



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-05-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 1335

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στην στο Αττικής επί της οδού αρ., όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τη με αρ. /14-04-2025 απόφαση αναπομπής της Υπηρεσίας μας
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. /10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, οι ζημίες της προσφεύγουσας εταιρείας αναπροσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ποσό των 490.259,93€ έναντι του αρχικού ποσού βάσει δήλωσης 913.291,47€, ήτοι προσδιορίστηκε διαφορά ως προς τις ζημίες ύψους **423.031,54€**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 10-12-2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία, κατόπιν της με αρ. /20-05-2024 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2019 στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως αντικείμενο εργασιών την «.....», με σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό της, (α) την κατασκευή, λειτουργία και εκμετάλλευση σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ιδίως από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, (β) την εμπορία ηλεκτρικής ενέργειας και (γ) την παροχή τεχνικών, οικονομικών και νομικών συμβουλών καθώς και την εκπόνηση μελετών σχετικών με την ανάπτυξη αιολικών πάρκων. Λοιπές δραστηριότητές της, όπως προκύπτουν από το σύστημα elenxis, σχετίζονται με συναφείς τομείς ενέργειας. Η εταιρεία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, και εφαρμόζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη εμπίπτει στις πολύ μικρές οντότητες κατά την έννοια του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στον λογαριασμό της γενικής λογιστικής 6598990000 «Διάφορα Έξοδα Τραπεζών» εγγραφές συνολικού ύψους 449.897,21 ευρώ, οι οποίες σχετίζονταν με έξοδα χρηματοοικονομικής και νομικής υποστήριξης, στο πλαίσιο διαπραγματεύσεων για τη σύναψη ομολογιακού δανείου ως κάτωθι:

α/ α	Εναλλακτικός αρ. λογ/μου	Αριθμός Εγγραφής	Ημερ/νία Καταχώρι σης	Ημερομηνί α Εγγραφής	Ποσό σε τοπικό νόμισμα	Κείμενο
1			17/12/201 9	17/12/201 9	98.507,46	..... .....
2			31/12/201 9	31/12/201 9	31.818,97	..... .....
3			31/12/201 9	31/12/201 9	- 10.836,34	..... .....
4			31/12/201 9	31/12/201 9	168.117,4 2	..... .....
5			31/12/201 9	31/12/201 9	154.493,8 2	..... .....
6			31/12/201 9	25/9/2019	3.814,15	..... .....
7			31/12/201 9	22/10/201 9	2.976,42	..... .....
8			31/12/201 9	4/12/2019	1.005,31	..... .....
				ΣΥΝΟΛΟ	449.897,2 1	

Η προσφεύγουσα ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά και συμφωνητικά (εκτός της εγγραφής α/α 1) που να συνδέονται με τις παραπάνω δαπάνες, κατά παράβαση της περ. γ του άρθρου 22 του ν. 4172/2013. Απέστειλε μέσω email ηλεκτρονικά αρχεία, στα οποία περιλαμβάνονταν πίνακες ανάλυσης των ποσών με α/α 4 και 5 (πλην των ποσών €17.855,95 «Additions in 2019» και €14.328,35 από την), με τις καρτέλες των προμηθευτών. Επίσης προσκόμισε τα σχετικά agreements και το mandate για έκδοση ομολογιακού δανείου με τις ελληνικές τράπεζες για να τεκμηριώσει το ποσό της εγγραφής α/α 1. Παράλληλα, απέστειλε την επικοινωνία με τις εν λόγω τράπεζες σχετικά με τη μη ανανέωση του mandate που έληγε στις 30/06/2019. Επίσης, προσκόμισε υπογεγραμμένο υπόμνημα του Οικονομικού Διευθυντή της, στο οποίο αναφέρονται οι λόγοι πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών. Ειδικότερα, αιτιολογεί ότι οι εν λόγω δαπάνες συνδέονται με την προετοιμασία λήψης ομολογιακού δανείου, το οποίο δεν τελεσφόρησε, πρώτα με τη γερμανική τράπεζα (βάσει εμπιστευτικού εγγράφου του Νοεμβρίου 2012), και ακολούθως με τις ελληνικές τράπεζες, σχέδιο που επίσης εγκαταλείφθηκε το 2019 λόγω κάλυψης της επένδυσης με ίδια κεφάλαια του ομίλου.

