



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1560

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 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 **26/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα, κατά της υπ' αριθμόν/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2024 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/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού **13.943,00 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 27/12/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής/14-10-2022).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε συνάψει με την τράπεζα την υπ' αριθμόν/08-08-2017 Σύμβαση Πιστώσεως με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό, σύμφωνα με την οποία η τράπεζα άνοιξε (χορήγησε) στην προσφεύγουσα πίστωση μέχρι του ποσού των 23.925.000,00 €. Σύμφωνα με τις από 08/08/2017 Πρόσθετες Πράξεις (όρος 3.2) που συνήφθησαν σε συνέχεια της ανωτέρω δανειακής σύμβασης, σκοπός του δανείου ήταν η ενδιάμεση χρηματοδότηση της προσφεύγουσας για την κάλυψη μέρους του κόστους και του Φ.Π.Α. κατασκευής του έργου «Κατασκευή, Λειτουργία και Συντήρηση του Αιολικού Πάρκου στη θέση «.....», στο Δήμο,(περιοχή) συνολικής ισχύος 36MW» μέχρι την έκδοση Κοινοπρακτικού Ομολογιακού Δανείου εκδόσεως της προσφεύγουσας, εκτιμώμενου συνολικού ποσού 44.000.000,00 € με ομολογιούχους δανειστές, μεταξύ άλλων, την τράπεζα.

Στην ανωτέρω Σύμβαση Πιστώσεως (Σχετ. 5) συμπεριλήφθηκε όρος (7), σύμφωνα με τον οποίο «Εκτός από τους τόκους, η Τράπεζα δικαιούται να χρεώνει τον ή τους λογαριασμούς με **προμήθεια αδρανείας** που θα υπολογίζεται με βάση το εκάστοτε τιμολόγιό της στο αχρησιμοποίητο κάθε φορά ποσό της πιστώσεως και όπου και όταν επιτρέπεται τούτο από την ισχύουσα νομοθεσία, προμήθεια με το εκάστοτε όριό της, που θα υπολογίζεται κατά αδιαίρετο ημερολογιακό μήνα στο ανώτατο χρεωστικό υπόλοιπο της πιστώσεως κατά τη διάρκεια του μηνός».

Ο ανωτέρω όρος εξειδικεύτηκε περαιτέρω στις από 08/08/2017 Πρόσθετες Πράξεις (Σχετ. 7 & 8), όπου στον όρο (4.2.2) αυτών, ορίστηκε ότι «Καθ' όλη τη διάρκεια του δανείου, ο Πιστούχος θα καταβάλλει στην Τράπεζα, κατά την ημερομηνία καταβολής των τόκων, σύμφωνα με τα κατωτέρω αναφερόμενα υπό 5.3, ήτοι κατά τις ημερομηνίες: 31.1, 28.2, 31.3, 30.4, 31.5, 30.6, 31.7, 31.8, 30.9, 31.10, 30.11 και 31.12, **προμήθεια αδρανείας** η οποία θα υπολογίζεται κατά τις ανωτέρω ημερομηνίες, σε **1,25%** επί του εκάστοτε αχρησιμοποίητου ποσού του Δανείου (με βάση έτος 360 ημερών)».

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έκανε αμέσως χρήση της ανωτέρω ανοιχτής πιστωτικής γραμμής, προέκυπτε αχρησιμοποίητο υπόλοιπο κατά τις τοκοφόρες περιόδους, με αποτέλεσμα να χρεωθεί από την τράπεζα με προμήθεια αδρανείας, την οποία και καταχώρησε μαζί με τους τόκους επί των ποσών

που τελικά δανειζόταν, στον λογαριασμό ΓΛ 65.05.00.0000 «ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΤΡΑΠΕΖ. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΕΩΝ».

