

Β.Κ.

Αριθμός 2036/2024

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 29 Μαΐου 2024, με την εξής σύνθεση: Κωνσταντίνος Κουσουλής, Αντιπρόεδρος, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, Ευσταθία Σκούρα, Βασιλική Μόσχου, Σύμβουλοι, Όλγα-Μαρία Βασιλάκη, Νικόλαος Σεκέρογλου, Πάρεδροι. Γραμματέας η Ελένη Τουρόγιαννη.

Για να δικάσει την από 10 Ιουνίου 2020 αίτηση:

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με τη Σταυρούλα Καλαμπαλίκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΑΛΦΑ ΒΗΤΑ ΒΑΣΙΛΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε.», που εδρεύει στον Γέρακα Αττικής (Λεωφόρος Σπάτων 81), η οποία δεν παρέστη.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα Αρχή επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 350/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Όλγας-Μαρίας Βασιλάκη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την εκπρόσωπο της αναιρεσείουσας Αρχής, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, η οποία ασκήθηκε κατά τον νόμο χωρίς καταβολή παραβόλου, ζητείται η αναίρεση της 350/2020 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με την απόφαση αυτή, κατόπιν αποδοχής προσφυγής της αναιρεσίβλητης ανώνυμης εταιρείας, α) ακυρώθηκε η 330/21.1.2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία είχε απορριφθεί ενδικοφανής προσφυγή της αναιρεσίβλητης κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών της από 31.7.2018 επιφύλαξης της τελευταίας επί της από 31.7.2018 δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και β) διατάχθηκε η επιστροφή στην αναιρεσίβλητη φόρου εισοδήματος 3.461.295 ευρώ, καθώς και ισόποσης προκαταβολής φόρου, εντόκως από της καταβολής.

2. Επειδή, νομίμως συζητήθηκε η υπόθεση παρά τη μη παράσταση της αναιρεσίβλητης εταιρείας στο ακροατήριο, εφόσον, όπως προκύπτει από την 4780/19.10.2022 έκθεση επιδόσεως δικαστικού επιμελητή της περιφέρειας του Εφετείου Αθηνών, που περιλαμβάνεται στη δικογραφία, αντίγραφο της κρινόμενης αιτήσεως και της από 8.6.2022 πράξεως της Προέδρου του Β' Τμήματος περί ορισμού εισηγητή και δικασίμου της υποθέσεως κοινοποιήθηκαν σ' αυτήν νομοτύπως και εμπροθέσμως.

3. Επειδή, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα αίτηση είναι ανώτερο των 40.000 ευρώ.