Όπως προκύπτει από τις λογιστικές εγγραφές της προσφεύγουσας, τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της προσπάθειας σύναψης ομολογιακού δανείου παρακολουθούνταν αρχικά στον λογαριασμό της γενικής λογιστικής 15 «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές για κτήσεις παγίων στοιχείων», σύμφωνα με τις

προβλέψεις των Δ.Π.Χ.Α. Στη συνέχεια, και συγκεκριμένα εντός της χρήσης 2019, μετά τη διακοπή των σχετικών διαπραγματεύσεων με τις ελληνικές τράπεζες και την οριστική λήξη του mandate, τα έξοδα αυτά μεταφέρθηκαν και χρεώθηκαν σε λογαριασμούς εξόδου.

Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν τεκμηριώνεται πλήρως η σύνδεση του συνόλου των δαπανών με χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις καθώς δεν λήφθηκε ποτέ δάνειο, ούτε προκύπτει σαφής διαχωρισμός μεταξύ εξόδων που ενδεχομένως αποτελούν επιλέξιμες δαπάνες χρήσεως και εκείνων που ενδέχεται να προσauξάνουν την αξία των παγίων. Καθώς η εταιρεία δεν προσκόμισε επαρκή δικαιολογητικά για το σύνολο των δαπανών αυτών και δεδομένου ότι η σχετική χρηματοδότηση τελικώς δεν υλοποιήθηκε και οι εγγραφές δεν συνοδεύονται από επαρκή τεκμηρίωση, τα εν λόγω έξοδα δεν δύνανται να χαρακτηριστούν ως παραγωγικές δαπάνες και να εκπέσουν, πλην όσων τεκμηριωμένα αφορούν το έτος 2019 και σχετίζονται άμεσα με τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Επομένως, ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση μόνο έξοδα τραπεζών της εγγραφής με α/α 1, ύψους 26.865,67 ευρώ (coordination fee και arranging fee), που τεκμηριώνονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ενώ δεν αναγνώρισε δαπάνες προς έκπτωση βάσει των διατάξεων και δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το ποσό των 423.031,54€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα καθόσον, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων (άρθ. 22 και άρθ. 47 παρ. 3 ν.4172/2013 - ΚΦΕ, άρθ. 18 παρ. 2 των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014), ΔΠΧΑ 9 και των αντίστοιχων ερμηνευτικών εγκυκλίων και αποφάσεων της Διοίκησης), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό των 423.031,54 € κατά το φορολογικό έτος 2019, κρίνοντας εσφαλμένα ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 47 παρ. 3 ΚΦΕ (Ν. 4172/2013).

2. Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα καθόσον, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση εντός του φορολογικού έτους 2019, ο έλεγχος όφειλε, δυνάμει του άρθρου 37 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 36 παρ. 4 του Ν. 4987/2022), να προβεί σε μεταφορά των δαπανών αυτών και να διενεργήσει την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα του παλαιότερου φορολογικού έτους για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί.

3. Σύμφωνα με την προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος αναποδείκτως, και πάντως, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική αιτιολογία απέρριψε τους πλήρως αιτιολογημένους και βάσιμους ισχυρισμούς της εταιρείας.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, προσκόμισε, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι δικαιολογητικά στοιχεία:

- το και τις σχετικές τροποποιήσεις με τις τράπεζες, τιμολόγια και συμφωνητικά με συμβούλους και συνεργαζόμενες εταιρείες (..... κ.ά.), ενημερωτικά σημειώματα της γερμανικής τράπεζας, την

από 13-10-2020 αιτιολόγηση του Οικονομικού Διευθυντή, το με την και το σχετικό termination letter, καθώς και αποδεικτικά αποστολής παραστατικών στον έλεγχο, εξουσιοδοτήσεις και καταχωρίσεις Γ.Ε.ΜΗ. που επιβεβαιώνουν τη νόμιμη εκπροσώπηση.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

.....
8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«3. Τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2082/2022 με θέμα «Εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 (Α' 206)» διευκρινίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

.....

