



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2023

Αριθμ.απόφασης 335

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671

Καλλιθέα – Ν.Αττικής

Τηλέφωνο : 213.1604509

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- 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 ΑΑΔΕ» (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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2023** ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου Κηφισιάς τκ, Ν.Αττικής, επί της οδού, με ΑΦΜ, ως πληρεξούσια, της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο Ν.Αττικής τκ, επί της οδού, κατά της, (1) υπ' αριθμ./21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους από 01/04/2016 έως 31/03/2017, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2023** ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, ως πληρεξούσια, της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομική οντότητα η οποία εμφανίζεται ως προσφεύγων στο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα, η εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή κατατέθηκε εμπρόθεσμα και εξετάζεται ως παραδεκτή και αφορώσα την ανωτέρω νομική οντότητα, σύμφωνα με την σχετική εξουσιοδότηση του νομίμου εκπροσώπου αυτής προς την ανωτέρω δικηγόρο, με και ως επικουρικά αναφέρεται στο σχετικό πεδίο σημειώσεων από την υποβάλλουσα αυτής, ότι αφορά την ανωτέρω νομική οντότητα, μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την υπ' αριθμ. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους από 01/04/2016 έως 31/03/2017, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου ποσού 483.721,46€, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 241.860,73€, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 725.582,19€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, σύμφωνα με την από ημερομηνία θεώρησης 21/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /22.09.2022 εντολής επιτόπιου μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), η οποία αφορά την φορολογική περίοδο από 01/04/2016 έως 31/03/2017 και ειδικότερα αφορά αποκλειστικά την φορολογία εισοδήματος και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του από 22/09/2022 σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος, ως προς α) την ορθή μεταφορά ζημίας προηγούμενων χρήσεων και β) τον έλεγχο φορολογικών ζητημάτων σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθμ. /2022 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή της, να επανεξετασθεί όπως εν τέλει ακυρωθεί η σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου καθώς και να διαταχθεί η έντοκη επιστροφή του ήδη καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας συνοπτικά τον ισχυρισμό ότι, είναι νόμω και ουσία αβάσιμη η μη αναγνώριση προς έκπτωση των εξόδων προμήθειας αχρησιμοποίητων δανείων στο πλαίσιο των σχετικών συμβάσεων ανανεούμενης βραχυπροθεσμής πιστωτικής διευκόλυνσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 (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, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, κατά άρθρο τα ακόλουθα,

Με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», ορίζεται ότι, «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 ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους».

Με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι, «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 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, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 753/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] από τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης, με εξαίρεση των τόκων υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνον εφόσον τα δάνεια 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 (πρβλ. ΣτΕ 3304/1995, ΣτΕ 3538/1991 κ.ά.). Δεν θεωρείται δε 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 στα παραπάνω πρόσωπα μετά τη λήψη δανείου από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3538/1991, ΣτΕ 3944/1986 κ.ά.) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/14.01.2005 με θέμα «Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία», αποφασίστηκε ότι, «[...] 1. Οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το

συνημμένο παράρτημα. 2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. [...] Με βάση τις αποφάσεις του ΣτΕ. [...] 1. Η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (Σ.τ.Ε. 3404/1995, Σ.τ.Ε.1577/1985) [...]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1029/17.02.2006 με θέμα «Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία», αποφασίστηκε ότι, «[...] 1. Οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα. 2. Η μη αναγνώριση των υπόψη δαπανών από τις ελεγκτικές αρχές, δεν στερεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής. [...] «Με βάση τις αποφάσεις του ΣτΕ. [...] 8. Τόκοι δανείου, το οποίο στη συνέχεια χορηγήθηκε άτοκα σε θυγατρικές εταιρείες, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γιατί ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς την μητρική. (Σ.τ.Ε. 3949/1986) [...] Με βάση τις διοικητικές λύσεις. Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών (Π.17200/Εγκ. 129/1955, Π. 6012/7.4.1962) [...] ».

