



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/06/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1853

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στην, επί της οδού, κατά της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το από 24/01/2024 ενημερωτικό σημείωμα - κατάθεση απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2024 ΕΜΠ/17-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την με αριθμό/17-05-2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ /06-06-2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας.
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε 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:

Με τη με αριθμό/22-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε διαφορά στη δηλωθείσα ζημιά ποσού 1.997.849,82 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην με ID/22-12-2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/18-04-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο σχετικής Σύμβασης Παραχώρησης που υπέγραψε με το Ελληνικό Δημόσιο, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 3605/2007, όπως αυτός τροποποιήθηκε από το Νόμο 4219/2013 λειτουργεί ως Παραχωρησιούχος του Έργου σχετικά με τη μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία, συντήρηση και εκμετάλλευση του τμήματος

Από την εφαρμογή των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από την ΠΟΛ.1124/2015 και ειδικότερα από τον έλεγχο των πραγματοποιηθεισών δαπανών διαπιστώθηκαν οι εξής λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓ. 60 – ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	152.897.06
ΛΟΓ. 60.02.00.000 – ΕΙΔΗ ΕΝΔΥΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ Πρόκειται για δαπάνες αγοράς ειδών ρουχισμού που φέρουν την επωνυμία και το λογότυπο της προσφεύγουσας, χορηγήθηκαν στο προσωπικό της και για τις οποίες δεν κατεβλήθη το τέλος διαφήμισης υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.	141.345,20
ΛΟΓ. 60.02.04.000 – ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ Αφορά δαπάνη για την συμμετοχή 2 εργαζομένων της προσφεύγουσας σε ατομικές συνεδρίες coaching, η οποία κρίθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.	8.400,00
ΛΟΓ. 60.02.06.000 – ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	3.151,86

Πρόκειται για δαπάνη ασφάλισης του κ. ο οποίος δεν είχε εξαρτημένη σχέση εργασίας με την προσφεύγουσα και συνεπώς δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.	
ΛΟΓ. 61 – ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	302.000,00
ΛΟΓ. 61.90.13.000 – ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ MANAGEMENT Πρόκειται για αμοιβές στους μετόχους της προσφεύγουσας (.....) για την λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, για τις οποίες δεν προκύπτει επαρκής οικονομική ή εμπορική ωφέλεια της λήπτριας.	302.000,00
ΛΟΓ. 63 – ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	1.544,89
ΛΟΓ. 63.98.08.0024 Πρόκειται για Φ.Π.Α. εισροών ο οποίος βαρύνει δαπάνες που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές και κατά συνέπεια και ο αναλογών Φ.Π.Α. τους δεν εκπίπτει, βάσει των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.	1.544,89
ΛΟΓ. 64 – ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	7.490,44
ΛΟΓ. 64.01.00.0001 – ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ Αφορά δαπάνη για την οποία δεν προκύπτει αν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.	623,76
ΛΟΓ. 64.01.01.0000 – ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ Πρόκειται για δαπάνες του κ. ο οποίος δεν είχε εξαρτημένη σχέση εργασίας με την προσφεύγουσα και συνεπώς δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.	786,04
ΛΟΓ. 64.02.07.0000 – ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΜΕ ΛΟΙΠΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ Αφορά δαπάνη για την πραγματοποίηση συναυλίας μουσικού σχήματος, για την οποία δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.	2.580,64
ΛΟΓ. 64.06.98.0000 – ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ Αφορά δαπάνη για την μετακίνηση μαθητών σε εορταστική εκδήλωση (.....), για την οποία δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.	3.500,00
ΛΟΓ. 65 – ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	1.297.917,43
ΛΟΓ. 65.00.00.0003 – ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΔΡΑΝΕΙΑΣ Πρόκειται για προμήθεια αδράνειας που κατέβαλε η προσφεύγουσα σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ως ποσοστό επί δανείων που δεν έλαβε και οι δανειστές είχαν την υποχρέωση να διατηρούν διαθέσιμα σύμφωνα με τις μεταξύ τους συμβάσεις. Η εν λόγω δαπάνη κρίθηκε ως μη παραγωγική καθώς αφορά κεφάλαιο που δεν τέθηκε στη διάθεση της εταιρίας και συνεπώς δεν αξιοποιήθηκε προς το συμφέρον της.	1.297.917,43
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	236.000,00
Αφορά δαπάνη για την λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την συνδεδεμένη επιχείρηση «.....», για τις οποίες δεν προέκυψε ότι δεν συνιστούν δραστηριότητες μετόχων και δεν αποδείχτηκε ότι οι ίδιες υπηρεσίες δεν παρέχονται ήδη εσωτερικά ή από λοιπούς τρίτους.	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.997.849,82

