



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3428

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).
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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός, η οποία υπεβλήθη **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' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, μειώθηκε η μεταφερόμενη φορολογική ζημιά της προσφεύγουσας κατά συνολικό ποσό **30.528.484,10 €**. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 29/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα τις ακόλουθες διαφορές:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)	Προσβολή από την προσφεύγουσα
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	683.976,15	ΌΧΙ
62	Παροχές τρίτων	8.088,22	ΌΧΙ
63	Φόροι-τέλη	940,10	ΌΧΙ
64	Διάφορα έξοδα	10.173,59	ΌΧΙ
65.01 & 65.02	Πρόβλεψη τόκων	1.230.778,32	ΌΧΙ
65.04	Δαπάνη τόκων που αφορά απαλλασσόμενο της φορολογίας εισόδημα	154.352,96	ΌΧΙ
65.98.99.0005	Δαπάνη τόκων σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	600,00	ΌΧΙ
65.01 & 65.02 & 65.04 & 66.05.13	Υποκεφαλαιοδότηση	9.922.462,53	ΝΑΙ
65	Δαπάνη τόκων που αφορά χρηματοδοτήσεις τρίτων	2.366.624,00	ΌΧΙ
71	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	98.232,07	ΌΧΙ
76	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	3.631.590,34	ΌΧΙ
96.20	Κόστος πωληθέντων-Ελλείμματα φυσικής απογραφής (φύρα)	614.348,38	ΝΑΙ
96.20	Κόστος πωληθέντων-Παραγωγές χωρίς αντίστοιχες αναλώσεις	2.343.032,89	ΝΑΙ
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	9.463.284,55	ΌΧΙ
	Σύνολο	30.528.484,10	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Παράβαση ουσιώδους τύπου-Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

2ος λόγος: Πλάνη περί τα πράγματα-εσφαλμένες διαπιστώσεις της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τις αποδιδόμενες λογιστικές διαφορές.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας **νέα στοιχεία** προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου αναφορικά με τη λογιστική διαφορά ύψους 2.343.032,89 € λόγω αναντιστοιχίας μεταξύ της αύξησης της αξίας του κόστους παραγωγής και της αντίστοιχης αξίας αναλώσεων Α' υλών, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2021 Πράξη Αναπομπής, την οποία απέστειλε με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2021/02-09-2021 έγγραφό της στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προκειμένου το τελευταίο να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες).

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σε συνέχεια των ανωτέρω, απέστειλε στην Υπηρεσία μας την από 21-09-2021 Έκθεση Απόψεων επί αναπομπής υποθέσεως μέσω του υπ' αριθμόν/2021 εγγράφου του (ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/24-09-2021), από όπου προκύπτει ότι, αφού έλαβε υπόψη τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, έκρινε ότι «από τη συγκριτική επισκόπηση των προσκομιζομένων νέων στοιχείων, δη των παραστατικών «ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΑΝΑΛΩΣΗΣ» με το αντίστοιχο «ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», **δε διαπιστώνεται αναντιστοιχία ποσοτικών αναλώσεων-παραγωγών**» και εισηγείται προς την Υπηρεσία μας τον αντίστοιχο επαναπροσδιορισμό της μείωσης της μεταφερόμενης φορολογικής ζημιάς της χρήσης, ως αποτέλεσμα της προσβαλλόμενης πράξης, σε **28.185.451,21 €**.

Επειδή η προσφεύγουσα, προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ανά κατηγορία λογιστικών διαφορών, όπως αναλυτικά παρατίθενται κατωτέρω:

- Λογ. 96.20-Ελλείμματα φυσικής απογραφής (φύρα):

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και **αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά**».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 3 της Υπ/φου Ε.1 του Άρθρου Πρώτου του Ν. 4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.), που ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή **σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία**».

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 410/2012 «δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής-φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (πρβλ. ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991), εκθέσεις που συντάσσονται σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας (λ.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής σε περίπτωση πυρκαγιάς)».

Επειδή κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το

κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991)».

Επειδή βάσει πάγιας νομολογίας, ως προς τα ποσοτικά ελλείμματα στην περίπτωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, αν εμφανιστούν τέτοια ελλείμματα που δεν μπορεί να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση (φύρα παραγωγής) των αγαθών ή από την καταστροφή τους, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών (ΣτΕ 805/1998, 1510/2013).

Επειδή η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια (ΣτΕ 3455-6/1995).

Επειδή επιχείρηση η οποία αναγράφει στην απογραφή τιμή πιθανής πώλησης μικρότερη της τιμής κτήσης, οφείλει να αποδείξει με στοιχεία την απαξίωση των αγαθών αυτών (ΣτΕ 3355/1990).