Επειδή, σύμφωνα 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, «[...] 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 συμβάλει 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. [...] 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο υπ' αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2017 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση δαπανών τις οποίες μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της)», διευκρινίζεται ότι, «[...] 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 συνήθειες 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 στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία, διαπιστώθηκε ότι, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ήταν σε ισχύ οι εξής δανειακές συμβάσεις, [σύμβαση ανανεούμενης βραχυπρόθεσμης πιστωτικής διευκόλυνσης/δανείου υπό τίτλο «..... α) Δάνειο 1 [χρηματοδότηση από την «.....» μέχρι του ποσού των 875.000.000,00€], 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€, με ημερομηνία ισχύος την 11/12/2014, το ονομαστικό επιτόκιο ανερχόταν σε πλέον περιθωρίου ποσοστού 2,25% και 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 Euribor 1M, πλέον συνολικού ποσοστού 3,25%, επιπλέον, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. Σε περίπτωση αποπληρωμής μέρους του ποσού νωρίτερα από τις προκαθορισμένες ημερομηνίες αποπληρωμής, ο οφειλέτης «.....», επιβαρύνεται επιπρόσθετα και με τα αναλογούντα διαφυγόντα κέρδη της «.....». Η προσφεύγουσα νομική οντότητα επιβαρύνθηκε και με πρόωρη αποπληρωμή, για τις εναπομένουσες μέρες έως την επόμενη προκαθορισμένη ημερομηνία αποπληρωμής, καθώς, προχώρησε σε αποπληρωμή μέρους του δανείου εντός του φορολογικού έτους 2016/2017. β) Δάνειο 2 [χρηματοδότηση από την «.....» μέχρι του ποσού των 250.000.000,00€], με ημερομηνία έναρξης την 15/12/2014 και λήξης την 15/12/2016 [το εν λόγω δάνειο είχε συναφθεί από την «..... Α.Ε.» και την «.....», ενώ μετά τη διαδικασία συγχώνευσης μεταξύ των «..... Α.Ε.» και «.....», εξυπηρετείτο, από την τελευταία μέχρι και την λήξη του], το

ονομαστικό επιτόκιο ανερχόταν σε Euribor 1M, πλέον περιθωρίου ποσοστού 2,20% και 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 Euribor 1M, πλέον συνολικού ποσοστού 3,20%. γ) Δάνειο 3 [χρηματοδότηση από την «.....» μέχρι του ποσού των 250.000.000,00€], με ημερομηνία έναρξης την 15/12/2016 και λήξης την 31/08/2018, το ονομαστικό επιτόκιο ανερχόταν σε Euribor 1M, πλέον περιθωρίου ποσοστού 0,70%, και δαπάνης προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] ποσοστού 0,30%, τόσο επί του αχρησιμοποίητου ποσού όσο και επί του ληφθέντος ποσού και συνεπώς, το συνολικό κόστος δανεισμού ανερχόταν τελικά σε Euribor 1M, πλέον συνολικού ποσοστού 1,00%. Ακολούθως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι, και στις τρεις [3] ως άνω δανειακές συμβάσεις υφίσταται σχετικός όρος περί «Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee», σύμφωνα με τον όρο αυτό, ο οφειλέτης [«.....»] θα καταβάλλει στον δανειστή [«.....»] δαπάνη προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»], ποσοστού 1,00% ή 0,30%, αντίστοιχα, η οποία υπολογίζεται σε καθημερινή βάση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της κάθε δανειακής σύμβασης επί του πραγματικού αριθμού ημερών που έχουν παρέλθει ανά έτος και υπολογιζόμενη επί του συνολικού ποσού της πιστωτικής διευκόλυνσης των δανειακών αυτών συμβάσεων.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα νομική οντότητα, ουδέποτε κατά την ελεγχόμενη χρήση εκταμίευσε ή χρησιμοποίησε το σύνολο του κεφαλαίου των δανειακών αυτών συμβάσεων, αλλά μόνο μέρος του κεφαλαίου αυτού, το οποίο όπως προκύπτει από την επισκόπηση της καρτέλας του αναλυτικού καθολικού του σχετικού λογαριασμού γενικής λογιστικής [4500000000-ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΣΕ ΕΥΡΩ] ανήλθε στο ποσό των 671.172.433,56€, καταχώρησε ως εκπιπόμενη δαπάνη προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] το συνολικό ποσό των 8.351.389,10€, σε χρέωση του σχετικού λογαριασμού γενικής λογιστικής [6505030002 ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΔΑΝΕΙΑΚΗΣ ΓΡΑΜΜΗΣ ΕΤΑΙΡ.....], η οποία υπολογίστηκε από τον έλεγχο, στο σύνολο του κεφαλαίου των σχετικών δανειακών συμβάσεων αναλυτικά ως εξής: α) Για το Δάνειο 1 [625.000.000,00/360] * 1% = 17.361,11€ ανά ημέρα [από 01/04/16 έως 31/03/2017] β) Για το Δάνειο 2 [250.000.000,00/360] * 1% = 6.944,44€ ανά ημέρα [από 01/04/16 έως 15/12/2016] γ) Για το Δάνειο 3 [250.000.000,00/360] * 0,3% = 2.083,33€ ανά ημέρα [από 15/12/16 έως 31/03/2017]. Συνεπώς κατά τις διαπιστώσεις του ελέγχου ύστερα από τις σχετικές διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, η ελεγχόμενη νομική οντότητα καταχώρησε ως εκπιπόμενη δαπάνη προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] επί του συνόλου του κεφαλαίου των δανειακών συμβάσεων, κεφάλαιο το οποίο ουδέποτε έλαβε και ουδέποτε χρησιμοποίησε στο σύνολο του.

