



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/03/2025

Αριθμός απόφασης: 831

**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 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στην κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επί της από και με κωδικό αιτήματοςρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

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

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την κατάθεση της απόκαι με κωδικό αιτήματος ρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας τη με αριθμ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, απορρίφθηκε σιωπηρώς η επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την αναμόρφωση της ζημιάς ποσού **266.460,33 ευρώ**.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι προέβη αναγκαστικώς και αντίθετα από τη βούλησή της σε αναμόρφωση δαπανών για το ποσό των 266.460,33 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 2023. 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 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, και να αναγνωρισθεί ότι το ποσό των 266.460,33 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 τη 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 ιδίας ανήλθε στο ποσό των 342.334,76 ευρώ και από την διάθεση των μετόχων στους δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών η ζημία ανήλθε στο ποσό των 266.460,33 ευρώ. Το Δημόσιο αναγνώρισε το ποσό των 342.334,76 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 266.460,33 ευρώ.

- Η επέκταση του δικαιώματος χορήγησης των stock options και σε δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών με την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/1920, όπως και με τον νόμο 4548/2018, 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 ιδίας και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών. Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 σχετικά με τα άρθρα 22, 22Α 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 στη 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.

- Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών έχει κρίνει με τη με αριθμ. 14749/2019 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 τη διάθεση δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών σε εργαζομένους και μέλη ΔΣ συνδεδεμένων εταιρειών θα πρέπει να συμπεριληφθεί στις εκπιπόμενες δαπάνες της μητρικής προσφεύγουσας. Ομοίως κρίθηκε και με τη με αριθμ. 16101/2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14ο Μονομελές), για τη χρήση 2015 και με τη με αριθμό 4865/2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 11ο Μονομελές), για τη χρήση 2016. Τα ανωτέρω επικυρώθηκαν τελεσιδίκως και από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, το οποίο με τις υπ' αριθμ. 592/2022 (6ο Τριμελές), 574/2022 (6ο Μονομελές) και 1425/2024 (αποφάσεις του απέρριψε τις εφέσεις που είχε ασκήσει το Ελληνικό Δημόσιο κατά της υπ' αριθμ. 14749/2019, της υπ' αριθμ. 16101/2020 και της υπ' αριθμ. 4865/2022 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών αντίστοιχα.

Επειδή στο άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 13 Παροχές σε είδος

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 και του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, 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 και μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

.....

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 τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον οι μετοχές που αποκτώνται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση κατ' αντιστοιχία του οριζόμενου χρονικού διαστήματος στο άρθρο 42Α κατά περίπτωση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή πώλησης μειωμένη κατά την τιμή κτήσης, η οποία προσδιορίζεται με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 42.

.....

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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

.....

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.

.....
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 μερίσμα) 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 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.

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, καθώς και 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται ότι 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 τη διάθεση των μετόχων προς τους δικαιούχους της ιδίας ανήλθε στο ποσό των **342.334,76 ευρώ** και από την διάθεση των μετόχων στους δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών η ζημία ανήλθε στο ποσό των **266.460,33 ευρώ**. Η προσφεύγουσα εταιρεία 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 **266.460,33 ευρώ**, ως εκπεστέα δαπάνη, καθόσον αποτελεί επιχειρηματική δαπάνη επ' ωφελεία της επιχείρησης.

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' ωφελεία της και επικαλείται τις εκδοθείσες αποφάσεις των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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 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, 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 το φόρο, ο φορολογούμενος σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου δεν μπορεί να εκπέσει επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τις συμμετοχές αυτές.

Επειδή, ειδικότερα, στην περίπτωση επιχειρήσεων που συνδέονται με λοιπές εταιρείες στα πλαίσια ομίλων, η έκπτωση των δαπανών, όπως καθορίζεται με το γενικό κανόνα του άρθρου 22 του ν.4172/2013, τελεί υπό την επιφύλαξη της μη συνδρομής των προϋποθέσεων της ρύθμισης του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., ήτοι να μην υπάρχουν ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο, οπότε ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου, δεν μπορεί να εκπέσει και τις αντίστοιχες επιχειρηματικές δαπάνες. Η εν λόγω διάταξη του άρθρου 48 παρ. 4 εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση και δε συνδέεται με την καταβολή μερίσματος, και συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία, τόσο κατά την επιφύλαξη της όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο, όφειλε να έχει επικαλεστεί και προσκομίσει στοιχεία από τα οποία 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.

Όσον αφορά τις επικαλούμενες με αριθμ. 592/2022 και 574/2022 αποφάσεις, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, ερμηνεύοντας τη διάταξη του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, παρότι διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία συνδέεται με λοιπές εταιρείες εντός ομίλου, και από τη σύνδεση αυτή προέκυψε η κρίσιμη για την υπόθεση ζημία, αναγνώρισε ότι η επέλθουσα ζημία εμπίπτει στην έννοια των επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 22 Κ.Φ.Ε., χωρίς να ερμηνεύσει

αυτό σε συνδυασμό με τη ρύθμιση του άρθρου 48 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι ερμήνευσε τη διάταξη του άρθρου 22 Κ.Φ.Ε. ελλιπώς, χωρίς τη συνδυαστική της ερμηνεία με εκείνη του άρθρου 48 παρ. 4 Κ.Φ.Ε.

