



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1143

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27/12/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ...», ΑΦΜ ..., με έδρα στο ... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ..., κατά: α) της με αριθμ. .../28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2018-31/03/2019, β) της με αριθμ. .../28-11-2024

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2019-31/03/2020, και γ) της με αριθμ. .../28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2020-31/03/2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 28/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/12/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ...», ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. .../28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2018-31/03/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού **345.762,99 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013.

β) Με την υπ' αριθμ. .../28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2019-31/03/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού **324.623,66 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ. .../28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2020-31/03/2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού **385.031,92 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 28/11/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. .../13-05-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Η εν λόγω εντολή αφορά τις φορολογικές περιόδους 01/04/2018-31/03/2019, 01/04/2019-31/03/2020 και 01/04/2020-31/03/2021 και εκδόθηκε για τον έλεγχο εισοδήματος κατόπιν του από 09/04/2024 Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου με κύριο θέμα: τον έλεγχο σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις ΤρΔΕΦΛΟ .../2022 και ΔΕΔ 335/2023 αποφάσεις φορολογικά ζητήματα. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αρχεία και στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι στη χρέωση του λογαριασμού γενικής λογιστικής «6505030002 ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΔΑΝΕΙΑΚΗΣ ΓΡΑΜΜΗΣ ΕΤΑΙΡ. ...» έχουν καταχωριστεί, μεταξύ άλλων, και έξοδα προμηθειών επί χρησιμοποιηθέντων αλλά και αχρησιμοποίητων ποσών δανείων της ελεγχόμενης από ενδοομιλικά δάνεια που έχει συνάψει με συνδεδεμένες οντότητες του ομίλου Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα καταχώρισε στα βιβλία

της και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της προμήθεια αδράνειας (commitment fee), η οποία αντιστοιχεί σε ποσά/αξίες δανείου τα οποία ουδέποτε έλαβε, ουδέποτε χρησιμοποίησε για τις ανάγκες της και ουδέποτε αξιοποίησε. Συνεπώς, αυτή η δαπάνη δεν έχει χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν συνέβαλε σε καμία περίπτωση στην δημιουργία ή αύξηση του εισοδήματός της, ούτε απέβλεπε στην διεύρυνση των εργασιών της και την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία της επιχείρησής της. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης περιόδου μέρος του ποσού της προμήθειας αδράνειας, δεδομένου ότι αυτή εξυπηρετεί ανάγκες τρίτων, δε συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος και άρα, συνιστά μη παραγωγική δαπάνη, αφού πρόκειται περί δαπάνης για κεφάλαιο που ποτέ δεν τέθηκε στη διάθεση της εταιρείας και ποτέ δεν αξιοποιήθηκε από αυτήν (άρθρο 22 παρ. α' του ν. 4172/2013) κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Β. Κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους η προσφεύγουσα εταιρεία έχει επιβαρυνθεί με τόκους/έξοδα (όπως προκύπτει από τον λογαριασμό γενικής λογιστικής «6505030002 ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΔΑΝΕΙΑΚΗΣ ΓΡΑΜΜΗΣ ΕΤΑΙΡ....») για ισχύουσες δανειακές συμβάσεις που έχουν συναφθεί με την συνδεδεμένη εταιρεία «... Investments ...», ενώ κατά τις ίδιες φορολογικές περιόδους, στις οποίες έχει λάβει δάνεια και έχει επιβαρυνθεί με τόκους/έξοδα, συμμετείχε παράλληλα στο Σύστημα Διαχείρισης Μετρητών της ... (... Multi-currency Cash Management System). Πιο συγκεκριμένα, από τη μελέτη των συγκεκριμένων συναλλαγών (δανειακών συμβάσεων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και του συστήματος cash pooling) προέκυψε ότι, κατά τη διάρκεια κάθε ημέρας η προσφεύγουσα υπολογίζει χρεωστικούς τόκους και πιστωτικούς σε ημερήσια βάση, συνεπώς σε ημερήσια βάση αποστερείται ρευστότητας εξαιτίας της χαοτικής διαφοράς επιτοκίων λήψης και επιτοκίων χορήγησης. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται να χρησιμοποιείται ως μέσο μεταφοράς κεφαλαίων σε συγγενείς εταιρείες που δεν εδρεύουν στην Ελλάδα, γεγονός που της αποστερεί κεφάλαια (ρευστότητα), ενώ την επιβαρύνει με μη παραγωγικούς χρεωστικούς τόκους, υψηλότερους από αυτούς που θα πλήρωνε αν μείωνε τη διαφορά επιτοκίων μεταξύ παροχής και λήψης ενδοομιλικής χρηματοδότησης, με αποτέλεσμα και τη μείωση των αποτελεσμάτων της φορολογικής περιόδου και της φορολογικής της επιβάρυνσης αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος υπολόγισε σε μηνιαία βάση τα ποσά που διέθεσε η προσφεύγουσα για την παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης (χορηγούμενο κεφάλαιο) ως ποσοστό (%) της ενδοομιλικής χρηματοδότησης που έλαβε (οφειλόμενο κεφάλαιο) και καθόρισε το ύψος των χρεωστικών τόκων που θεωρείται ως μη παραγωγικό ανά ελεγχόμενη περίοδο.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ. .../28-11-2024, .../28-11-2024 και .../28-11-2024 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 01/04/2018-31/03/2019, 01/04/2019-31/03/2020 και 01/04/2020-31/03/2021 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και την έντοκη επιστροφή του ήδη καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Νόμω και ουσία αβάσιμη η μη αναγνώριση προς έκπτωση των εξόδων προμήθειας αχρησιμοποίητων δανείων στο πλαίσιο των ελεγχόμενων συμβάσεων δανείου.** Η καταβολή εκ μέρους της εταιρείας της προμήθειας αδράνειας στο πλαίσιο των υπό εξέταση συμβάσεων

δανείου πραγματοποιήθηκε πράγματι προς το συμφέρον της και σε κάθε περίπτωση κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές (υπό το πρίσμα και των αναφερόμενων στην Εγκύκλιο Ε. 2046/2024), με αποτέλεσμα να πληροί την προϋπόθεση της περ. α' του άρθρου 22 ΚΦΕ και ως εκ τούτου νομίμως έχει αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους (στο μέτρο εξάλλου που δεν έχει αμφισβητηθεί η πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων έκπτωσης του άρθρου 22 ΚΦΕ).

• **Νόμω και ουσία αβάσιμη η μη αναγνώριση προς έκπτωση των χρεωστικών τόκων ενδοομιλικών δανείων.** Δεδομένου ότι οι υπό εξέταση συμβάσεις (οι από 29.7.2014, 27.7.2018, 15.12.2016 και 10.7.2018 Συμβάσεις με τη με την από 1.10.2011 Σύμβαση Δανείου -βραχυπρόθεσμου δανεισμού- με την εταιρεία) έχουν συνομολογηθεί για την εξυπηρέτηση εντελώς διαφορετικών αναγκών της εταιρείας και του Ομίλου εν γένει, εσφαλμένα αποτελέσουν αντικείμενο σύγκρισης από τον έλεγχο, προκειμένου να καταλήξει στο εσφαλμένο συμπέρασμα της μη έκπτωσης χρεωστικών τόκων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

«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. [...]

.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. [...]

.....

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

.....

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, 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,
.....»

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/2.6.2015 με θέμα “κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)” διευκρινίζεται ότι:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται 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,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

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 συνήθειες 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.

.....

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, 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. Το σχετικό επιτόκιο που λαμβάνεται υπόψη είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο επιτόκιο της πλησιέστερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος.

Επομένως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων το υπερβάλλον ποσό των τόκων που προκύπτει για την επιχείρηση, όταν το επιτόκιο δανεισμού είναι μεγαλύτερο από το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους μέχρι το ποσό των τόκων που θα προέκυπε εάν το δάνειο αφορούσε αλληλόχρεο λογαριασμό προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των δανείων που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους περιλαμβάνονται όλα τα δάνεια, εκτός των δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, που λαμβάνει μία επιχείρηση από οποιοδήποτε πρόσωπο κατά την έννοια των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

Επομένως, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του άρθρου 49 του νόμου αυτού. Στην έννοια των τόκων εμπίπτουν και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τόκους δανείων που καταβάλλονται προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις μετά την εφαρμογή της υπόψη περ. α' θα έχουν εφαρμογή στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε περί υποκεφαλαιοδότησης.

Ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22, εφαρμόζονται αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. Επιπλέον, όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1037/2.2.2015 εγκύκλιό μας, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 περί υποκεφαλαιοδότησης.»

Επειδή, περαιτέρω, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα “Φορολογική μεταχείριση δαπανών τις οποίες μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της)” αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας 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.

2. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

.....

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, δηλαδή δαπάνες που δεν αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της δεν εκπίπτουν. Οι ίδιες προϋποθέσεις ισχύουν και για τις δαπάνες εκείνες που επαναχρεώνονται προς τον πελάτη εταιρείας βάσει σχετικής σύμβασης που έχει υπογραφεί με αυτόν. Όσον αφορά δε την επαναχρέωση δαπανών προς συνδεδεμένες εταιρείες μετά την εφαρμογή των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ΚΦΕ εφαρμογή θα έχουν τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών.»

Επειδή, από τη διατύπωση της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 συνάγεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου αυτού, υπό την επιφύλαξη των μη εκπιπτόμενων δαπανών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Κατά την έννοια δε των ίδιων διατάξεων (άρθρου 22), ως δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης νοούνται οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην εν γένει βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης (πρβλ. ΣτΕ 2273/2015, 3485/2013, 1151/2012 κ.ά.). Περαιτέρω, η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης των τόκων δανείων που αυτή έλαβε, επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια αυτά διατίθενται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση, ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων (και βέβαια εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, εφαρμόζονται, περαιτέρω, αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και αυτές του άρθρου 49 περί υποκεφαλαιοδότησης) - (πρβλ. ΣτΕ 1352/2014, 753/2012, 3304/1995, 150/1994, 3538/1991, 2522/1991). Δε θεωρείται, εξάλλου, ότι το δάνειο που έλαβε η επιχείρηση διατέθηκε για τις ανάγκες της και συνεπώς δεν είναι εκπεστέοι οι τόκοι του δανείου αυτού, κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε χρηματικά ποσά τα οποία η επιχείρηση δάνεισε ή χορήγησε στα παραπάνω πρόσωπα και σε τρίτους μετά τη λήψη δανείου από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 753/2012, 3538/1991, 3944/1986). Τρίτο δε πρόσωπο για την εφαρμογή του φορολογικού νόμου και τη διαμόρφωση των φορολογικών υποχρεώσεων θεωρείται και η θυγατρική σε σχέση με τη μητρική επιχείρηση (βλ. ΣτΕ 3944-3948/1986).

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η με αριθμ. .../13-05-2024 εντολή ελέγχου που αφορά τις φορολογικές περιόδους 01/04/2018-31/03/2019, 01/04/2019-31/03/2020 και 01/04/2020-31/03/2021 κατόπιν του από 09/04/2024 Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου με κύριο θέμα τον έλεγχο σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις ΤρΔΕΦΛΟ .../2022 και ΔΕΔ 335/2023 αποφάσεις φορολογικά ζητήματα. Ειδικότερα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../09.02.2022 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, η οποία δεν αμφισβητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία και κατέστη οριστική και αμετάκλητη, κρίθηκε ότι αντίστοιχες δαπάνες της προσφεύγουσας εταιρείας για προμήθειες και τόκους δανείων που αφορούσαν τη φορολογική περίοδο 01/04/2014-31/03/2015 δεν ήταν παραγωγικές, υπό την έννοια ότι δε χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης και για την αύξηση του εισοδήματός της, η δε προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε το αντίθετο, και ως εκ τούτου ορθώς τα ποσά που αντιστοιχούσαν στις ως άνω δαπάνες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ./08-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ. .../20-01-2023 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας και επικυρώθηκαν τα αντίστοιχα αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου που αφορούσαν την ίδια δανειακή σύμβαση και για τον ίδιο λόγο (μη αναγνώριση ποσών των τόκων προμηθειών [προμήθεια αδράνειας (commitment fee)] επί αχρησιμοποιητών ποσών δανείων από ενδοομιλικά δάνεια που έχει συνάψει με εταιρείες του ομίλου ...) για τη φορολογική περίοδο 01/04/2016-31/03/2017. Σημειώνεται, τέλος, ότι κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για τον ίδιο λόγο στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01/04/2017-31/03/2018, αυτή κατέβαλε οικειοθελώς τις διαφορές του ελέγχου χωρίς να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, προβαίνοντας σε υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,

σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4987/2022, όπως ίσχυε.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκε ότι, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/04/2018-31/03/2021 ήταν σε ισχύ οι εξής δανειακές συμβάσεις:

Α) Δανειακή Σύμβαση 1 - Χρηματοδότηση από τη «...» μέχρι του ποσού των 875.000.000,00 ευρώ, με ημερομηνία έναρξης την 31/07/2014 και λήξης την 31/07/2018. Το εν λόγω ύψος της πίστωσης μειώθηκε σε 625.000.000,00 ευρώ, με ημερομηνία ισχύος την 11/12/2014. Με βάση τους όρους της εν λόγω σύμβασης οι τόκοι υπολογίζονται επί του υπολοίπου κάθε ημερολογιακής μέρας κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού μήνα με βάση ενός έτους 360 ημερών, και το ονομαστικό επιτόκιο ανερχόταν σε 1Μ πλέον ενός περιθωρίου 2,25% πλέον δαπάνης προμήθειας (Προμήθεια Αδράνειας)/«Commitment Fee» ποσοστού 1,00%, τόσο επί του αχρησιμοποίητου ποσού όσο και επί του ληφθέντος ποσού και συνεπώς, το συνολικό κόστος δανεισμού ανερχόταν τελικά σε πλέον συνολικού ποσοστού 3,25%. Σε περίπτωση αποπληρωμής μέρους του ποσού νωρίτερα από τις προκαθορισμένες ημερομηνίες αποπληρωμής, ο οφειλέτης «... ... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», επιβαρύνεται επιπρόσθετα και με τα αναλογούντα διαφυγόντα κέρδη της «...».

Β) Δανειακή Σύμβαση 2 - Χρηματοδότηση από τη «...» μέχρι του ποσού των 750.000.000,00 ευρώ, με ημερομηνία έναρξης την 31/07/2018 και λήξης την 30/07/2021. Στην εν λόγω δανειακή σύμβαση στις 27/05/2019 αυξήθηκε το ποσό της δανειακής σύμβασης κατά 50.000.000,00 ευρώ και διαμορφώθηκε σε ποσό 800.000.000,00 ευρώ με ισχύ από 10/07/2019 έως 30/07/2021. Το ποσό της δανειακής σύμβασης μειώθηκε κατά 117.250.000,00 ευρώ και διαμορφώθηκε σε ποσό 682.750.000,00 ευρώ με ισχύ από 18/12/2020 έως 30/07/2021. Τέλος η δανειακή σύμβαση παρατάθηκε κατά ένα έτος με νέα ημερομηνία λήξης την 31/07/2022 χωρίς να μεταβάλλονται οι λοιποί όροι. Με βάση τους όρους της εν λόγω σύμβασης οι τόκοι υπολογίζονται επί του υπολοίπου κάθε ημερολογιακής μέρας κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού μήνα με βάση ενός έτους 360 ημερών, και το ονομαστικό επιτόκιο ανερχόταν σε Benchmark Interest Rate (το ετήσιο προσφερόμενο ποσοστό για καταθέσεις σε ευρώ που καθορίζεται από την Τραπεζική Ομοσπονδία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για περίοδο ενός μηνός) πλέον ενός περιθωρίου 1,30% πλέον δαπάνης προμήθειας αδράνειας ύψους 0,60% τόσο επί του αχρησιμοποίητου ποσού όσο και επί του ληφθέντος ποσού και συνεπώς, το συνολικό επιτόκιο δανεισμού (all in rate) ανερχόταν τελικά σε Benchmark Interest Rate πλέον περιθωρίου 1,90%.