Επειδή εν προκειμένω, από τον έλεγχο του βιβλίου αποθήκης, διαπιστώθηκε μείωση των αποθεμάτων λήξης με αιτιολογία εγγραφών «Ελλείμματα φυσικής απογραφής» πέραν την φυσικής απομείωσης των καπνών εις φύλλα, που ανέρχεται σε μέσο ποσοστό 5%. Συγκεκριμένα, επήλθε μείωση των αποθεμάτων στα κάτωθι είδη:

Είδος	Ποσότητα	Αξία (€)
Τύπος 0 – Ε- Εμπορεύματα	115.260	47.610,51
Τύπος 1 – Ρ- Προϊόντα	475.689	566.737,87
Σύνολο	590.949	614.348,38

Επειδή η μείωση των αποθεμάτων λήξης συνεπάγεται ισόποση αύξηση του κόστους πωληθέντων, το οποίο με τη σειρά του οδηγεί σε μείωση των φορολογητέων εσόδων.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα υποστηρικτικό στοιχείο αναφορικά με τις εν λόγω εγγραφές, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει το ανωτέρω ποσό των **614.348,38 €** ως λογιστική διαφορά της χρήσης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η φύρα είναι μία αντικειμενική πραγματικότητα στον κλάδο που δραστηριοποιείται, με την έννοια ότι επέρχεται ποσοτική και αξιακή απώλεια στα καπνά που φυλάσσονται στις αποθήκες της.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει σχετική έκθεση ποσοστού φύρας καπνού συνταχθείσα από επιτροπή του Β' Τελωνείου Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία, στα πλαίσια παλαιότερου ελέγχου στις εγκαταστάσεις της (έτος 1996), διαπιστώθηκε φύρα στα καπνά σε ποσοστό 2%. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσοτικά μεγέθη της κρινόμενης περιόδου, όπου από τα 40.000.000 κιλά που ήταν αποθηκευμένα, διαπιστώθηκε φύρα 590 χιλ. κιλών, το προκύπτον ποσοστό (1,48%) είναι καθ' όλα δικαιολογημένο.

Επειδή σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία, οι εγγραφές στο βιβλίο αποθήκης, από μόνες τους δεν αποτελούν υποστηρικτικά των εμφανιζόμενων ελλειμμάτων, ελλείψει πρωτογενών στοιχείων, όπως π.χ. ζυγολογία, με τα οποία ο έλεγχος θα μπορούσε να πραγματοποιήσει διασταυρωτικές επαληθεύσεις σχετικά με το βάρος και την αποτίμηση των ποσοτήτων.

Επειδή η ανωτέρω έκθεση του Β' Τελωνείου Θεσσαλονίκης αναφέρεται σε καπνά Ανατολικού Τύπου που είναι αποθηκευμένα **ακατέργαστα ως Α' ύλες** (χωρικά καπνά) στις καπναποθήκες,

ενώ οι εγγραφές απομείωσης που διενήργησε η προσφεύγουσα αφορούν σε **εμπορεύματα και έτοιμα προϊόντα**, ήτοι καπνά εσοδείας παλαιότερων ετών που έχουν ήδη υποστεί βιομηχανική επεξεργασία και δεν επιδέχονται άλλης επιπλέον φυσικής απομείωσης (φύρας).

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται επίσης την από Νοεμβρίου 2016 «Έκθεση Ελέγχου αναφορικά με την απώλεια βάρους (φύρα) κατά την επανεπεξεργασία καπνών σε φύλλα» συνταχθείσα από την εταιρεία ορκωτών ελεγκτών, σύμφωνα με την οποία το μέσο ποσοστό απώλειας βάρους (φύρα) ανέρχεται σε **14,71%**.

Επειδή ωστόσο, εάν κατά την παραγωγική διαδικασία επεξεργασίας καπνών σε φύλλα προέκυπτε φύρα (απομείωση) της τάξης του **14,71%**, αυτό θα έπρεπε να προκύπτει ως διαφορά μεταξύ των καταχωρημένων λογιστικών σημειωμάτων αναλώσεων Α' υλών και παραγωγών έτοιμων προϊόντων **ανά ημέρα παραγωγής** και όχι να καταχωρείται με διακριτές εγγραφές ως «ελλείμματα φυσικής απογραφής» στο τέλος της περιόδου.

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

- Λογ. 96.20-Παραγωγές χωρίς αντίστοιχες αναλώσεις:

Επειδή από τον **αρχικό έλεγχο** του βιβλίου αποθήκης και ειδικότερα, από την αντιπαράβολή και σύγκριση των αναλώσεων Α' υλών με τις αντίστοιχες παραγωγές ετοιμών προϊόντων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά την κρινόμενη χρήση 2014, προσαύξησε το κόστος παραγωγής χωρίς να υπάρχουν για αυτές τις παραγωγές αντίστοιχες αναλώσεις Α' υλών, με συνέπεια την ισόποση προσαύξηση του κόστους πωληθέντων και των επηρεασμό των μεικτών και καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης κατά ποσό **2.343.032,89 €**, που καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Επειδή ο έλεγχος, με την προαναφερθείσα απάντησή του επί της υπ' αριθμόν/2021 Πράξης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, εισηγείται την αποδοχή του ισχυρισμού της προσφεύγουσας αναφορικά με την επιμέρους λογιστική διαφορά ύψους 2.343.032,89 €, θέση η οποία κρίνεται ορθή και από την Υπηρεσία μας.