Ο έλεγχος έκρινε ότι η εν λόγω δαπάνη για προμήθεια αδρανείας δε διενεργήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης, κατά το άρθρο 22 περ. (α') του Ν. 4172/2013, καθόσον δε συνέβαλε στη διεύρυνση των εργασιών της και στην εν γένει βελτίωση της απόδοσής της. Σε αυτή τη βάση, καταλόγισε στην προσφεύγουσα ως λογιστική διαφορά:

- το ποσό της δαπάνης που αναλογεί στην κρινόμενη χρήση 2018 (68.680,98 €) μειωμένο κατά το ποσό αυτής που παγιοποιήθηκε την 01/02/2018 ως τόκοι και έξοδα δανείων κατασκευαστικής περιόδου στον λογαριασμό ΓΛ 12.07.00.0000 «ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ» (25.940,89 €), ήτοι ποσό **42.740,09 €** και
- το ποσό των αποσβέσεων που αναλογούν στην παγιοποιηθείσα δαπάνη στον λογαριασμό ΓΛ 12.07.00.0000 «ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ» και αφορά τόσο στην προηγούμενη χρήση 2017 (107.539,82 €) όσο και στην κρινόμενη χρήση 2018 (25.940,89 €), ήτοι ποσό **5.339,23 €** [= (107.539,82 € + 25.940,89 €) * 4%].

Η συνολική καταλογισθείσα λογιστική διαφορά απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

Λογαριασμός ΓΛ	Ποσά (€)
65.05.00.0000 «ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΤΡΑΠΕΖ. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΕΩΝ»	42.740,09
66.02.07.0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ»	5.339,23
Σύνολο	48.079,32

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 22 Κ.Φ.Ε.: Παράνομη η μη αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης που αφορά την προμήθεια αδρανείας του ανοιχτού (αλληλόχρεου) λογαριασμού. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι η προμήθεια αδρανείας ήταν απαραίτητος και μη διαπραγματεύσιμος όρος προκειμένου η ίδια να μπορέσει να λάβει το δάνειο, το οποίο δε θα μπορούσε να λάβει σε διαφορετική περίπτωση. Ακόμη, υποστηρίζει πως η προμήθεια αδρανείας αποτελεί την αμοιβή της τράπεζας για τη διαθεσιμότητά της προς χορήγηση κεφαλαίων, η οποία, ως αυτοτελής υπηρεσία, αμείβεται αυτοτελώς.

Επισημαίνεται ότι κατά τη διάρκεια επανεξέτασης της υπόθεσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/02.04.2024 e-mail, με το οποίο αιτήθηκε όπως κληθεί προς ακρόαση και παράσταση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, με σκοπό την ανάπτυξη και υποστήριξη των ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής της, λόγω του ότι το αντικείμενο αυτής αφορά ειδικό ζήτημα.

Η Υπηρεσία μας, απέστειλε στην προσφεύγουσα, μέσω του από 02/04/2024 και ώρα 12:37 μ.μ. e-mail, την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/02.02.2024 Κλήση προς Ακρόαση για την Πέμπτη 11/04/2024 και ώρα 11:00 π.μ..

Την ως άνω προκαθορισμένη ημέρα και ώρα έλαβε χώρα η ακρόαση της προσφεύγουσας, οπότε και προσήλθαν στα γραφεία της Υπηρεσίας μας εκ μέρους της οι:, Ομίλου, Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης, οι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας υποστήριξαν και

ανέλυσαν εμπεριστατωμένα τους ισχυρισμούς που προβάλλονται στην ενδικοφανή προσφυγή με έμφαση στο ότι, στην συγκεκριμένη περίπτωση, δεν πρόκειται για ενδοομιλικό δανεισμό, αλλά για δανεισμό από Τράπεζα.

Καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν/11-04-2024 Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέλη και αντίγραφο αυτού παραδόθηκε στους εκπροσώπους της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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 συνήθεις 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 με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο κανόνας που ισχύει είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. Επίσης, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο επισημάνθηκε ότι κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Επειδή η εν λόγω προμήθεια αδρανείας τίθεται προς εξασφάλιση της διαθεσιμότητας των κεφαλαίων στο πλαίσιο της σύμβασης πίστωσης και συνιστά το αντιστάθμισμα του χρηματοοικονομικού κόστους που ανέλαβε ο πιστωτής για τη διατήρηση της διαθεσιμότητας της παρεχόμενης πίστωσης. Με άλλα λόγια, η εν λόγω προμήθεια, σχετιζόμενη με τον όρο της δέσμευσης του πιστωτή ως προς τη διαθεσιμότητα της παρεχόμενης πίστωσης, όσον αφορά το εκάστοτε συμφωνηθέν ποσό, αποσκοπεί στο να αντισταθμίσει το χρηματοοικονομικό κόστος που αναλαμβάνει ο πιστωτής προκειμένου αυτός να διατηρεί ανά πάσα στιγμή διαθέσιμο προς όφελος του πελάτη του το συμφωνηθέν κεφάλαιο της πίστωσης. Η προμήθεια αδρανείας (ή ετοιμότητας) συνιστά το αντάλλαγμα για την ετοιμότητα του πιστωτή προς παροχή της πίστωσης, που θα ζητήσει ο πιστολήπτης, υπό συγκεκριμένους όρους (επιτόκιο) και μαρτυρεί την αυτοτελή αξία της υπόσχεσης του πιστωτή, αφού οφείλεται ακόμα και στην περίπτωση που δεν εκτελεστεί η υπόσχεση αυτή,

δεν παραχωρηθεί δηλαδή οποιαδήποτε πίστωση στον πελάτη (Σ. Ψυχομάνης, Τραπεζικό Δίκαιο-Δίκαιο Τραπεζικών Συμβάσεων, Τεύχος II, Στ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, 2010, σελ. 233).

Επειδή εν όψει των ανωτέρω, προκειμένου να διαπιστωθεί αν πληρούνται η προϋπόθεση της περ. α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, θα πρέπει να εξετάζεται αν η συγκεκριμένη δαπάνη πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (π.χ. χαμηλότερο κόστος σε σχέση με τον τόκο, ήτοι χαμηλότερη προμήθεια σε σχέση με το επιτόκιο για τα εγκεκριμένα κεφάλαια) ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της (π.χ. αν ο σχετικός όρος περιέχεται εν γένει σε συμβάσεις τραπεζικού δανεισμού).

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση:

- βάσει σύμβασης, η προμήθεια αδρανείας (1,25%) είναι χαμηλότερη σε σχέση με το επιτόκιο για τα εγκεκριμένα αλλά αχρησιμοποίητα κεφάλαια (5,6% = 0% Euribor 1 μηνός καθ' όλο τον κρίσιμο χρόνο πλέον περιθωρίου 5% πλέον εισφοράς ν.128/75 0,6%). Αυτό σημαίνει ότι σε διαφορετική περίπτωση, εφόσον η προσφεύγουσα κατέφευγε σε άμεση εκταμίευση του συνολικού ποσού της πίστωσης και όχι στη σύναψη της επίμαχης σύμβασης, η οποία της παρείχε τη δυνατότητα να αναλαμβάνει τα ποσά χρηματοδότησης ανάλογα με τις ανάγκες της με βάση το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης του έργου, θα επιβαρυνόταν εξ αρχής με υψηλότερο επιτοκιακό κόστος επί της συνολικής πίστωσης (ανεξαρτήτως εν τέλει της πραγματικής ή μη χρήσης των αντλούμενων κεφαλαίων για τους σκοπούς της επιχείρησης).
- η καταβολή προμήθειας αδρανείας δεν είναι κάτι νέο ή ειδικό για την Σύμβαση Πίστωσης της κρίνόμενης υπόθεσης, αλλά αποτελεί επίσημη και πάγια τραπεζική πρακτική. Ειδικότερα, στην υπ' αριθμ...../31.10.2002 Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος με θέμα «Ενημέρωση των συναλλασσομένων με τα πιστωτικά ιδρύματα για τους όρους που διέπουν τις συναλλαγές τους» ρητά προβλέπεται (Κεφ. ΣΤ. ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ) ότι «Δεν επιτρέπεται η είσπραξη οιασδήποτε προμήθειας στις πάσης φύσεως χορηγήσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται η είσπραξη [...] ii) προμήθειας αδρανείας επί των μη αναληφθέντων ποσών πιστώσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή χορήγησής τους». Στο ίδιο πνεύμα και η από 25/01/2024 Επιστολή της Alpha Bank προς την προσφεύγουσα όπου αναφέρεται πως «η συνομολόγηση γενικού όρου περί χρέωσης προμήθειας αδράνειας σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, ως γενικό δικαίωμα της τράπεζας, είναι συνήθης σε σύμβαση πιστώσεως με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό».