Γ) Δανειακή Σύμβαση 3 - Χρηματοδότηση από τη «...» μέχρι του ποσού των 250.000.000,00 ευρώ, με ημερομηνία έναρξης την 15/12/2016 και λήξης την 31/07/2018. Με βάση τους όρους της εν λόγω σύμβασης οι τόκοι υπολογίζονται επί του υπολοίπου κάθε ημερολογιακής μέρας κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού μήνα με βάση ενός έτους 360 ημερών, και το ονομαστικό επιτόκιο ανερχόταν σε (το ετήσιο προσφερόμενο ποσοστό για καταθέσεις σε ευρώ που καθορίζεται από την Τραπεζική Ομοσπονδία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για περίοδο ενός μηνός) πλέον ενός περιθωρίου 0,70% πλέον προμήθειας αδράνειας ύψους 0,60% τόσο επί του αχρησιμοποίητου ποσού όσο και επί του ληφθέντος ποσού και συνεπώς, το συνολικό επιτόκιο δανεισμού (all in rate) ανερχόταν τελικά σε Benchmark Interest Rate πλέον περιθωρίου 1,00%.

Δ) Δανειακή Σύμβαση 4 – Στις 10/07/2018 μεταξύ της εταιρείας «.... ΑΕ», με ΑΦΜ, και της «... » υπογράφηκε δανειακή σύμβαση για χρηματοδότηση μέχρι του ποσού των 67.500.000,00 ευρώ, με ημερομηνία έναρξης την 10/07/2018 και λήξης την 10/07/2019. Το ως άνω ποσό διαμορφώθηκε σε 79.000.000,00 ευρώ κατόπιν αιτήματος από τον Οκτώβριο του 2018. Η εταιρεία «... ΑΕ» με ΑΦΜ απορροφήθηκε την 01/04/2019 από την προσφεύγουσα εταιρεία («... .. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» με ΑΦΜ ...), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68-77 και 78 του Κ.Ν. 2190/1920 και του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 61 του Ν. 4438/2016, όπως ισχύουν [Κωδικός Αριθμός Καταχώρισης ΓΕΜΗ ..., (..../01-04-2019) και αρ. πρωτ.-01/04/2019 Απόφαση της Αντιπεριφερειάρχη Π.Ε. ...Τομέα Αθηνών (ΑΔΑ:....-....)]. Με βάση τους όρους της εν λόγω σύμβασης οι τόκοι υπολογίζονται επί του υπολοίπου κάθε ημερολογιακής μέρας κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού μήνα με βάση ενός έτους 360 ημερών, και το ονομαστικό επιτόκιο ανερχόταν σε Benchmark Interest Rate (το ετήσιο προσφερόμενο ποσοστό για καταθέσεις σε ευρώ που καθορίζεται από την Τραπεζική Ομοσπονδία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για περίοδο ενός μηνός) πλέον ενός περιθωρίου 0,80%, πλέον προμήθειας αδράνειας ύψους 0,40% τόσο επί του αχρησιμοποίητου ποσού όσο και επί του ληφθέντος ποσού και συνεπώς, το συνολικό επιτόκιο δανεισμού (all in rate) ανερχόταν τελικά σε Benchmark Interest Rate πλέον περιθωρίου 1,20%.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι και στις τέσσερις (4) ως άνω δανειακές συμβάσεις υφίσταται ο όρος «Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee», σύμφωνα με τον οποίο ο οφειλέτης θα καταβάλει στον Δανειστή προμήθεια αδρανείας, ως ποσοστό (Δανειακή Σύμβαση 1 - (ΔΣ1) ποσοστό 1,00%, Δανειακή Σύμβαση 2 - (ΔΣ2) ποσοστό 0,60%, Δανειακή Σύμβαση 3 - (ΔΣ3) ποσοστό 0,30% και Δανειακή Σύμβαση 4 - (ΔΣ4) ποσοστό 0,40%) ανά έτος σε ευρώ αντίστοιχα, η οποία υπολογίζεται σε καθημερινή βάση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος, βάσει του πραγματικού αριθμού ημερών που έχουν παρέλθει και ενός έτους 360 ημερών, επί του συνολικού ποσού της διευκόλυνσης (στο συνολικό ποσό της δανειακής σύμβασης).

Περαιτέρω, από την επισκόπηση της καρτέλας του αναλυτικού καθολικού του σχετικού λογαριασμού γενικής λογιστικής «4500000000 ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΣΕ ΕΥΡΩ», διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε κατά την ελεγχόμενη περίοδο εκταμίευσε ή χρησιμοποίησε το σύνολο του κεφαλαίου των δανειακών αυτών συμβάσεων (ΔΣ1 ποσό 625.000.000,00 ευρώ, ΔΣ2 ποσό 750.000.000,00 ευρώ /800.000.000,00 ευρώ /625.000.000,00 ευρώ κατά περίπτωση και ΔΣ3 ποσό 250.000.000,00 ευρώ), αλλά μόνο μέρος του κεφαλαίου αυτού. Ωστόσο, με βάση τον ανωτέρω όρο και τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αρχεία και στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα χρεωνόταν/κατέβαλε τόκους (τόκοι αδράνειας-commitment fee) επί του συνόλου κεφαλαίου που ουδέποτε έλαβε και ουδέποτε χρησιμοποίησε, καθώς στη χρέωση του λογαριασμού γενικής λογιστικής «6505030002 ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΔΑΝΕΙΑΚΗΣ ΓΡΑΜΜΗΣ ΕΤΑΙΡ. ...» έχουν καταχωριστεί έξοδα προμηθειών επί των χρησιμοποιηθέντων αλλά και των αχρησιμοποίητων ποσών δανείων της προσφεύγουσας από ενδοομιλικά δάνεια που έχει συνάψει με συνδεδεμένες οντότητες του ομίλου ..., ως εξής:

Περίοδος	Ποσό Προμήθειας Αδράνειας ΔΣ.1	Ποσό Προμήθειας Αδράνειας ΔΣ.2	Ποσό Προμήθειας Αδράνειας ΔΣ.3	Σύνολο
01/04/2018 - 31/03/2019	2.100.694,43	3.050.000,00	252.083,33	5.402.777,76

01/04/2019 - 31/03/2020		4.796.666,65		4.796.666,65
01/04/2020 - 31/03/2021		4.663.433,33		4.663.433,33
Σύνολα	2.100.694,43	12.510.099,98	252.083,33	14.862.877,74

Στη συνέχεια με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό ποσό προμήθειας αδράνειας (τόκος αδράνειας - commitment fee) για τις τρεις (3) δανειακές συμβάσεις (ΔΣ1 ποσοστό 1%, ΔΣ2 ποσοστό 0,60% και ΔΣ3 ποσοστό 0,30% αντίστοιχα, για τη δανειακή σύμβαση ΔΣ4 δε διαπιστώθηκαν διαφορές) επί του χρησιμοποιηθέντος ποσού δανείου, όπως αυτό προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία/βιβλία, και όχι επί του ανώτατου πιστωτικού ορίου των δανειακών συμβάσεων (το οποίο κατά την κρίση των ελεγκτικών οργάνων, ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση και, ως εκ τούτου, δε συνέβαλε στην αύξηση του εισοδήματός της αλλά ούτε και στην διεύρυνση των εργασιών της) ως εξής:

Α. Φορολογική Περίοδος 01/04/2018 – 31/03/2019

Τα ποσό της προμήθειας (τόκος αδράνειας – commitment fee) 1,00%, 0,60% και 0,30% που αντιστοιχεί σε χρησιμοποιηθέν κεφάλαιο (των τριών δανείων αντίστοιχα), το οποίο υπολογίστηκε σε καθημερινή βάση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αντίστοιχης σύμβασης δανειακής διευκόλυνσης βάσει του πραγματικού αριθμού ημερών που έχουν παρέλθει και ενός έτους 360 ημερών επί του πραγματικώς χρησιμοποιηθέντος ποσού δανείου, προσδιορίστηκε σε 4.210.491,56 ευρώ, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 49 έως 71 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Β. Φορολογική Περίοδος 01/04/2019 – 31/03/2020

