



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/02/2024
Αριθμός απόφασης: 432

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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 **02/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/03.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/03.10.2023 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 ή άλλως η τροποποίηση, 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 02/11/2023 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/03.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους 2.794.238,41 €, οι οποίες σε συνδυασμό με τη **μειωμένη** μεταφερόμενη φορολογική ζημιά από την παρελθούσα χρήση κατά 2.291.297,47 € (βάσει των ευρημάτων προηγούμενου φορολογικού ελέγχου από την ίδια Υπηρεσία), οδήγησαν σε μείωση της φορολογικής ζημιάς από το δηλωθέν ποσό των 35.106.965,44 € στο ποσό των **30.021.429,56 €**.

Με την υπ' αριθμόν/03.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές ύψους 6.533.067,30 €, οι οποίες σε συνδυασμό με τη **μειωμένη** μεταφερόμενη φορολογική ζημιά από την παρελθούσα χρήση κατά 5.085.535,88 €, οδήγησαν σε μείωση της φορολογικής ζημιάς από το δηλωθέν ποσό των 48.147.718,78 € στο ποσό των **36.597.305,56 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 03/10/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/12-11-2021). Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου:

- αναφορικά με το **φορολογικό έτος 2018**, η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας σχετιζόταν με τη συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής, δρούσε δηλαδή ως εταιρεία “.....”, γεγονός που προκύπτει και από τη διάρθρωση των εσόδων της, όπου το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος αφορούσε σε έσοδα από μερίσματα.
- αναφορικά με το **φορολογικό έτος 2019**, κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας κατέστη η παραγωγή και εμπορία ηλεκτρικής ενέργειας, ωστόσο η συνεισφορά της δραστηριότητας “Συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής” παρέμεινε ουσιαστική, αντιπροσωπεύοντας το 36% του συνολικού κύκλου εργασιών.

Όπως προκύπτει εναργώς από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 40-43), ο βασικός ελεγκτικός συλλογισμός βασίστηκε στη συσχέτιση των επιχειρηματικών δαπανών με τις βασικές επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναπτύχθηκαν. Για τον λόγο αυτό, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε από την προσφεύγουσα ηλεκτρονικά αρχεία επιμερισμού των δαπανών ανά διοικητικό κέντρο λήψης αποφάσεων (management decision center). Παρ' όλα αυτά, ο έλεγχος δεν αρκέστηκε στη συγκεκριμένη κατάταξη αλλά προέβη σε δειγματοληπτικό έλεγχο ανά λογαριασμό ΓΛ επικουρικά. Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των παραστατικών διαπιστώθηκε ότι η φύση των επιχειρηματικών δαπανών που σχετίζονται με τη σχέση μητρικής-θυγατρικής της επιχείρησης, δηλαδή με τον επιχειρηματικό σκοπό “Συμμετοχή σε εταιρείες οποιασδήποτε νομικής μορφής”, είναι δυνατό να διακριθεί σε α) δαπάνες που σχετίζονται με την **απόκτηση** συμμετοχών που καθιερώνουν τη σχέση μητρικής-θυγατρικής και β) δαπάνες που σχετίζονται με τη **διαχείριση** των εν λόγω συμμετοχών σε επιχειρήσεις. Ειδικότερα για τις δαπάνες διαχείρισης, ως τέτοιες θεωρούνται κάθε είδους λειτουργικές δαπάνες στις οποίες προβαίνει

η προσφεύγουσα εξαιτίας της ύπαρξης της σχέσης μητρικής-θυγατρικής και οι οποίες δε θα διενεργούνταν εάν δεν υφίστατο η εν λόγω επιχειρηματική συμμετοχή. Για παράδειγμα, οι περιπτώσεις δαπανών για αμοιβές εξωτερικών συμβούλων επί θεμάτων βέλτιστης πρακτικής διοίκησης, εσωτερικών ελεγκτών στις θυγατρικές, πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης και διοικητικού ελέγχου των συμμετοχών, επενδυτικών σχέσεων, αναζήτησης χρηματοδότησης σε αγορές του εξωτερικού, αποτελούν ενδεικτικές περιπτώσεις δαπανών διαχείρισης υπό το πρίσμα του φορολογικού ελέγχου. Αντίθετα, ως δαπάνες απόκτησης επιχειρηματικών συμμετοχών ενδεικτικά θεωρούνται οι σχετιζόμενες με το κόστος χρηματοδότησης (τόκοι χρεωστικοί) ή άντλησης χρηματικών κεφαλαίων (έξοδα έκδοσης ομολογιακού δανείου).

