



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-11-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Αριθμός απόφασης: 3733

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020Απόφασης 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24-06-2022και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., με έδρα κατά της υπ' αριθμ./26-5-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ./26-5-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ./26-5-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και της υπ'αριθμ./26-5-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./26-5-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθμ./26-5-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους

2019, την υπ' αριθμ./26-5-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και την υπ'αριθμ./26-5-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 26-5-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/15-11-2022 έγγραφο του ΚΕΜΕΕΠ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24-06-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με 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' αριθμ./**26-5-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά ζημίας ύψους **149.256,51€**, ήτοι ποσό ζημίας ύψους 593.428,68€ έναντι ζημίας βάσει δήλωσης ύψους 742.685,19€.

-Με την υπ' αριθμ./**26-5-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά ζημίας ύψους **362.924,17€** ήτοι ποσό ζημίας ύψους 190.766,12€ έναντι ζημίας βάσει δήλωσης ύψους 553.690,29€.

-Με την υπ' αριθμ./**26-5-2022** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **10.000,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.21 παρ.4 και αρθ.56 παρ. 2 του ν. 4174/2013, διότι δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το Φάκελο Τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παρ.4 του αρθ.21 του Κ.Φ.Δ..

-Με την υπ' αριθμ./**26-5-2022** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους **10.500,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.21 παρ.4 και αρθ.56 παρ. 2 του ν. 4174/2013, διότι α) δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το Φάκελο Τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παρ.4 του αρθ.21 του Κ.Φ.Δ., και β) υπέβαλλε ανακριβώς τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών που ορίζεται στην παρ.3 του αρθ. 21 του ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 26-5-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της με αρ./23-2-2021 εντολής ελέγχου διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ./3-2-2021 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διενέργεια ελέγχου διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε:

Α) Εκπρόθεσμη Προσκόμιση Φακέλων Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Φορολογικών Ετών 2018, 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 21, 56 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Β) Υποβολή Ανακριβούς/Ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, Φορολογικού Έτους 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ.2 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε) και των άρθρων 21,56 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Γ) Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ.2, 50 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)

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

1. Εσφαλμένα και πλημμελώς αιτιολογημένα ο έλεγχος έκρινε ότι στον φάκελο τεκμηρίωσης του έτους 2019 έπρεπε να συμπεριληφθούν οι συναλλαγές της εταιρίας με την αλλοδαπή εταιρεία «.....», καθώς η εταιρία αυτή, η οποία προσελήφθη ως διαχειριστής ενός ξενοδοχείου της εταιρείας μας, δεν είναι συνδεδεμένο πρόσωπο, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του αρ. 2 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) διότι η εν λόγω εταιρεία έχει αναλάβει συγκεκριμένες αρμοδιότητες που αφορούν στην επίπλωση, τον εξοπλισμό, την εξυπηρέτηση, την εμπορική προώθηση, τη λειτουργία, την επίβλεψη και την διεύθυνση ενός συγκεκριμένου ξενοδοχείου της προσφεύγουσας. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου ανακρίβειας του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και η προσθήκη λογιστικής διαφοράς στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας εκ του λόγου αυτού.
2. Εσφαλμένα και πλημμελώς αιτιολογημένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τεκμηριώθηκαν οι συναλλαγές με την αλλοδαπή εταιρεία «.....» και ότι υπήρξε παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ο έλεγχος δεν αναφέρει σε κανένα σημείο της έκθεσής του ποια μέθοδο επέλεξε για να τεκμηριώσει τις υπό κρίση συναλλαγές με την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία και επίσης δεν έχει αιτιολογήσει επαρκώς την εξαίρεση των 41 συμβάσεων από το δείγμα καθώς στον πίνακα παρατίθενται αόριστα αιτιολογίες. Τέλος εσφαλμένα κρίθηκε σε ποσοστό 9,22% αφού στο ποσοστό αυτό περιλαμβάνονται και άσχετες συμφωνίες (πνευματικής ιδιοκτησίας, marketing) ενώ όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η αμοιβή διαχείρισης ανέρχεται σε ποσοστό 2,52% ήτοι σε ποσοστό κατώτερο του 4,5% που έθεσε ο έλεγχος.

Επειδή, η προσφεύγουσα αν και στρέφεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ως προς την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 δεν προβάλλει κανένα λόγο κατ' αυτής. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει κατά το μέρος της εκείνο, κατά το οποίο στρέφεται αορίστως κατά της ως άνω πράξης, να απορριφθεί ως απαράδεκτη .

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 2 του Ν. 4172/2013:**

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 όπως τέθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 23 του ν. 4223/2013:

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.21 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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.

