



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/07/2026

Αριθμός απόφασης: 3293

**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 03/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/04.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,
-/04.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,
-/04.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,

-/04.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..
 6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..
 7. Το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2026/15-06-2026 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΜΕ.Φ., περί διενέργειας συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.
 8. Το υπ' αριθμόν Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ΥΠ/ΣΗ Γ' ΤΜΗΜΑ ΙΕ' ΕΞ 2026/16-07-2026 απαντητικό έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..
 9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/04/2026 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/04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους 1.970.150,36 €, οι οποίες σε συνδυασμό με τη μειωμένη μεταφερόμενη φορολογική ζημιά από την παρελθούσα χρήση κατά 3.607.600,92 €, οδήγησαν σε μείωση της φορολογικής ζημιάς κατά συνολικό ποσό **5.577.751,28 €** (από το δηλωθέν ποσό των 6.470.183,51 € στο ποσό των 892.432,23 €).

Με την υπ' αριθμόν /04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους 2.174.214,76 €, οι οποίες σε συνδυασμό με τη μειωμένη μεταφερόμενη φορολογική ζημιά από την παρελθούσα χρήση κατά 5.577.751,28 €, οδήγησαν σε μηδενισμό της δηλωθείσας φορολογικής ζημιάς των 7.566.387,05 € και σε φορολογητέα κέρδη ύψους 185.578,99 €. Επί αυτών υπολογίστηκε φόρος ύψους 40.827,38 € πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 20.413,69 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **61.241,07 €**.

Με την υπ' αριθμόν/04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους 3.117.687,31 €, οι οποίες σε συνδυασμό με τη μηδενισμένη μεταφερόμενη φορολογική ζημιά από την παρελθούσα χρήση των 6.486.286,30 €, οδήγησαν σε μηδενισμό της δηλωθείσας φορολογικής ζημιάς των 8.609.045,00 € και σε φορολογητέα κέρδη ύψους 994.928,61 €. Επί αυτών υπολογίστηκε φόρος ύψους 218.884,29 € πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 109.442,15 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **328.326,44 €**.

Με την υπ' αριθμόν /04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους 4.025.079,79 €, οι οποίες σε συνδυασμό με τη μηδενισμένη μεταφερόμενη φορολογική ζημιά από την παρελθούσα χρήση των 7.920.042,86 €, οδήγησαν σε μηδενισμό της δηλωθείσας φορολογικής ζημιάς των 11.655.416,48 € και σε φορολογητέα κέρδη ύψους 289.706,17 €. Επί αυτών υπολογίστηκε φόρος ύψους 63.226,82 € πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 31.613,41 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **94.840,23 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 04/03/2026 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. (αριθμός εντολής/12-06-2025 &/26.06.2025). Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία του από 28/05/2025 Υπηρεσιακού Σημειώματος και σε συνέχεια του προηγούμενου ελέγχου που είχε διενεργηθεί στην προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2018-2019 βάσει της υπ' αριθμόν/13-05-2024 εντολής.

Η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας σχετίζεται με τη συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις, δρα δηλαδή ως εταιρεία "holding", ταυτόχρονα όμως παρέχει και συμβουλευτικές υπηρεσίες (υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης) σε συνδεδεμένες της εταιρείες.

Στα πλαίσια του προηγούμενου ελέγχου, και συγκεκριμένα κατά τον έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών των φορολογικών ετών 2018 και 2019 που είχε προσκομίσει η προσφεύγουσα, είχε διαπιστωθεί 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, είχε κρίνει πως για τη διασφάλιση συγκρισιμότητας, θα έπρεπε 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 αφορούσαν στη «δραστηριότητα μετόχου».

Λαμβάνοντας αυτό ως δεδομένο, ο έλεγχος είχε κρίνει ότι οι ανωτέρω επιμέρους δαπάνες, οι οποίες σχετίζονταν με αφορολόγητα έσοδα (έσοδα από ενδοομιλικά μερίσματα), δεν ήταν εκπεστές σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 4 του ν. 4172/2013, καταλογίζοντας τα σχετικά ποσά ως λογιστική διαφορά στα φορολογικά έτη που αφορούσαν και χωρίς να καταλογιστούν διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι είχε διαπιστωθεί η πλήρωση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Η εν λόγω κρίση του ελέγχου επικυρώθηκε και από την Υπηρεσία μας μέσω της υπ' αριθμόν/15-05-2025 απόφασης επί της υπ' αριθμόν/17-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας.