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	
Ακαθάριστα έσοδα	150.108.639,58
Φορολογικά κέρδη / ζημιές	-1.872.423,66
ΠΛΕΟΝ: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	356.075,25
ΠΛΕΟΝ: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.997.849,82
Σύνολο καθαρών κερδών / ζημιών λογιστικού ελέγχου	481.501,41
ΜΕΙΟΝ: Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω	4.129.815,74

προβλέψεων	
ΜΕΙΟΝ: Ζημιά παρελθουσών χρήσεων ελέγχου	44.678.625,29
Φορολογητέα κέρδη / ζημιές ελέγχου	-48.326.939,62

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

Η μη αναγνώριση των δαπανών που αφορούν σε προμήθεια αδράνειας, λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, είδη ενδύσεως προσωπικού, ασφάλιστρα προσωπικού, έξοδα ταξιδιών εξωτερικού του προσωπικού της, έξοδα ταξιδιών και διαμονής εσωτερικού, επιμόρφωση του προσωπικού της εταιρίας και ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στα ως άνω έξοδα, τις οποίες η φορολογική αρχή καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές είναι ακυρωτέα καθόσον ερείδεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)”:

« Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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 συνθήκες 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). [....]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.»

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 εκπιπτόμενων 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, κατά την ελεγχόμενη περίοδο βρισκόταν σε ισχύ η από 16/12/2013 σύμβαση τροποποίησης και επαναδιατύπωσης της από 28/06/2007 αρχικής δανειακής Σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως διαχειριστή δανείου, με την οποία προβλεπόταν η άντληση κεφαλαίων συνολικού ύψους 323.500.000,00 € ως εξής:

A) Το κύριο Δάνειο (Senior Loan) ύψους 311.000.000,00 €.

B) Το Εφεδρικό Δάνειο (Stand – by Loan) ύψους 12.500.000,00 €.

Με την ανωτέρω Σύμβαση ο εκδότης του ομολογιακού δανείου υποχρεούται στη καταβολή προς τον διαχειριστή του δανείου (για λογαριασμό εκάστου δανειστή) προμηθειών αδράνειας έναντι της υποχρέωσης των δανειστών να διατηρούν διαθέσιμο ανά πάσα στιγμή και να εκταμιεύουν το ποσό του δανείου.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατέβαλε κατά το φορολογικό έτος 2017 προμήθεια αδράνειας ποσού 1.297.917,43 € την οποία εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της. Η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε την εν λόγω δαπάνη ως λογιστική διαφορά διότι αφορά σε δάνεια που δεν έλαβε, δεν αξιοποίησε και συνεπώς δεν συνέβαλε στην απόκτηση εισοδήματος ώστε να πληρούται η περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές του λογαριασμού 65.00.00.0003 «ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΡΔΑΝΕΙΑΣ» είναι οι ακόλουθες:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
06/03/2017	65.00.00.0003		401.707,16
06/03/2017	65.00.00.0003		37.604,17

08/06/2017	65.00.00.0003		442.487,30
08/06/2017	65.00.00.0003		45.520,83
05/09/2017	65.00.00.0003		333.488,59
05/09/2017	65.00.00.0003		37.109,38
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΓΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΔΡΑΝΕΙΑΣ			1.297.917,43

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίμαχη δαπάνη είναι παραγωγική διότι η ανάληψη ολόκληρου του ποσού του κυρίως δανείου ολοκληρώθηκε εντός του ελεγχόμενου έτους 2017, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα (σχετ. 7).