2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες

(200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

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.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.»

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.56 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. 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.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με την από 26-5-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα α) Προσκόμισε Εκπρόθεσμα Φακέλους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών για τα Φορολογικά Έτη 2018 και 2019, ήτοι μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ.4 του αρθ.21 του

Κ.Φ.Δ.. αλλά προσκομίστηκαν κατά την εβδομηκοστή όγδοη (78^η) ημέρα, στο διάστημα 60-90 ημερών. β) Υπέβαλλε ανακριβώς τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών της παρ. 3 του αρθ.21 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για το φορολογικό έτος 2019, καθόσον δε συμπεριέλαβε σε αυτόν τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με τη συνδεδεμένη εταιρεία στις Ηνωμένες Πολιτείες «.....» συνολικού ύψους 417.518,13€, οι οποίες αφορούν λήψη υπηρεσιών διαχείρισης ύψους 345.269,01€ και επαναχρέωση δαπανών προς την ως άνω εταιρεία ύψους 72.249,12€, και γ) Δεν τήρησε την αρχή των ίσων αποστάσεων για τις συναλλαγές της κατά το φορολογικό έτος 2019 με την συνδεδεμένη εταιρεία στις Ηνωμένες Πολιτείες «.....» και ειδικότερα για τις συναλλαγές που αφορούν λήψη αμοιβών διαχείρισης ύψους 345.269,01€ από την ως άνω εταιρεία και συνεπώς οι λογιστικές διαφορές ύψους 213.667,66€ που προέκυψαν εξ αυτού του λόγου, προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2019.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ότι στον φάκελο τεκμηρίωσης του έτους 2019 έπρεπε να συμπεριληφθούν οι συναλλαγές της εταιρίας με την αλλοδαπή εταιρεία «.....».

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι οι συναλλαγές με την αλλοδαπή εταιρεία «.....» κατά το έτος 2019 θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στον φάκελο τεκμηρίωσης του έτους 2019, καθόσον η εταιρία αυτή, η οποία προσελήφθη ως διαχειριστής του ξενοδοχείου της, δεν είναι συνδεδεμένο πρόσωπο, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του αρ. 2 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και συνεπώς εξ αυτού του λόγου είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου ανακρίβειας του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και η προσθήκη λογιστικής διαφοράς στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας. Ειδικότερα, επικαλείται ότι η από 15-10-2018 σύμβαση που έχει συνάψει με την εν λόγω εταιρεία δυνάμει της οποίας η τελευταία έχει αναλάβει αρμοδιότητες επίπλωσης, εξοπλισμού, εξυπηρέτησης, εμπορικής προώθησης, λειτουργίας, διαχείρισης, επίβλεψης και διεύθυνσης του ξενοδοχείου, αποτελεί μία συνήθη σύμβαση πρόσληψης διαχειριστή ξενοδοχείου η οποία συνάπτεται μεταξύ απολύτως ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Επειδή με το άρθρο 2: «Ορισμοί», παρ. ζ', περ. γγ, του Ν4172/2013, ορίζεται ως:

«ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα)...γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1142/2015 εξειδικεύτηκαν οι περιπτώσεις που υπάρχει σύνδεση μεταξύ των επιχειρήσεων, κατά την περ. γγ, της παρ. ζ, του άρθρου 2, και δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες διευκρινήσεις :

«Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή

έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δυο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ' αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων.
- Η σχέση δικαιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013,
- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013».

-
Επειδή, η έννοια του «συνδεδεμένου προσώπου» κατ' αρθ.2 περ. ζ' του ν. 4172 /2013, είναι ευρύτερη από την έννοια ενός ομίλου επιχειρήσεων καθόσον δύο (2) επιχειρήσεις μπορεί να είναι συνδεδεμένες, χωρίζονα ανήκουν στον ίδιο όμιλο.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα είναι ιδιοκτήτης της εγκατάστασης του ξενοδοχείου και ως διαχειριστής αυτής ορίστηκε η αλλοδαπή επιχείρηση «.....», με την από 2018, «ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ».