Ακολούθως, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία ο έλεγχος, προσδιόρισε το συνολικό ποσό προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] για τις τρεις [3] εν λόγω δανειακές συμβάσεις επί του χρησιμοποιηθέντος ποσού δανείου, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία/βιβλία και όχι επί του ανωτάτου πιστωτικού ορίου των δανειακών συμβάσεων, το οποίο κατά την κρίση των ελεγκτικών οργάνων, ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση και ως εκ τούτου, δεν συνέβαλε στην αύξηση του εισοδήματός της αλλά ούτε και στην διεύρυνση των εργασιών της. Τα εν λόγω ποσά προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] ανά δανειακή σύμβαση, όπως αυτά υπολογίστηκαν από τον έλεγχο, σε ημερήσια βάση, προσδιορίστηκαν στο συνολικό ποσό των 6.683.384,04€ που αφορά

ποσό που αντιστοιχεί στο πραγματικά χρησιμοποιηθέν κεφάλαιο των τριών δανειακών συμβάσεων και κατ' επέκταση διαπιστώθηκε ότι, η ελεγχόμενη νομική οντότητα, για την περίοδο 01/04/2016 έως και 31/03/2017, καταχώρησε ως εκπιπόμενη δαπάνη προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] για ποσά δανείου τα οποία δεν έλαβε, προσδιορισθέντος ποσού 1.668.005,06€ [δηλαδή 8.351.389,10€ που αποτελεί το συνολικό ποσό της προμήθειας -μείον- το ποσό των 6.683.384,04€, που αποτελεί το ποσό της προμήθειας, επί του κατά τον έλεγχο, πραγματικά χρησιμοποιηθέντος από την ελεγχόμενη νομική οντότητα κεφαλαίου των ανωτέρω δανειακών συμβάσεων].