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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της (π.χ. αν ο σχετικός όρος περιέχεται εν γένει σε συμβάσεις τραπεζικού δανεισμού).

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, σύμφωνα με το από 16/12/2013 «..... ΕΙ 2024 ΕΜΠ/17-05-2024 διευκρινιστικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, στην εξεταζόμενη περίοδο, οι τόκοι του ομολογιακού δανείου υπολογίζονται ως το άθροισμα των ακόλουθων:

- Euribor 6m πλέον περιθώριο τραπεζών 2,50% για την «Χορήγηση Α»
- Euribor 6m πλέον περιθώριο τραπεζών 4,75% για την «Χορήγηση Β»

Επειδή, σύμφωνα με το από 16/12/2013 «.....» μεταξύ α) και σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/17-05-2024 διευκρινιστικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, οι προμήθειες αδράνειας επί των μη αναληφθέντων ποσών υπολογίζονται ως ακολούθως:

- 40% επί του περιθωρίου τραπεζών της «Χορήγησης Α»
- 30% επί του περιθωρίου τραπεζών της «Χορήγησης Β»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προμήθεια αδρανείας είναι χαμηλότερη σε σχέση με το επιτόκιο δανεισμού, συνεπώς εάν 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 εξαρχής με υψηλότερο επιτοκιακό κόστος επί της συνολικής πίστωσης.

Επειδή, η καταβολή προμήθειας αδρανείας δεν είναι κάτι νέο ή ειδικό για την Σύμβαση Πίστωσης της κρινόμενης 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»*.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η ανάληψη του ποσού του κυρίως δανείου ολοκληρώθηκε εντός του έτους 2017. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρία με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. EI 2024 ΕΜΠ/06-06-2024 ηλεκτρονικό μήνυμά της προσκόμισε αντίγραφα των χρεωστικών σημειωμάτων της, από τα οποία προκύπτει το σύνολο των προμηθειών αδρανείας, σύμφωνα και με τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές της εταιρίας, όπως παρατίθενται ανωτέρω.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις λοιπές προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί πραγματικής δαπάνης και εγγραφής στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία. 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 εκπαιστέα 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 (.....) με εγκύκλιο (Ruling) έχει ρητά αναγνωρίσει ότι οι προμήθειες αδρανείας (.....) στο πλαίσιο σύμβασης πίστωσης με λογαριασμό ανακυκλούμενης πίστωσης (.....), 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

Επειδή τέλος, δεν υφίσταται θέμα μη εκπαισιμότητας με βάση τις διατάξεις του άρθρ. 49 του ν.4172/2013 περί υποκεφαλαιοδότησης, καθότι όπως προκύπτει και από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 26), η προσφεύγουσα αποτελεί εταιρία ειδικού σκοπού, η οποία έχει συνάψει σύμβαση παραχώρησης για την κατασκευή του με το Ελληνικό Κράτος, συνεπώς εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 9γ του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 49 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυαν.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με την αναγνώριση της δαπάνης της προμήθειας αδρανείας πρέπει να γίνει δεκτός (σχετ. η με αριθμό/20-05-2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 50 του ν.4172/2013:**

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

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

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.»

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας την δαπάνη λήψης υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από τους μετόχους της προσφεύγουσας, και S.A.S., καθώς και από την συνδεδεμένη επιχείρηση «.....», ως λογιστική διαφορά από αναπροσαρμογή τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης, ως κάτωθι:

ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
61.90.13.0000		40.000,00
61.90.13.0000		70.000,00
61.90.13.0000		146.000,00
61.90.13.0000		46.000,00
61.90.13.0000		236.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ		538.000,00

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες δαπάνες καταβλήθηκαν για τη λήψη εξειδικευμένων και υψηλού επιπέδου υπηρεσιών διαχείρισης και αρωγής επί πλείστων αντικειμένων, με μοναδικό σκοπό την υποστήριξη της προσφεύγουσας η οποία δεν διέθετε την απαιτούμενη εξειδίκευση και την τεχνογνωσία και προς τούτο αναζητήθηκε η συνδρομή των εταιριών του ομίλου.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει αντίγραφα των ως άνω τιμολογίων και των σχετικών συμφωνητικών και επικαλείται την με αριθμό/2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά υπόθεση που κρίθηκε με βάση τον προ ισχύσαντα ν.2238/1994.