Σε αυτή τη βάση, ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε έχοντας ως αντικείμενο αποκλειστικά την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 50 του ν.4172/2013, καθώς και τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς φορολογικών ζημιών του άρθρου 27 του ν.4172/2013 (δεδομένου ότι είχαν μειωθεί λόγω των καταλογισμών του προηγούμενου ελέγχου).

Ωστόσο, αν και τόσο οι κρινόμενες συναλλαγές όσο και η τεκμηρίωση της προσφεύγουσας στα πλαίσια των δύο διακριτών ελέγχων παρέμειναν επί της ουσίας οι ίδιες (*), ο παρών έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές μόνο με βάση το άρθρο 50 του ν.4172/2013 λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων αναφορικά με τις παρασχεθείσες εκ μέρους της προσφεύγουσας υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης.

[() Για την ακρίβεια, στους Φακέλους Τεκμηρίωσης των φορολογικών ετών 2020 έως 2023 -και σε αντίθεση με αυτούς των ετών 2018-2019, η προσφεύγουσα αναφέρει πως δεν υφίστανται υπηρεσίες που εμπίπτουν στην κατηγορία δραστηριότητας μετόχου, ωστόσο αποτελεί πραγματικό και αδιαμφισβήτητο γεγονός πως η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητά της σχετίζεται με τη συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις, δρα δηλαδή ως εταιρεία "holding"].*

Ειδικότερα, η μεθοδολογία τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας, όπως αυτή αποτυπώνεται στον καταρτισθέντα Φάκελο Τεκμηρίωσης, συνίσταται στην εφαρμογή της μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (TNMM) (περιθώριο κέρδους ως προς λειτουργικό κόστος), όπου από το λειτουργικό κόστος έχουν εξαιρεθεί συγκεκριμένες επιμέρους δαπάνες που δε σχετίζονται με τις θυγατρικές εταιρείες αλλά με τη λειτουργία της ίδιας της προσφεύγουσας και οι οποίες έχουν προσδιοριστεί επακριβώς από αυτήν.

Ως αποτέλεσμα της ανωτέρω εξαίρεσης (προσαρμογής του παρονομαστή του κλάσματος της μεθόδου TNMM), πληρούται (κατά την προσφεύγουσα) η αρχή των ίσων αποστάσεων αναφορικά με την παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης προς τις θυγατρικές εταιρείες της.

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., δεν έκανε δεκτή την ως άνω προσαρμογή, εστιάζοντας στο γεγονός της μη επαρκούς τεκμηρίωσης του προσδιορισμού (διαχωρισμού) των επιμέρους δαπανών και εφάρμοσε τη μέθοδο TNMM, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των λειτουργικών δαπανών της προσφεύγουσας και προσδιορίζοντας παράλληλα νέο δείγμα συγκρίσιμων εταιρειών. Αποτέλεσμα του ελέγχου ήταν η διαπίστωση της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με βάση το άρθρο 50 του ΚΦΕ και ο καταλογισμός λογιστικών διαφορών, με τα σχετικά ποσά να ανέρχονται ανά φορολογικό έτος στα κάτωθι:

- 2020: **1.970.150,36 €**
- 2021: **2.174.214,76 €**
- 2022: **3.117.687,31 €**
- 2023: **4.025.079,79 €**

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση σε αυτήν της υπ' αριθμόν/15-05-2025 απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία επικυρώθηκε η κρίση του προγενέστερου ελέγχου, δεν προέβη σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα επόμενα φορολογικά έτη ώστε να περιορίσει αντίστοιχα το ποσό των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών, οι τελικοί καταλογισμοί του παρόντος ελέγχου ήταν οι κάτωθι ανά φορολογικό έτος:

2020

Ανάλυση	Ποσά (€)
Λογιστικές διαφορές με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ	1.970.150,36
Μείωση μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών	3.607.600,32
Σύνολο	5.577.750,68

2021

Ανάλυση	Ποσά (€)
Λογιστικές διαφορές με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ	2.174.214,76
Μείωση μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών	5.577.751,28
Σύνολο	7.751.966,04

2022

Ανάλυση	Ποσά (€)
Λογιστικές διαφορές με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ	3.117.687,31

Μείωση μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών	6.486.286,30
Σύνολο	9.603.973,61

2023

Ανάλυση	Ποσά (€)
Λογιστικές διαφορές με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ	4.025.079,79
Μείωση μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών	7.920.042,86
Σύνολο	11.945.122,65

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

1^{ος} λόγος: Μη απόδειξη αποδιδόμενων φορολογικών παραβάσεων με βάση το άρθρο 50 του ΚΦΕ. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του αποδεικτικού βάρους. Μη εξέταση και αναίτιολόγητη απόρριψη ισχυρισμών και αποδεικτικών στοιχείων κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (άρθ. 33 ΚΦ.Δ.).