4. Επειδή, κατά τα γενόμενα δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η αναιρεσίβλητη εταιρεία από τον Ιούλιο του έτους 1992 είχε ενταχθεί στον ευρωπαϊκό όμιλο «DELHAIZE GROUP», με έδρα τις Βρυξέλλες, ο οποίος, μέσω της εταιρείας με την επωνυμία «LION RETAIL HOLDING SARL», κατείχε το σύνολο των μετοχών της (σε ποσοστό 100%). Με την από 28.02.2012 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της αποφασίστηκε η τροποποίηση του άρθρου 6 του Καταστατικού της, προκειμένου να προβλεφθεί η δυνατότητα έκδοσης προνομιούχων μετοχών. Συγκεκριμένα, με την τροποποίηση αυτή, προβλέφθηκε η δυνατότητα της εταιρείας να εκδίδει προνομιούχες μετοχές, χωρίς δικαίωμα ψήφου και χωρίς δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη, για περίοδο δέκα ετών από την έκδοσή τους (με δυνατότητα παράτασης της περιόδου αυτής κατά 10 επιπλέον έτη με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης), οι οποίες θα παρείχαν στους κατόχους τους δικαίωμα απόληψης τόκου. Ο τόκος αυτός προβλέφθηκε ότι θα υπολογίζεται με βάση ετήσιο επιτόκιο, το οποίο θα ισούται με EURIBOR δωδεκαμήνου, πλέον 793 μονάδες βάσης, υπολογιζόμενου επί του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου (ετήσια απόδοση). Ακολούθως, με την από 31.05.2012 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της αναιρεσίβλητης αποφασίστηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της κατά το ποσό των 150.000.000 ευρώ, με καταβολή μετρητών και με την έκδοση 100.000.000 νέων προνομιούχων μετοχών, χωρίς δικαίωμα ψήφου και χωρίς συμμετοχή στα κέρδη, με ονομαστική αξία 1,5 ευρώ ανά μετοχή. Η έκδοση των προνομιούχων αυτών μετοχών καλύφθηκε στο σύνολό της από την εταιρεία «LION RETAIL HOLDING SARL». Η πιστοποίηση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου έλαβε χώρα με το από 08.06.2012 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της αναιρεσίβλητης και η σχετική καταχώριση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της Διεύθυνσης Ανάπτυξης Περιφερειακής Ενότητας Ανατολικής Αττικής, δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ. 6959/13.07.2012, τεύχος ΑΕ – ΕΠΕ. Η αναιρεσίβλητη, το κρίσιμο φορολογικό έτος 2017, κατέβαλε στους κατόχους των πιο πάνω προνομιούχων μετοχών το ποσό των 11.935.500,00 ευρώ. Το ποσό αυτό το χειρίστηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και, ειδικότερα, το ποσό των 5.328.397,06 ευρώ ως αποπληρωμή κεφαλαίου και το ποσό των 6.607.102,94 ευρώ ως δαπάνη τόκου, επιβαρύνοντας με το τελευταίο ποσό τα αποτελέσματά της. Σε χρόνο προγενέστερο της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η αναιρεσίβλητη, με την από 16.07.2015 επιστολή της προς τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, είχε ζητήσει επιβεβαίωση σχετικά με την έκπτωση της δαπάνης των τόκων από τα ακαθάριστα έσοδά της, δεδομένου ότι αφενός μεν η δαπάνη των τόκων των προνομιούχων μετοχών δεν συμπεριλαμβανόταν στις μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, αφετέρου, στη συγκεκριμένη περίπτωση, πληρούνταν, κατά την άποψή της, οι προϋποθέσεις των άρθρων 22, 49 και 50 του ν. 4172/2013. Επί της επιστολής αυτής εκδόθηκε η με τον αριθμό ΔΕΑΦΒ 1133201ΕΞ2015/12.10.2015 απάντηση, με την οποία διατυπώθηκε, απλώς, η άποψη ότι οι τόκοι προνομιούχων μετοχών για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος αποτελούν μέρος. Η αναιρεσίβλητη για το ένδικο φορολογικό έτος 2017 υπέβαλε εμπροθέσμως τη 13656/27.07.2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Σύμφωνα με τη δήλωση αυτή το φορολογητέο εισόδημά της ανερχόταν σε 97.845.086,78 ευρώ και ο αναλογών φόρος σε 28.230.176,62 ευρώ (ήτοι φόρος που αναλογεί 28.375.075,17 ευρώ μείον φόρος που παρακρατήθηκε ποσού 142.298,38 ευρώ και 2.600,17 ευρώ), ενώ προκατέβαλε και το ποσό των 28.230.176,62 ευρώ (ποσοστό 100%) για το επόμενο φορολογικό έτος. Συγκεκριμένα από την εκκαθάριση της πιο πάνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (28.375.075,17 ευρώ μείον 142.298,38 ευρώ μείον 2.600,17 ευρώ, μείον 36.484.305,18 ευρώ που είχε ήδη προκαταβληθεί) προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου για συμψηφισμό 8.254.128,56 ευρώ. Στο ποσό αυτό συνυπολογίστηκε η προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος ποσού 28.230.176,62 ευρώ, τα τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (ποσού 27.019,60 ευρώ) και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ (ποσού 5.403,92 ευρώ), καθώς και το τέλος επιτηδεύματος, ποσού 176.750,00 ευρώ και, τελικά, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο για βεβαίωση ποσού 20.185.221,58 ευρώ, το οποίο η αναιρεσίβλητη κατέβαλε σε πέντε δόσεις (στις 30.08.2018, 27.09.2018, 30.10.2018, 20.11.2018 και 13.12.2018), όπως αυτό αποδεικνυόταν από τα προσκομισθέντα σχετικά σημειώματα για πληρωμή και τις επισυναφθείσες αποδείξεις τραπεζικών συναλλαγών. Με την πιο πάνω δήλωση η αναιρεσίβλητη συνυπέβαλε την 45094/31.07.2018 επιφύλαξη, με την οποία ζήτησε το ποσό των τόκων που, κατά το ένδικο έτος, κατέβαλε στους κατόχους των άνευ δικαιώματος ψήφου και δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη προνομιούχων μετοχών, να εκπέσει στο σύνολό του από τα ακαθάριστα έσοδά της και να επιστραφεί εντόκως σε αυτήν, από τις ημερομηνίες της εκ μέρους της καταβολής, το ποσό του φόρου των 3.461.295,00 ευρώ, καθώς και η ισόποση προκαταβολή για το επόμενο έτος. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέρριψε σιωπηρώς το πιο πάνω αίτημα της αναιρεσίβλητης σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν. 4174/2013. Ακολούθως, η αναιρεσίβλητη προσέβαλε την πιο πάνω σιωπηρή απόρριψη με την 66557/27.11.2018 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Η ενδικοφανής αυτή προσφυγή απορρίφθηκε με την