Επειδή συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, αφενός η επίμαχη δαπάνη έλαβε χώρα προς το συμφέρον της επιχείρησης και αφετέρου είναι συνήθης σε παρεμφερείς εμπορικές συναλλαγές (δανειακές συμβάσεις με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό).

Επειδή περαιτέρω, διεθνώς η προμήθεια αδρανείας αποτελεί αναγνωριζόμενη και εκπεστέα δαπάνη. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο, η φορολογική διοίκηση (HMRC), έχει εκδώσει Οδηγίες προς Επιχειρήσεις (Business Income Manual) σύμφωνα με τις οποίες οι προμήθειες αδρανείας ("commitment fees for an undertaking to make a loan available") αναγνωρίζονται ως παρεπόμενο κόστος απόκτησης χρηματοδότησης, ορίζοντας μάλιστα ότι για να πληρούν τις προϋποθέσεις για την έκπτωση, τα παρεπόμενα έξοδα πρέπει να προκύπτουν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για τους σκοπούς της απόκτησης της χρηματοδότησης, της παροχής ασφάλειας για αυτήν ή της αποπληρωμής της. Έξοδα, δε, που πραγματοποιούνται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά με σκοπό την απόκτηση χρηματοδότησης ή την παροχή ασφάλειας για αυτήν είναι παρεπόμενα έξοδα απόκτησης χρηματοδότησης, **ακόμη και αν στην πραγματικότητα δεν ελήφθη χρηματοδότηση** (βλ. Επίσης, στις ΗΠΑ, η φορολογική διοίκηση (Internal Revenue Service, IRS) με εγκύκλιο (Ruling) έχει ρητά αναγνωρίσει ότι οι προμήθειες αδρανείας (commitment fees) στο πλαίσιο σύμβασης πίστωσης με λογαριασμό

ανακυκλούμενης πίστωσης (revolving credit agreement), αποτελούν συνήθη και τακτικά έξοδα στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας και είναι πρόσφορα και χρήσιμα στην ανάπτυξη της επιχείρησης, κρίνοντας ότι οι προμήθειες αδρανείας αποτελούν **συνήθη και αναγκαία επιχειρηματική δαπάνη, η οποία είναι εκπεστέα** (βλ. IRS Ruling POSTF-134111-17, <https://www.irs.gov/pub/irs-lafa/20182502f.pdf>).

Επειδή παράλληλα, στην κρίνόμενη περίπτωση ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις λοιπές προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί πραγματικής δαπάνης και εγγραφής στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία.

Επειδή τέλος, δεν υφίσταται θέμα μη εκπαισιμότητας με βάση τις διατάξεις του άρθρ. 49 του ν.4172/2013 περί υποκεφαλαιοδότησης, καθότι όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 9), το συνολικό ποσό που έχει καταχωρηθεί στον λογ. ΓΛ 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» στο κρίνόμενο φορολογικό έτος ανήλθε σε 1,8 εκ. €, ήτοι χαμηλότερο από το τιθέμενο όριο των 3 εκ. € (άρθρ. 49, παρ. 4 ν.4172/2013), γεγονός που συνομολογεί και ο ίδιος ο έλεγχος (βλ. αναφορά σελ. 24).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

0,00 €

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.