



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 06.12.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3858

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 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 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3.Τηναριθμ. 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 19.07.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “.....”, και διακριτικό τίτλο “.....”, Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη, κατά: 1) της υπ' αριθ. / **21.06.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, 2) της υπ' αριθ. / **21.06.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.**

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.07.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, και διακριτικό τίτλο ‘....., Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ’ αριθ. /21.06.2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, μειώθηκε η ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση κατά 96.061,85 €, ήτοι από 593.428,68 € σε 497.366,83 €

2) Με την υπ’ αριθ. /21.06.2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 31.099,39 €, πλέον 15.549,70 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), και συνολικά 46.649,09 €.

Οι ως άνω διαφορές εδράζονται επί της από 21.06.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος [ν. 4172/2013, ν. 4174/2013, ΠΟΛ 1067/2018, ΠΟΛ 136/2017], κατόπιν της με αρ. /27.01.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1.Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικής διαφοράς στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας του φορολογικού έτους 2018, λόγω φερόμενης μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με τη συνδεδεμένη, ελλείπει εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

2.Εσφαλμένα, μη νόμιμα και πλημμελώς αιτιολογημένα ο έλεγχος απεδέχθη και υιοθέτησε το πόρισμα του ΚΕΜΕΕΠ και 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). Επομένως, μη νόμιμα ο έλεγχος απεδέχθη τη σχετική λογιστική διαφορά ύψους 213.667,66 €, που διεπίστωσε το ΚΕΜΕΕΠ και εξέδωσε με βάση αυτή την υπ’ αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019.”

Οι διαφορές φόρου των υπό κρίση φορολογικών ετών 2018 και 2019 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		2018	2019
Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού		
61.98.01.1087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 24% ΦΠΑ	96.061,85	
64.02.99.1087	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ		1.958,77
64.08.03.1287	ΥΛΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ ΔΩΜΑΤΩΝ ΦΠΑ 24%		5.487,60
65.01.00.0002	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ Ο/Δ ΠΕΙΡΑΙΩΣ		181.546,57
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ		96.061,85	188.983,94

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΛΟΓΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, ο έλεγχος της τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων του ΟΟΣΑ ή μη για τις διασυννοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές διενεργείται, λόγω αρμοδιότητας, από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ). Για τον λόγο αυτό, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ με το με αρ. πρωτ./03-02-2021 έγγραφο ζήτησε από το ΚΕΜΕΕΠ την διενέργεια ελέγχου για την διαπίστωση της τήρησης από πλευράς της προσφεύγουσας, της αρχής των ίσων αποστάσεων σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 2018 και 2019.

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/26-05-2022 διαβιβαστικό έγγραφο, διαβίβασε την από 26/05/2022 και με ID Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος (έλεγχος Διασυννοριακών Ενδοομιλικών Συναλλαγών), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα: "Α) προσκόμισε εκπρόθεσμα τον Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών των ελεγχόμενων φορολογικών Περιόδων, Β) δεν περιέλαβε στον προσκομισθέντα Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών τις συναλλαγές με την συνδεδεμένη επιχείρηση "....." με έδρα την

Γ) για τις συναλλαγές με την κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, συνολικής αξίας 417.518,13 ευρώ, δεν τηρείται αρχή των ίσων αποστάσεων του ΟΟΣΑ. Πιο συγκεκριμένα, το μέσο ποσοστό έκπτωσης από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης για management fees και incentive fees ώστε να τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με το δείγμα το οποίο σχηματίστηκε από την βάση δεδομένων TPCatalyst (έκδοση 121 - Απρίλιος 2020) όπως αυτή θα μπορούσε να είναι διαθέσιμη από την ελεγχόμενη, μπορεί να φτάσει μέχρι το 4,5% (Γ' Τεταρτημόριο), ενώ στην υπό κρίση συναλλαγή ανέρχεται σε 9,22%. Κατόπιν τούτων, προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα της περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 λογιστικές διαφορές ποσού 213.667,66 ευρώ, που αντιστοιχούν στην διαφορά του ποσού που η επιχείρηση εκπίπτει ως management και incentive fees (417.518,13 ευρώ) και του ανώτερου ποσού που μπορεί να εκπέσει η ελεγχόμενη. Η διαφορά (417.518,13 - 203.850,47 = 213,667,66 ευρώ) προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου. Την 26-05-2022 κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη η με αριθμό/26-05-2022 και ID Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος 01/01/2018 - 31/12/2018 και η με αριθμό και ID Οριστική

Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος 01/01/2019 - 31/12/2019, με τις οποίες μειώθηκε η μεταφερόμενη ζημιά της ελεγχόμενης και οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της παρούσας έκθεσης.”

