



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/10/2021
Αριθμός απόφασης: 3532

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην, επί της οδού κατά της **σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών** επί της με αριθμ. πρωτ...../2020 ρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ**.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του **Τμήματος Α2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την κατάθεση της από 02-09-2020 και με αριθμ. πρωτ..... ρητής επιφύλαξης συνοδευουσας της με αριθμ. πρωτ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2019 απορρίφθηκε σιωπηρώς η επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την αναμόρφωση της ζημιάς ποσού **1.052.483,66 ευρώ**.

Συγκεκριμένα η εταιρεία ισχυρίζεται ότι προέβη αναγκαστικώς και αντίθετα από την βούλησή της σε αναμόρφωση δαπανών για το ποσό των **1.052.483,66 ευρώ** που αφορά δαπάνη από την άσκηση δικαιωμάτων προαίρεσης από τους δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών και τούτο είχε ως συνέπεια οι συνολικές δαπάνες να μειωθούν κατά το εν λόγω ποσό, όποτε αυξήθηκαν αναλόγως και τα φορολογητέα κέρδη για την χρήση 2019. Κατά την επιφύλαξή της ισχυρίζεται ότι η αναμόρφωση αυτή βρίσκεται σε πλήρη αντίθεση τόσο με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όσο και με τον νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών».

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση, και να αναγνωρισθεί ότι το ποσό των **1.052.483,66 ευρώ** αποτελεί δαπάνη εκπεστέα από το ακαθάριστο εισόδημα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η εταιρεία σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 13 παρ.13 του Κ.Ν.2190/1920 έχει θεσπίσει με τις 20/06/2014 και από 12/05/2017 αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων πρόγραμμα διάθεσης μετοχών με την μορφή δικαιώματος προαίρεσης (option) στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό της εταιρείας καθώς και των συνδεδεμένων με αυτή εταιρειών. Η ζημία που υπέστη η εταιρεία από την διάθεση των μετόχων προς τους δικαιούχους της ίδιας ανήλθε στο ποσό των 480.280,18 ευρώ και από την διάθεση των μετόχων στους δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών η ζημία ανήλθε στο ποσό των 1.052.483,66 ευρώ. Το Δημόσιο αναγνώρισε το ποσό των 480.280,18 ευρώ ως εκπεστέα δαπάνη καθόσον αποτελεί επιχειρηματική δαπάνη επ' ωφελεία της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, αντίθετα και αντιφατικά με τον Κ.Ν. 2190/1920 και τον Κ.Φ.Ε., το Δημόσιο δεν αναγνώρισε το ποσό των 1.052.483,66 ευρώ.
- Η επέκταση του δικαιώματος χορήγησης των stock options και σε δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών με την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/1920 καταδεικνύει ότι ο νομοθέτης αναγνωρίζει ρητώς ότι το παρεχόμενο κίνητρο αποσκοπεί στη βελτίωση της θέσης της μητρικής του Ομίλου, μέσω της βελτίωσης των οικονομικών αποτελεσμάτων της ίδιας και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών. Επιπλέον σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 σχετικά με τα άρθρα 22,22^Α και 23 του ν.4172/2013 και με την νομολογία παραγωγικές δαπάνες είναι όσες ενόψει του σκοπού για τον

οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών συμβάλλουν στην διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει την σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών. Εν προκειμένω η φορολογική αρχή ενώ αναγνωρίζει την παραγωγικότητα της δαπάνης για τα στελέχη της μητρικής αντιφατικά αρνείται για τις συνδεδεμένες εταιρείες.

- Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.4 του ν.4172/2013 καθώς τα στελέχη που άσκησαν δικαίωμα stock options ανήκαν κατά την επίδικη χρήση σε συνδεδεμένες εταιρείες οι οποίες αφενός δεν διένειμαν κέρδη ούτε πλήρωσαν μερίσματα αφετέρου δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ.1 και 2 του ως άνω άρθρου.
- Το Διοικητικό Πρωτοδικείο έχει κρίνει ad hoc με την με αριθμ...../2019 απόφασή του ότι η οικονομική κατάσταση μιας μητρικής εταιρείας είναι πάντα συνδεδεμένη με αυτήν των τυχόν θυγατρικών εταιρειών και η ζημία που έχει προέλθει από την διάθεση δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών σε εργαζομένους και μέλη ΔΣ συνδεδεμένων εταιρειών θα πρέπει να συμπεριληφθεί στις εκπιπτόμενες δαπάνες της μητρικής προσφεύγουσας. Ομοίως κρίθηκε και με την με αριθμ...../2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Επειδή στο άρθρο 20 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα...».

Επειδή στις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 13 Παροχές σε είδος

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

4. Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.»

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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...

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,
- 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...

Άρθρο 45 Υποκείμενο του φόρου

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,
- ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.».

Άρθρο 48 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων

«1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

- α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και
- β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών-μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος-μέλος.

3.....

4. Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.».