2. Κατά την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ, σε περίπτωση που διενεργείται έλεγχος και διαπιστώνεται η ύπαρξη ποσού το οποίο αναδιαμορφώνει τη φορολογητέα ύλη, όπως ενδεικτικά, στοιχείο μειωτικό του εσόδου (πχ. η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου) ή δαπάνη που αφορά σε διαφορετικό φορολογικό έτος, για το οποίο όμως το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί, η διαφορά του φόρου που προκύπτει θα καταλογιστεί στο φορολογικό έτος που ελέγχεται. Στη συνέχεια, γίνεται υπολογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στη διαφορά κατά το φορολογικό έτος που αυτή αφορά και προσαρμόζεται αντιστοίχως κατά το ποσό αυτό ο φόρος για το παλαιότερο ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επισημαίνεται ότι για να γίνει η σχετική προσαρμογή του φόρου θα πρέπει να διαπιστώνεται από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρθρα 22 και 23).

.....

4. Επισημαίνεται ότι το ποσό κατά το οποίο προσαρμόζεται ο φόρος στο παλαιότερο μη παραγεγραμμένο έτος για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αφαιρείται αλλά δεν επιστρέφεται, καθώς έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του φορολογούμενου για το έτος στο οποίο ανάγεται, σύμφωνα με το άρθρο 42 ΚΦΔ.»

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν της με αρ./20-05-2024 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2019 στην προσφεύγουσα εταιρεία. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η

προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στον λογαριασμό της γενικής λογιστικής«Διάφορα Έξοδα Τραπεζών» εγγραφές συνολικού ύψους 449.897,21 ευρώ, όπως αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα, για τις οποίες της ζητήθηκε να προσκομισθούν τα αναγκαία δικαιολογητικά έγγραφα που να τεκμηριώνουν τις εγγραφές αυτές. Πλην όμως, μέχρι την κοινοποίηση της οριστικής πράξης, δεν προσκομίστηκαν τα αναγκαία δικαιολογητικά για το σύνολο των εγγραφών, με εξαίρεση δικαιολογητικά (συμφωνητικά, συμβόλαια, παραστατικά, κ.λπ.), τα οποία αφορούσαν την εγγραφή με α/α 1).

α/ α	Εναλλακτικός αρ. λογ/μου	Αριθμός Εγγραφής	Ημερ/νία Καταχώρι- σης	Ημερομηνί α Εγγραφής	Ποσό σε τοπικό νόμισμα	Κείμενο
1			17/12/201 9	17/12/201 9	98.507,46	..... .....
2			31/12/201 9	31/12/201 9	31.818,97	..... .....
3			31/12/201 9	31/12/201 9	- 10.836,34	..... .....
4			31/12/201 9	31/12/201 9	168.117,4 2	..... .....
5			31/12/201 9	31/12/201 9	154.493,8 2	..... .....
6			31/12/201 9	25/9/2019	3.814,15	..... .....
7			31/12/201 9	22/10/201 9	2.976,42	..... .....
8			31/12/201 9	4/12/2019	1.005,31	..... .....
				ΣΥΝΟΛΟ	449.897,2 1	

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 13-10-2020 έγγραφη εξήγηση της προσφεύγουσας, η εταιρεία προέβη σε δαπάνες με σκοπό την έκδοση ομολογιακού δανείου, αρχικά μέσω της γερμανικής τράπεζαςκαι στη συνέχεια μέσω των ελληνικών τραπεζών, προκειμένου να χρηματοδοτηθεί η κατασκευή επτά αιολικών πάρκων του ομίλου στο έργο «.....». Ωστόσο, καμία από τις δύο προσπάθειες χρηματοδότησης δεν τελεσφόρησε. Το έργο τελικά υλοποιήθηκε εξ ολοκλήρου με ίδια κεφάλαια της μητρικής εταιρείας, χωρίς να συναφθεί οποιαδήποτε δανειακή σύμβαση.

Επειδή, τα σχετικά έξοδα παρακολουθήθηκαν αρχικά στον λογαριασμό 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων», σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), και στη συνέχεια, με την οριστική εγκατάλειψη του σχεδίου τραπεζικού δανεισμού εντός του 2019, μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό εξόδου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, όταν πρόκειται για νομικά πρόσωπα που εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α., τα έξοδα που συνδέονται με την αρχική αναγνώριση χρηματοοικονομικών μέσων πρέπει να κατανέμονται στη διάρκεια ζωής του σχετικού

μέσου, βάσει της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου. Εν προκειμένω, όμως, δεν δημιουργήθηκε ποτέ χρηματοοικονομική υποχρέωση (δάνειο), ούτε υπήρξε συμβατική δέσμευση για λήψη δανείου, με αποτέλεσμα τα σχετικά έξοδα να μη συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις λογιστικής και φορολογικής αναγνώρισης ως έξοδα δανεισμού κατά τα προβλεπόμενα στο Δ.Λ.Π. 23 ή στο Δ.Π.Χ.Α. 9.