Τα ποσό της προμήθειας (τόκος αδράνειας – commitment fee) 0,60% που αντιστοιχεί σε χρησιμοποιηθέν κεφάλαιο (της δανειακής σύμβασης 2 ΔΣ2), το οποίο υπολογίστηκε σε καθημερινή βάση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αντίστοιχης σύμβασης δανειακής διευκόλυνσης βάσει του πραγματικού αριθμού ημερών που έχουν παρέλθει και ενός έτους 360 ημερών επί του πραγματικώς χρησιμοποιηθέντος ποσού δανείου, προσδιορίστηκε σε 3.894.406,93 ευρώ, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 49 έως 71 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Γ. Φορολογική Περίοδος 01/04/2020 – 31/03/2021

Τα ποσό της προμήθειας (τόκος αδράνειας – commitment fee) 0,60% που αντιστοιχεί σε χρησιμοποιηθέν κεφάλαιο (της δανειακής σύμβασης 2 ΔΣ2), το οποίο υπολογίστηκε σε καθημερινή βάση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αντίστοιχης σύμβασης δανειακής διευκόλυνσης βάσει του πραγματικού αριθμού ημερών που έχουν παρέλθει και ενός έτους 360 ημερών επί του πραγματικώς χρησιμοποιηθέντος ποσού δανείου, προσδιορίστηκε σε 3.232.503,27 ευρώ, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 49 έως 71 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, προέκυψαν διαφορές μεταξύ των ποσών προμηθειών που έχει καταχωρίσει στα αρχεία/βιβλία της και έχει εκπέσει η προσφεύγουσα και των ποσών προμηθειών που αναλογούν σε εν τοις πράγμασι χρησιμοποιηθέντα δάνεια, ανά φορολογική περίοδο ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	Προμήθεια Αδράνειας που έχει εκπέσει η	Προμήθεια Αδράνειας, όπως έχει υπολογιστεί από	Λογιστική Διαφορά
----------------------------	---	---	--------------------------

	προσφεύγουσα Λ.65.05.03.0002	τον έλεγχο (Αναγνωρισμένη Δαπάνη)	
01/04/2018 – 31/03/2019	5.402.777,76	4.210.491,58	1.192.286,18
01/04/2019 – 31/03/2020	4.796.666,65	3.894.406,93	902.259,72
01/04/2020 – 31/03/2021	4.663.433,33	3.232.503,27	1.430.930,06

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την προαναφερθείσα αμετάκλητη κρίση του Διοικητικού Εφετείου για το ίδιο θέμα επί ελέγχων προγενεστέρων χρήσεων (σχετικ. σελ. οικείας έκθεσης ελέγχου 33-39) δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων περιόδων τα ποσά δαπάνης για προμήθεια αδράνειας που κατέβαλε η προσφεύγουσα για ποσά δανείου που δεν έλαβε, ύψους 1.192.286,18 ευρώ, 902.259,72 ευρώ και 1.430.930,06 ευρώ για τις φορολογικές περιόδους 01/04/2018-31/03/2019, 01/04/2019-31/03/2020 και 01/04/2020-31/03/2021 αντίστοιχα, καθώς η δαπάνη εξυπηρετεί ανάγκες τρίτων, δε συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος και άρα, συνιστά μη παραγωγική δαπάνη, αφού πρόκειται περί δαπάνης για κεφάλαιο που ποτέ δεν τέθηκε στη διάθεση της εταιρείας και ποτέ δεν αξιοποιήθηκε από αυτήν κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται, η δαπάνη αυτή δε συνέβαλε στη δημιουργία ή αύξηση του εισοδήματός της ούτε απέβλεπε στη διεύρυνση των εργασιών της και την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία της επιχείρησής της, εφόσον αυτή (δαπάνη) αφορά κεφάλαιο το οποίο ουδέποτε έλαβε και αξιοποίησε και ως εκ τούτου, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παραγωγική και να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της κρίσιμης φορολογικής περιόδου. Κατά την ειδικότερη, άλλωστε, κρίση του ελέγχου, η πρακτική αυτή αντιβαίνει στη βασική προϋπόθεση της αναγνώρισης των χρεωστικών τόκων - εξόδων, που είναι η συμβολή τους στην απόκτηση εισοδήματος, η μη παραγωγικότητα, δε, της εν λόγω δαπάνης αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να προκύπτει συσχετισμός των εν λόγω τόκων - εξόδων με αποκτηθέν εισόδημα αφού δεν επιτεύχθηκε απόκτηση εισοδήματος (κατά παραβίαση της λογιστικής αρχής της συσχέτισης εσόδων - εξόδων).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 έκρινε ότι τα ως άνω ποσά που αντιστοιχούν στην προμήθεια που κατέβαλε δυνάμει των επίμαχων δανειακών συμβάσεων δε συνιστά παραγωγική δαπάνη και στη συνέχεια, προσέθεσε τα εν λόγω ποσά, ως λογιστική διαφορά, στα ακαθάριστα έσοδά της, με την αιτιολογία ότι η συγκεκριμένη δαπάνη δε συνέβαλε στη δημιουργία ή αύξηση του εισοδήματός της ούτε απέβλεπε στη διεύρυνση των εργασιών της και την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία της επιχείρησής της, εφόσον αυτή (δαπάνη) αφορά κεφάλαιο το οποίο ουδέποτε έλαβε και αξιοποίησε, κατά τούτο δε, η Διοίκηση προέβη σε μη επιτρεπόμενο έλεγχο του σκοπού και του προσήκοντος μέτρου των επίμαχων δαπανών, για την έκπτωση των οποίων, σε κάθε περίπτωση, πληρούνται τα κριτήρια που ορίζουν οι προαναφερόμενες διατάξεις. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα, προς ανάπτυξη και επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, εκθέτει ότι χαρακτηριστικό της ως άνω δανειακής σύμβασης αποτελεί ο όρος περί δεσμευτικής πίστωσης όσον αφορά το συμφωνηθέν ποσό χρηματοδότησης, δυνάμει του οποίου έχει οριστεί η καταβολή προμήθειας, συνεπώς, η ανωτέρω προμήθεια αποσκοπεί

στο να αντισταθμίσει το χρηματοοικονομικό κόστος που αναλαμβάνει η αντισυμβαλλόμενη δανείστρια εταιρεία (... ..), προκειμένου να διατηρεί διαθέσιμο ανά πάσα στιγμή για τη δανειζόμενη εταιρεία (προσφεύγουσα) το συμφωνηθέν κεφάλαιο του δανείου ούτως, ώστε να εκπληρώνει δεόντως τις ειλημμένες υποχρεώσεις της καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης. Επίσης, η εν λόγω προμήθεια καταβάλλεται από την εταιρεία (προσφεύγουσα) δεδομένου ότι κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζει την απαραίτητη διαθεσιμότητα δανειακών κεφαλαίων (ανά πάσα στιγμή), δίχως να επιβαρύνεται, εξ αρχής, με το σύνολο του επιτοκίου για τη χρησιμοποίησή τους. Ταυτόχρονα διασφαλίζει την άμεση ρευστότητά της, γεγονός που ενισχύει την διαπραγματευτική και πιστοληπτική της ικανότητα στο πλαίσιο συναλλαγών με τρίτους. Συνεπώς, όπως ισχυρίζεται, η καταβληθείσα προμήθεια δε συνδέεται μεν άμεσα με το χρησιμοποιηθέν ή μη ποσό του δανείου, αλλά αποτελεί χαρακτηριστικό γνώρισμα των δανειακών συμβάσεων εν γένει και ειδικότερα εν προκειμένω, προκειμένου η εταιρεία να εξασφαλίσει την απαιτούμενη ρευστότητα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται τις σχετικές οδηγίες που δόθηκαν από τη φορολογική διοίκηση με την Ε.2046/2024 εγκύκλιο.