Όσον αφορά τις ενδοσυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές, από τον φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με την από 21.06.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η προσφεύγουσα, εκπίπτει δαπάνες προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, και μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται δαπάνες για management fees και incentive fees προς την «.....», με ΑΦΜ, διεύθυνση έδρας την και αντικείμενο κύριάς δραστηριότητας «ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΔΙΑΝΕΜΗΤΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΤΡΟΦΟΔΟΣΙΑ ΜΕ ΤΡΟΦΙΜΑ, ΜΕ ΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΑ» συνολικής αξίας 305.470,00 ευρώ.

Σύμφωνα δε, με την από 01.02.2018 προσκομισθείσα σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω εταιρείας, προβλέπεται δαπάνη της προσφεύγουσας για management fees ίσα με το 3% των ετήσιων εσόδων (όπως αναλυτικά αναφέρεται στην σελίδα 12 της σχετικής σύμβασης) καθώς επίσης και αμοιβή διαχείρισης κινήτρου ίση με το 10% επί των συνολικών προσαρμοσμένων ακαθάριστων λειτουργικών κερδών (cumulativeadjusted GOP όπως αναλυτικά αναφέρεται στην σελίδα 12 της σύμβασης μεταξύ των δυο εταιρειών) που πραγματοποιείται από το υποκατάστημα της προσφεύγουσας - ήτοι το ξενοδοχείο αυτής στο

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος καταλόγισε στο φορολογικό έτος 2018 λογιστική διαφορά ύψους 96.061,85 €, με την εξής αιτιολογία: “Λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, η οποία αφορά τις δαπάνες για Management fees που την περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019 ανατέθηκαν στην “.....”, το μέσο ποσοστό έκπτωσης από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα μια επιχείρησης για management fees και incentive fees ώστε να τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με το δείγμα το οποίο σχηματίστηκε από την βάση δεδομένων TP Catalyst (έκδοση 121 - Απρίλιος 2020) και σύμφωνα με το οποίο καταλογίστηκαν οι λογιστικές διαφορές για την περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, ανέρχεται στο 4,5%. Ο έλεγχος αποφαινεται ότι, για τους ιδίους λόγους που προαναφέρθηκαν και που αναλύθηκαν στην Έκθεση Ελέγχου Διασυνοριακών Ενδοομιλικών Συναλλαγών του ΚΕΜΕΕΠ, οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν πληρούν την Αρχή των ίσων αποστάσεων του ΟΟΣΑ για το ποσό που υπερβαίνουν την μέση αμοιβή επί του συνολικού τζίρου ομοειδών επιχειρήσεων σύμφωνα με το δείγμα που επιλέχθηκε. Κατόπιν των ανωτέρω, το ποσό που προστίθεται ως λογιστική διαφορά, ήτοι το ποσό που υπερβαίνει το 4,5% επί του συνόλου των Ακαθαρίστων Εσόδων της περιόδου, προκύπτει ως κάτωθι:

1.	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ 2018	4.553.514,50 €
2.=1.*4,5%	ΑΝΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ ΕΞΟΔΩΝ MANAGEMENT FEES βάσει Δείγματος (4,50%)	209.408,15 €

3.	Πραγματοποιημένα Έξοδα Management,- Incentive Fees 2018 βάσει Λογιστικών Αρχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο	305.470,00 €
4.=3.-2.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2018 - 31/12/2018	96.061,85 €

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή της προσφυγή, ισχυρίζεται μεταξύ άλλων, ότι, “.....Ωστόσο, η ανωτέρω κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη και ελλιπώς αιτιολογημένη, κατά παράβαση των προαναφερθεισών διατάξεων του ΚΦΔ και του ΚΔΔσίας. Και τούτο διότι ο έλεγχος συνομολογεί ότι για τον καταλογισμό της εν λόγω λογιστικής διαφοράς, βασίστηκε αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, η οποία αφορά τις δαπάνες της εταιρίας για Management fees που την περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019 ανατέθηκαν στην εταιρία «..... Μάλιστα από την από 21-06-2022 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκαν οι πίνακες και το δείγμα του ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ που αφορούν, ωστόσο, άλλη διαχειριστική περίοδο και άλλη εταιρία..... Σύμφωνα δε με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, αφού ολοκληρωθεί ο έλεγχος συγκρισιμότητας, ανάλογα με τα συγκριτικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα και την αξιοπιστία που παρέχουν επιλέγεται η κατάλληλη μέθοδος, δηλαδή η μέθοδος που θα αποδώσει στην ελεγχόμενη συναλλαγή την τιμή που κατά το δυνατόν προσεγγίζει το πρότυπο της αρχή των ίσων αποστάσεων. Οι μέθοδοι εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τις παραδοσιακές και τις συναλλακτικές μεθόδους κέρδους. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει την μέθοδο συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, την μέθοδο τιμής μεταπώλησης και την μέθοδο κόστους συν κέρδους, ενώ στην δεύτερη κατηγορία εντάσσονται η μέθοδος καθαρού κέρδους της συναλλαγής και η μέθοδος επιμερισμού κέρδους. Εν προκειμένω, ο «κατ’ αναλογία» διενεργηθείς έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, δεν αναφέρει σε κανένα σημείο της έκθεσής του ποια μέθοδο από τις ανωτέρω ή κάποια άλλη έστω, επέλεξε προκειμένου να τεκμηριώσει το συμπέρασμά του περί μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις εν λόγω συναλλαγές της φορολογικής περιόδου.....”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α’ 141), ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

