γενικό Πιστοποιητικό Γ.Ε.ΜΗ. του Ελληνικού Υποκαταστήματος και 2) έγγραφα από τα αντίστοιχα μητρώα του Ηνωμένου Βασιλείου, από τον συνδυασμό των οποίων προκύπτει ότι η αλλοδαπή ασφαλιστική εταιρεία με την επωνυμία «.....» και έδρα

στην Ολλανδία είχε ιδρύσει υποκαταστήματα τόσο στην Ελλάδα όσο και στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στη συνέχεια, κατά το έτος 2017, η εν λόγω εταιρεία απορροφήθηκε λόγω συγχωνεύσεως από την ασφαλιστική εταιρεία με την επωνυμία “.....» με έδρα στην Ισπανία, με αποτέλεσμα η επωνυμία να καθορίζεται σε «.....».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι οι επίμαχες συναλλαγές έλαβαν χώρα μεταξύ μερών της ίδιας νομικής οντότητας και κατά συνέπεια, ήταν εκτός πεδίου Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 5β' του Ν. 2859/2000, «Ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, που λαμβάνει υπηρεσίες από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, υποχρεούται για τις εν λόγω υπηρεσίες που λαμβάνει:

- α) να χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν από αυτόν,
- β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας».

Επειδή εφόσον οι επίμαχες συναλλαγές ήταν εκτός πεδίου Φ.Π.Α., δεν υπήρχε και υποχρέωση για υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Ασφαλιστρών, το προσφεύγον καταχώρησε στα βιβλία του πλήθος αντιλογισμών (αρνητικών εγγραφών) εσόδων παραγωγής ασφαλιστρών και του αντίστοιχου φόρου ασφαλιστρών. Από περαιτέρω διερεύνηση και διευκρινίσεις του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω αντιλογισμοί οφείλονται κυρίως σε ακυρώσεις υφιστάμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε ημερομηνία μεταγενέστερη της έναρξης ισχύος τους.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι το προσφεύγον υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φόρου ασφαλιστρών, δεδομένου ότι συνυπολόγισε αυτά τα αρνητικά ποσά του φόρου ασφαλιστρών στον προς απόδοση φόρο ασφαλιστρών, με αποτέλεσμα την απόδοση μειωμένου φόρου με τις οικείες δηλώσεις.

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις δεν τυγχάνουν ανακριβείς, δεδομένου ότι τα ποσά ασφαλιστρών που αφαιρέθηκαν αφορούσαν σε ακυρώσεις ασφαλιστηρίων συμβολαίων για τα οποία δεν είχε προλάβει να εισπραχθεί ο αναλογών φόρος ασφαλιστρών από τους ασφαλισμένους-πελάτες.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1028/2017 «Κατά την περίπτωση ακύρωσης ασφαλιστηρίων συμβολαίων, δεν συντρέχουν λόγοι επιστροφής του φόρου ασφαλιστρών ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθόσον το αχρεώστητο θα πρέπει να υπάρχει κατά το χρόνο απόδοσης του φόρου και δεν παρέχεται η δυνατότητα επιστροφής του φόρου αυτού, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις».

Επειδή με την ΠΟΛ 1032/2018 διευκρινίστηκε περαιτέρω ότι «η σχετική αναφορά σε ακυρώσεις συμβολαίων της εγκυκλίου ΠΟΛ 1028/2017 αφορά την περίπτωση της μη επιστροφής από το Δημόσιο του φόρου ασφαλιστρών στην περίπτωση που κατά το χρόνο της απόδοσης αυτού τα ασφαλίστρα ήταν απαιτητά, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα της απόδοσης του φόρου το συμβόλαιο μπορεί να ακυρώθηκε, διότι δεν συντρέχουν λόγοι αχρεώστητης καταβολής, και δεν επηρεάζει αυτό τους συμψηφισμούς σύμφωνα με το άρθρο 2 του α.ν. 660/1937».