Επομένως, τα εν λόγω έξοδα δεν δύνανται να αποσβεστούν στη διάρκεια ζωής ενός ανύπαρκτου χρηματοοικονομικού μέσου ούτε να εκπέσουν στο σύνολό τους στο έτος 2019, ιδίως εφόσον αφορούν δαπάνες που έγιναν, κατά κύριο λόγο, σε προγενέστερες χρήσεις. Ο χαρακτηρισμός και η έκπτωση τους υπόκειται στους περιορισμούς του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με τον οποίο οι δαπάνες πρέπει να αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά και να αφορούν την περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προσκομίστηκαν μόνο τα αναγκαία παραστατικά και συμφωνητικά που αφορούσαν την εγγραφή με α/α 1, ποσού 98.507,46 ευρώ, και τα οποία σχετίζονταν άμεσα με την περίοδο του πρώτου εξαμήνου του 2019, οπότε και έληξε το mandate agreement με τις ελληνικές τράπεζες.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος αναγνώρισε ως εκπεστέα μόνο τα συγκεκριμένα τραπεζικά έξοδα (coordination fee και arranging fee), επιμερισμένα στο έτος 2019, ποσού 26.865,67 ευρώ, τα οποία κρίθηκε ότι τεκμηριώνονται επαρκώς ως δαπάνες του κλειόμενου έτους και πληρούν τις προϋποθέσεις έκπτωσης. Οι υπόλοιπες δαπάνες απορρίφθηκαν, καθώς δεν τεκμηριώθηκε επαρκώς ο χρόνος πραγματοποίησής τους ούτε η άμεση συνάφεια με την παραγωγική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εντός της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/2015, της Ε.2110/2021, της Ε.2198/2021 και της Ε.2064/2022, οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την καταληκτική ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ήτοι έως 30/6 του επόμενου έτους) επιβαρύνουν την κλειόμενη χρήση. Ως εκ τούτου, τα λοιπά έξοδα για την απόκτηση δανείων, υπό την προϋπόθεση ότι αφορούν την υπό κρίση περίοδο, αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν. Πλην όμως, κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, πλην των καρτελών προμηθευτών, από τα οποία να προκύπτει σαφώς το έτος στο οποίο ανάγονται οι σχετικές δαπάνες.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις της Ε.2082/2022 και ζητά οι εν λόγω δαπάνες να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά της του τελευταίου μη παραγεγραμμένου έτους σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Ωστόσο, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρ. 22 και 23), όπως ρητώς αναφέρεται στην ως άνω εγκύκλιο που η προσφεύγουσα επικαλείται.

Επειδή, με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία το πρώτον προσκόμισε τιμολόγια, συμφωνητικά και λοιπά έγγραφα που αφορούν τις υπόλοιπες εγγραφές του πίνακα που παρατίθεται ανωτέρω, τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου, Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα αυτών των νέων στοιχείων, ο έλεγχος επανεξέτασε τις διαπιστώσεις του σχετικά με τις δαπάνες που δύναται η προσφεύγουσα να εκπέσει το υπό κρίση έτος, πριν την έκδοση της από 14-01-2025 έκθεσης αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, κατόπιν αξιολόγησης των ως άνω νέων στοιχείων, αναγνωρίζονται προς έκπτωση μόνο τα έξοδα που τεκμηριώθηκε ότι αφορούν ληφθείσες υπηρεσίες του φορολογικού έτους 2019. Η αποδοχή αυτή γίνεται κατά το μέρος που υπάρχει επαρκής τεκμηρίωση, ως εξής:

- Για τις εγγραφές με α/α 2 και 3, συνολικού ποσού 19.348,05 ευρώ αναγνωρίστηκε μέρος αυτών (5.902,79 ευρώ), αντιστοιχώντας σε 6 από τους 19,67 μήνες (10/11-2017-30/06/2019) που διήρκησαν οι διαπραγματεύσεις (δηλαδή αυτούς που αφορούν το έτος 2019). Το υπόλοιπο ποσό δεν έγινε αποδεκτό λόγω μη επαρκούς τεκμηρίωσης χρονικής συσχέτισης καθώς αφενός από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν προκύπτει η περίοδος λήψης υπηρεσιών και αφετέρου σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αφορούσαν υπηρεσίες ελέγχου όσο διαρκούσαν οι διαπραγματεύσεις για την πιθανή χρηματοδότηση με τις ελληνικές τράπεζες. Επίσης, αναμορφώνεται θετικά το ποσό των 1.634,58 ευρώ, καθώς είχε εκπέσει από την προσφεύγουσα με την αρχική υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος.
- Για τις εγγραφές με α/α 6 και 7, συνολικού ποσού 6.790,57 ευρώ (τιμολόγια της εταιρείας), αναγνωρίστηκε πλήρως το ποσό προς έκπτωση καθώς αφορά υπηρεσίες που παρασχέθηκαν εντός του 2019.
- Για την εγγραφή με α/α 8 (1.005,31 ευρώ), αναγνωρίστηκε αναλογία 753,98 ευρώ, καθώς αντιστοιχεί σε υπηρεσίες που καλύπτουν περίοδο 9 μηνών εντός του 2019 (09/2018-09/2019).
- Αντιθέτως, οι εγγραφές με α/α 4 και 5, συνολικού ποσού 322.611,24 ευρώ, απορρίφθηκαν, είτε επειδή δεν αφορούσαν υπηρεσίες του 2019 (συγκεκριμένα σχετίζονταν με την τράπεζα και την περίοδο πριν το 2017), είτε διότι δεν προσκομίσθηκαν επαρκή παραστατικά για το έτος 2019 (όπως στο ποσό 17.855,95 ευρώ των «additions in 2019» για το οποίο δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό).

Ειδικότερα, προέκυψαν τα παρακάτω:

α/α	Εναλλακτικός αρ. λογ/μου	Αριθμός Εγγραφής	Ημερομηνία Εγγραφής	Ποσό σε τοπικό νόμισμα	Κείμενο	ΔΗΛΩΣΗ	ΔΑΠΑΝΗ (ΥΠΗΡΕΣΙΑ) ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΕΤΟΣ 2019)	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΔΟΧΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΝΕΑ ΔΙΑΦΟΡΑ
-----	--------------------------	------------------	---------------------	------------------------	---------	--------	--	---------	---	-------------

1	.....	.....	17/12/2019	98.507,46	.....	98.507,46				
2	.....	.....	31/12/2019	31.818,97	.....		26.865,67	26.865,67		71.641,79
3	.....	.....	31/12/2019	-10.836,34	.....	19.348,05	5.902,79		7.537,37 (=5.902,79+1.634,58)	15.079,84
4	.....	.....	31/12/2019	168.117,42	.....	168.117,42	0,00			168.117,42
5	.....	.....	31/12/2019	154.493,82	.....	154.493,82	0,00			154.493,82
6	.....	.....	25/9/2019	3.814,15	.....	3.814,15				
7	.....	.....	22/10/2019	2.976,42	.....	2.976,42	3.814,15		3.814,15	0,00
8	.....	.....	4/12/2019	1.005,31	.....	1.005,31	2.976,42		2.976,42	0,00
	.....	.....			.....		753,98		753,98	251,33
			ΣΥΝΟΛΟ	449.897,21		448.262,63	40.313,02	26.865,67	15.081,93	407.949,61

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το συνολικό ποσό δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαμορφώνεται τελικά σε 40.313,02 ευρώ, έναντι του αρχικώς εκπεσθέντος ποσού των 26.865,67 ευρώ, με συνέπεια την αρνητική αναμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας κατά 13.447,35 ευρώ. Κατ' επέκταση, ενώ οι δηλωθείσες μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ανερχόταν αρχικά σε 8.386,49 ευρώ και το ποσό αυτό αναμορφώθηκε από τον έλεγχο σε 431.418,03 ευρώ, κατόπιν της προσκόμισης νέων στοιχείων στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, το τελικό ποσό των μη εκπιπόμενων δαπανών διαμορφώνεται σε 416.336,10 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 07-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

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

- Υπ' αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3) - (1)
Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	8.386,49 €	431.418,03 €	416.336,10€	407.949,61 €

Ζημία	913.291,47 €	490.259,93 €	505.341,86 €	407.949,61 €
Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 ν. 3986/2011)	1.150,00 €	1.150,00 €	1.150,00 €	
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.150,00 €	1.150,00 €	1.150,00 €	

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.