Επειδή, η προσφεύγουσα λαμβάνει υπηρεσίες διαχείρισης, προώθησης, μάρκετινγκ, επίβλεψης και διοίκησης της εγκατάστασης (ξενοδοχείου) από την αλλοδαπή επιχείρηση «.....». Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναγράφονται στη Σύμβαση, η οποία τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....», η οποία υπεγράφη στις/2018 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους όρους που περιγράφονται στο άρθρο 2. «ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΟΥ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ, ΕΥΘΥΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΥΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ» και ειδικότερα στην παράγραφο 2.2 «Ευθύνες του Διαχειριστή», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Καθ' όλη τη Διάρκεια Ισχύος, ο Διαχειριστής εξουσιοδοτείται και εντέλλεται με την παρούσα, και ο Διαχειριστής δια της παρούσας αναλαμβάνει την υποχρέωση να προβεί σε κάθε ενέργεια και πράγμα που είναι απαραίτητο για την επίπλωση, τον εξοπλισμό, την εξυπηρέτηση, την εμπορική προώθηση, τη λειτουργία, τη διαχείριση, την επίβλεψη και τη διοίκηση του Ξενοδοχείου και του Προσωπικού του Ξενοδοχείου, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρούσας Σύμβασης. Χωρίς να περιορίζεται η γενικότητα των ανωτέρω, ο Διαχειριστής δια του παρόντος εξουσιοδοτείται να προβεί στα ακόλουθα όσον αφορά το

- Ξενοδοχείο, με την επιφύλαξη και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρούσας Σύμβασης και του Ετήσιου Προϋπολογισμού:
- (α) να καθορίζει τους όρους εισόδου και τις τιμές και τις χρεώσεις για τα δωμάτια φιλοξενίας, τους εμπορικούς χώρους και άλλες παροχές και υπηρεσίες, σύμφωνα πάντα με τα Πρότυπα του Συστήματος.
 - (β) να καθορίζει τις διοικητικές πολιτικές και διαδικασίες για το Ξενοδοχείο (συμπεριλαμβανομένων των πολιτικών πιστωτικών καρτών και της σύναψης διακανονισμών και συμφωνιών με οργανισμούς πιστωτικών καρτών).
 - (γ) να καθορίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες απασχόλησης για το Προσωπικό του Ξενοδοχείου (συμπεριλαμβανομένων των ημερομισθίων και αποδοχών καθώς και των όρων, των πρόσθετων αμοιβών, των συνταξιοδοτικών προγραμμάτων και άλλων προγραμμάτων παροχών σε εργαζομένους), να διαπραγματεύεται με οποιοδήποτε σωματείο εργαζομένων ή άλλη ομάδα συλλογικής διαπραγμάτευσης και, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 5, να προσελκύει, προσλαμβάνει, εκπαιδεύει, αμείβει και επιβλέπει όλο το Προσωπικό του Ξενοδοχείου, και να λαμβάνει πειθαρχικά μέτρα, να μεταθέτει και να απολύει το Προσωπικό του Ξενοδοχείου (όπως ενδείκνυται κατά περίπτωση).
 - (δ) να καθορίζει τις πολιτικές ψυχαγωγίας και τροφίμων και ποτών για το Ξενοδοχείο (συμπεριλαμβανομένων των τιμών και των χρεώσεων) και να παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας και εδεσμάτων και ποτών.
 - (ε) να αποφασίζει για όλες τις δραστηριότητες διαφήμισης, δημοσίων σχέσεων και τις πολιτικές προώθησης του Ξενοδοχείου (συμπεριλαμβανομένης της κατάρτισης σχεδίων και υλικού μάρκετινγκ).
 - (στ) να καταβάλλει εύλογες προσπάθειες για την είσπραξη όλων των χρεώσεων, ενοικίων και άλλων ποσών που οφείλουν οι πελάτες, οι θαμώνες και οι ένοικοι του Ξενοδοχείου, οι υπενοικιαστές, τα Πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες στο Ξενοδοχείο και οι παραχωρησιούχοι του Ξενοδοχείου.
 - (ζ) να αγοράζει, για λογαριασμό του Ιδιοκτήτη, όλα τα είδη λειτουργίας και τα αναλώσιμα, έπιπλα, εξαρτήματα και τον εξοπλισμό και όποιες άλλες υπηρεσίες και εμπορεύματα που ο Διαχειριστής κρίνει ευλόγως απαραίτητα ή πρόσφορα για την ορθή λειτουργία του Ξενοδοχείου, σύμφωνα με την παρούσα Σύμβαση ή τα Πρότυπα του Συστήματος, στα οποία περιλαμβάνεται να προβαίνει σε τυχόν εύλογες απαραίτητες αντικαταστάσεις, βελτιώσεις, προσθήκες και αλλαγές των ανωτέρω.
 - (η) να μεριμνά για την ύπαρξη υπηρεσιών κοινής ωφέλειας, για τηλεφωνικές υπηρεσίες, τηλεόραση, απεντόμωση, ασφάλεια, αποκομιδή απορριμμάτων, τη λειτουργία ανελκυστήρων, το πλύσιμο παραθύρων και άλλες υπηρεσίες που είναι απαραίτητες ή πρόσφορες για την εύρυθμη λειτουργία του Ξενοδοχείου.
 - (θ) να καθορίζει την ταμειακή διαχείριση και τις τραπεζικές ρυθμίσεις για το Ξενοδοχείο και να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, να διενεργεί πληρωμές για πληρωτέους λογαριασμούς και να χειρίζεται την είσπραξη των εισπρακτέων λογαριασμών.
 - (ι) να συνάπτει συμβάσεις σε σχέση με τη λειτουργία του Ξενοδοχείου, συμπεριλαμβανομένων συμβάσεων μίσθωσης, αδειοδότησης, παραχώρησης και άλλων δεσμεύσεων στο όνομα του Ιδιοκτήτη ή του Διαχειριστή όπως κρίνει κατά καιρούς σκόπιμο ο Διαχειριστής, δεδομένου ωστόσο ότι, πριν από τη σύναψη μιας τέτοιας σύμβασης, η οποία δεν προβλέπεται στον Ετήσιο Προϋπολογισμό, έχουσα δηλωμένη διάρκεια άνω των 12 μηνών ή υπερβαίνουσα τη Διάρκεια Ισχύος (εκτός εάν η εν λόγω σύμβαση μπορεί να