Επειδή από την φορολογική Διοίκηση ως προς την δυνατότητα έκδοσης δαπανών σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.4 του ν.4172/2013 έχουν εκδοθεί οι παρακάτω Αποφάσεις:

«ΠΟΛ 1113/2015

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...

ΠΟΛ 1039/2015

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο) δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

ΑΡ.ΠΡΩΤ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016/07-09-2016

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του Ν.4172/2013, εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 (απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων) προκύπτει από συμμετοχή σε

άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

2. Με την ΠΟΛ.1039/2015 εγκύκλιό μας με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 48 του Ν.4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρος) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

3. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του Ν.4172/2013 δεν συνδέεται με την καταβολή μερίσματος από το νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις των παρ.1 και 2 του ίδιου άρθρου, αλλά με τη διενέργεια τυχόν δαπανών (π.χ. τόκοι δανείων) που συνδέονται με την συμμετοχή σε αυτό το νομικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια, οι τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από νομικό πρόσωπο και οι οποίες συνδέονται με τη συμμετοχή του σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παρ.1 και 2 του άρθρου 48, δεν εκπίπτουν στο σύνολο τους στο φορολογικό έτος που πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα αν στο έτος αυτό λαμβάνει χώρα διανομή κερδών από το νομικό πρόσωπο στο οποίο αυτό συμμετέχει.

4. Επίσης, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του Ν.4172/2013 εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν μεταβάλλεται το ποσοστό συμμετοχής στη θυγατρική εταιρεία.

Επομένως, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται όχι μόνο για την απόκτηση της συμμετοχής, αλλά και για τη χρηματοδότηση μίας ήδη υφιστάμενης θυγατρικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν η χρηματοδότηση αυτή διευρύνει τη δυνατότητα κτήσης αφορολόγητου εσόδου (ενδοομιλικού μερίσματος), καθώς και το πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων δεν συνδέεται με την μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής, αλλά με τυχόν δαπάνες που συνδέονται με την συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου. Για παράδειγμα, οι τόκοι ομολογιακού δανείου που καταβάλλει μητρική εταιρεία, το ποσό του οποίου διατίθεται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών τους, οι οποίες στη συνέχεια προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών από την οποία δεν επέρχεται μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής εταιρείας (π.χ. ποσοστό συμμετοχής 100%), εμπίπτουν στο περιορισμό της παρ. 4 του άρθρου 48 του Ν.4172/2013.

Ε 2088/2019

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στις επιχειρηματικές δαπάνες που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του Ν.4172/2013 περιλαμβάνονται κάθε είδους δαπάνες που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη συμμετοχή, όπως, π.χ. οι τόκοι ενδοομιλικού δανείου κατά το μέρος που διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την εξαγορά θυγατρικών εταιρειών, καθώς και οι τόκοι τραπεζικού δανείου κατά το μέρος που αυτό διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την αποπληρωμή του πιο πάνω ενδοεταιρικού δανείου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις δαπανών που αναφέρονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1039/2015 είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές, καθόσον κάθε δαπάνη εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή στις διατάξεις της παρ.13 του άρθρου 13 του ν.2190/1920 ορίζεται:

«Με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 29 και της παραγράφου 2 του άρθρου 31, μπορεί να θεσπισθεί πρόγραμμα διάθεσης μετοχών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό της εταιρείας, καθώς και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μορφή δικαιώματος προαίρεσης (option) απόκτησης μετοχών, κατά τους όρους της απόφασης αυτής, περίληψη της οποίας υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β. Ως δικαιούχοι μπορούν να ορισθούν και πρόσωπα που παρέχουν στην εταιρεία υπηρεσίες σε σταθερή βάση. Η ονομαστική αξία των μετοχών που διατίθενται κατά την παρούσα παράγραφο δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει, συνολικά, το ένα δέκατο (1/10) του κεφαλαίου, που είναι καταβεβλημένο κατά την ημερομηνία της απόφασης της γενικής συνέλευσης. Η απόφαση της γενικής συνέλευσης προβλέπει εάν για την ικανοποίηση του δικαιώματος προαίρεσης η εταιρεία θα προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου ή εάν θα χρησιμοποιήσει μετοχές που αποκτά ή έχει αποκτήσει σύμφωνα με το άρθρο 16. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να ορίζει τον ανώτατο αριθμό μετοχών που μπορεί να αποκτηθούν ή να εκδοθούν, εάν οι δικαιούχοι ασκήσουν το παραπάνω δικαίωμα, την τιμή και τους όρους διάθεσης των μετοχών στους δικαιούχους, τους δικαιούχους ή τις κατηγορίες αυτών και την μέθοδο προσδιορισμού της τιμής απόκτησης, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του παρόντος νόμου, τη διάρκεια του προγράμματος, καθώς και κάθε άλλο συναφή όρο. Με την ίδια απόφαση της γενικής συνέλευσης μπορεί να ανατίθεται στο διοικητικό συμβούλιο ο καθορισμός των δικαιούχων ή των κατηγοριών αυτών, ο τρόπος άσκησης του δικαιώματος και οποιοσδήποτε άλλος όρος του προγράμματος διάθεσης μετοχών. Το διοικητικό συμβούλιο, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος, εκδίδει στους δικαιούχους που άσκησαν το δικαίωμά τους πιστοποιητικά δικαιώματος απόκτησης μετοχών και, ανά ημερολογιακό τρίμηνο κατ' ανώτατο όριο, παραδίδει τις μετοχές που έχουν ήδη εκδοθεί ή εκδίδει και παραδίδει τις μετοχές στους ανωτέρω δικαιούχους, αυξάνοντας το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας και πιστοποιεί την αύξηση του κεφαλαίου. Η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου για την πιστοποίηση καταβολής του κεφαλαίου της αύξησης λαμβάνεται ανά ημερολογιακό τρίμηνο, κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στο άρθρο 11. Οι αυξήσεις αυτές του μετοχικού κεφαλαίου δεν αποτελούν τροποποιήσεις του καταστατικού και δεν εφαρμόζονται για αυτές οι παράγραφοι 7 έως 11 του παρόντος άρθρου. Το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται κατά τον τελευταίο μήνα της εταιρικής χρήσης, εντός της οποίας έλαβαν χώρα αυξήσεις κεφαλαίου, κατά τα ανωτέρω οριζόμενα, να προσαρμόζει, με απόφασή του, το άρθρο του καταστατικού περί του κεφαλαίου, έτσι ώστε να προβλέπεται το ποσό του κεφαλαίου, όπως προέκυψε μετά τις παραπάνω αυξήσεις, τηρώντας τις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 προαναφερθείσες διατάξεις για την έκπτωση όλων των δαπανών, θα πρέπει αφενός να εξετάζεται εάν πληρούνται αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνθήκες 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 αφετέρου θα πρέπει να εξετάζεται ως προς την δυνατότητα έκπτωσής τους με την υποβολή αρχικώς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους οι περιπτώσεις του άρθρου 23 αλλά και η περίπτωση κατά την οποία υφίστανται απαλλασσόμενα έσοδα από μερίσματα θυγατρικών εταιρειών του άρθρου 48 παρ.1 και 2 καθότι στην περίπτωση που τα ενδοομιλικά μερίσματα απαλλάσσονται από τον φόρο, ο φορολογούμενος σύμφωνα με την παρ.4 του ιδίου άρθρου δεν μπορεί να εκπέσει επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τις συμμετοχές αυτές.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα εταιρεία, και σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 13 παρ.13 του Κ.Ν.2190/1920, έχει θεσπίσει με την από 20-06-2014 και 12-05-2017 αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων πρόγραμμα διάθεσης μετοχών με την μορφή δικαιώματος προαίρεσης (option) στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό της εταιρείας καθώς και σε πρόσωπα των συνδεδεμένων με αυτή εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 32 του ν.4308/2014.

Επειδή κατά τον χρόνο άσκησης του εν λόγω δικαιώματος, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία εξαιτίας της διαφοράς μεταξύ της τιμής διάθεσης των μετοχών και της χρηματιστηριακής τιμής αφενός και της τιμής κτήσης αφετέρου προέκυψε ζημία και συγκεκριμένα η ζημία που υπέστη η εταιρεία από την διάθεση των μετόχων προς τους δικαιούχους της ίδιας ανήλθε στο ποσό των **480.280,18 ευρώ** και από την διάθεση των μετόχων στους δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών η ζημία ανήλθε στο ποσό των **1.052.483,66 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα προέβη η ίδια σε φορολογική αναμόρφωση της εν λόγω δαπάνης (ζημίας), για την οποία όμως επιφυλάσσεται καθώς κρίνει ότι το Δημόσιο, οφείλει να αναγνωρίσει και το ποσό των **1.052.483,66 ευρώ**, ως εκπεστέα δαπάνη καθόσον αποτελεί επιχειρηματική δαπάνη επ' ωφελεία της επιχείρησης.

Επειδή, ο ν.2190/1920 ρυθμίζει ζητήματα λειτουργίας των ανωνύμων εταιρειών και δεν επιλαμβάνεται θεμάτων αναγνώρισης δαπανών από φορολογικής απόψεως. Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλήρους αντίθεσης με το ν.2190/1920 ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η υπό κρίση ζημία αποτελεί εκπεστέα δαπάνη καθώς πραγματοποιήθηκε επ' ωφέλειά της και ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση της δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013 καθώς οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 48 και σε κάθε περίπτωση δεν καταβλήθηκε κανένα μέρος από την πλευρά τους. Ωστόσο αφενός η εν λόγω διάταξη του άρθρου 48 παρ.4 εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση και δεν συνδέεται με την καταβολή μερίσματος, αφετέρου η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά την επιφύλαξή της όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο ενώ αμφισβητεί την σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ δεν προσκομίσθηκε από την πλευρά της κανένα στοιχείο (πλην της απλής αναφοράς των δικαιούχων) από το οποίο να αναλύεται το ποσό της συγκεκριμένης ζημίας σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις και να αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της **σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών** επί της με αριθμ. πρωτ...../2020 ρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2019,

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.