Επειδή, από τις συμβάσεις και τα παραστατικά που προσκόμισε η προσφεύγουσα, δεν προέκυψε αναλυτική περιγραφή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν (καθώς στις προβαλλόμενες συμβάσεις παρουσιάζεται ένα ευρύ και γενικόλογο φάσμα παρεχόμενων υπηρεσιών) και δεν αποδείχθηκε η αδυναμία της ολοκλήρωσης των συμβατικών υποχρεώσεων της χωρίς τη λήψη των υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από τους μετόχους της. Επιπρόσθετα, η μη προσκόμιση υποστηρικτικού υλικού των παραδοτέων των υπηρεσιών αλλά και η έλλειψη ανάλυσης των χρεώσεων των διοικητικών υπηρεσιών (ανάλυση των εργαζομένων των θυγατρικών εταιριών που απασχολήθηκαν, ώρες απασχόλησης αυτών, αντικείμενο στο οποίο παρείχαν βοήθεια, αποσαφήνιση και εξειδίκευση του είδους και της φύσεως των παρεχόμενων υπηρεσιών κ.λπ.) τόσο επί των οικείων φορολογικών στοιχείων όσο και επί των καταρτιθεισών προς τούτο συμβάσεων οδηγούν σε αντικειμενική αδυναμία διενέργειας των αναγκαίων επαληθεύσεων. Ως εκ τούτου τίθεται αδύνατη η θεμελίωση ασφαλούς ελεγκτικής κρίσεως ως προς το εάν οι επίμαχες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς όφελος της προσφεύγουσας και εάν δύνανται τελικά να θεωρηθούν ως παραγωγικές (Σ.τ.Ε. 2046/1994, 1018/1996, 2968/1988, 3509/1996, 715/1991, 1754/200) και συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2880/2001:

«6. α. Η κατηγορία Δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος "περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 171 Α΄), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

Κατηγορία Δ΄

α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί της δαπάνης διαφήμισης.

Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτηση τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδόμενων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες:

- η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια,

- η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα,
- η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων,
- εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Harpenings") στους χώρους του καταστήματος.

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες.

Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος, ο τρόπος, τα κριτήρια και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την απόδοση των τελών στους Ο.Τ.Α. α' βαθμίδας.

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας δαπάνη καθαρής αξίας 141.345,20 € η οποία καταχωρήθηκε στον λογαριασμό "Είδη ενδύσεως προσωπικού". Η δαπάνη αυτή αφορά αγορά ειδών ρουχισμού (γιλέκα, μπλούζες, ζακέτες κ.α.), στα οποία αναγράφεται η επωνυμία και το λογότυπο της εταιρίας και τα οποία χορηγήθηκαν στο προσωπικό της. Ο έλεγχος έκρινε ότι η εν λόγω δαπάνη πληροί τις προϋποθέσεις της κατηγορίας Δ' του άρθρου 15 του Β.Δ. 24-09-20-10-1958, όπως ισχύει με το ν.2880/2001 και ως εκ τούτου υπόκειται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων, το οποίο η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίμαχη δαπάνη δεν υπόκειται σε τέλος διαφήμισης καθώς δεν αναφέρεται στον κατάλογο του άρθρου 15 του Β.Δ. 24-09/1958 και επιπλέον δεν στοχεύει στην προώθηση κάποιου προϊόντος ή στον επηρεασμό του αγοραστικού κοινού δεδομένου ότι δεν υπάρχει συνθήκη ανταγωνισμού. Αντίθετα, αποτελεί παροχή προς τους εργαζόμενους η οποία εξυπηρετεί λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης καθώς αυξάνει την ποιότητα των συνθηκών εργασίας, συμβάλλει στην ασφάλεια των εργαζομένων (ανακλαστικά γιλέκα) και εξυπηρετεί την αναγνωρισιμότητα των εργαζομένων της εταιρίας από τους χρήστες του αυτοκινητόδρομου για την είσπραξη των διοδίων, την συμμόρφωση με κυκλοφοριακούς κανόνες κ.λπ.