λυθεί ανά πάσα στιγμή με προηγούμενη ειδοποίηση 90 ή λιγότερων ημερών) ή όταν η εν λόγω σύμβαση απαιτεί συνολικές ετήσιες πληρωμές από τον Ιδιοκτήτη ή το Ξενοδοχείο άνω των 50.000€ σε οποιοδήποτε Οικονομικό Έτος (ποσό το οποίο da αναπροσαρμόζεται σε κάθε Οικονομικό Έτος προκειμένου να αντικατοπτρίζει τυχόν αύξηση του Δείκτη Πληθωρισμού κατά τη διάρκεια του προηγούμενου Οικονομικού Έτους), ο Διαχειριστής οφείλει προηγουμένως να λάβει την έγκριση του Ιδιοκτήτη.

- (ια) να μεριμνά για τη συντήρηση και επισκευή του Ξενοδοχείου.
- (ιβ) να εισπράττει για λογαριασμό του Ιδιοκτήτη και να αποδίδει στις Κρατικές Αρχές όλους τους οφειλόμενους Φόρους που το Ξενοδοχείο οφείλει να εισπράττει απευθείας από τους τακτικούς πελάτες ή τους επισκέπτες, ή στο πλαίσιο της τιμής πώλησης οποιωνδήποτε αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται ή παρέχονται στο Ξενοδοχείο.
- ιγ) να κινήσει οποιαδήποτε νομική ενέργεια ή διαδικασία κατά τη συνήθη πορεία εργασιών του Ξενοδοχείου, όπως είναι απαραίτητο κατά την άποψη του Διαχειριστή, και να προσλάβει δικηγόρο σχετικό με την εν λόγω νομική ενέργεια ή διαδικασία, δεδομένου ωστόσο ότι, πριν από την έναρξη οποιοσδήποτε νομικής ενέργειας ή διαδικασίας (πλην προσφυγής ή διαδικασίας για την είσπραξη χρεώσεων, ενοικίων, οφειλών και άλλων ποσών που οφείλονται από τους επισκέπτες, τακτικούς πελάτες, ενοίκους και υπενοικιαστές του Ξενοδοχείου, τα Πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες στο Ξενοδοχείο ή τους παραχωρησιούχους του Ξενοδοχείου), εάν το ποσό της αποζημίωσης ή το αιτούμενο προς επιδίκαση ποσό υπερβαίνει τις 50.000€ (ποσό το οποίο θα αναπροσαρμόζεται σε κάθε Οικονομικό Έτος προκειμένου να αντικατοπτρίζει τυχόν αύξηση του Δείκτη Πληθωρισμού κατά τη διάρκεια του προηγούμενου Οικονομικού Έτους), ο Διαχειριστής οφείλει προηγουμένως να λάβει την έγκριση του Ιδιοκτήτη.
- (ιδ) να προσλαμβάνει τα Πρόσωπα που κρίνει κατάλληλα ο Διαχειριστής προκειμένου να παρέχουν συμβουλές ή υπηρεσίες σε σχέση με τη λειτουργία του Ξενοδοχείου, συμπεριλαμβανομένων δικηγόρων, λογιστών [με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5.2(6)] και άλλους επαγγελματίες και ειδικούς.
- (ιε) να λειτουργεί και να διαχειρίζεται τις υπηρεσίες στάθμευσης και χώρων στάθμευσης του Ξενοδοχείου ή να προσλάβει έναν φορέα εκμετάλλευσης χώρου στάθμευσης προκειμένου να λειτουργεί τις εν λόγω υπηρεσίες στάθμευσης και χώρων στάθμευσης.
- (ιστ) να καταβάλλει εύλογες προσπάθειες προκειμένου να μεριμνήσει για την εκτέλεση οποιοσδήποτε άλλης ενέργειας στο Ξενοδοχείο και σε σχέση με αυτό, η οποία είναι εύλογα απαραίτητη για τη συμμόρφωση με την Ισχύουσα Νομοθεσία, όσον αφορά τη λειτουργία και τη διαχείριση του Ξενοδοχείου, η μη συμμόρφωση με την οποία θα επηρέαζε ουσιωδώς και δυσμενώς το Ξενοδοχείο.
- (ιζ) να παρέχει στον γενικό διευθυντή του Ξενοδοχείου και στο υπόλοιπο Προσωπικό του Ξενοδοχείου επαρκή εκπαίδευση όπως ο Διαχειριστής δύναται να θεωρήσει εύλογα αναγκαία ή επιθυμητή και στους χρόνους που θα αποφασίσει ο Διαχειριστής ή/και να προσλάβει εξωτερικούς συμβούλους με εύλογο κόστος, προκειμένου να παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες και να διεξάγουν επαρκή προγράμματα εκπαίδευσης για το Προσωπικό του Ξενοδοχείου, το κόστος των οποίων θα αποτελεί Λειτουργική Δαπάνη.
- (ιη) να παρέχει οικονομική και λογιστική διαχείριση σχετικά με τη λειτουργία του Ξενοδοχείου και παραδίδει στον Ιδιοκτήτη τις μηνιαίες εκθέσεις, σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 5.2(α) και