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε:

- δαπάνες που αφορούν στην εν γένει διαχείριση (έξοδα προσωπικού, ταξιδίων, συνδρομών κλπ) των θυγατρικών εταιρειών, επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, συνδέονται με έσοδα που είναι αφορολόγητα. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2019, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το 36% αυτών (σ.σ. ενώ στο φορολογικό έτος 2018 το 100%),
- δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στον λογ. ΓΛ 61.98 και διαπιστώθηκε (βάσει δειγματοληπτικού ελέγχου) ότι σχετίζονται με λήψη υπηρεσιών αναζήτησης πηγών χρηματοδότησης στο εξωτερικό, αναδιάρθρωσης του στρατηγικού μοντέλου του Ομίλου, εσωτερικού ελέγχου αλλοδαπών θυγατρικών και σύνταξης εσωτερικού πλαισίου κανονιστικής συμμόρφωσης και δεοντολογίας για το σύνολο των θυγατρικών επιχειρήσεων, επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, κρίθηκε ότι συνδέονται με έσοδα που είναι αφορολόγητα. Όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2019, οι δαπάνες αναμορφώθηκαν στο 100% (όπως και το 2018), καθότι διαπιστώθηκε ότι έλαβαν χώρα προγενέστερα του χρονικού σημείου κατά το οποίο κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας κατέστη η “Παραγωγή και εμπορία ηλεκτρικής ενέργειας”, ήτοι προγενέστερα της απορρόφησης της εταιρείας,
- δαπάνες που αφορούν σε απόσβεση παγιοποιηθέντων εξόδων έκδοσης ομολογιακού δανείου που είχε συναφθεί για τη χρηματοδότηση απόκτησης συμμετοχών προγενέστερα της 01/01/2014. Οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν με βάση το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ως δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθότι δε συνέβαλαν στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος,
- δαπάνες τόκων που αφορούν σε αναχρηματοδότηση δανείων που είχαν ληφθεί την περίοδο 2008-2010 και χρησιμοποιήθηκαν για απόκτηση συμμετοχών. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες επί τη βάση του άρθρου 48, παρ. 4 του Ν. 4172/2013. Ωστόσο, και η ίδια η προσφεύγουσα είχε προβεί σε σχετική αναμόρφωση στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, με τη διαφορά ότι εκείνη είχε επικαλεστεί διαφορετική νομική βάση και συγκεκριμένα, το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013 περί υποκεφαλαιοδότησης. Συνεπώς, όσον αφορά στις εν λόγω επιμέρους δαπάνες τόκων, ο έλεγχος μετέβαλε το νομικό πλαίσιο υπό το οποίο δεν αναγνωρίζονται, αντιμετωπίζοντάς τες ως οριστικές φορολογικές διαφορές από προσωρινές που τις αντιμετώπισε η προσφεύγουσα, καταλογίζοντας ουσιαστικά μόνο τα υπερβάλλοντα ποσά, ήτοι τις προκύπτουσες διαφορές σε σχέση με τα αναμορφωθέντα ποσά εκ μέρους της προσφεύγουσας με βάση το άρθρο 49 (βλ. αναλυτικά πίνακες σελ. 62 & 87 Έκθεσης Ελέγχου).

Συνολικά, οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου ανά φορολογικό έτος, απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ανάλυση	2018	2019
Δαπάνες διαχείρισης-άρθρο 48, παρ. 4 ΚΦΕ	973.680,23	818.214,11

Δαπάνες λογ. ΓΛ 61.98 (βάσει δειγματοληπτικού ελέγχου)- άρθρο 48, παρ. 4 ΚΦΕ	1.491.174,13	2.286.543,10
Αποσβέσεις-άρθρο 22 ΚΦΕ	327.681,59	117.965,37
Δαπάνες τόκων-άρθρο 48, παρ. 4 ΚΦΕ	1.702,46	3.310.344,72
Σύνολο	2.794.238,41	6.533.067,30

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

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη δυνατότητας έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών που σχετίζονται με συμμετοχή σε θυγατρικές εταιρείες και όσων προέκυψαν βάσει δειγματοληπτικού ελέγχου.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εσφαλμένης αναμόρφωσης των δαπανών που σχετίζονται με τόκους δανείων.

