



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1535

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/18.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/18.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους **1.736.007,74 €**, οι οποίες οδήγησαν σε ισόποση μείωση της φορολογικής ζημιάς από το δηλωθέν ποσό των 5.521.189,16 € στο ποσό των 3.785.181,42 €.

Με την υπ' αριθμόν/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους 1.871.593,18 €, οι οποίες σε συνδυασμό με τη μειωμένη μεταφερόμενη φορολογική ζημία από την παρελθούσα χρήση κατά 1.736.007,74 €, οδήγησαν σε ισόποση μείωση της φορολογικής ζημιάς κατά συνολικό ποσό **3.607.600,92 €** (από το δηλωθέν ποσό των 6.558.130,07 € στο ποσό των 2.950.529,15 €).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 18/12/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/13-05-2024). Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας σχετιζόταν με τη συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις, δρούσε δηλαδή ως εταιρεία "holding", ταυτόχρονα όμως παρείχε και συμβουλευτικές υπηρεσίες σε συνδεδεμένες της εταιρείες.

Όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 57-86), κατά τον έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών των φορολογικών ετών 2018 και 2019 που προσκόμισε η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε η ύπαρξη επιχειρηματικών δαπανών που σχετίζονταν με τη σχέση μητρικής-θυγατρικής, ήτοι με τον επιχειρηματικό σκοπό «Συμμετοχή σε εταιρείες οποιασδήποτε νομικής μορφής».

Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, κατά τη διαδικασία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της που σχετίζονταν με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, έκρινε πως για τη διασφάλιση συγκρισιμότητας, θα πρέπει από τη βάση κόστους να απομονωθούν και να εξαιρεθούν οι επιμέρους δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις λοιπές μη σχετιζόμενες υπηρεσίες, που στη συγκεκριμένη περίπτωση αφορούν στη «δραστηριότητα μετόχου». Τις επιμέρους αυτές δαπάνες, η ίδια η προσφεύγουσα προσδιόρισε σε:

- **1.736.007,74 €** το 2018 και
- **1.871.593,18 €** το 2019.

Λαμβάνοντας αυτό ως δεδομένο, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω επιμέρους δαπάνες, οι οποίες σχετίζονται με αφορολόγητα έσοδα (έσοδα από ενδοομιλικά μερίσματα), δεν είναι εκπεστέες σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 4 του ν. 4172/2013, καταλογίζοντας τα σχετικά ποσά ως λογιστική διαφορά στα φορολογικά έτη που αφορούν.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 48, παρ. 4 του ν. 4172/2013.

2^{ος} λόγος: Επικουρικά, αντίθεση της εγκυκλίου Ε.2088/2019 με τη διάταξη του άρθρου 48, παρ. 4 του ν. 4172/2013 και την Ευρωπαϊκή Οδηγία μητρικών-θυγατρικών στο βαθμό που ήθελε ερμηνευθεί ως αφορώσα γενικώς κάθε έμμεσα σχετιζόμενη με τη συμμετοχή δαπάνη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 4 του ν. 4172/2013 «Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή».

Επειδή με την ΠΟΛ 1039/2015 διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο) δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και **συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή**, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, **αμοιβές τρίτων**, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

Τα αναφερόμενα στο άρθρο αυτό έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, **για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**».

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2016 έγγραφο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε ότι «Επομένως, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται **όχι μόνο για την απόκτηση της συμμετοχής**, αλλά και για τη χρηματοδότηση **μίας ήδη υφιστάμενης** θυγατρικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν η χρηματοδότηση αυτή διευρύνει τη δυνατότητα κτήσης αφορολόγητου εσόδου (ενδοομιλικού μερίσματος), καθόσον το πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων δεν συνδέεται με την μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής, αλλά με τυχόν δαπάνες που συνδέονται με την συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου. Για παράδειγμα, οι τόκοι ομολογιακού δανείου που καταβάλλει μητρική εταιρεία, το ποσό του οποίου διατίθεται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών τους, οι οποίες στη συνέχεια προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών από την οποία δεν επέρχεται μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής εταιρείας (π.χ. ποσοστό συμμετοχής 100%), εμπίπτουν στο περιορισμό της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013».

Επειδή περαιτέρω, με την Ε. 2088/2019 διευκρινίστηκε πως «στις επιχειρηματικές δαπάνες που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται κάθε είδους δαπάνες που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη συμμετοχή, όπως, π.χ. οι τόκοι ενδοομιλικού δανείου κατά το μέρος που διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την εξαγορά θυγατρικών εταιρειών, καθώς και οι τόκοι τραπεζικού δανείου κατά το μέρος που αυτό διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την αποπληρωμή του πιο πάνω ενδοεταιρικού δανείου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις δαπανών που αναφέρονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1039/2015 είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές, καθόσον κάθε δαπάνη εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστέες, δεδομένου ότι η επίμαχη διάταξη του άρθρου 48, παρ. 4 του ν. 4172/2013 καλύπτει μόνο δαπάνες για την απόκτηση συμμετοχών και όχι δαπάνες για την εν γένει διαχείριση ήδη κτηθεισών θυγατρικών εταιρειών.