Συνεπώς, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις δαπάνες, τόκων δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγχόμενη νομική οντότητα καταχώρησε ως εκπιπόμενη δαπάνη προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] ποσό για δάνεια που δεν έλαβε, δηλαδή πριν καν τεθεί θέμα ελέγχου της χρησιμοποίησης των δανείων αυτών για την κάλυψη των επιχειρηματικών της αναγκών. Η πρακτική αυτή αντιβαίνει την βασική προϋπόθεση της αναγνώρισης των χρεωστικών τόκων-εξόδων, που είναι η συμβολή τους στην απόκτηση εισοδήματος, ειδικότερα, η δαπάνη προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»], αφορά σε κεφάλαιο το οποίο η επιχείρηση δεν έλαβε, δεν αξιοποίησε και συνεπώς, δεν συνέβαλε στην περαιτέρω απόκτηση εισοδήματος αυτής και επιπρόσθετα, η μη παραγωγικότητα της δαπάνης αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι, η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να προκύπτει συσχετισμός των εν λόγω εξόδων-τόκων με αποκτηθέν εισόδημα της, αφού επί της ουσίας, δεν έλαβε χώρα απόκτηση εισοδήματος [παραβίαση της λογιστικής αρχής της συσχέτισης εσόδων-εξόδων], κατά παράβαση, του γενικού κανόνα που τίθεται, ότι η έκπτωση όλων των επιχειρηματικών δαπανών πραγματοποιείται εφόσον όμως αυτές πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Εν κατακλείδι, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η καταβολή από την ελεγχόμενη νομική οντότητα της εν λόγω δαπάνης προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»], δεν έχει συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος, ή άλλως δεν αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (Σ.τ.Ε. 2033/2012), ούτε και έχει συμβάλει στη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της και στην εν γένει, καλύτερη οργάνωση και λειτουργία της, καθώς αυτή αφορά σε κεφάλαιο το οποίο η επιχείρηση ποτέ δεν έλαβε και δεν αξιοποίησε και ως εκ τούτου δεν μπορεί να κριθεί ως παραγωγική. Επιπρόσθετα αναφέρεται ότι, ο έλεγχος αντιλαμβανόμενος το σύγχρονο περιβάλλον χρηματοδοτικών συμβάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν ποικίλους όρους διασφάλισης και των δυο αντισυμβαλλόμενων μερών, αναγνώρισε την δαπάνη αυτή της προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»],[αν και δεν αποτελεί όρο sine qua non για τη συνολολόγηση δανειακών συμβάσεων], προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της νομικής οντότητας, μόνο για το μέρος εκείνο του κεφαλαίου που πραγματικά τέθηκε στη διάθεσή της από τις σχετικές δανειακές συμβάσεις. Συνεπώς κατά τον έλεγχο, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, η δαπάνη προμήθειας [«Προμήθεια Αδράνειας»/«Commitment Fee»] συνολικού ποσού 1.668.005,06€, δεδομένου ότι, αυτή εξυπηρέτησε ανάγκες τρίτων, δεν συνέβαλε 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 την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, δεν χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της ελεγχόμενης νομικής οντότητας και 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, καθώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) συνάγεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου αυτού, υπό την επιφύλαξη των μη εκπιπόμενων δαπανών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 23 του ίδιου νόμου και 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. Σ.Τ.Ε.2273/2015, Σ.Τ.Ε. 3485/2013, Σ.Τ.Ε. 1151/2012 κ.ά.), αφού εν προκειμένω, πρόκειται περί δαπάνης για κεφάλαιο που ποτέ δεν τέθηκε στη διάθεση της εταιρείας και ποτέ δεν αξιοποιήθηκε από αυτήν κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα νομική οντότητα ισχυρίζεται ειδικότερα ότι ο έλεγχος, καταλήγει σε καθόλα εσφαλμένα και αβάσιμα συμπεράσματα, καθώς βάσει των σχετικών διατάξεων, την ερμηνευτική προσέγγιση της Διοίκησης και την σχετική νομολογία, προκύπτει ότι κρίσιμο στοιχείο για την έκπτωση των τόκων δανείων μιας επιχείρησης αποτελεί η πλήρωση της γενικής προϋπόθεσης που τίθεται στο νόμο περί παραγωγικότητας της δαπάνης, ήτοι περί πραγματοποίησής της προς το συμφέρον της επιχείρησης και συνεπώς, δαπάνη τόκων απορρεουσών από δάνειο που έχει λάβει η επιχείρηση και το οποίο δεν διατίθεται για τις προσωπικές ανάγκες των εταίρων της ή τρίτων είναι εκπεστέα το δίχως άλλο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι, ο έλεγχος εσφαλμένως και αβασίμως προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το ποσό της προμήθειας αδράνειας ύψους 1.668.005,06€, κρίνοντας ότι αυτό «εξυπηρέτησε ανάγκες τρίτων, δεν συνέβαλε στην απόκτηση εισοδήματος και άρα συνιστά μη παραγωγική δαπάνη, αφού πρόκειται περί δαπάνης για κεφάλαιο που ποτέ δεν τέθηκε στην διάθεσή της εταιρείας και ποτέ δεν αξιοποιήθηκε από αυτήν κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο», ενώ επιπρόσθετα η προσφεύγουσα προς ανάπτυξη και επίρρωση των ισχυρισμών της, εκθέτει ότι, στην προκειμένη περίπτωση, οι υπό εξέταση συμβάσεις που σύναψε η εταιρεία περιλαμβάνουν τον όρο περί διαθέσιμης δέσμευσης/δεσμευτικής πίστωσης [committed facility] όσον αφορά στο συμφωνηθέν ποσό χρηματοδότησης, δυνάμει του οποίου έχει ορισθεί η καταβολή προμήθειας [commitment fee]. Συγκεκριμένα, οι συμβάσεις αυτές έχουν τη μορφή δεσμευτικής πίστωσης [committed facility], ήτοι το κεφάλαιο που δεν έχει εκταμιευθεί από τη δανειζόμενη εταιρεία δύναται να εκταμιευθεί από αυτήν ανά πάσα στιγμή, δεδομένου ότι η αντισυμβαλλόμενη δανείστρια εταιρεία έχει αναλάβει την υποχρέωση να κατέχει το εν λόγω κεφάλαιο και να το θέτει στη διάθεση της δανειζόμενης εταιρείας ανά πάσα στιγμή και προς το σκοπό αυτό χρεώνει τη δανειζόμενη εταιρεία μία προμήθεια [commitment fee]. Συνεπώς, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, 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 το συμφωνηθέν κεφάλαιο, ούτως ώστε να εκπληρώνει δεόντως τις ειλημμένες δια των συμβάσεων υποχρεώσεις της καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος αυτών. Το κόστος αυτό που επωμίζεται η αντισυμβαλλόμενη δανείστρια εταιρεία ρυθμίζεται στη σύμβαση αντιστοίχως και απεικονίζεται ως καταβολή προμήθειας [commitment fee]. Η εν λόγω προμήθεια καταβάλλεται από την εταιρεία δεδομένου ότι κατ'