Τέλος, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφα δικαιολογητικών στοιχείων πληρωμής του τέλους διαφήμισης λοιπών δαπανών, προς απόδειξη της συμμόρφωσης της με το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο στις περιπτώσεις που πράγματι συνιστούν διαφήμιση.

Επειδή, η χρήση ρουχισμού, ο οποίος φέρει την επωνυμία και το λογότυπο της εταιρίας, από τους υπαλλήλους της προσφεύγουσας στον χώρο του αυτοκινητόδρομου, αποτελεί αναγκαίο μέσο προστασίας και εργαλείο δηλωτικού χαρακτήρα της ταυτότητας των εργαζομένων, δεδομένων των συνθηκών του συγκεκριμένου εργασιακού χώρου. Επειδή, ο κύρια επιδιωκόμενος σκοπός δεν είναι η προώθηση της εταιρίας και ο επηρεασμός των χρηστών του αυτοκινητόδρομου αλλά η προστασία των εργαζομένων κατά την κίνηση τους και την εκτέλεση

εργασιών στο οδόστρωμα καθώς και η εύκολη αναγνώρισή τους από τους οδηγούς αφού η χρήση του εν λόγω ρουχισμού υποδηλώνει την ιδιότητά τους, η δαπάνη αυτή εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή του δημοτικού τέλους διαφήμισης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός,

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση από τον έλεγχο των κάτωθι δαπανών οφείλεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των άρθρων 12, 22 και 23 του ν.4172/2013:

- Ασφάλιστρα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης υπέρ του, ο οποίος δεν είχε εξαρτημένη εργασιακή σχέση με την προσφεύγουσα, ποσού 3.151,86€.
- Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού του, ο οποίος δεν είχε εξαρτημένη εργασιακή σχέση με την προσφεύγουσα, ποσού 786,04 €.
- Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού – ξενοδοχεία, ποσού 623,76 €.
- Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού, για τη συμμετοχή 2 εργαζομένων σε ατομικές συνεδρίες coaching, ποσού 8.400,00 €.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκομίζει η προσφεύγουσα δεν προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, προκειμένου για την διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών τρίτων ή στελεχών της, μη σχετιζόμενων με τις εμπορικές δραστηριότητές της, η φορολογική αρχή ορθά δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών, [...].».

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ο ΦΠΑ εισροών ποσού 1.544,89 €, διότι πρόκειται για ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί

σε έξοδα ταξιδιών, έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας και έξοδα ψυχαγωγίας που πραγματοποίησε η επιχείρηση και των οποίων η παραγωγικότητα απορρίφθηκε για τους λόγους που αναφέρονται ανωτέρω. Συνεπώς, ορθά ο ως άνω ΦΠΑ εισροών δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα επί της φορολογικής μεταχείρισης της κύριας δαπάνης, σύμφωνα με την διάταξη της περ. ζ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Συγκεντρωτικά, οι δαπάνες μεταξύ των προσδιορισθεισών από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών, οι οποίες με την παρούσα απόφαση γίνονται δεκτές ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, είναι οι κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΑΞΙΑ
ΛΟΓ. 60.02.00.000 – ΕΙΔΗ ΕΝΔΥΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	141.345,20
ΛΟΓ. 65.00.00.0003 – ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΔΡΑΝΕΙΑΣ	1.297.917,43
ΣΥΝΟΛΟ	1.439.262,63

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αρ. /22-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημιά	50.324.789,44	48.326.939,62	49.766.202,25	558.587,19
Φόρος – Πιστωτικό ποσό	88.526,57	88.526,57	88.526,57	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	3.781,25	3.781,25	3.781,25	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	756,25	756,25	756,25	
Τέλος επιτηδεύματος	12.200,00	12.200,00	12.200,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για επιστροφή	71.789,07	71.789,07	71.789,07	

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.