(ιθ) να κάνει οτιδήποτε άλλο είναι εύλογα απαραίτητο για τη λειτουργία του Ξενοδοχείου στο πλαίσιο της παρούσας Σύμβασης.

Εφόσον δεν υπάρχουν επαρκή κεφάλαια στους Λογαριασμούς Εκμετάλλευσης ώστε να μπορεί ο Διαχειριστής να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις που υπέχει βάσει της παρούσας Σύμβασης, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων που απορρέουν από τον παρόν άρθρο 2.2, ο Ιδιοκτήτης οφείλει να καταθέτει στους Λογαριασμούς Εκμετάλλευσης τα ποσά που απαιτούνται κατά καιρούς για να επιτραπεί η εν λόγω συμμόρφωση σύμφωνα με το άρθρο 5.4.».

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση η διαχειρίστρια επιχείρηση είναι αυτή που καθορίζει την λειτουργία του ξενοδοχειακού συγκροτήματος, ρυθμίζει θέματα μελλοντικών βελτιώσεων, διαχείρισης πάγιων περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζουν το κέρδος, δηλαδή την αποτελεσματικότητα της διοίκησης αυτού, και έχει επίσης καθοριστική διοικητική επιρροή σε θέματα προμηθειών, εξοπλισμού, πωλήσεων και επιλογής προσωπικού, διαχείρισης υποχρεώσεων-απαιτήσεων. Σε κάθε περίπτωση είναι αυτή που διαχειρίζεται, επιλέγει, λειτουργεί και καθορίζει τα ανωτέρω, συνεπώς η προσφεύγουσα έχοντας ως βασικό περιουσιακό στοιχείο, το ως άνω κτιριακό συγκρότημα του ξενοδοχείου, από την εκμετάλλευση του οποίου προέρχονται και τα κύρια οργανικά έσοδα αυτής (κύρια δραστηριοποίηση αυτής στις ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ ΥΠΝΟΥ με χρήση του ανωτέρω ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ) είναι σε κάθε περίπτωση συνδεδεμένη με την επιχείρηση διαχείρισης αυτού, καθώς υφίσταται άσκηση καθοριστικής διοικητικής επιρροής από την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις, της υποπερίπτωση γγ. της περίπτωση ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).(Σχετ. η ΔΕΔ 2751/2016, 2116/2022). Δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2019 οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με την αλλοδαπή εταιρεία «.....» υπερβαίνουν το όριο των 200.000,00€ σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του αρθ.21 ν. 4174/2013, ήτοι συνολική αξία ύψους 417.518,13€, η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να τεκμηριώνει τις ενδοομιλικές συναλλαγές της με την αλλοδαπή εταιρεία «.....», ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ.2 περ. ζ' του ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης και πλημμελούς αιτιολογίας του ελέγχου αναφορικά με την υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών με την αλλοδαπή εταιρεία «.....» καθώς και της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1142/2015, παρ. 7, εξειδικεύτηκε και προσδιορίστηκε ο τρόπος υπολογισμού των Τεταρτημορίων, βάσει των κανόνων της Στατιστικής και συγκεκριμένα:

7. «Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ. 1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ. 1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η

υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους.

Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με **απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών.**

Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνοτήτων):

Οι τιμές ή τα ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/4$

Q2 = διάμεσος = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/2$

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $3(n+1)/4$ (όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει $n > 5$)

Αν ο αριθμός της θέσης που προκύπτει σε εφαρμογή των παραπάνω δεν είναι ακέραιος αριθμός, τότε η τιμή ή το ποσοστό θα υπολογίζεται ως αυτή της θέσης του ακέραιου μέρους που προκύπτει πλέον το γινόμενο του δεκαδικού μέρους επί τη διαφορά της θέσης του ακεραίου από την επόμενη θέση.

Παραδείγματα:

αα. Έστω ότι στο δείγμα που προέκυψε από την έρευνά μας υπάρχουν οι παρακάτω δώδεκα (12) τιμές, οι οποίες έχουν ταξινομηθεί κατά αύξουσα σειρά: X1, X2, X3, X4, X5, X6, X7, X8, X9, X10, X11 και X12, τα τεταρτημόρια θα είναι:

Q1 = η τιμή στη θέση $(12+1)/4 = 3,25$ άρα Q1 = $X3 + (X4 - X3) \times 0,25$

Q2 = η τιμή στη θέση $(12+1)/2 = 6,5$ άρα Q2 = $X6 + (X7 - X6) \times 0,5$

Q3 = η τιμή στη θέση $3(12+1)/4 = 9,75$ άρα Q3 = $X9 + (X10 - X9) \times 0,75$.

ββ. Έστω ότι στο δείγμα που προέκυψε από την έρευνά μας υπάρχουν οι παρακάτω εννέα (9) τιμές: 3, 1,2, 4, 7, 8, 9, 12 και 15, τα τεταρτημόρια θα είναι:

Q1 = η τιμή στη θέση $(9+1)/4 = 2,5$ άρα Q1 = $1 + (2-1) \times 0,5 = 1,5$

Q2 = η τιμή στη θέση $(9+1)/2 = 5$ άρα Q2 = 7

Q3 = η τιμή στη θέση $3(9+1)/4 = 7,5$ άρα Q3 = $9 + (12-9) \times 0,5 = 10,5$.

Επίσης, τονίζεται ότι ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό **μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου** (ήτοι στο παράδειγμα ββ' οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του 1,5 και του 10,5). Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ **ανεξαρτήτων επιχειρήσεων** που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Όταν για τον προσδιορισμό χρησιμοποιούνται περιθώρια κέρδους (μικτά ή καθαρά), τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο

πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, **δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους** ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

γ. Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρίσιμότητά τους. Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρίσιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή. Επίσης, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις.

δ. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο ΣΤ' της ΠΟΛ 1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ. 1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εφόσον δεν μεταβληθούν οι συνθήκες λειτουργίας του, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ίδια συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από βάσεις δεδομένων/τράπεζες πληροφοριών και στα τρία (3) επόμενα φορολογικά έτη, με επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων για κάθε φορολογικό έτος. Εξυπακούεται ότι εκτός της επικαιροποίησης των χρηματοοικονομικών δεδομένων, θα πρέπει να ελέγχεται και εάν οι επιχειρήσεις που υπήρχαν στο αρχικό συγκριτικό δείγμα εξακολουθούν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Εάν κάποια από αυτές δεν πληροί τα προαναφερόμενα θα αφαιρείται από το συγκριτικό δείγμα. Επίσης, θα γίνεται νέα έρευνα, με όλα τα βήματα, τουλάχιστον ανά τριετία.

Τέλος, σημειώνεται ότι η ορθή τήρηση των υποχρεώσεων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απορρέουν από τις διατάξεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών της φορολογικής νομοθεσίας ελέγχεται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο επιτόπιου μερικού ή πλήρους ελέγχου, με αντικείμενο και τη φορολογία εισοδήματος.