αυτό τον τρόπο εξασφαλίζει την απαραίτητη διαθεσιμότητα δανειακών κεφαλαίων ανά πάσα στιγμή, δίχως να επιβαρύνεται εξ αρχής με το σύνολο του επιτοκίου για την χρησιμοποίησή τους και ταυτόχρονα διασφαλίζει την άμεση ρευστότητά της, γεγονός που ενισχύει την διαπραγματευτική/πιστοληπτική της ικανότητα στα πλαίσια συναλλαγών με τρίτους, και επομένως κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η εν λόγω προμήθεια δεν συνιστά ποσό το οποίο συναρτάται με το κεφάλαιο το οποίο χορηγείται κάθε φορά στην εταιρεία (όπως είναι επί παραδείγματι οι τόκοι) στο πλαίσιο των υπό εξέταση συμβάσεων, αλλά αποτελεί επί της ουσίας αμοιβή, η οποία καταβάλλεται στη δανείστρια εταιρεία έναντι της εκπλήρωσης της υποχρέωσής της να έχει σε συνεχή βάση διαθέσιμο το ανώτατο ποσό της συμφωνηθείσας πίστωσης καθώς η ύπαρξη τέτοιου όρου καταβολής προμήθειας [commitment fee] αποσκοπεί στη συνεχή δέσμευση του συμφωνηθέντος ποσού χρηματοδότησης καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της συμβατικής σχέσης προκειμένου να είναι ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του αντισυμβαλλόμενου. Δεν αποτελεί εξάλλου, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, στοιχείο άγνωστο στις σημερινές εξελιγμένες και εξειδικευμένες εμπορικές και δη δανειακές συμβάσεις, όπως εξάλλου τούτο συνομολογεί και ο έλεγχος, τουναντίον, τέτοιοι όροι συνομολογηθείσας καταβολής προμήθειας [commitment fee] απαντώνται συχνά στην συναλλακτική πρακτική και ανταποκρίνονται στους σύγχρονους συναλλακτικούς τύπους της σημερινής αγοράς και οικονομίας γενικότερα και συνεπώς κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η ύπαρξη συμφωνηθέντος και συνομολογηθέντος όρου καταβολής προμήθειας [commitment fee] επί του ποσού του αχρησιμοποίητου μέρους της πίστωσης και η πραγματική καταβολή αυτής από την εταιρεία στη δανείστρια εταιρεία ουδόλως σημαίνει αυτομάτως ότι η δαπάνη αυτή δεν είναι παραγωγική. Τουναντίον, δεδομένου ότι στις περισσότερες σύγχρονες συμβάσεις της αυτής μορφής, η ύπαρξη τέτοιας πρόβλεψης για καταβολή προμήθειας αποτελεί όρο sine qua non για τη συνομολόγηση και την εύρυθμη λειτουργία της δανειακής σχέσης, καθόσον αποτελεί ταυτοχρόνως και εξασφάλιση εκ μέρους του δανειολήπτη της δυνατότητας λήψης του συνολικού ποσού της πίστωσης οποτεδήποτε το ζητήσει [ήτοι, εξασφαλίζει τη διαθεσιμότητα της δεσμευμένης πίστωσης] και αντιστάθμισμα του χρηματοοικονομικού κόστους που αναλαμβάνει ο δανειστής για τη διατήρηση τέτοιας διαθεσιμότητας, εκπεφρασμένο ως ποσοστό του περιθωρίου κινδύνου που περιλαμβάνεται στο επιτόκιο κάθε σύμβασης και επομένως, χωρίς την ύπαρξη της υποχρέωσης καταβολής προμήθειας [commitment fee] η υπό εξέταση σύμβαση πιθανότατα να μην είχε καταρτιστεί ευθύς εξαρχής ή να είχε αναληφθεί μεγαλύτερο ποσό από τον δανειολήπτη βάσει των προϋπολογισμένων ταμειακών αναγκών του για την κάθε χρήση επί του οποίου θα κατέβαλε υψηλότερους χρεωστικούς τόκους ανεξαρτήτως της άμεσης και πραγματικής ανάγκης αυτών τη δεδομένη στιγμή. Ειδικότερα κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αναφέρεται ότι, ενώ ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον οι χρηματοδοτικές συμβάσεις περιλαμβάνουν ποικίλους και εξειδικευμένους όρους διασφάλισης, εντούτοις, κατά λογική ανακολουθία και στηριζόμενος στο γεγονός ότι ο όρος περί καταβολής προμήθειας δεν είναι κατ' αρχήν εκ του νόμου απαραίτητος σε μία σύμβαση, υποστηρίζει ότι τέτοιος όρος είναι αποδεκτός μόνο κατά το μέρος που αφορά στο κεφάλαιο που πραγματικά τέθηκε στη διάθεση της εταιρείας. Με αυτό το συμπέρασμα, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ο έλεγχος ουσιαστικά ακυρώνει τον σκοπό της εξ' αρχής συνομολόγησης του όρου περί καταβολής προμήθειας, ο οποίος είναι η εξασφάλιση εκ μέρους του δανειολήπτη της δυνατότητας λήψης του συνολικού ποσού της πίστωσης οποτεδήποτε το ζητήσει [ήτοι, η εξασφάλιση της διαθεσιμότητας της δεσμευμένης πίστωσης] και η λειτουργία του ως αντιστάθμισμα του χρηματοοικονομικού κόστους που αναλαμβάνει ο δανειστής για τη