Επειδή και ο 1ος ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης εκ μέρους του ελέγχου, αναφέρεται στη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

- Λογ. 65-Υποκεφαλαιοδότηση:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε..

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 9 του Ν. 4172/2013:

«α. Η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 49 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2017. Κατά τη μεταβατική αυτή περίοδο οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων

υπερβαίνουν τα ακόλουθα ποσοστά των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA):

- το εξήντα τοις εκατό (60%) από την 1η Ιανουαρίου 2014,
- το πενήντα τοις εκατό (50%) από την 1η Ιανουαρίου 2015,
- το σαράντα τοις εκατό (40%) από την 1η Ιανουαρίου 2016,

...».

Επειδή με την ΠΟΛ 1037/2015 διευκρινίστηκε ότι «Ως δαπάνη τόκων νοείται το σύνολο των τόκων που καταβάλλει η επιχείρηση, σε κάθε φορολογικό έτος, είτε αυτοί αφορούν σε δάνεια που λαμβάνει από συνδεδεμένη ή μη εταιρεία, από πιστωτικό ίδρυμα, ομολογιακά δάνεια, κ.λπ. Εξυπακούεται ότι στις δαπάνες τόκων δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα των δανείων. Για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, στις δαπάνες τόκων δεν περιλαμβάνονται τυχόν τόκοι που κεφαλαιοποιούνται».

Επειδή με τα άρθρα 11, 12 και 13 του Ν. 4607/2019 ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία τα σημεία 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και τα άρθρα 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του νόμου αυτού, επήλθαν τροποποιήσεις στο άρθρο 49 του Ν. 4172/2013, μεταξύ των οποίων ήταν η αναδιατύπωση του κανόνα περιορισμού των τόκων, καθώς και η εισαγωγή των ορισμών των όρων «κόστος δανεισμού», «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» και «χρηματοπιστωτική επιχείρηση». Ειδικότερα, ορίστηκε ότι στο «κόστος δανεισμού» περιλαμβάνονται 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4607/2019, τα άρθρα 11-13 έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά.

Επειδή περαιτέρω, με την Ε. 2004/2021 με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4607/2019, αναφορικά με τον κανόνα περιορισμού των τόκων», 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».

Επειδή εν προκειμένω, κρίνεται το φορολογικό έτος 2014 και κατά συνέπεια, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το Ν. 4607/2019.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος, κατά τον υπολογισμό των πλεοναζουσών δαπανών τόκων, έλαβε υπόψη του και τα κάτωθι ποσά, τα οποία δεν είχε συμπεριλάβει η προσφεύγουσα στον δικό της υπολογισμό:

- ποσό 5.252.170,61 € (λογ. 65.02.00.0000) που σχετίζεται με εκχώρηση απαιτήσεων (factoring) και
- ποσό 3.906.160,15 € (λογ. 66.05.13.0000) που σχετίζεται με ομολογιακό δάνειο που εξέδωσε η προσφεύγουσα με ανάδοχο την τράπεζα

Επειδή ως προς το πρώτο ως άνω ποσό, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς συμπεριελήφθη από τον έλεγχο στον υπολογισμό, δεδομένου ότι δεν αφορά σε τόκους αλλά σε έξοδα factoring, τα οποία δεν εμπίπτουν στην έννοια των τόκων, επικαλούμενη την ΠΟΛ 1113/2015.

Επειδή το σχετικό εδάφιο της ΠΟΛ 1113/2015 που επικαλείται η προσφεύγουσα ορίζει ότι «Στην έννοια των τόκων δανείων της παρούσας παραγράφου δεν εμπίπτει η **ζημία**, η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν. 1905/1990 (τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring, η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία, αλλά η **ζημία** αυτή εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013».

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε τη σχετική σύμβαση που συνήψε στις 7/12/2012 με την, η οποία αφορά σε εκχώρηση επιχειρηματικών απαιτήσεων και από την οποία προκύπτει ότι μεταξύ των μερών συμφωνήθηκε, η τράπεζα να καταβάλλει στην προσφεύγουσα το 90% των εκχωρούμενων απαιτήσεων, **αφού προηγουμένως αυτό το ποσό προεξοφληθεί με επιτόκιο ίσο με EURIBOR + 5%.**

Επειδή παράλληλα, από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 65.02.00.0000 «Προεξοφλητικοί τόκοι, έξοδα FBN» προκύπτει ότι περιλαμβάνονται εγγραφές με την αιτιολογία «**ΤΟΚΟΙ DISCOUNT**».