Κάθε άλλη ερμηνεία που έχει δοθεί από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης για θέματα που ρυθμίζονται με την παρούσα, παύει να ισχύει.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε με την αλλοδαπή εταιρεία «.....» ενδοομιλικές συναλλαγές συνολικής αξίας **417.518,13€**, στο πλαίσιο σύναψης της από 15-10-2018 Διεθνούς Σύμβασης Διαχείρισης, συναλλαγές οι οποίες βάσει των λογιστικών αρχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία και συμφωνούν με το σύνολο της αξίας των ληφθέντων παραστατικών, το ποσοστό δε αυτών ανέρχεται σε **9,22%** επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους **4.530.010,50€**. Το εν λόγω ποσοστό αναλύεται στις διάφορες υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της υπό κρίση σύμβασης, και συγκεκριμένα:

ΛΟΓ. 61.90.12.1000	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 4.530.010,50
Αμοιβές διαχείρισης	114.245,99	2,52%
Αμοιβές δικαιωμάτων	22.849,21	0,50%

Αμοιβές marketing	83.656,24	1,85%
Αμοιβές κινήτρου	124.517,57	2,75%
Επαναχρέωση δαπανών	72.249,12	1,59%
	417.518,13	9,22%

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο κρίθηκε ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές συνολικής αξίας **417.518,13€** με την αλλοδαπή εταιρεία «.....» εμπίπτουν στις διατάξεις του αρθ.21 του Κ.Φ.Δ. περί υποχρέωσης τεκμηρίωσης αυτών. Ακολούθως, διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του αρθ. 50 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος έκρινε ότι για τις συναλλαγές ύψους **345.269,01€** οι οποίες αφορούν σε Λήψη Υπηρεσιών Διαχείρισης από την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία και αντιστοιχούν σε ποσοστό 7,62% επί των Ακαθαρίστων Εσόδων, δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε την μέθοδο της **Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης Τιμής (CUP)** καθώς προέβη σε ανεύρεση **συγκρίσιμων (συναλλαγών) συμβάσεων ανεξάρτητων επιχειρήσεων** που αφορούν στην διαχείριση ξενοδοχειακών μονάδων ανά τον κόσμο, ήτοι διενήργησε αναζήτηση στην Τράπεζα Πληροφοριών Tr-Catalyst, αναγράφοντας την έκδοση που χρησιμοποιήθηκε (έκδοση 121-Απρίλιος 2020), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 της ΠΟΛ. 1142/2015. **Ειδικότερα** ο έλεγχος αναφέρει αναλυτικά τον τρόπο υπολογισμού της μεθόδου τεκμηρίωσης (**%Αμοιβών/Ακαθάριστα Έσοδα**), τόσο στην Έκθεση Ελέγχου, όσο και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς παρατίθενται σχετικοί πίνακες υπολογισμού, από τους οποίους σαφώς προκύπτει ότι η μέθοδος τεκμηρίωσης που επελέγη, είναι η Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP). Με την εν λόγω μέθοδο πραγματοποιείται σύγκριση του δείκτη (Καταβληθείσες Αμοιβές σε "....."/Ακαθάριστα Έσοδα), με αντίστοιχους δείκτες, παρόμοιων και συγκρίσιμων συμβάσεων, ήτοι συμβάσεων που αφορούν τον ίδιο κλάδο (Ξενοδοχεία), την ίδια χρονική περίοδο (2018, 2019), την ίδια βάση υπολογισμού (%Αμοιβών/Ακαθάριστα Έσοδα) και μεταξύ 2 μόνο μερών (δικαιολήπτης-δικαιοπάροχος), απορρίπτοντας Συμβάσεις οι οποίες δεν πληρούσαν τα ανωτέρω χαρακτηριστικά Συγκρισιμότητας, είτε λόγω ότι αφορούσαν διαφορετική βάση υπολογισμού (Αμοιβές/καθαρά έσοδα), διαφορετικό πλήθος δικαιιοπάροχων, είτε ότι αφορούν συμβάσεις που έληγαν προηγούμενα έτη καθώς και διαφορετική λειτουργεία (εκμετάλλευση Casino, software).

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε τα όρια των ίσων αποστάσεων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 7 της ΠΟΛ. 1142/2015, και επέλεξε το όριο του 3^{ου} τεταρτημρίου, ήτοι το ποσοστό **4,50%**, και συνεπώς προέκυψε ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων καθόσον το ποσοστό των αμοιβών που η προσφεύγουσα εισέπραξε στο πλαίσιο της ανωτέρω σύμβασης **7,62%** (ως αναλύονται στον ανωτέρω πίνακα χωρίς να ληφθούν υπόψη οι επαναχρεώσεις δαπανών -σχετικώς και στην σελίδα 62 της οικείας έκθεσης ελέγχου) υπερβαίνει το ως άνω όριο. Η προσφεύγουσα επικαλείται για τον προσδιορισμό της τιμολόγησης των ίσων αποστάσεων να ληφθεί υπόψη το όριο του **τέταρτου τεταρτημρίου ωστόσο** στην παράγραφο 7 της ΠΟΛ. 1142/2015, σχετικά με τον υπολογισμό των τεταρτημρίων, ρητά αναφέρεται πως: **"συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημρίου"**. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε τις υπό κρίση λογιστικές διαφορές καθώς δεν τίθεται θέμα μη τήρησης των ίσων αποστάσεων διότι οι