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Ασφαλιστρών αλλά και με την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, πρόκειται για ακυρώσεις υφιστάμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε ημερομηνία μεταγενέστερη της έναρξης ισχύος τους, ενώ ο αναλογών φόρος ασφαλιστρών είχε ήδη αποδοθεί στο Δημόσιο με προγενέστερες δηλώσεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Σημειώνεται ότι δεδομένης της ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων, ο έλεγχος επέβαλε πρόστιμα 500,00 € του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ανά χρήση. Ωστόσο, αφενός το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. αναφέρεται σε περιπτώσεις μη υποβολής και εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων και αφετέρου, σύμφωνα με το άρθρο 29, παρ. 7 του Ν. 3492/2006 (περί Φόρου Ασφαλιστρών) «Η επιβολή προσαυξήσεων και γενικά η διαδικασία βεβαίωσης, καταλογισμού και καταβολής του φόρου και τα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου διέπονται από τις διατάξεις που εφαρμόζονται κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος». Ως εκ τούτου, με την παρούσα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ..

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4174/2013:

«1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

...

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 56, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης».

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι, στους Συνοπτικούς Πίνακες Πληροφοριών των κρινόμενων χρήσεων, το προσφεύγον έπρεπε να συμπεριλάβει τα ποσά που κατέβαλε στην εταιρεία προς κάλυψη εξόδων των ασφαλισμένων-πελατών της, όπως περιγράφεται ανωτέρω, τα οποία ανά χρήση ανέρχονται σε:

- 2014: 457.871,59 €
- 2015: 440.836,45 €
- 2016: 565.079,30 €,

και δεδομένου ότι δεν έπραξε αναλόγως, επέβαλε πρόστιμα ανά χρήση ως εξής:

- 2014: **500,00 €** (=457.871,59 € * 1/1000 = 457,87 € υπολείπεται του κατώτατου ορίου)
- 2015: **500,00 €** (=440.836,45 € * 1/1000 = 440,84 € υπολείπεται του κατώτατου ορίου)
- 2016: **565,08 €** (=565.079,30 € * 1/1000)

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι δεν είχε υποχρέωση να συμπεριλάβει τα επίμαχα ποσά στους Συνοπτικούς Πίνακες, δεδομένου ότι δεν τα κατέβαλε δυνάμει ευθείας συναλλακτικής σχέσης με την εταιρεία, ενώ επικουρικά αναφέρει ότι, από την οικεία

Έκθεση Ελέγχου, δεν προκύπτει εάν η φερόμενη ως ανακρίβεια αφορά σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

Επειδή οι σχετικές δαπάνες που διενήργησε το προσφεύγον, εμβάζοντας ποσά απευθείας στην εταιρεία, προβλέπονται από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, ενώ αναφέρονται και στα τιμολόγια της τελευταίας, όπου γίνεται ρητή αναφορά στη συμμετοχή του προσφεύγοντος στα κόστη επιδίωξης είσπραξης των επισφαλών απαιτήσεων.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος (σελ. 60-62), οι ενδοομιλικές συναλλαγές που τεκμηριώθηκαν από το προσφεύγον και συμπεριελήφθησαν στους Συνοπτικούς Πίνακες, ανήλθαν ανά χρήση στα κάτωθι συνολικά ποσά:

- 2014: 4.243.563,74 €
- 2015: 4.134.966,73 €
- 2016: 3.419.220,92 €

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη και τις επίμαχες συναλλαγές με την εταιρεία, οι συναλλαγές για τις οποίες υπήρχε η υποχρέωση τεκμηρίωσης ανέρχονται ανά χρήση στο συνολικό ποσό των:

- 2014: 4.243.563,74 € + 457.871,59 € = 4.701.435,33 €
- 2015: 4.134.966,73 € + 440.836,45 € = 4.575.803,18 €
- 2016: 3.419.220,92 € + 565.079,30 € = 3.984.300,22 €

Επειδή τα ποσοστά των επίμαχων συναλλαγών ως προς τα συνολικά ποσά των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε η υποχρέωση τεκμηρίωσης ανέρχονται ανά χρήση σε:

- 2014: 457.871,59 € / 4.701.435,33 € = 9,7% (<10%)
- 2015: 440.836,45 € / 4.575.803,18 € = 9,6% (<10%)
- 2016: 565.079,30 € / 3.984.300,22 € = 14,2% (>10%)