διατήρηση τέτοιας διαθεσιμότητας. Αλλιώς, εάν τέτοιος όρος εφαρμοζόταν μόνο κατά το μέρος του κεφαλαίου που πραγματικά τίθεται κάθε φορά στη διάθεση της εταιρείας, τότε η καταβολή προμήθειας θα αποσυνδεόταν από τον σκοπό που καλείται να επιτελέσει. Εξάλλου, προβαίνοντας σε μια τέτοια αξιολόγηση ο έλεγχος διενεργεί ουσιαστικά έλεγχο σκοπιμότητας της δαπάνης, ο οποίος, βάσει τόσο των εφαρμοστέων εγκυκλίων όσο και πάγιας πλέον νομολογίας, είναι ανεπίτρεπτος, συνεπώς, εκ των ανωτέρω καθίσταται εσφαλμένος ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη παραγωγικότητας της δαπάνης που αντιστοιχεί στο σύνολο της προμήθειας του μη χρησιμοποιηθέντος ποσού δανείου, επί τη βάση ότι δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ότι συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος εκ μέρους της εταιρείας, ενώ παράλληλα αναγνωρίζει [ως είναι φυσικό] την εκπαισιμότητα της δαπάνης που αντιστοιχεί στο χρησιμοποιηθέν ποσό του δανείου, καθότι παραγνωρίζει ότι η καταβληθείσα προμήθεια δεν συνδέεται άμεσα με το χρησιμοποιηθέν ή μη χρησιμοποιηθέν ποσό του δανείου, αλλά αποτελεί χαρακτηριστικό γνώρισμα των δανειακών συμβάσεων εν γένει και ως εκ τούτου είναι δαπάνη άρρηκτα συνδεδεμένη με το συμφέρον της επιχειρηματικής δράσης της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, εσφαλμένο είναι επίσης και το επιχείρημα του ελέγχου σύμφωνα με το οποίο η μη παραγωγικότητα της δαπάνης αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να συσχετίσει τα εν λόγω έξοδα-τόκους με αποκτηθέν εισόδημα, αφού δεν έλαβε χώρα απόκτηση εισοδήματος, και τούτο διότι, οι υπό εξέταση δανειακές σχέσεις συνήφθησαν προκειμένου να εξυπηρετήσουν τους εταιρικούς σκοπούς, και μέσω αυτών διασφαλιζόνταν τα απαραίτητα για την λειτουργία της εταιρείας κεφάλαια τα οποία είχε διαθέσιμα οποιαδήποτε στιγμή τα χρειαζόταν, και προφανώς συνέβαλαν στην απόκτηση εισοδήματος για αυτή, συνεπακόλουθα, οι τόκοι-έξοδα καταβάλλονταν δυνάμει των ως άνω δανειακών συμβάσεων που προφανώς συνήφθησαν με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος για την εταιρεία, εξάλλου, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, υπό την ορθή ερμηνεία του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. αλλά και όπως παγίως γινόταν δεκτό και υπό τον παλαιό Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εκπαισιμότητα της δαπάνης δεν ήταν προϋπόθεση η απόκτηση πράγματι εισοδήματος από την επιχείρηση που υποβάλλονταν στη δαπάνη, αλλά να υπήρχε αυτή η πιθανότητα, λαμβανομένου περαιτέρω υπόψη ότι η δαπάνη αυτή αφορούσε την επιχειρηματική δράση της επιχείρησης.