Επειδή, όπως έχει ήδη αναφερθεί, και για τον άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας έχει κριθεί από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών ότι αυτός πρέπει να απορριφθεί *«ως αλυσιτελής, διότι και αληθής υποτιθέμενος, υπό την έννοια ότι προκειμένου να ήταν δυνατή η σύναψη δανείου θα έπρεπε η προσφεύγουσα να καταβάλει προμήθεια για κεφάλαια τα οποία δεν έλαβε, τούτο δεν αποτελεί γεγονός που καθιστά τη σχετική δαπάνη για καταβολή προμήθειας παραγωγική, ώστε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της, αφού προϋπόθεση γι' αυτό είναι η σχετική δαπάνη να έχει χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης και να έχει συμβάλει είτε στην αύξηση του εισοδήματός της ή στη διεύρυνση των εργασιών της. Εν προκειμένω όμως αφενός μεν δεν υπήρξε αύξηση του εισοδήματός της, αφού κατέβαλε προμήθεια για ποσό δανείου που δεν έλαβε, αφετέρου, δε, δεν απέδειξε ότι αυτό, ήτοι η καταβολή προμήθειας για ποσό δανείου που δεν έλαβε, συνέβαλε στην διεύρυνση των εργασιών της και πολύ περισσότερο ότι χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της, αφού δεν έλαβε καν το ποσό του δανείου για το οποίο κατέβαλε προμήθεια»*. Και στην υπό κρίση υπόθεση ομοίως η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τα ανωτέρω. Περαιτέρω, όσον αφορά την επικαλούμενη εγκύκλιο Ε.2046/2024, σημειώνεται ότι έχει αντικείμενο εφαρμογής ειδικώς την έκπτωση της δαπάνης προμηθειών αδράνειας σε τραπεζικές συμβάσεις παροχής πίστωσης. Η υπό κρίση περίπτωση αφορά ενδοομιλικό δανεισμό, ήτοι διαφορετικό πλαίσιο δυνατότητας διαχείρισης και άμεσης ανεύρεσης κεφαλαίων και ταμειακών διαθεσίμων μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Στο πλαίσιο αυτό άλλωστε της ενδοομιλικής διαχείρισης διαθεσίμων και άμεσης παροχής και λήψης ρευστότητας η προσφεύγουσα σημειώνεται ότι έχει συνάψει σύμβαση με την ίδια αλλοδαπή οντότητα ως αντισυμβαλλόμενο μέρος (... ..), η οποία λειτουργούσε, εν τοις πράγμασι, ως ανοικτός αλληλόχρεος λογαριασμός, στην οποία δεν υφίστατο σχετικός όρος περί χρέωσης προμήθειας αδράνειας, όπως επίσης και αντίστοιχη σύμβαση cash pooling, λειτουργούσα ως ανοικτός αλληλόχρεος λογαριασμός, που είχε συναφθεί και με τρίτη αλλοδαπή οντότητα (... ..), όπου και πάλι δεν προβλεπόταν όρος περί χρέωσης προμήθειας αδράνειας.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της, αποδεικνύονται δίχως άλλο από το γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε σε καμία περίπτωση την κατά τον ανωτέρω τρόπο τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών της εταιρείας, καθώς, σε κάθε περίπτωση, και μόνο το γεγονός ότι η ύπαρξη τέτοιου όρου καταβολής προμήθειας

(commitment fee) απαντάται συχνά στις σύγχρονες δανειακές συμβάσεις και μάλιστα - εν προκειμένω - το ύψος τέτοιας συμφωνηθείσας προμήθειας τεκμηριώνεται στα πλαίσια του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της εταιρείας, ήτοι χρησιμοποιήθηκαν συγκρίσιμα πραγματικά στοιχεία αντίστοιχων συναλλαγών που υφίστανται στην οικονομική πρακτική, αποδεικνύει - έστω και αν ο έλεγχος δεν εξέτασε per se τον φάκελο τεκμηρίωσης της εταιρείας - ότι η δαπάνη προμήθειας εξυπηρετεί τις χρηματοδοτικές ανάγκες της εταιρείας.

Επειδή, σχετικά με τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η δαπάνη τεκμηριώνεται στα πλαίσια του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της εταιρείας, επισημαίνονται τα εξής:

Με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ παρ. 7.6 και 7.8 περί Ελέγχου Ωφέλειας (Benefit test) μια ενδοομιλική παροχή υπηρεσιών από ένα μέλος σε ένα άλλο κρίνεται αν έχει παρασχεθεί και αν είναι προς το συμφέρον της εταιρείας που δέχεται την εν λόγω υπηρεσία, λαμβάνοντας υπόψιν και κατά πόσο προσδίδει επιχειρηματικό όφελος στην εταιρεία. Κριτήριο για την ωφελιμότητα θα μπορούσε να είναι κατά πόσο ένα ανεξάρτητο μέλος σε παρόμοιες συνθήκες θα ήταν πρόθυμο να επιβαρυνθεί με την συγκεκριμένη δαπάνη παροχής υπηρεσιών.

Περαιτέρω στην παρ. 7.9 των Κατευθυντηρίων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α (κεφάλαιο Β.1.2 Δραστηριότητες Μετόχου – Shareholders Activities) αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: *«..μια ενδοομιλική δραστηριότητα με μια συνδεδεμένη επιχείρηση μπορεί να λάβει χώρα παρά το γεγονός ότι η συνδεδεμένη επιχείρηση δεν χρειάζεται την δραστηριότητα αυτή (και δεν θα ήταν διατεθειμένη να πληρώσει για αυτή αν ήταν ανεξάρτητη επιχείρηση). Δραστηριότητα αυτού του είδους θα ήταν μια που ένα μέλος του Ομίλου (συνήθως η μητρική ή μια περιφερειακή εταιρεία συμμετοχών) ασκεί αποκλειστικά για τα συμφέροντά του ως ιδιοκτήτης άλλων εταιρειών π.χ. ως μέτοχος...»*.

Από τα ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι το τεστ ωφέλειας (benefit test) και οι δραστηριότητες του μετόχου (shareholder activities) που περιγράφονται στις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. (παρ 7.6 – 7.10), ταυτίζονται με την περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, αφού και στις δύο περιπτώσεις η φορολογική διοίκηση κρίνει, σύμφωνα με τα τεκμήρια που προσκομίζει η επιχείρηση που έχει και το βάρος της απόδειξης, αν οι δαπάνες αυτές έγιναν προς το συμφέρον της ελεγχόμενης. Την ίδια θέση έχει λάβει και η φορολογική διοίκηση με το ως άνω αναφερόμενο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο σχετικά με την επαναχρέωση δαπανών προς συνδεδεμένες εταιρείες εφαρμογή θα έχουν τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών, και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22. Ως εκ τούτου, ο σχετικός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, σύμφωνα με την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων συνάγεται ότι, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν καταρχήν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ και μετά την εφαρμογή αυτών έχουν εφαρμογή τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι όλως εσφαλμένως και αβασίμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας το ποσό του 1.192.286,18 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 1.4.2018-31.3.2019, το ποσό των 902.259,72 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 1.4.2019-31.3.2020 και το ποσό του 1.430.930,06 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 1.4.2020-

31.3.2021 ως μη παραγωγική δαπάνη, τα οποία αντιστοιχούν στα ποσά της προμήθειας επί του αχρησιμοποίητου ποσού των ανωτέρω δανειακών συμβάσεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, όπως διαπιστώθηκε, αναφορικά με την περίπτωση «cash pooling» (ταμειακή διαχείριση), στον λογαριασμό «65.05.03.0002 - τόκοι και έξοδα δανειακής γραμμής εταιρειών ...» έχουν καταχωρηθεί, μεταξύ άλλων, χρεωστικοί τόκοι - έξοδα προμήθειας για τα προαναφερθέντα τέσσερα (4) ενδοομιλικά δάνεια που η προσφεύγουσα είχε συνάψει με τις προαναφερόμενες εταιρείες και με τους συμφωνηθέντες με αυτές (συμβάσεις) όρους. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα επιβαρύνθηκε κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με ποσά τόκων για κάθε ισχύουσα δανειακή σύμβαση ως εξής:

Δανειακή Σύμβαση	Τελικό Επιτόκιο	01/04/2018 - 31/03/2019	01/04/2019 - 31/03/2020	01/04/2020 - 31/03/2021
ΔΣ1	EURIBOR + 3.25%	4.821.848,39		
ΔΣ2	Benchmark + 1,90%	7.137.344,92	10.612.458,21	8.986.300,47
ΔΣ3	Benchmark + 1,00%	484.490,27		
ΔΣ4	Benchmark + 1,20%		168.819,08	
Σύνολα		12.443.683,58	10.781.277,29	8.986.300,47

Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι, κατά τις ίδιες φορολογικές περιόδους, κατά τις οποίες είχε λάβει δάνεια και είχε επιβαρυνθεί με τόκους έξοδα (όπως παρουσιάζεται ανωτέρω), συμμετείχε παράλληλα στο Σύστημα Διαχείρισης Μετρητών της ... (... Multi-currency Cash Management System). Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις για τη συγκέντρωση μετρητών (Cash Pooling), καθημερινές μεταφορές υπολοίπων νομισμάτων πραγματοποιούνται μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών συνδεδεμένων εταιρειών (βάση υπογραφείσας σύμβασης). Οι μεταφορές συγκεντρώνουν συναλλαγματικά υπόλοιπα στον τραπεζικό λογαριασμό του Δεύτερου Μέρους (συνδεδεμένης εταιρείας) και μηδενικό υπόλοιπο στον τραπεζικό λογαριασμό του Πρώτου Μέρους (προσφεύγουσας). Προκειμένου να ρυθμιστεί αυτή η διαδικασία, η προσφεύγουσα υπέγραψε μια σύμβαση αμφίπλευρης βραχυπρόθεσμης πιστωτικής διευκόλυνσης (revolving short term credit facility) με την εταιρεία PLC (...) ύψους έως του ποσού των 250.000.000,00 ευρώ, με ημερομηνία ισχύος από 01/10/2011 και αόριστης διάρκειας/λήξης. Βάσει της εν λόγω σύμβασης χρηματικά ποσά μεταφέρονται μεταξύ των εταιρειών, το ως άνω ποσό (ποσό έως 250.000.000,00 ευρώ) είναι διαθέσιμο για αναλήψεις σε μηνιαία βάση, όλες οι κινήσεις είτε από την προσφεύγουσα είτε από τις λοιπές εταιρείες τακτοποιούνται εις ολόκληρο στο τέλος του κάθε μήνα, ενώ τα δάνεια κάτω από το διαθέσιμο ποσό μηδενίζουν στο τέλος του κάθε μήνα. Οι αναλήψεις έως το όριο έχουν δύο έννοιες: α) τις τραπεζικές κινήσεις μεταφοράς ποσών προς λογαριασμούς της προσφεύγουσας (.....) και β) πληρωμές προς άλλες εταιρείες που συμμετέχουν στο Σύστημα Διαχείρισης Μετρητών της Οι τόκοι υπολογίζονται στο ανεξόφλητο υπόλοιπο κλεισίματος στο τέλος κάθε ημερολογιακής ημέρας κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού μήνα με βάση ένα έτος 360/365 ημερών ανάλογα με την περίπτωση και καταβάλλονται καθυστερούμενα στο τέλος κάθε ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση ανάληψης ή χρήσης που γίνεται από την προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της δανειακής σύμβασης, η οποία στην περίπτωση αυτή ενεργεί ως δανειζόμενος, επιβαρύνεται με τόκους έξοδα με ετήσιο επιτόκιο που είναι ίσο με το Επιτόκιο Αναφοράς συν ένα περιθώριο 0,125 τοις εκατό (Reference Rate + margin 0.125%), ενώ σε περίπτωση κατάθεσης που γίνεται από την προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της δανειακής σύμβασης, η οποία στην περίπτωση αυτή ενεργεί ως δανειστής, θα

δικαιούται τόκους έσοδα με ετήσιο επιτόκιο που θα είναι ίσο με το **Επιτόκιο Αναφοράς μείον ένα περιθώριο 0,05 τοις εκατό (Reference Rate - margin 0.05%)**.

Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων/βιβλίων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι για την παρακολούθηση των κινήσεων του συστήματος cash pooling γίνεται χρήση κυρίως των λογαριασμών γενικής λογιστικής 45.16.00.0004 «...-250M» και 45.16.00.0005 «... -500m.EYPΩ». Όταν οι «Μεταφορές χρημάτων - Καταθέσεις», γίνονται από την προσφεύγουσα προς τη συγγενή αλλοδαπή εταιρεία, παρακολουθούνται και καταχωρούνται, όταν λαμβάνουν χώρα κατά την διάρκεια της φορολογικής περιόδου, στη ΧΡΕΩΣΗ του λογαριασμού 45.16.00.0004 (ή του λογαριασμού 45.16.00.0005, αντίστοιχα). Στην περίπτωση αυτή η προσφεύγουσα εταιρεία είναι ο Δανειστής και η συγγενής αλλοδαπή εταιρεία είναι ο Δανειζόμενος. Όταν οι «Μεταφορές χρημάτων - Εκταμιεύσεις», γίνονται από την συγγενή αλλοδαπή εταιρεία προς την προσφεύγουσα ημεδαπή εταιρεία, παρακολουθούνται και καταχωρούνται όταν λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, στην ΠΙΣΤΩΣΗ του λογαριασμού 45.16.00.0004 (ή του λογαριασμού 45.16.00.0005, αντίστοιχα). Στην περίπτωση αυτή η προσφεύγουσα εταιρεία είναι ο Δανειζόμενος και η συγγενή της αλλοδαπή εταιρεία είναι ο Δανειστής. Τα ποσά που προκύπτουν μέσω του τρόπου που περιγράφεται ανωτέρω από και προς σε συγγενή/εις εταιρεία/ες εμφανίζονται στον πίνακα των σελ. 78 έως 80 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Για τις ανωτέρω χορηγήσεις και αναλήψεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην σύμβαση, η προσφεύγουσα χρεώνεται με τόκους έξοδα και πιστώνεται με τόκους έσοδα.

Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία (το λογαριασμό γενικής λογιστικής 65.05.03.0002 ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΔΑΝΕΙΑΚΗΣ ΓΡΑΜΜΗΣ ΕΤΑΙΡ.... στον οποίο έχουν καταχωρηθεί οι τόκοι έξοδα και το λογαριασμό γενικής λογιστικής 76.03.02.0001 ΤΟΚΟΙ ΔΑΝ.ΣΥΜΒΑΣΗΣ (ECM)-... στον οποίο έχουν ποσά για τους τόκους έσοδα), ως προς το σύνολο των καταβληθέντων χρεωστικών τόκων και το σύνολο των πιστωτικών τόκων που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα στα βιβλία της προέκυψαν τα εξής:

Δανειακή Σύμβαση	Τελικό Επιτόκιο	01/04/2018 - 31/03/2019	01/04/2019 - 31/03/2020	01/04/2020 - 31/03/2021
ΔΣ1	EURIBOR + 3.25%	4.821.848,39		
ΔΣ2	Benchmark + 1,90%	7.137.344,92	10.612.458,21	8.986.300,47
ΔΣ3	Benchmark + 1,00%	484.490,27		
ΔΣ4	Benchmark + 1,20%		168.819,08	
Τόκοι Έξοδα Δανείων	Σύνολα	12.443.683,58	10.781.277,29	8.986.300,47
Τόκοι Έξοδα CashPooling	EURIBOR + 0.125%	4.439,91	69.494,99	52.991,41
Σύνολο Τόκων Εξόδων		12.448.123,49	10.850.772,28	9.039.291,88
Τόκοι Έσοδα	EURIBOR - 0.05%	10.388,64	4.160,91	34.862,88

Περαιτέρω, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ομοίως και για την εν λόγω περίπτωση την αμετάκλητη κρίση του Διοικητικού Εφετείου και τις σχετικές διατάξεις και συγκεκριμένα ότι: α) η έκπτωση τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων, ενώ, τόκοι δανείου το οποίο