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, πρόστιμο ανακρίβειας πρέπει να επιβληθεί μόνο για τη χρήση 2016.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **04/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υποκαταστήματος με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ.-/.....-/2020 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

A)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από ΔΕΔ	Ποσό (€)
60.00	Έκτακτες αμοιβές	19.811,98
61.21	Κλάδου πιστώσεων	11.417,43
61.14	Leasing ΙΧ	1.944,46
64.01	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	5.571,03
64.02	Έξοδα διαφήμισης	29.874,90
64.98	Έξοδα έδρας	115.473,29
67.87	Έξοδα έδρας	0,00
81.00	Λοιπά έκτακτα έξοδα	25.893,32
	Σύνολο	209.986,41

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	2.663.316,01	3.331.529,14	2.873.302,42	209.986,41
Φόρος (26%)	692.462,16	866.197,58	747.058,63	54.596,47
<i>Διαφορά</i>		173.735,41	54.596,47	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (10%)		52.120,62	5.459,65	5.459,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		225.856,04	60.056,11	60.056,11

B)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από ΔΕΔ	Ποσό (€)
60.00	Έκτακτες αμοιβές	18.201,05
61.21	Κλάδου πιστώσεων	8.019,90
61.14	Leasing ΙΧ	432,60
64.01	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	9.462,19
64.02	Έξοδα διαφήμισης	43.127,41
65.01	Τόκοι έξοδα	3.756,03
67.87	Έξοδα έδρας	0,00
81.01	Λοιπά έκτακτα έσοδα	14.198,52
81.00	Λοιπά έκτακτα έξοδα	9.487,62
	Σύνολο	106.685,32

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	2.046.311,12	2.594.958,22	2.152.996,44	106.685,32
Φόρος (29%)	593.430,22	752.537,88	624.368,97	30.938,74
<i>Διαφορά</i>		159.107,66	30.938,74	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (50%)		79.553,83	15.469,37	15.469,37

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		238.661,49	46.408,11	46.408,11
--------------------------------	--	-------------------	------------------	------------------

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)
60.00	Έκτακτες αμοιβές	2.302,69
64.01	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	8.128,80
64.02	Έξοδα διαφήμισης	15.525,99
67.87	Έξοδα έδρας	0,00
70.01	Λοιπά έκτακτα έξοδα	254.474,71
	Σύνολο	280.432,19

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	988.428,89	1.867.908,94	1.268.861,08	280.432,19
Φόρος (29%)	286.644,38	541.693,59	367.969,71	81.325,34
<i>Διαφορά</i>		255.049,21	81.325,34	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (50%)		127.524,61	40.662,67	40.662,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		382.573,82	121.988,00	121.988,00

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

0,00 €

Ε)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

0,00 €

ΣΤ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

0,00 €

Ζ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

H)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

Θ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

I)/2020 Οριστική Πράξη Φόρου Ασφαλιστρών

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

	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	6.951,46
Πρόστιμο άρθρου λόγω ανακρίβειας	0,00 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.951,46

(*) Σημ: Η διαφορά του φόρου είναι μικρότερη του 5% του φόρου της δήλωσης (άρθρο 58 Κ.Φ.Δ.).

ΙΑ)/2020 Οριστική Πράξη Φόρου Ασφαλιστρών

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

	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	10.489,97
Πρόστιμο άρθρου λόγω ανακρίβειας	0,00 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.489,97

(*) Σημ: Η διαφορά του φόρου είναι μικρότερη του 5% του φόρου της δήλωσης (άρθρο 58 Κ.Φ.Δ.).

ΙΒ)/2020 Οριστική Πράξη Φόρου Ασφαλιστρών

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

	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	43.476,21
Πρόστιμο άρθρου λόγω ανακρίβειας	0,00 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.476,21

(*) Σημ: Η διαφορά του φόρου είναι μικρότερη του 5% του φόρου της δήλωσης (άρθρο 58 Κ.Φ.Δ.).

ΙΓ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

ΙΔ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 0,00 €**

ΙΕ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 565,08 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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