αμοιβές διαχείρισης αφορούν το 2,52% των ακαθαρίστων εσόδων και συνεπώς είναι εντός των ως άνω ορίων. Ωστόσο το 2,52% που αναφέρει η προσφεύγουσα αφορά σε μέρος μόνο των αμοιβών ήτοι των αμοιβών management fees (114.245,99 ευρώ) που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή εταιρεία και όχι το σύνολο αυτών (ως αναλύονται στον ανωτέρω πίνακα), ως εκ τούτου το εν λόγω ποσοστό δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στην σύγκριση με τα ποσοστά του δείγματος καθώς σε αυτά συμπεριλαμβάνονται και αμοιβές και άλλων υπηρεσιών που προβλέπεται να παρέχονται στο πλαίσιο τέτοιων συμβάσεων διαχείρισης ξενοδοχείων (δικαιωμάτων, marketing, κινήτρων).

Ο έλεγχος έκρινε ως το maximum των εξόδων αμοιβών και δικαιωμάτων βάσει του δείγματος αντιστοιχεί στο 4,5 % και είναι το ποσό των 203.850,47 ευρώ (ήτοι 4,5% X 4.530.010,50€), ενώ της προσφεύγουσας τα έξοδα αμοιβών και δικαιωμάτων αντιστοιχούν σε ποσοστό 7,62 % (σελίδα 62 οικείας έκθεσης ελέγχου) και είναι το ποσό των 345.269,01 ευρώ. Ωστόσο ο έλεγχος στον πίνακα της σελίδας 63 της οικείας έκθεσης ελέγχου για τον προσδιορισμό της λογιστικής διαφοράς στην ενδοομιλική τιμολόγηση έλαβε υπόψη το 9,22 % που αντιστοιχεί στο ποσό των 417.518,13 ευρώ στο οποίο όμως συμπεριλαμβάνονται και οι επαναχρεώσεις δαπανών οι οποίες δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την σύγκριση με τα δεδομένα του δείγματος. Ως εκ τούτου βάσει των ανωτέρω η λογιστική διαφορά προσδιορίζεται λόγω απόκλισης του ποσοστού 7,62% από το ποσοστό των 4,5% (ως είχε διαπιστώσει και ο έλεγχος στην σελίδα 62 της οικείας έκθεσης ελέγχου) ως εξής:

Maximum έξοδα αμοιβών και δικαιωμάτων	4,50% X 4.530.010,50	203.850,47
Πραγματοποιούμενα έξοδα	7,62% X 4.530.010,50	345.269,01
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ		141.418,54

Και τα φορολογητέα αποτελέσματα προσδιορίζονται ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Φορολογική ζημιά χρήσης	240.040,33	240.040,33	240.040,33	
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται				
Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	429.035,23	429.035,23	429.035,23	0,00
Επιπλέον Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	0,00	213.667,66	141.418,54	141.418,54
Σύνολο κερδών	188.994,90	402.662,56	330.413,44	141.418,54
Κέρδη φορολογικού έτους	188.994,90	402.662,56	330.413,44	141.418,54
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	742.685,19	593.428,68	593.428,68	-149.256,51

Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση	553.690,29	190.766,12	263.015,24	-290.675,05
--------------------------------------	------------	------------	------------	-------------

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: ως εξής:

α) την απόρριψη και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /26-5-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ. /26-5-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθμ. /26-5-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

β) την μερική αποδοχή και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /26-5-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

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

Φορολογικό έτος 2018

Φορολογία εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	3-1
Ζημιά	742.685,19	593.428,68	593.428,68	-149.256,51
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00

(Ως η υπ' αριθμ. /26-5-2022 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

Πρόστιμο άρθρου 56 του ν.4174/2013 ύψους 10.000,00€

(Ως η υπ' αριθμ. /26-5-2022 πράξη επιβολής προστίμου)

Φορολογικό έτος 2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	3-1
Ζημιά	553.690,29	190.766,12	263.015,24	-290.675,05
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./26-5-2022 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

Πρόστιμο άρθρου 56 ν.4174/2013 ύψους 10.500,00€

(Ως η υπ' αριθμ./26-5-2022 πράξη επιβολής προστίμου)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.