Το σύνολο των ανωτέρω όμως ισχυρισμών, απορρίπτονται ως αλυσιτελείς, διότι και αληθής υποτιθέμενοι, υπό την έννοια ότι προκειμένου να ήταν δυνατή η σύναψη δανείου θα έπρεπε η προσφεύγουσα να καταβάλλει προμήθεια ή αμοιβή για κεφάλαια τα οποία δεν έλαβε, τούτο δεν αποτελεί γεγονός που καθιστά τη σχετική δαπάνη παραγωγική, ώστε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της, αφού, σύμφωνα με την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, [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 εκπιπόμενων δαπανών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 23 του ίδιου νόμου, κατά την έννοια δε των ίδιων διατάξεων [άρθρο 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.α.), συνεπώς, προϋπόθεση προς τούτο είναι η σχετική δαπάνη να έχει χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης και να έχει συμβάλει είτε στην αύξηση του εισοδήματος της ή στην διεύρυνση των εργασιών της, εν προκειμένω όμως, αφενός μεν δεν υπήρξε αύξηση του εισοδήματος της, αφού κατέβαλε προμήθεια για ποσό δανείου που δεν έλαβε, αφετέρου δε δεν

απέδειξε ότι τούτο, 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.

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. Ο ισχυρισμός όμως αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, σύμφωνα με την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων συνάγεται ότι, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. και μετά την εφαρμογή αυτών έχουν εφαρμογή τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το άρθρο 50 Κ.Φ.Ε. περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις διαπιστώσεις της σχετικής έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες, οι προαναφερθείσες δαπάνες της προσφεύγουσας νομικής οντότητας για προμήθειες δεν ήταν παραγωγικές, υπό την έννοια ότι δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης και για την αύξηση του εισοδήματός της, η δε προσφεύγουσα δεν απέδειξε το αντίθετο, κρίνουμε ότι ορθώς τα ποσά που αντιστοιχούν στις ως άνω δαπάνες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο και ορθώς με την σχετική πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της επιβλήθηκε ο ανάλογος κύριος φόρος, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων περί νομιμότητας και ουσίας, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή, να επικυρωθεί και να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας νομικής οντότητας, συνεπώς,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **20/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ
Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

- Φορολογικό έτος από 01/04/2016 - 31/03/2017

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 725.582,19€, ως η υπ' αριθ...../21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.