2^{ος} λόγος: Παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, στηριζομένης σε προηγούμενη θετική ενέργεια της ίδιας ελεγκτικής αρχής (ΚΕΜΕΕΠ), η οποία, σε προγενέστερους φορολογικούς ελέγχους ενδοομιλικών συναλλαγών σε βάρος εταιρειών του Ομίλου, έκρινε την τιμολόγηση με την ίδια μέθοδο (TNMM), στηριζόμενη σε όμοια βάση κόστους ως σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και τις επίμαχες δαπάνες ως αμιγώς αφορώσες τη μητρική εταιρεία.

3^{ος} λόγος: Μη αναγνωρισθείσες φορολογικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων-αναφορά σε εκκρεμή προσφυγή.

Ως προς τους 1^ο και 2^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή αναφορικά με την παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την προσφεύγουσα προς τις θυγατρικές της εταιρείες, η μεθοδολογία τεκμηρίωσής της, όπως αυτή αποτυπώνεται στον καταρτισθέντα Φάκελο Τεκμηρίωσης, συνίσταται στην εφαρμογή της μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (TNMM) (περιθώριο κέρδους ως προς λειτουργικό κόστος), όπου από το λειτουργικό κόστος έχουν εξαιρεθεί συγκεκριμένες επιμέρους δαπάνες που δε σχετίζονται με τις θυγατρικές εταιρείες αλλά με τη λειτουργία της ίδιας της προσφεύγουσας και οι οποίες έχουν προσδιοριστεί επακριβώς από αυτήν και ανέρχονται ανά φορολογικό έτος σε:

- 2020: **2.081.408,33 €**
- 2021: **2.308.085,81 €**
- 2022: **3.291.882,56 €**
- 2023: **4.236.516,92 €**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε κατά την κρίση του περί μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, δεδομένου ότι όλως αυθαίρετως απέρριψε τον εκ μέρους της διαχωρισμό των επιμέρους δαπανών σε σχετιζόμενες (και μη) με την παροχή υπηρεσιών προς τις θυγατρικές, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των λειτουργικών δαπανών της και προσδιορίζοντας παράλληλα νέο δείγμα συγκρίσιμων εταιρειών. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, στις σελίδες 32 έως 61 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλει εκτενώς ισχυρισμούς περί πλήρους και επαρκούς τεκμηρίωσης

των διενεργηθεισών αναπροσαρμογών της βάσης κόστους, καθώς και περί δήθεν πλημμελούς αξιολόγησης των σχετικών στοιχείων από τον έλεγχο

Επειδή ωστόσο, ο ισχυρισμός περί μη αξιολόγησης των προσκομισθέντων στοιχείων απορρίπτεται, καθόσον η μη αποδοχή αυτών δεν ταυτίζεται με μη εξέτασή τους, αλλά αποτελεί αποτέλεσμα ουσιαστικής αξιολόγησης της επάρκειας, αξιοπιστίας και αποδεικτικής τους αξίας. Στην προκειμένη περίπτωση, τα στοιχεία που προσκομίστηκαν εξετάστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου, πλην όμως κρίθηκαν ανεπαρκή ως προς την τεκμηρίωση των διενεργηθεισών αναπροσαρμογών. Περαιτέρω, ως προς τον ισχυρισμό περί αξιοπιστίας των στοιχείων επιμερισμού κόστους, προκύπτει ότι, παρά την επίκληση χρήσης πληροφοριακού συστήματος, τα προσκομισθέντα στοιχεία περιορίζονται σε συγκεντρωτικές απεικονίσεις, χωρίς πλήρη και διασταυρώσιμη ελεγκτική διαδρομή (audit trail) ούτε σύνδεση με πρωτογενή δεδομένα, ώστε να καθίσταται δυνατή η ανεξάρτητη επαλήθευση της ακρίβειας και πληρότητάς τους. Κατά συνέπεια, δεν αποδεικνύεται η ορθότητα του επιμερισμού των σχετικών δαπανών. Το γεγονός ότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη των δαπανών δεν συνεπάγεται αποδοχή του τρόπου κατανομής τους, ο οποίος οφείλει να τεκμηριώνεται με επαληθεύσιμα στοιχεία, πράγμα που δεν συντρέχει εν προκειμένω.