Επειδή ωστόσο, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών σε απόφασή του (ΔΕφΑθ 3024/2021) επί όμοιας υπόθεσης έκρινε ότι (σκέψη 4): «Επειδή κατά την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013, οι διατάξεις του άρθρου 48 θεσπίστηκαν ειδικά προκρίμενου «να αντιμετωπισθούν περιορισμοί, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος με την εισαγωγή ουδέτερων φορολογικών κανόνων για να ενισχυθεί η ανταγωνιστική θέση των Ελληνικών επιχειρήσεων διεθνώς». Συνεπώς, συνάγεται ότι η, υπό τις τιθέμενες από τις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις, συμμετοχή μιας μητρικής εταιρείας στο κεφάλαιο της θυγατρικής της, καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται, **όχι μόνο για την απόκτηση της ως άνω συμμετοχής, αλλά και για τη χρηματοδότηση μίας ήδη υφιστάμενης θυγατρικής εταιρείας**, ανεξαρτήτως εάν η χρηματοδότηση αυτή διευρύνει τη δυνατότητα κτήσεως αφορολογήτου εσόδου (ενδοομιλικού μερίσματος), καθώς το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων δε συνδέεται με τη μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής, αλλά με τυχόν δαπάνες, συνδεδεμένες με τη συμμετοχή αυτή. Περαιτέρω, κατά τη στενή γραμματική ερμηνεία της διατάξεως της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, ο τιθέμενος με τη διάταξη αυτή περιορισμός, ως προς τη μη αναγνώριση εκπτώσεως των εν λόγω δαπανών, τελεί μεν σε συνάρτηση με την αντίστοιχη λήψη μερίσματος της μητρικής εταιρείας από τη θυγατρική της λόγω ακριβώς της ως άνω συμμετοχής της πρώτης στη δεύτερη, η τυχόν όμως μη διανομή τέτοιου είδους μερίσματος σε μία διαχειριστική χρήση (η οποία μπορεί να αποτελεί απόφαση της ίδιας της μητρικής εταιρείας ως ελέγχουσας τη θυγατρική, ακόμα και σε περίπτωση κερδοφορίας της τελευταίας), δεν αίρει το συγκεκριμένο περιορισμό, καθιστώντας αυτοδικαίως εκπεστέα την αντίστοιχη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της[...]

Επειδή σε αυτήν την κατεύθυνση, σχετικές τυγχάνουν και οι υπ' αριθμ. ΔΕΔ 588/2020, 1354/2023, 432/2024 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας.

Επειδή συνεπώς, εφόσον κατά τις προπαρατεθείσες ερμηνευτικές εγκυκλίου, η επίμαχη διάταξη του άρθρου 48, παρ. 4 του ν. 4172/2013 καλύπτει όχι μόνο δαπάνες τόκων, αλλά και λοιπές αμοιβές τρίτων (με τις αναφερόμενες περιπτώσεις δαπανών να είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές), συνάγεται ότι καλύπτονται **όχι μόνο δαπάνες που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση αλλά και με την εν γένει διαχείριση των θυγατρικών εταιρειών**.

Επειδή η ανωτέρω ερμηνεία επιρρωνύεται και από την αντιμετώπιση παρομοίων ζητημάτων υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, άρθρο 31, παρ. 8), όπου προβλεπόταν μείωση του συνόλου των προς έκπτωση δαπανών κατά ποσοστό επί του ύψους των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων ή εσόδων από μερίσματα.

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 9, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι

νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο επιμερισμός των δαπανών που η ίδια έκανε στον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (με απομόνωση και εξαίρεση των επιμέρους δαπανών που σχετίζονται άμεσα με τη «δραστηριότητα μετόχου»), πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά προκειμένου για την ορθή τεκμηρίωση με τη μέθοδο TNMM της έτερης δραστηριότητάς της, ήτοι της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Επειδή ωστόσο, είναι προφανές ότι η επίκληση πραγματικών γεγονότων και περιστατικών δε δύναται να γίνεται *ad hoc* και κατά το συμφέρον του εκάστοτε επικαλούμενου αυτά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. /**18.12.2024** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A)/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Φορολογική ζημιά: 3.785.181,42 € (ως Έκθεση Ελέγχου)

B)/18.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

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

Φορολογική ζημιά: 2.950.529,15 € (ως Έκθεση Ελέγχου)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.