χορηγήθηκε στη συνέχεια άτοκα σε τρίτες εταιρείες, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, ως τρίτες δε θεωρούνται και οι θυγατρικές επιχειρήσεις ως προς τη μητρική και συνεπώς η οικονομική τους πορεία και δραστηριότητα δεν επηρεάζουν την οικονομική πορεία και τα συμφέροντα της μητρικής επιχείρησης, β) ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης δεν περιορίζεται αποκλειστικά και μόνο στο κατά πόσο το ποσό του δανείου χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία, αλλά περιλαμβάνει ένα ευρύτερο ελεγκτικό πλαίσιο που σκοπό έχει να διαπιστώσει αν το δάνειο που συνήψε η επιχείρηση ικανοποίησε ανάγκες της ή ανάγκες τρίτων (και όχι μόνο του επιχειρηματία), όπως συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, γ) το γεγονός ότι βασική αρχή της λογιστικής θεωρίας είναι η συγκρισιμότητα των οικονομικών μεγεθών μέσω της αποτίμησής τους σε νομισματικές μονάδες, δ) η παροχή φτηνής και η λήψη ακριβής χρηματοδότησης δεν μπορεί να ικανοποιούν τις ανάγκες της προσφεύγουσας, αλλά κάποιας τρίτης εταιρείας του Ομίλου, ε) από τη μελέτη των συγκεκριμένων συναλλαγών (δανειακών συμβάσεων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, και του συστήματος cash pooling) προκύπτει ότι, κατά τη διάρκεια κάθε ημέρας η ελεγχόμενη υπολογίζει χρεωστικούς τόκους και πιστωτικούς σε ημερήσια βάση, συνεπώς σε ημερήσια βάση αποστereείται ρευστότητας εξαιτίας της χαοτικής διαφοράς επιτοκίων λήψης και επιτοκίων χορήγησης, στ) η παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης με επιτόκιο υπολογισμού πιστωτικών τόκων ίσο με Euribor 1M-0,05% και η λήψη ενδοομιλικής χρηματοδότησης με επιτόκιο υπολογισμού χρεωστικών τόκων ίσο με Euribor+3,25%, Benchmark+1.90%, Benchmark+1.00%, Benchmark+1.20% και Euribor+0.125% αντίστοιχα, δεν εξυπηρετεί τις ανάγκες της προσφεύγουσας ΑΕ, αφού οποιαδήποτε επιχείρηση δανείζει φθηνά ενώ δανείζεται ακριβά παραβιάζει την χρηματοοικονομική λογική και δεν λειτουργεί προς όφελός της, ζ) στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα χρησιμοποιείται ως μέσο μεταφοράς κεφαλαίων σε συγγενείς εταιρείες που δεν εδρεύουν στην Ελλάδα, η πρακτική δε αυτή αποστereεί την επιχείρηση από κεφάλαια (ρευστότητα) ενώ την επιβαρύνει με μη παραγωγικούς χρεωστικούς τόκους υψηλότερους αυτών που θα πλήρωνε αν μείωνε τη διαφορά επιτοκίων μεταξύ παροχής και λήψης ενδοομιλικής χρηματοδότησης, με αποτέλεσμα και την μείωση των αποτελεσμάτων της φορολογικής περιόδου και της φορολογικής της επιβάρυνσης αντίστοιχα, η) ο χαρακτηρισμός μέρους των χρεωστικών τόκων ως μη παραγωγικών αιτιολογείται από το ότι όχι μόνο δεν συμβάλουν ως δαπάνη στην απόκτηση εισοδήματος, αλλά επιτελούν την ακριβώς αντίθετη λειτουργία, δηλαδή εξυπηρετούν εμμέσως τη μεταφορά εισοδήματος από την ελεγχόμενη σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις, γεγονός που προφανώς δεν προάγει τα συμφέροντα της ελεγχόμενης, αφού τελικώς συνιστά απώλεια εισοδήματός της, Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος υπολόγισε σε μηνιαία βάση τα ποσά που διέθεσε η προσφεύγουσα για την παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης (χορηγούμενο κεφάλαιο) ως ποσοστό επί τοις εκατό (%) της ενδοομιλικής χρηματοδότησης που έλαβε (οφειλόμενο κεφάλαιο). Εν συνεχεία, χρησιμοποιώντας το υπολογιζόμενο ποσοστό (χορηγούμενο/οφειλόμενο), καθόρισε το ύψος των χρεωστικών τόκων που οφείλεται και χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως μη παραγωγικό, πολλαπλασιάζοντας το ως άνω ποσοστό με το ποσό των χρεωστικών τόκων και προμήθειας (ως προμήθεια, όπως προεκτέθηκε, ελήφθη υπόψη η χρέωση της δανειστριάς επί του ληφθέντος και όχι επί του αχρησιμοποιήτου πιστωτικού ορίου) ανά μήνα. Ακολούθως, από το σύνολο των μη παραγωγικών τόκων αφαιρέθηκαν οι πιστωτικοί τόκοι που προέκυψαν από την παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης, η δε προκύπτουσα διαφορά, ύψους 450.338,87 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2019-31/03/2020 και 173.369,60 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2020-31/03/2021, δεν αναγνωρίστηκε

προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκε ως μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη με βάση τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νόμιμα προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδά της, τα ως άνω ποσά των 450.338,87 ευρώ και 173.369,60 ευρώ ως μη παραγωγικούς τόκους δανείων, κρίνοντας εσφαλμένα ότι «ο χαρακτηρισμός μέρους των χρεωστικών τόκων ως μη παραγωγικών (που δεν εξυπηρετούν τις ανάγκες της προσφεύγουσας) αιτιολογείται από το ότι όχι μόνο δε συμβάλλουν ως δαπάνη στην απόκτηση εισοδήματος, αλλά επιτελούν την ακριβώς αντίθετη λειτουργία, δηλαδή, συμβάλλουν στη μεταφορά εισοδήματος από την ελεγχόμενη σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις, γεγονός που προφανώς δεν εξυπηρετεί τα συμφέροντα της ελεγχόμενης αφού πρόκειται για απώλεια εισοδήματος». Και τούτο διότι, όπως ισχυρίζεται, ο έλεγχος προέβη εσφαλμένα σε σύγκριση των i) από 29.7.2014, 27.7.2018, 15.12.2016 και 10.7.2018 Συμβάσεων με την με ii) την από 1.10.2011 Σύμβαση Δανείου (βραχυπρόθεσμου δανεισμού) με την εταιρεία (...), αφού οι δύο πρώτες αποτελούν συμβάσεις μακροχρόνιας πίστωσης και ως τέτοιες εξυπηρετούν πάγιες ανάγκες δανεισμού της εταιρείας, αποσκοπώντας στη διασφάλιση των αναγκαίων διαθεσίμων μακροπρόθεσμα για την εύρυθμη λειτουργία της, η δε τρίτη αποτελεί σύμβαση βραχυχρόνιας αμφίπλευρης πίστωσης, που εξυπηρετεί συνολικά τις βραχυπρόθεσμες ανάγκες των συνδεδεμένων εταιρειών και τη βελτίωση των συνθηκών ρευστότητας αυτών, αποσκοπώντας στην ευκαιριακή χρήση των βραχυπρόθεσμων διαθεσίμων αυτής με τοποθετήσεις οι οποίες προσφέρουν υψηλότερα από την Ελληνική τραπεζική αγορά επιτόκια καταθέσεων ημέρας.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι τα δάνεια που έλαβε η προσφεύγουσα - και δη κατά το μέρος που αντιστοιχεί σε χρηματικά ποσά που αυτή δάνεισε ή χορήγησε σε τρίτους μετά τη λήψη του εν λόγω δανείου - δε θεωρείται ότι διατέθηκαν για τις ανάγκες της, ώστε να είναι εκπεστέοι οι τόκοι αυτών, ως τρίτο δε πρόσωπο θεωρούνται και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως οι θυγατρικές προς την μητρική επιχείρηση. Στην προκειμένη περίπτωση, με τις προαναφερόμενες συμβάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας με την εταιρεία, όσο και με τη σύμβαση ταμειακής διαχείρισης cash pooling, συμφωνήθηκε η χορήγηση δανείου στην προσφεύγουσα εταιρεία, με τα προαναφερθέντα επιτόκια **Euribor+3,25%, Benchmark+1.90%, Benchmark+1.00%, Benchmark+1.20%, Euribor +0.125%**, ενώ, την ίδια περίοδο, μέσω της σύμβασης ταμειακής διαχείρισης για τη διενέργεια καταβολών μέχρι του ύψους των 250.000.000 ευρώ, που συνήφθη μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της συγγενούς εταιρείας «... .. (...)», η πρώτη (όπως άλλωστε και η ίδια αναφέρει στην προσφυγή) παρείχε ενδοομιλική χρηματοδότηση στην δεύτερη εταιρεία, υπολογίζοντας πιστωτικούς τόκους - έσοδα με επιτόκιο **Euribor -0,05%**. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα δάνεια που αυτή έλαβε - τα οποία, σε κάθε περίπτωση, δεν αποδεικνύεται ότι διατέθηκαν για τις ανάγκες της, ώστε να είναι εκπεστέοι από τα ακαθάριστα έσοδά της οι τόκοι αυτών, τα χρησιμοποιούσε για χρηματοδότηση της ως άνω συγγενούς εταιρείας με πολύ χαμηλότερο μάλιστα επιτόκιο από το επιτόκιο που αυτή δανείζονταν και δη για τις ανάγκες της τρίτης αυτής επιχείρησης. Άλλωστε στην από 01/10/2011 σύμβαση χορήγησης δανείου προς την ως άνω συγγενή εταιρεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αναφέρεται (στη 2η σελίδα αυτής), ότι τόσο η προσφεύγουσα όσο και η ως άνω εταιρεία συμμετέχουν στο σύστημα (Euro) Ταμειακής Διαχείρισης Πολλαπλού Συναλλάγματος της ..., σύμφωνα δε με τις ρυθμίσεις περί του Συστήματος Διαχείρισης (cash