Επειδή ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τη μισθοδοσία ή τις ώρες απασχόλησης του προσωπικού και, συνεπώς, αποδέχεται τα δεδομένα επιμερισμού, απορρίπτεται, δεδομένου ότι το κρίσιμο ζήτημα δεν είναι η ύπαρξη των δαπανών, αλλά η ορθότητα και η τεκμηρίωση της κατανομής τους μεταξύ των επιμέρους λειτουργιών, η οποία, για τους ανωτέρω λόγους, δεν αποδεικνύεται επαρκώς.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ορθής απομόνωσης των δραστηριοτήτων, δεν προκύπτει κατά τρόπο σαφή και επαληθεύσιμο ο διαχωρισμός μεταξύ εταιρικών λειτουργιών και ενδοομιλικών υπηρεσιών, ούτε τεκμηριώνεται η βάση επιμερισμού των κοινών δαπανών, κατά τρόπο σύμφωνο με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ. Περαιτέρω, ως προς την εφαρμογή της μεθόδου TNMM, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυτή είναι σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και οδηγεί σε αξιόπιστο αποτέλεσμα. Ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται, καθόσον η αξιοπιστία της μεθόδου προϋποθέτει σταθερή και επαληθεύσιμη βάση κόστους, η οποία εν προκειμένω δεν διασφαλίζεται. Ειδικότερα, η βάση κόστους διαμορφώθηκε κατόπιν διαδοχικών αναπροσαρμογών, οι οποίες δεν τεκμηριώνονται ως εντασσόμενες σε ενιαίο και προδιαγεγραμμένο μηχανισμό, αλλά συνιστούν εκ των υστέρων αναμόρφωση αυτής. Η ουσιώδης μεταβολή του λειτουργικού αποτελέσματος της εταιρείας, από σημαντικά ζημιογόνο σε κερδοφόρο επίπεδο εντός του συγκριτικού εύρους, δεν αποδεικνύεται ότι αντανακλά αντικειμενικές οικονομικές συνθήκες, αλλά επιλογές επιμερισμού και αναμόρφωσης κόστους.

Επειδή η σύγκλιση του αποτελέσματος κοντά στη διάμεσο του εύρους, κατόπιν διαδοχικών παρεμβάσεων επί της βάσης κόστους, χωρίς αποδεδειγμένο και συμβατικά προβλεπόμενο μηχανισμό true-up, δεν τεκμηριώνει εφαρμογή ex ante πολιτικής τιμολόγησης. Στην προκειμένη περίπτωση, η μεταβολή του περιθωρίου από -30,15%, -31,31%, -38,63% και -44,05% για τα ελεγχόμενα έτη 2020, 2021, 2022 και 2023 αντίστοιχα, σε +6,50% προέκυψε κατόπιν διαδοχικών αναπροσαρμογών της βάσης κόστους, η αξιοπιστία των οποίων δεν τεκμηριώθηκε επαρκώς. Συνεπώς, η τελική αριθμητική ένταξη εντός του εύρους δεν αρκεί για τη θεμελίωση συμμόρφωσης. Η ένταξη εντός διαμέσου δεν αποτελεί αυτοτελές τεκμήριο συμμόρφωσης, όταν:

- η βάση κόστους έχει μεταβληθεί ουσιαδώς,
- και η μεταβολή αυτή δεν τεκμηριώνεται επαρκώς.