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

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από την οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει, ότι για τον καταλογισμό της υπό κρίση λογιστικής διαφοράς, και συγκεκριμένα για την τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοσυνοριακές συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία «.....», χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία τα οποία αφορούν άλλη εταιρεία και άλλη διαχειριστική περίοδο. Συγκεκριμένα, ο καταλογισμός του ποσού των 96.061,85 € ως λογιστική διαφορά, βασίστηκε στην από 26.05.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που αφορά την πραγματοποίηση της προσφεύγουσας με την **αλλοδαπή εταιρεία «.....»** ενδοομιλικών συναλλαγών συνολικής αξίας 417.518,13€, στο πλαίσιο σύναψης της από 15-10-2018 Διεθνούς Σύμβασης Διαχείρισης, για το φορολογικό έτος 2019.

Επίσης, δεν αναφέρεται πόσες επιχειρήσεις αναζητήθηκαν ούτως ώστε να ανευρεθούν συμβάσεις που αφορούν την διαχείριση ξενοδοχειακών μονάδων στο εσωτερικό της χώρας, ποιες απορρίφθηκαν και ποιες θεωρήθηκαν συγκρίσιμες με τη σύμβαση διαχείρισης μεταξύ της προσφεύγουσας και της ελληνικής συνδεδεμένης «.....».

Περαιτέρω, σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου, δεν αναφέρεται, ποια μέθοδος επιλέχθηκε και εφαρμόστηκε προκειμένου ο φορολογικός έλεγχος να καταλήξει στο ότι δεν

τηρήθηκαν οι ίσες αποστάσεις αναφορικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία "...../

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, πραγματικών περιστατικών και των ως άνω διαπιστώσεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, "η προσθήκη της λογιστικής διαφοράς στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας του φορολογικού έτους 2018, λόγω φερόμενης μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με τη συνδεδεμένη, είναι μη νόμιμη, ελλείπει εμπεριστατωμένης αιτιολογίας" γίνεται δεκτός και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2° ΛΟΓΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, "....μη νόμιμα ο έλεγχος απεδέχθη τη σχετική λογιστική διαφορά ύψους 213.667,66 €, που διεπίστωσε το ΚΕΜΕΕΠ και εξέδωσε με βάση αυτή την υπ' αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019."

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος απεικόνισε στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2019, ως στήλη αναφοράς, τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τις διασυνοριακές συναλλαγές της προσφεύγουσας, επί του οποίου ασκήθηκε άλλη ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα η αριθ./24.06.2022 και εκδόθηκε η αριθ. 3733/22.11.2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως εκ τούτου, η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν κρίνεται με την παρούσα.

Σημειώνεται, ότι, λόγω μερικής αποδοχής της με αριθ./24.06.2022 ενδικοφανούς προσφυγής, και τροποποίησης της με αρ./26.05.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και δεδομένου, ότι στην υπό κρίση/21.06.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, ως στήλη αναφοράς, λαμβάνονται τα δεδομένα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., τροποποιούμε αυτή, σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω 3733/22.11.2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, ήτοι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΡ. 3733/22.11.22 ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ

ΖΗΜΙΑ	240.040,33	204.739,21	204.739,21
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	429.035,23	429.035,23	429.035,23
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	141.418,54	213.667,66	141.418,54
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ		188.983,94	188.983,94
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ	570.453,77	831.686,83	759.437,71
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ	330.413,44	626.947,62	554.698,50
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	593.428,68	497.366,83	497.366,83
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ		129.580,79	57.331,67
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	-263.015,24		

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./19.07.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, και διακριτικό τίτλο ‘.....’, Α.Φ.Μ.,

Α) την αποδοχή της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της κάτωθι πράξης, για τυπικούς λόγους.

της υπ’ αριθ./**21.06.2022** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.**

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

ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 0,00 €

Β) την μερική αποδοχή της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης. της υπ’ αριθ./**21.06.2022** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.**

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη		129.580,79	57.331,67	
ή Ζημιά	190.766,12			
αναλογών φόρος 24%		31.099,39	13.759,60	13.759,60
τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		15.549,70	6.879,80	6.879,80
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.600,00	48.249,09	22.239,40	20.639,40

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.