pooling), οι ημερήσιες μεταφορές των υπολοίπων σε ευρώ θα λαμβάνουν χώρα μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών του πρώτου συμβαλλόμενου, ήτοι της συγγενούς εταιρείας «... (...)», και του δεύτερου συμβαλλόμενου, ήτοι της προσφεύγουσας εταιρείας, και ότι σκοπός των εν λόγω μεταφορών θα είναι η συγκέντρωση υπολοίπων σε ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό του δεύτερου συμβαλλόμενου (.....) και η εμφάνιση μηδενικού υπολοίπου στον τραπεζικό λογαριασμό του πρώτου συμβαλλόμενου (προσφεύγουσας εταιρείας).

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός στον οποίο προβαίνει ο έλεγχος για την εξεύρεση των μη εκπεστέων τόκων, είναι εσφαλμένος και ανακριβής, διότι ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των υπολοίπων του λογαριασμού που όμως αφορούν δύο εντελώς διαφορετικές περιπτώσεις δανειακών συμβάσεων, ήτοι μεταξύ της μακροπρόθεσμης πίστωσης και της βραχυπρόθεσμης ευκαιριακής τοποθέτησης διαθεσίμων σε καθημερινή βάση, τα οποία δύνανται να διαφοροποιούνται εντός του μηνός και σίγουρα μηδενίζουν στο τέλος κάθε μήνα, διότι χρησιμοποιούνται για την αποπληρωμή των μακροπρόθεσμων δανειακών υποχρεώσεων οι οποίες βάσει των συμβάσεων καθίστανται απαιτητές στο τέλος κάθε μήνα. Ο ισχυρισμός όμως αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι, ορθώς, προκειμένου να ανευρεθούν οι μη παραγωγικοί τόκοι των δανείων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία, προσδιορίστηκε το χορηγούμενο προς την συγγενή εταιρεία κεφάλαιο ως ποσοστό της χρηματοδότησης (δανείου) που έλαβε η ίδια (προσφεύγουσα), και το ποσοστό αυτό εφαρμόστηκε επί των χρεωστικών τόκων των εν λόγω δανείων αφαιρουμένων των πιστωτικών τόκων που προέκυψαν από την παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης. Τούτο δε καθότι, όπως έγινε δεκτό και από το Διοικητικό Εφετείο, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι τόκοι δανείων, κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε χρηματικά ποσά τα οποία η επιχείρηση δάνεισε ή κατέβαλε σε τρίτους. Με τη μέθοδο αυτή, που ακολούθησε ο έλεγχος έγινε ανεύρεση του μέρους των τόκων που αντιστοιχούν στα χρηματικά ποσά που κατέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία στην ως άνω συγγενή εταιρεία. Το γεγονός, εξάλλου, ότι οι χρεωστικοί τόκοι αφορούν συμβάσεις μακροχρόνιας πίστωσης και οι πιστωτικοί αφορούν σύμβαση βραχυχρόνιας πίστωσης (όπως ισχυρίζεται) δεν ασκεί επιρροή στον ως άνω υπολογισμό των μη παραγωγικών τόκων, αφού ελήφθησαν υπόψη οι χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Επιπλέον σημειώνεται ότι ο έλεγχος αποδέχτηκε το ύψος των χρεωστικών τόκων, όπως αυτό υπολογίστηκε από την ελεγχόμενη εταιρεία (ανεξαρτήτως επιτοκίου), λαμβάνοντας μάλιστα και τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν από τη μη αναγνώριση μέρους της προμήθειας αδράνειας και δεν προέβη σε νέο υπολογισμό, ενώ περαιτέρω προέβη και σε αφαίρεση των υπολογισθέντων πιστωτικών τόκων (ανεξαρτήτως επιτοκίου), ώστε να μην επιβαρυνθεί η προσφεύγουσα εταιρεία εκ νέου (κάτι που θα συνιστούσε ανεπίτρεπτη διπλή φορολόγηση).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 27/12/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... », ΑΦΜ ..., και την επικύρωση: α) της με αριθμ. .../28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου

φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2018-31/03/2019, β) της με αριθμ. .../28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2019-31/03/2020, και γ) της με αριθμ. .../28-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/04/2020-31/03/2021.

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

Α. Φορολογικό έτος 01/04/2018-31/03/2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		97.957.756,86	99.150.043,04	99.150.043,04	1.192.286,18
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	6.975.394,83	7.321.157,82	7.321.157,82	345.762,99
Προκαταβολή φόρου		26.898.854,37	26.898.854,37	26.898.854,37	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		122.459,76	122.459,76	122.459,76	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		24.491,95	24.491,95	24.491,95	
Τέλος επιτηδεύματος		25.400,00	25.400,00	25.400,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		34.046.600,91	34.392.363,90	34.392.363,90	345.762,99
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ					

(ως η υπ' αριθμ. .../28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Β. Φορολογικό έτος 01/04/2019-31/03/2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	73.496.915,87	74.849.514,46	74.849.514,46	1.352.598,59
ή ζημιά				
	Πιστωτικό ποσό	9.341.316,67	9.016.693,01	
ΦΟΡΟΣ	Χρεωστικό ποσό			324.623,66
Προκαταβολή φόρου	17.557.537,70	17.557.537,70	17.557.537,70	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	123.132,82	123.132,82	123.132,82	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	24.626,56	24.626,56	24.626,56	
Τέλος επιτηδεύματος	24.100,00	24.100,00	24.100,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	8.388.080,41	8.712.704,07	8.712.704,07	324.623,66
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ. .../28-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Γ. Φορολογικό έτος 01/04/2020-31/03/2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	152.725.432,83	154.329.732,49	154.329.732,49	1.604.299,66
ή ζημιά				
	Πιστωτικό ποσό			
ΦΟΡΟΣ	Χρεωστικό ποσό	19.033.826,40	19.418.858,32	385.031,92
Προκαταβολή φόρου	25.595.132,94	25.595.132,94	25.595.132,94	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	88.472,76	88.472,76	88.472,76	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	17.694,55	17.694,55	17.694,55	
Τέλος επιτηδεύματος	23.750,00	23.750,00	23.750,00	

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	44.758.876,65	45.143.908,57	45.143.908,57	385.031,92
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ. .../25-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α.α. ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.