Επομένως, η επίκληση της ένταξης του τελικού περιθωρίου εντός της διαμέσου του συγκριτικού εύρους δεν συνιστά, αφ' εαυτής, τεκμήριο συμμόρφωσης προς την αρχή των ίσων αποστάσεων. Επιπλέον, κατά τις Οδηγίες ΟΟΣΑ, το στατιστικό εύρος αποτελεί εργαλείο αξιολόγησης της αξιοπιστίας των αποτελεσμάτων και όχι μηχανισμό εκ των υστέρων προσαρμογής αυτών. Ειδικότερα, η χρήση συγκριτικών στοιχείων και στατιστικών ευρών αποσκοπεί στον έλεγχο της τιμολόγησης και όχι στη διαμόρφωσή της εκ των υστέρων. Στην προκειμένη περίπτωση:

- η αρχική εικόνα ήταν ζημιογόνος,
- οι προσαρμογές εφαρμόστηκαν σωρευτικά και
- το τελικό αποτέλεσμα ευθυγραμμίστηκε με τη διάμεσο. Η αλληλουχία αυτή υποδηλώνει διαδικασία προσαρμογής του αποτελέσματος προς το επιθυμητό εύρος και όχι ανεξάρτητη εφαρμογή της μεθόδου.

Επειδή συνεπώς, όταν η βάση υπολογισμού του δείκτη δεν αποδεικνύεται ως αξιόπιστη, η τελική αριθμητική ένταξη εντός του εύρους δεν δύναται να θεραπεύσει τις μεθοδολογικές αδυναμίες. Επιπλέον, ο χαρακτηρισμός της προσφεύγουσας ως οντότητας χαμηλού κινδύνου δεν τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον, από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, προκύπτει ότι αυτή αναλαμβάνει λειτουργίες και δαπάνες που δεν συνάδουν με απλή εκτέλεση υπηρεσιών ρουτίνας. Κατά τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, η κατανομή λειτουργιών και κινδύνων πρέπει να αντανακλά την οικονομική πραγματικότητα και όχι τον συμβατικό χαρακτηρισμό. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα προβάλλει τον χαρακτηρισμό της ως "low risk service provider". Ωστόσο, από τα πραγματικά δεδομένα προκύπτει ότι:

- αναλαμβάνει λειτουργίες στρατηγικού συντονισμού,
- φέρει δαπάνες που σχετίζονται με επενδυτικές αποφάσεις και ανάπτυξη ομίλου και
- συμμετέχει σε δραστηριότητες που δεν περιορίζονται σε απλή εκτέλεση υπηρεσιών ρουτίνας.

Κατά τις Οδηγίες ΟΟΣΑ (Κεφ. Ι), η κατανομή κινδύνων και λειτουργιών πρέπει να αντανακλά την οικονομική πραγματικότητα και όχι τον συμβατικό χαρακτηρισμό. Η ύπαρξη σημαντικών ζημιών (-30%) αποτελεί ένδειξη ότι το πραγματικό προφίλ ενδέχεται να αποκλίνει από αυτό του "routine entity", δεδομένου ότι τέτοιες οντότητες, υπό κανονικές συνθήκες αγοράς, δεν εμφανίζουν συστηματικά έντονα αρνητικά περιθώρια. Περαιτέρω, παρατηρείται εσωτερική ασυνέπεια στη μεθοδολογική προσέγγιση της προσφεύγουσας, καθόσον αφενός χαρακτηρίζει την tested party ως οντότητα χαμηλού κινδύνου, η οποία θα όφειλε να εμφανίζει σταθερή και περιορισμένη κερδοφορία, αφετέρου όμως αποδέχεται αρχικά την ύπαρξη σημαντικών ζημιών, τις οποίες επιχειρεί να αναμορφώσει εκ των υστέρων μέσω επιλεκτικών προσαρμογών. Η ασυνέπεια αυτή υπονομεύει την αξιοπιστία της συνολικής τεκμηρίωσης, καθώς δεν τεκμηριώνεται επαρκώς η σύνδεση μεταξύ του λειτουργικού προφίλ και του τελικού οικονομικού αποτελέσματος. Ως προς τις επιμέρους αναπροσαρμογές, δεν τεκμηριώνεται ότι οι σχετικές δαπάνες συνιστούν αποκλειστικά δαπάνες μετόχου (shareholder costs), καθόσον δεν προσκομίστηκε αναλυτική κατηγοριοποίηση, ούτε διενεργήθηκε τεκμηριωμένο benefit test, ούτε αποδείχθηκε πλήρης λειτουργική απομόνωση αυτών από την ενδοομιλική δραστηριότητα. Αναφορικά με τον επιμερισμό εργατωρών, δεν αποδεικνύεται η αξιοπιστία αυτού, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να επιτρέπουν την ανεξάρτητη επαλήθευση της προέλευσης, πληρότητας και ακεραιότητας των σχετικών δεδομένων, ούτε πλήρης ελεγκτική διαδρομή.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να αποδείξει την ανακρίβεια εσωτερικών επιμερισμών - υποχρεούται να αξιολογήσει την αποδεικτική τους επάρκεια. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κατέστη δυνατή η αντικειμενική επαλήθευση ότι ο επιμερισμός εργατωρών αντανακλά προγενέστερα καταγεγραμμένη και συστηματικά εφαρμοζόμενη κατανομή λειτουργιών, και όχι εκ των υστέρων διαμόρφωση με σκοπό την αναπροσαρμογή του λειτουργικού αποτελέσματος. Περαιτέρω, οι λοιπές