3^{ος} λόγος: Εσφαλμένος ο υπολογισμός εκ μέρους της φορολογικής αρχής του EBITDA για το φορολογικό έτος 2019.

4^{ος} λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας άλλως αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων.

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 τη 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».

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστές, 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. Παράλληλα, ισχυρίζεται ότι η εν λόγω διάταξη απαιτεί να έχει λάβει χώρα διανομή κερδών (είσπραξη μερίσματος από τη μητρική εταιρεία), ώστε οι δαπάνες να θεωρηθούν μη εκπιπόμενες.

Επειδή ωστόσο, το Διοικητικό Εφετείο σε απόφασή του (ΔΕφΑθ/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[...].»
- σκέψη 8: «[...] διότι μόνο η συμμετοχή της μητρικής στο κεφάλαιο της θυγατρικής εταιρείας δεν καθιστά εκπεστέους τους δεδουλευμένους τόκους δανείων που αυτή έλαβε για τη συμμετοχή της αυτή, εκ μόνου του λόγου ότι δεν έλαβε χώρα διανομή μερίσματος, καθώς **δε νοείται η εκ του αντιθέτου ερμηνεία της διατάξεως της παρ. 4 του άρθρου 48 [...].**»

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

Επειδή βάσει των ανωτέρω, τυγχάνουν μη εκπεστές όχι μόνο οι δαπάνες τόκων που σχετίζονται με ληφθέντα δάνεια που διατέθηκαν για την απόκτηση συμμετοχών αλλά και με ληφθέντα δάνεια που διατέθηκαν για τη χρηματοδότηση ήδη κτηθεισών θυγατρικών.

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.

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

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχοι τόκοι των δανείων της περίπτωσης της δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται με βάση τη διάταξη του άρθρου 48, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, καθότι τα εν λόγω δάνεια ελήφθησαν με σκοπό να διατεθούν για την αποπληρωμή δανείων που είχαν ληφθεί πριν την 01/01/2014, γεγονός που και ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί. Συνεπώς, οι σχετικές δαπάνες δεν αποτελούν οριστική φορολογική διαφορά με βάση το άρθρο 48, παρ. 4 αλλά προσωρινή φορολογική διαφορά με βάση το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013 περί υποκεφαλαιοδότησης.

Επειδή όπως προκύπτει και από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, στην προκειμένη περίπτωση υφίστανται **αναχρηματοδοτήσεις δανείων**, δηλαδή λήψεις δανείων για αποπληρωμή άλλων δανείων που είχαν ληφθεί κατά το παρελθόν και τα οποία είχαν χρησιμοποιηθεί για την απόκτηση συμμετοχών. Συγκεκριμένα, οι επίμαχες δαπάνες τόκων αφορούν σε αναχρηματοδότηση δανείων που είχαν ληφθεί την περίοδο 2008-2010 (ήτοι πριν την 01/01/2014).

Επειδή η αναχρηματοδότηση αποτελεί ουσιαστικά επαναγορά των συμμετοχών (ανανέωση κυριότητας), αφού σε αντίθετη περίπτωση θα ήταν απαραίτητη η ρευστοποίηση αυτών, προκειμένου να εξοφληθούν τα δάνεια. Ήτοι, η αναχρηματοδότηση του υφιστάμενου δανεισμού αποτελεί απαραίτητη συνθήκη για τη συνέχιση της διακράτησης των συμμετοχών.

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019) και έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά:

«1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογούμενου.

2. Ο όρος «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» σημαίνει το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικά ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο. Ο όρος «κόστος δανεισμού» περιλαμβάνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ελληνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων ενδεικτικά των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων, όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, όπως η Ισλαμική χρηματοδότηση, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων.

3. Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) υπολογίζονται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

[...].».

