



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20 / 07 /2026

Αριθμός απόφασης: 3267

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κωδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ και με έδρα στην Κηφισιά επί της οδού, Αθήνα, Τ.Κ. 14564 κατά της με αριθ./20-3-2026 απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αφορώσα ρητή απόρριψη του με αριθμό αιτήματος επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής 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. αρ. με αριθ./20-3-2026 απόφαση του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά ρητή απόρριψη του με αριθμό αιτήματος επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2024, εκκαθαρίστηκε η με αρ./22-12-2025 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2024, από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο προς βεβαίωση 1.349.615,31 € πλέον Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους 4.494.643,56 €, τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ ποσού 259,20 € και τέλος επιτηδεύματος 10.000,0 €, δηλαδή συνολικό ποσό προς βεβαίωση 5.854.518,07 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή δήλωσης με Επιφύλαξη με το με κωδικό αίτημα επί της με αριθμό υποβολής/22-12-2025 Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος της για το φορολογικό έτος 2024.

Όπως αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η τροποποιητική δήλωση με αριθμό υποβολής/22-12-2025, υποβλήθηκε με Επιφύλαξη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 ΚΦΔ, καθόσον υπάρχει εύλογη αβεβαιότητα από την μεριά της προσφεύγουσας, ως προς το χαρακτηρισμό των δύο εταιρειών, ήτοι της ίδιας και της ως συνδεδεμένες ή μη. Ειδικότερα, η πηγή προέλευσης της αβεβαιότητας προκύπτει από το γεγονός ότι η προσφεύγουσα θεωρεί ότι έχει δικαίωμα να αμφισβητήσει τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης που προκύπτει από το χαρακτηρισμό της εταιρείας ως συνδεδεμένης.

Συγκεκριμένα, υπήρξαν συναλλαγές / τιμολόγια συνολικού ποσού ύψους € 15.304.927,20 εντός του φορολογικού έτους 2024 μεταξύ της προσφεύγουσας και της, όπου η προσφεύγουσα κατέγραψε ως έσοδο σύμφωνα με τα τιμολόγια που εξέδωσε προς τη ποσό ύψους € 15.304.927,20. Ωστόσο, αν θεωρηθούν οι δύο εταιρείες συνδεδεμένες και η τιμολόγηση προσδιοριστεί με βάση σχετική μελέτη ενδοομιλικών τιμολογήσεων, το ποσό της συναλλαγής υπολογίζεται κατά €1.573.776,60 παραπάνω (έσοδο για την Εταιρεία).

Η είναι 100% θυγατρική της έμμεσα μέσω της

Η είναι 100% μητρική επίσης της έμμεσα μέσω της

Η δε κατέχει έμμεσα το 50% της μέσω της

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των ως άνω Πράξης του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και πιο συγκεκριμένα να αναγνωριστεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα να αμφισβητήσει τον προσδιορισμό της

φορολογητέας βάσης που προκύπτει από το χαρακτηρισμό της εταιρείας ως συνδεδεμένης ή μη, και να μην ληφθεί υπόψιν ποσό ύψους €1.573.776,60, καθ' υπέρβαση του ποσού των τιμολογίων της Εταιρείας προς της κατά το έτος 2024, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η Εταιρεία θεωρεί ότι δεν είναι συνδεδεμένη εταιρεία με την όπως προκύπτει από το άρθρο 2 περ. ζ' Κ.Φ.Ε.
2. Η Εταιρεία θεωρεί ότι δεν είναι συνδεδεμένη εταιρεία με την όπως προκύπτει από το διεθνές φορολογικό δίκαιο / τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
3. Η Εταιρεία θεωρεί ότι δεν είναι συνδεδεμένη εταιρεία με την, καθώς δεν συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τη

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι :

Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97).

Επειδή με τη φράση «οποιαδήποτε πράξη» που περιλαμβάνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. νοούνται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων ή και τελών ή η πράξη επιβολής οποιασδήποτε κύρωσης για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, ακόμα και η απόρριψη από τη φορολογική αρχή εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του, που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ 2 της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β 1440/27.04.2017) «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής»:

1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της

πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού ή σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

3. Η αρμόδια Αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή τους, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί (άρθρο 63 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Ορισμοί» του Ν.4172/2013 (Κωδικοποίηση με τον νόμο 5264/2025)

«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 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 τις διατάξεις του άρθρου 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του Ν.4172/2013 (Κωδικοποίηση με τον νόμο 5264/2025)

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.

1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

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, αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό ισχύουν τα κάτωθι:

- Η είναι 100% θυγατρική της έμμεσα μέσω της
- Η είναι 100% μητρική επίσης της έμμεσα μέσω της
- Η δε κατέχει έμμεσα το 50% της μέσω της

Από τα παραπάνω προκύπτει με σαφήνεια ότι η κατέχει κατά 50% (100% της X 50% της) την επιχείρηση Επομένως, το ίδιο πρόσωπο (η μητρική επιχείρηση) συμμετέχει με ποσοστό άνω του 33% στις επιχειρήσεις (κατά 100%, ως μητρική) και στην επιχείρηση (κατά 50% μετά από πολλαπλασιασμό των διαδοχικών βαθμίδων) (έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο). Η σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή καθοριστικής επιρροής στην οποία αναφέρεται η προσφέρουσα αφορά την υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και όχι τις υποπεριπτώσεις αα' και ββ' του ίδιου άρθρου και νόμου οι οποίες έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό, όπως αναφέρεται στην έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το άρθρο 9 της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας -Ολλανδίας, αναφέρεται ρητά σε περιπτώσεις συμμετοχής επιχείρησης ενός Κράτους στο κεφάλαιο επιχείρησης του άλλου Κράτους και περιγράφει την υποχρέωση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων («... οιαδήποτε κέρδη ... δύνανται να περιλαμβάνονται εις τα κέρδη της επιχείρησης ταύτης και να

φορολογούνται αναλόγως»). Οι περιπτώσεις διπλής φορολογίας στις οποίες αναφέρεται η επιχείρηση επιλύονται με την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 73 του ν. 5104/2024 και προϋποθέτουν τη φορολόγηση των κερδών και στα δύο κράτη - μέλη.

Επειδή, αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό, οι λογιστικές διατάξεις περί ενοποίησης αποτελεσμάτων ομίλων είναι διακριτές και διαφορετικές από τις φορολογικές διατάξεις που εφαρμόζονται στη προκειμένη περίπτωση και προβλέπουν κατά τρόπο σαφή την υποχρέωση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς απορρίφθηκε το με αρ. αίτημα επιφύλαξης της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20.04.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης της επιχείρησης με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αρ./20-3-2026 απόφασης του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αφορώσα ρητή απόρριψη του με αριθμό αιτήματος επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2024.

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 Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της