αναπροσαρμογές της βάσης κόστους δεν συνοδεύονται από επαρκή τεκμηρίωση ως προς τη λειτουργική και οικονομική τους αιτιολόγηση, ούτε αποδεικνύεται η συμβατότητά τους με συνθήκες αγοράς ή η αποδοχή αντίστοιχης πρακτικής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, επικαλούμενη:

- τον προγενέστερο έλεγχο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (ήδη ΚΕ.ΜΕ.Φ.) στην ίδια για τα φορολογικά έτη 2018-2019, όπου δεν είχαν καταλογιστεί διαφορές με βάση το άρθρο 50 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι είχε γίνει αποδεκτή η εξαίρεση επιμέρους δαπανών που δε σχετίζονταν με την παροχή υπηρεσιών προς τις θυγατρικές από τη βάση κόστους της εν λόγω παροχής και
- έτερο φορολογικό έλεγχο που είχε διενεργηθεί επίσης από το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (ήδη ΚΕ.ΜΕ.Φ.) για τα φορολογικά έτη 2019-2020 στη θυγατρική εταιρεία της προσφεύγουσας, ήτοι σε μία εκ των εταιρειών που λάμβαναν τις επίμαχες διοικητικές υπηρεσίες από τη μητρική εταιρεία, όπου είχε κριθεί πως τηρείτο η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή τυγχάνει αληθές ότι η μεθοδολογία του παρόντος ελέγχου έρχεται σε αντίθεση με αυτήν που είχε εφαρμοστεί κατά τον προγενέστερο έλεγχο στην προσφεύγουσα, όπου είχε γίνει δεκτός ο διαχωρισμός των επίμαχων δαπανών από πλευράς της προσφεύγουσας και:

- οι επιμέρους δαπάνες που η ίδια η προσφεύγουσα είχε γνωστοποιήσει πως δε σχετίζονταν με την παροχή υπηρεσιών προς τις θυγατρικές της εταιρείες, δεν είχαν γίνει δεκτές με βάση τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 4 του ΚΦΕ, ενώ
- είχαν ελεγχθεί οι συναλλαγές που αφορούσαν στην παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης προς τις θυγατρικές της εταιρείες με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών, χωρίς να καταλογιστούν διαφορές.

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 1131644 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 και 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, συνδεόμενες 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 εκπώσεως 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, 900/2024, 1724/2024, 1725/2024 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας.

Επειδή συνεπώς, εφόσον κατά τις προπαρατεθείσες ερμηνευτικές εγκυκλίους, 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 με βάση όλα τα ανωτέρω, ανεξαρτήτως των ισχυρισμών της προσφεύγουσας που άπτονται των καταλογισμών με βάση το άρθρο 50 του ν.4172/2013 περί ενδοομιλικών συναλλαγών, ακόμη δηλαδή και στην περίπτωση που γινόταν δεκτός ως αξιόπιστος ο διαχωρισμός δαπανών που διενήργησε, δε θα ήταν δυνατό να αναγνωριστούν προς έκπτωση, με βάση τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 4 του ν.4172/2013, οι επιμέρους δαπάνες που δε σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης προς τις θυγατρικές της εταιρείες αλλά με τη λειτουργία της ίδιας της προσφεύγουσας:

- 2020: 2.081.408,33 €
- 2021: 2.308.085,81 €
- 2022: 3.291.882,56 €
- 2023: 4.236.516,92 €

Υπενθυμίζεται ότι, όπως αναφέρεται και ανωτέρω στο Ιστορικό της παρούσας, στους Φακέλους Τεκμηρίωσης των φορολογικών ετών 2020 έως 2023 -και σε αντίθεση με αυτούς των ετών 2018-2019, η προσφεύγουσα αναφέρει πως δεν υφίστανται υπηρεσίες που εμπίπτουν στην κατηγορία δραστηριότητας μετόχου, ωστόσο αποτελεί πραγματικό και αδιαμφισβήτητο γεγονός πως η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητά της σχετίζεται με τη συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις, δρα δηλαδή ως εταιρεία “holding”].