Επειδή με την Ε. 2004/2021 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «με τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 διευρύνεται ο ορισμός του κόστους δανεισμού, καθώς περισσότερες περιπτώσεις δαπανών τόκων εμπίπτουν πλέον στο πεδίο εφαρμογής αυτού, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν τόκων που κεφαλαιοποιούνται, αλλά και των εξόδων δανείων, που σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομοθετικό πλαίσιο και τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1037/2015 εγκύκλιό μας δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49. Από τις νέες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι για τον καθορισμό του «υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού» λαμβάνεται υπόψη ο προσδιορισμός των εσόδων και δαπανών που διενεργείται με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (χρησιμοποιούνται, δηλαδή, τα φορολογικά ποσά εσόδων και δαπανών τόκων) [...] Ως εκ τούτου, για τον υπολογισμό του EBITDA, για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 49, λαμβάνονται υπόψη τα φορολογητέα κέρδη που αναγράφονται στον κωδικό 048 του εντύπου Ν, αφού συναθροιστούν οι δαπάνες τόκων και αποσβέσεων και αφαιρεθούν τα έσοδα από τόκους, όπως προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τον εκ μέρους του ελέγχου υπολογισμό του υπερβάλλοντος ποσού τόκων προς αναμόρφωση στο φορολογικό έτος 2019, στα πλαίσια του οποίου υπολογισμός, υπολογίστηκε το μη εκπιπτόμενο ποσό τόκων με βάση τον κανόνα της υποκεφαλαιοδότησης του άρθρου 49 του Ν. 4172/2013, ο έλεγχος έσφαλε κατά το ότι, για τον προσδιορισμό του EBITDA, δεν συμπεριέλαβε τις λοιπές πρόσθετες λογιστικές διαφορές που ο ίδιος προσδιόρισε για την οικεία χρήση, με αποτέλεσμα να μη λαμβάνονται τελικά υπόψη όλες οι φορολογικές προσαρμογές, όπως ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι καταρχήν βάσιμος, καθότι οι ανωτέρω διατάξεις ορίζουν σαφώς ότι για τον καθορισμό του «υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού» λαμβάνεται υπόψη ο

προσδιορισμός των εσόδων και δαπανών που διενεργείται με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (χρησιμοποιούνται, δηλαδή, τα φορολογικά ποσά εσόδων και δαπανών τόκων). Άλλωστε, οι λοιπές λογιστικές διαφορές του ελέγχου καθίστανται οριστικές με την έκδοση της παρούσας απόφασης, δεδομένου ότι δε γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επί αυτών.

Επειδή γενομένου καταρχήν δεκτού του εν λόγω ισχυρισμού της προσφεύγουσας, ο πίνακας υπολογισμού της μη εκπιπόμενης δαπάνης τόκων με βάση το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013, διαμορφώνεται ως εξής (βλ. και σελ. 85 οικείας Έκθεσης Ελέγχου):

Φορολογικό αποτέλεσμα 2019 (έντυπο Ε1 κωδικός 017)	-25.790.292,29
Υπερβάλλουσα δαπάνη χρεωστικών τόκων (Α)	9.913.706,74
Αποσβέσεις (..... Ισοζύγιο 31/12/2019)	36.677.260,59
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει ΔΦΕ (έντυπο Ε3 κωδικός 2100-2015-2016)	22.778.963,74
Πρόσθετες φορολογικές προσαρμογές (818.214,11 € + 2.286.543,10 € + 117.965,37 €)	3.222.722,58
Ενδοομιλικά μερίσματα (Λ76 Ισοζύγιο 31/12/2019)	-30.182.433,00
Φορολογικό EBITDA	16.619.928,36
Εκπιπόμενο % δαπάνης τόκων	30%
Εκπιπόμενο ποσό δαπάνης τόκων στη χρήση 2019 (Β)	4.985.978,51
Μη εκπιπόμενο ποσό δαπάνης τόκων άρθ. 49 Ν. 4172/2013 στη χρήση 2019 και μεταφερόμενο προς έκπτωση, υπό προϋποθέσεις, σε επόμενες χρήσεις (Α) - (Β)	4.927.728,23

και ο αντίστοιχος πίνακας υπολογισμού της τελικής διαφοράς προς αναμόρφωση αναφορικά με τις δαπάνες τόκων διαμορφώνεται ως εξής (βλ. και σελ. 87 οικείας Έκθεσης Ελέγχου):

Αρχική λογιστική διαφορά βάσει του άρ. 22 ν. 4172/2013	Αρχική λογιστική διαφορά βάσει του άρ. 48 ν. 4172/2013	Αρχική λογιστική διαφορά βάσει του άρ. 49 ν. 4172/2013	Τελική λογιστική διαφορά	Νομοθετικό πλαίσιο
660.994,47	10.813.088,47	4.927.728,23		
Αναμορφωθέν βάσει του άρ. 22 ν. 4172/2013 στη ΔΦΕ	Αναμορφωθέν βάσει του άρ. 48 ν. 4172/2013 στη ΔΦΕ	Αναμορφωθέν βάσει του άρ. 49 ν. 4172/2013 στη ΔΦΕ		
0,00	326.412,28	13.731.870,95		
660.994,47	10.486.676,19	-8.804.142,72	2.343.527,94	αρ. 22 και αρ. 48 ν. 4172/2013

που σημαίνει ότι η επιμέρους λογιστική διαφορά του ελέγχου ύψους 3.310.344,72 € θα πρέπει να μειωθεί στο ποσό των 2.343.527,94 €.