Επειδή η ζημία στην οποία αναφέρεται η ανωτέρω ΠΟΛ 1113/2015 συνιστά ουσιαστικά την προμήθεια του πράκτορα των επιχειρηματικών απαιτήσεων (εν προκειμένω το υπόλοιπο 10% της αρχικής απαίτησης (=100% - 90%)) και όχι τον τόκο με τον οποίο επιβαρύνεται ο εκχωρητής λόγω του ότι αποκτά νωρίτερα ρευστότητα.

Επειδή συνεπώς, κρίνεται ότι **ορθώς** ο έλεγχος συμπεριέλαβε το εν λόγω ποσό στον υπολογισμό του.

Επειδή ως προς το δεύτερο ως άνω ποσό, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς συμπεριελήφθη από τον έλεγχο στον υπολογισμό, δεδομένου ότι δεν αφορά σε τόκους αλλά σε αποσβέσεις κεφαλαιοποιηθέντων εξόδων σχετικών με την έκδοση ομολογιακού δανείου, όπου ανάδοχος ήταν η τράπεζα (τέλη διευθέτησης, πρόσθετα τέλη δέσμευσης, συμβουλευτικά τέλη, τέλη μεσιτείας κλπ), ενώ προσκομίζει και σχετικά συμφωνητικά.

Επειδή ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τη φύση των εν λόγω εξόδων.

Επειδή σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, κατά την κρινόμενη χρήση 2014, τα έξοδα των δανείων δε συμπεριλαμβάνονταν στις δαπάνες τόκων και συνεπώς, **μη ορθώς** ο έλεγχος συμπεριέλαβε το εν λόγω ποσό στον υπολογισμό του.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και οι σχετικοί υπολογισμοί έχουν ως εξής:

Υπολογισμός πλεοναζουσών δαπανών τόκων

Λογαριασμός	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ
65.01.00.0000	14.270.300,27	14.825.437,59	14.825.437,59
65.02.00.0000	0,00	5.252.170,61	5.252.170,61
65.04.00.0000	681.571,88	890.566,33	890.566,33
66.05.13.0000	0,00	3.906.160,15	0,00
76.03.00.0000	-23,29	-23,29	-23,29
Πλεονάζουσες δαπάνες τόκων	14.951.848,86	24.874.311,39	20.968.151,24

Υπολογισμός ποσού προς αναμόρφωση

	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ
(Α): Κέρδη προ φόρων τόκων και αποσβέσεων (EBITDA) (Α)	1.432.978,52	1.432.978,52	1.432.978,52
(Β): 60% * (Α)	859.787,11	859.787,11	859.787,11
(Γ) Πλεονάζουσες δαπάνες τόκων	14.951.848,86	24.874.311,39	20.968.151,24
Ποσό προς αναμόρφωση: (Γ) - (Β)	14.092.061,75	24.014.524,28	20.108.364,13
ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝ ΠΟΣΟ			
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ		9.922.462,53	6.016.302,38

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από ΔΕΔ	Ποσό (€)
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	683.976,15
62	Παροχές τρίτων	8.088,22
63	Φόροι-τέλη	940,10
64	Διάφορα έξοδα	10.173,59
65.01 & 65.02	Πρόβλεψη τόκων	1.230.778,32
65.04	Δαπάνη τόκων που αφορά απαλλασσόμενο της φορολογίας εισόδημα	154.352,96
65.98.99.0005	Δαπάνη τόκων σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	600,00
65.01 & 65.02 & 65.04 & 66.05.13	Υποκεφαλαιοδότηση	6.016.302,38
65	Δαπάνη τόκων που αφορά χρηματοδοτήσεις τρίτων	2.366.624,00
71	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	98.232,07

76	Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών	3.631.590,34
96.20	Κόστος πωληθέντων-Ελλείμματα φυσικής απογραφής (φύρα)	614.348,38
96.20	Κόστος πωληθέντων-Παραγωγές χωρίς αντίστοιχες αναλώσεις	0,00
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	9.463.284,55
	Σύνολο	24.279.291,06

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αποτέλεσμα χρήσης (ζημιά) (Α)	28.056.270,69	28.056.270,69	28.056.270,69	0,00
Λογιστικές διαφορές (Β)	28.011.218,50	49.076.418,05	42.827.225,01	14.816.006,51
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων (Γ)	30.609.341,07	21.146.056,52	21.146.056,52	-9.463.284,55
Μεταφερόμενη ζημιά: - (Α) + (Β) - (Γ)	30.654.393,26	125.909,16	6.375.102,20	-24.279.291,06

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.