Άλλωστε, η ίδια η προσφεύγουσα στο σώμα της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 37) αναγνωρίζει ρητά την ύπαρξη δαπανών άμεσα σχετιζομένων με τη δραστηριότητα μετόχου, αναφέροντας τα εξής:

«[...] Στο πλαίσιο αυτό, αναφορικά με την κατανομή του κόστους μεταξύ δαπανών που ωφελούν τις θυγατρικές εταιρείες και αυτών που δεν παρέχουν σε αυτές καμία ωφέλεια, η Εταιρεία μας:

α) Δεν έλαβε υπόψη της για σκοπούς ενδοομιλικής τεκμηρίωσης το κόστος δαπανών που αφορούν στην χαρακτηριζόμενη από τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ «δραστηριότητα μετόχου» (*shareholder activities*), σύμφωνα με την παρ. 7.10 των Κατευθυντηρίων Οδηγιών

[...]

Διά του τρόπου αυτού η βάση κόστους περιλάμβανε αποκλειστικά τις άμεσες και έμμεσες δαπάνες που σχετίζονται με την παροχή της υπηρεσίας, ενώ πρέπει να εξαιρέθηκαν τόσο τα κόστη που δεν συνδέονται με τις ελεγχόμενες συναλλαγές όσο και τα κόστη που συνιστούν δραστηριότητες μετόχου [...].».

Δεδομένου δε ότι τα ως άνω προς αναμόρφωση ποσά δαπανών με βάση το άρθρο 48 παρ. 4 του ΚΦΕ υπερβαίνουν σε έκαστο φορολογικό έτος τα βάσει ελέγχου καταλογισθέντα με βάση το άρθρο 50 του ΚΦΕ, στα πλαίσια της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας πριν και μετά την ενδικοφανή προσφυγή της, επικυρώνονται με την παρούσα τα τελευταία:

- 2020: **1.970.150,36 €**
- 2021: **2.174.214,76 €**
- 2022: **3.117.687,31 €**
- 2023: **4.025.079,79 €**

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις βάσει δήλωσης μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές των παρελθουσών χρήσεων 2018-2019, δεδομένου ότι η ίδια έχει ήδη προσβάλει τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις του προγενέστερου ελέγχου με την υπ' αριθμόν ΠΡ/2025 προσφυγή, η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή ωστόσο, οι διαπιστώσεις του προγενέστερου ελέγχου έχουν ήδη αποτελέσει αντικείμενο διοικητικής κρίσης και δεν έχουν ανατραπεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση.

Επειδή η άσκηση δικαστικής προσφυγής και η εκκρεμοδικία δε συνεπάγονται αναστολή ισχύος των σχετικών πράξεων ούτε δεσμεύουν τη φορολογική αρχή ως προς την εφαρμογή τους σε επόμενες χρήσεις, εφόσον δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική κρίση. Περαιτέρω, κατά πάγια αρχή του φορολογικού δικαίου, κάθε φορολογικό έτος εξετάζεται αυτοτελώς, βάσει πραγματικών δεδομένων και των ισχυουσών διατάξεων κατά τον χρόνο του ελέγχου. Συνεπώς, η μεταφορά φορολογικών ζημιών προϋποθέτει τη νόμιμη και οριστική αναγνώρισή τους, η οποία εν προκειμένω δεν υφίσταται.

Επειδή τυχόν αποδοχή της αντίθετης άποψης θα οδηγούσε σε αναστολή της εφαρμογής διοικητικών πράξεων επ' άοριστον, γεγονός που αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **03/04/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./04.03.2026 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

A)/04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

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

Φορολογική ζημία: 892.432,23 € (ως Έκθεση Ελέγχου)

B) .../04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φορολογητέα κέρδη	185.578,99
Φόρος (22%)	40.827,38
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	20.413,69
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.241,07

Γ)/04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φορολογητέα κέρδη	994.928,61
Φόρος (22%)	218.884,29
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	109.442,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	328.326,44

Δ)/04.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φορολογητέα κέρδη	289.706,17
Φόρος (22%) μείον παρακράτηση 508,54€	63.226,82
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	31.613,41
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	94.840,23

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**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.