Επειδή μετά την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα στις 22/12/2013, δημοσιεύτηκε η Ε. 2085/2023 Εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«[...]

28. Επομένως, για τον υπολογισμό των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογούμενου λαμβάνονται υπόψη και οι μεταφερόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΕ, αυτές συμψηφίζονται με τα επιχειρηματικά κέρδη της τρέχουσας χρήσης, προσδιορίζοντας το τελικό (φορολογητέο) αποτέλεσμα της επιχείρησης (κέρδος ή ζημία), το οποίο αποτελεί τη βάση υπολογισμού του EBITDA. Κατ' επέκταση, για τον υπολογισμό του EBITDA δύναται, αντιστοίχως, να ληφθεί υπόψη το ποσό που αναγράφεται στον κωδικό 448 του Εντύπου Ν.

29. Σε κάθε περίπτωση, προϋπόθεση για τον περαιτέρω προσδιορισμό του ποσού της έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού του φορολογούμενου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, είναι κατά τον υπολογισμό του EBITDA, ήτοι του ποσού που προκύπτει μετά την προσθήκη στο τελικό (φορολογητέο) αποτέλεσμα της επιχείρησης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού και των φορολογικών αποσβέσεων, να προκύπτει θετικό αποτέλεσμα.

Σε περίπτωση αρνητικού EBITDA, ο φορολογούμενος διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 49 του ΚΦΕ».

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω εγκύκλιο, θα πρέπει στον πίνακα της σελ. 85 της έκθεσης ελέγχου και συγκεκριμένα στο πεδίο «Πρόσθετες φορολογικές προσαρμογές» να προστεθούν οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές παρελθουσών χρήσεων, οι οποίες βάσει ελέγχου ανέρχονται σε 30.021.429,56 €. Συνεπώς, ο σχετικός πίνακας διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό αποτέλεσμα 2019 (έντυπο Ε1 κωδικός 017)	-25.790.292,29
Υπερβάλλουσα δαπάνη χρεωστικών τόκων (Α)	9.913.706,74
Αποσβέσεις (Λ66 Ισοζύγιο 31/12/2019)	36.677.260,59
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει ΔΦΕ (έντυπο Ε3 κωδικό 2100-2015-2016)	22.778.963,74
Πρόσθετες φορολογικές προσαρμογές (818.214,11 € + 2.286.543,10 € + 117.965,37 € - 30.021.429,56 €)	-26.798.706,98
Ενδοομιλικά μερίσματα (..... Ισοζύγιο 31/12/2019)	-30.182.433,00
Φορολογικό EBITDA	-13.401.501,20
Εκπιπόμενο % δαπάνης τόκων	30%
Εκπιπόμενο ποσό δαπάνης τόκων στη χρήση 2019 (Β)	3.000.000,00
Μη εκπιπόμενο ποσό δαπάνης τόκων άρθ. 49 Ν. 4172/2013 στη χρήση 2019 και μεταφερόμενο προς έκπτωση, υπό προϋποθέσεις, σε επόμενες χρήσεις (Α) - (Β)	6.913.706,74

και ο αντίστοιχος πίνακας υπολογισμού της τελικής διαφοράς προς αναμόρφωση αναφορικά με τις δαπάνες τόκων της σελ. 87 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου διαμορφώνεται ως εξής:

Αρχική λογιστική διαφορά βάσει του άρ. 22 ν. 4172/2013	Αρχική λογιστική διαφορά βάσει του άρ. 48 ν. 4172/2013	Αρχική λογιστική διαφορά βάσει του άρ. 49 ν. 4172/2013	Τελική λογιστική διαφορά	Νομοθετικό πλαίσιο
660.994,47	10.813.088,47	6.913.706,74		

Αναμορφωθέν βάσει του άρ. 22 ν. 4172/2013 στη ΔΦΕ	Αναμορφωθέν βάσει του άρ. 48 ν. 4172/2013 στη ΔΦΕ	Αναμορφωθέν βάσει του άρ. 49 ν. 4172/2013 στη ΔΦΕ		
0,00	326.412,28	13.731.870,95		
660.994,47	10.486.676,19	-6.818.164,21	4.329.506,45	αρ. 22 και αρ. 48 ν. 4172/2013

που σημαίνει ότι η επιμέρους λογιστική διαφορά του ελέγχου ύψους 3.310.344,72 € θα πρέπει να αυξηθεί στο ποσό των 4.329.506,45 €.

