



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1131α

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με κωδικό αιτήματος/20220906/1159/6-9-2022 ρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας τη με αριθμ./2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Επί της από 12/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα**, 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 από 06/09/2022 και με κωδικό αιτήματος/20220906/1159/6-9-2022 ρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας τη με αριθμ./2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, απορρίφθηκε σιωπηρώς η επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την αναμόρφωση της ζημιάς ποσού **1.107.372,52 ευρώ**.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι προέβη αναγκαστικώς και αντίθετα από τη βούλησή της σε αναμόρφωση δαπανών για το ποσό των 1.107.372,52 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 2021. 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 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, και να αναγνωρισθεί ότι το ποσό των 1.107.372,52 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 ίδιας ανήλθε στο ποσό των 449.256,40 ευρώ και από την διάθεση των μετόχων στους δικαιούχους των συνδεδεμένων εταιρειών η ζημία ανήλθε στο ποσό των 1.107.372,52 ευρώ. Το Δημόσιο αναγνώρισε το ποσό των 449.256,40 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 1.107.372,52 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 ίδιας 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 ad hoc με τη 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 τη 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 τη με αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα), για τη χρήση 2015 και με τη με αριθμό 4865/2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελής), για τη χρήση 2016. Τα ανωτέρω επικυρώθηκαν τελεσιδίκως και από το Διοικητικό Εφετείο, το οποίο με τις υπ' αριθμ./2022 (..... Τριμελής) και/2022 (..... Μονομελής) αποφάσεις του απέρριψε τις εφέσεις που είχε ασκήσει το Ελληνικό Δημόσιο κατά της υπ' αριθμ./2019 και της υπ' αριθμ./2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου αντίστοιχα.

Επειδή στο άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ΚΦΔ:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1064/27-04-2017 με θέμα “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” αναφέρεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) “Προσβαλλόμενες πράξεις και παραλείψεις” ορίζεται:

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.

2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της Προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια Προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.»

Επειδή, εν προκειμένω, η υποβολή της της με κωδικό αιτήματος/...../1159/6-9-2022 ρητής επιφύλαξης συνοδευούσας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2021 έγινε στις 06/09/2022 και η σιωπηρή απόρριψή της επήλθε στις 06/12/2022, ήτοι με την παρέλευση τριμήνου από την υποβολή του αιτήματος.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε εκπρόθεσμα στις 12/01/2023, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από τη σιωπηρή απόρριψη του ως άνω αιτήματος (που έληγε στις 05/01/2023), πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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
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.