Επειδή, επιπρόσθετα, με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 13 του εμπορικού νόμου ν.2190/1920 ρυθμίζεται η διαδικασία διάθεσης μετοχών κεφαλαιουχικών εταιρειών, χωρίς να διαλαμβάνονται σε αυτήν προβλέψεις φορολογικού δικαίου. Συνεπώς το γεγονός ότι με τη συγκεκριμένη νομοθετική επιλογή παρέχεται στις εταιρείες η δυνατότητα διάθεσης μετοχών με δικαίωμα προαίρεσης σε συγκεκριμένους δικαιούχους και υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, δε συνδέεται με τη φορολογική μεταχείριση της δαπάνης (ζημίας) που προκαλείται στην εταιρεία, καθώς η αναγνώριση δαπάνης ως εκπιπτόμενης τελεί υπό τους όρους και προϋποθέσεις που ο φορολογικός νομοθέτης θέτει και όχι κατά τις διατάξεις του δικαίου των εταιρειών.

Επειδή, όσον αφορά τις επικαλούμενες αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η κρίσιμη ζημία από τη διάθεση δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών σε μέλη Δ.Σ. και σε εργαζόμενους συνδεδεμένων με την προσφεύγουσα εταιρειών εμπίπτει στην πρόβλεψη του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, διότι δεν υπάρχει σχετική διάκριση ή εξαίρεση στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 13 του ν. 2190/1920, με μόνη την επίκληση του απώτερου σκοπού του δικαιώματος προαίρεσης, ο οποίος όμως σκοπός αφορά το συμφέρον της εταιρείας γενικά και έμμεσα, και όχι άμεσα. Περαιτέρω, δέχθηκε ότι ο σκοπός του δικαιώματος προαίρεσης μετοχών συνίσταται στη σύνδεση της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας με αυτή των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των εργαζομένων της, η κρίση όμως αυτή προϋποθέτει σύνδεση της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας με εκείνη των μελών του Δ.Σ. και των εργαζομένων (άρα χάνεται η αμεσότητα σε πρώτο ήδη στάδιο, αφού επιχειρείται σύνδεση εντελώς διακριτών οικονομικών καταστάσεων, και δη ενός νομικού προσώπου με απροσδιόριστο αριθμό φυσικών προσώπων) και μάλιστα όχι μόνο της μητρικής, αλλά και των θυγατρικών. **Ωστόσο, εν προκειμένω, ουδόλως διευκρινίζεται σε τι συνίσταται το επιχειρηματικό συμφέρον της προσφεύγουσας μητρικής εταιρείας.**

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθμ.απόφασή του το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (τμήμα 19^ο Τριμελές), απέρριψε τη με αριθμ. καταχ.δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία στρεφόταν κατά της με αριθμ.απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας σχετικά με τη μη έκπτωση της ίδιας δαπάνης που αφορούσε το φορολογικό έτος 2020, με το παρακάτω σκεπτικό:

«9. Επειδή το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη ότι, πέρα από την απλή παράθεση του ως άνω πίνακα στο δικόγραφο της προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε, ούτε ενώπιόν του, ούτε, εξάλλου, και ενώπιον της Δ.Ε.Δ., οποιοδήποτε στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει, καταρχάς, η άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης εκ μέρους των προσώπων που αναφέρονται στον εν λόγω πίνακα (π.χ. έγγραφα σχετικά με τη μεταβίβαση μετοχών της στα πρόσωπα αυτά) και, ακολούθως, η παραγωγικότητα της επικαλούμενης ζημίας, η οποία ζητήθηκε να αναγνωρισθεί ως εκπιπτόμενη δαπάνη για το ένδικο φορολογικό έτος, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην πέμπτη σκέψη της απόφασης (δηλαδή, τα ονόματα των εταιριών με τις οποίες συνδέονται τα συγκεκριμένα πρόσωπα, τη σχέση των τελευταίων με τις εν λόγω εταιρίες, καθώς και τη σχέση των εταιριών αυτών με την προσφεύγουσα). Συνεπώς, εφόσον στην προκειμένη περίπτωση δεν αποδεικνύεται, προεχόντως, η συνδρομή της πρώτης εκ των

προυποθέσεων του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε., ήτοι, η πραγματοποίηση της δαπάνης (εν προκειμένω, ζημίας) προς το συμφέρον της προσφεύγουσας ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **ορθά με την προσβαλλόμενη απόφαση της Δ.Ε.Δ. απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της για τον ίδιο λόγο, απορριπτόμενων ως αναπόδεικτων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της, και ανεξαρτήτως της επάλληλης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης απόφασης της Δ.Ε.Δ. (μη απόδειξη εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρίας ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.). Κατ' ακολουθία, είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι άπαντες οι λοιποί ισχυρισμοί της κρινόμενης προσφυγής.»**

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι αφενός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζονται ειδικότερα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει, καταρχάς, η άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης εκ μέρους των προσώπων που αναφέρονται ως δικαιούχοι στον πίνακα της σελίδας 3 της ενδικοφανούς προσφυγής, και, ακολούθως, η παραγωγικότητα της επικαλούμενης ζημίας, η οποία ζητήθηκε να αναγνωρισθεί ως εκπαιπτόμενη δαπάνη για το ένδικο φορολογικό έτος (δηλαδή, τα ονόματα των εταιριών με τις οποίες συνδέονται τα συγκεκριμένα πρόσωπα, τη σχέση των τελευταίων με τις εν λόγω εταιρίες, καθώς και τη σχέση των εταιριών αυτών με την προσφεύγουσα) και αφετέρου δεν αποδεικνύεται εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρίας ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 4 του ΚΦΕ, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επί της απόκαι με κωδικό αιτήματοςρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.