Επειδή αφενός δεν τίθεται ζήτημα μη αναδρομικής εφαρμογής της Ε. 2085/2023 κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 9, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., εφόσον η ίδια η προσφεύγουσα αιτείται με την ενδικοφανή προσφυγή της την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4172/2013 και αυτή πρέπει να διενεργηθεί από την Υπηρεσία μας λαμβάνοντας υπόψη όλες τις κείμενες διατάξεις, όπως αυτές ισχύουν κατά τη στιγμή σύνταξης της παρούσας.

Επειδή αφετέρου, με την παρούσα, δε δύναται να επέλθει χειροτέρευση της θέσης της προσφεύγουσας σε σχέση με αυτήν πριν την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι ο επιμέρους καταλογισμός του ελέγχου στο φορολογικό έτος 2019 δε δύναται να μειωθεί αλλά ούτε και να αυξηθεί με την παρούσα, **διατηρείται στο ποσό των 3.310.344,72 €.**

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «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 όπως ορίζει το άρθρο 28, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν εξέτασε, ως όφειλε, κάθε δαπάνη ξεχωριστά, παρά τις ομαδοποίησε όλες και κατέληξε απλά στο γενικόλογο και αναιτιολόγητο συμπέρασμα περί μη αναγνώρισής τους για έκπτωση. Ήτοι, ο έλεγχος απλά κατέγραψε τις δαπάνες ανά λογαριασμό και τις χαρακτήρισε συλλήβδην μη εκπιπόμενες, δίχως να προβεί σε επιμέρους εξέτασή τους και δίχως, πάντως, να διαχωρίσει αν αυτές συνδέονται άμεσα με την απόκτηση συμμετοχής ή όχι.

Επειδή ωστόσο, στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας αναφέρεται ότι «Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, δεδομένου ότι πραγματοποιήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος επί των δαπανών. Η ελεγχόμενη συγχέει την αναγωγή των ελεγκτικών ευρημάτων στο σύνολο του πληθυσμού, με την εξέταση κάθε δαπάνης ξεχωριστά. Δηλαδή, βάσει των διαπιστώσεων του δειγματοληπτικού ελέγχου για τη διάκριση των δαπανών σε δαπάνες διαχείρισης και απόκτησης των επιχειρηματικών συμμετοχών, πραγματοποιήθηκε αναγωγή στο σύνολο των δαπανών της επιχείρησης. Για την αναγωγή των ευρημάτων στον πληθυσμό χρησιμοποιήθηκε η διοικητική κατηγοριοποίηση των δαπανών (κέντρα κόστους), όπως τηρήθηκε από την ελεγχόμενη, αφού δεν αμφισβητήθηκε από τα ευρήματα του ελέγχου. Η Έκθεση Ελέγχου περιέχει σαφείς αναφορές στη διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου επί των δαπανών».

Επειδή όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε αναγκαστικά κάποιες παραδοχές, προκειμένου να γίνει ο επιμερισμός των «κοινών» δαπανών σε αυτές που σχετίζονται με φορολογητέα και με αφορολόγητα έσοδα, διότι είναι θέμα πραγματικό που άπτεται της κοινής λογικής, ότι δεν μπορεί να είναι γνωστό και διακριτό ποιο «μέρος» μιας ενιαίας δαπάνης χρησιμοποιήθηκε για την φορολογητέα δραστηριότητα (εμπορία ηλεκτρικού ρεύματος) και ποιο για την είσπραξη μερισμάτων από θυγατρικές εταιρείες (αφορολόγητα έσοδα).

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 **02/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./**03.10.2023** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A)/03.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Φορολογική ζημιά: 30.021.429,56 € (ως υπ' αριθμόν/03-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018)

B)/03.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

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

Φορολογική ζημιά: 36.597.305,56 € (ως υπ' αριθμόν/03-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019)

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.