330/21.01.2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την αιτιολογία ότι η απόληψη τόκων, ως απόδοση των προνομιούχων μετοχών, αποτελούσε μέρισμα, καθόσον η απόδοση αυτή απορρέει από τη μετοχική σχέση, δεδομένου ότι οι προνομιούχες μετοχές δεν συνίστανται σε έντοκη απαίτηση του μετόχου, αλλά σε συμμετοχή του στο μετοχικό κεφάλαιο και, επομένως, η καταβολή των τόκων από την εταιρεία δεν αποτελούσε δαπάνη και δεν εκπιπτόταν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

5. Επειδή, με την προσφυγή της η αναιρεσίβλητη ισχυρίσθηκε κατ' αρχάς, ότι οι προνομιούχες μετοχές, τις οποίες αυτή εξέδωσε, δεν ενσωμάτωναν βασικά δικαιώματα που χαρακτηρίζουν τη μετοχική σχέση, όπως το δικαίωμα των μετόχων να ψηφίζουν στη Γενική Συνέλευση, το οποίο παρέχει σ' αυτούς τη δυνατότητα ελέγχου της διοίκησης της εταιρίας, ούτε το δικαίωμα αυτών να συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρίας. Υποστήριξε, επίσης, ότι οι κάτοχοι των πιο πάνω προνομιούχων μετοχών δεν ανέλαβαν κινδύνους, ούτε είχαν απολαβές όμοιες με εκείνους των οποίων οι μετοχές ενσωματώνουν τα πιο πάνω δικαιώματα, αλλά επέλεξαν, με την ανάληψη των προνομιούχων αυτών μετοχών, να χρηματοδοτήσουν την εταιρεία έναντι αξίωσης για απόληψη τόκου με προκαθορισμένο επιτόκιο, καθιστάμενοι με τον τρόπο αυτό πιστωτές της. Επισήμανε δε ότι στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4172/2013, στην οποία αναφέρονται περιπτώσεις που εμπίπτουν στην έννοια του όρου «μέρισμα», δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι των προνομιούχων μετοχών, όπως, επίσης και ότι στον προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 άρθρο 105 παρ. 6 περ. β), υπήρχε ρητή πρόβλεψη σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των τόκων, τους οποίους είχε καταβάλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονταν από τα κέρδη της, όπως συνέβαινε και εν προκειμένω. Εξ ετέρου, το Δημόσιο, με την έκθεση απόψεων, ισχυρίσθηκε α) ότι το ποσό των τόκων, που η αναιρεσίβλητη κατέβαλε κατά το ένδικο φορολογικό έτος στους προνομιούχους μετόχους της, δεν μπορούσε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της, γιατί υπαγόταν στην έννοια του μερίσματος της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4172/2013, β) ότι ο εταιρικός δεσμός εκφράζεται με την ύπαρξη της μετοχής, που αντιστοιχεί σε σταθερό ποσό του μετοχικού κεφαλαίου και η όποια απόδοση των προνομιούχων μετοχών απορρέει από τη μετοχική σχέση, αφού όλα ξεκινούν από τη συμμετοχή τους στο μετοχικό κεφάλαιο, γ) ότι για τον φορολογικό νομοθέτη στην έννοια του μερίσματος υπάγονται τα εισοδήματα από όλα τα εταιρικά δικαιώματα, χωρίς αυτά να συναρτώνται με την ύπαρξη κερδών, άρα υπάγονται και οι τόκοι των προνομιούχων μετοχών, όπως άλλωστε αναφέρεται και στην ΠΟΛ 1042/2015, κατά την οποία στην έννοια του μερίσματος εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, οι τόκοι των προνομιούχων μετοχών. Το δικάσαν δικαστήριο, αφού παρέθεσε στη μείζονα σκέψη της προσβαλλομένης τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 1 και 2 και 44α του κ.ν. 2190/1920, έκρινε ότι, κατά την έννοιά τους, «στο καταστατικό των ανωνύμων εταιριών είναι δυνατό να προβλεφθούν διάφορα προνόμια υπέρ μετοχών, όπως η απόληψη ορισμένου τόκου εκ μέρους των κατόχων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι προνομιούχες μετοχές δεν θα συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρίας, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, που καθορίζεται κατά την έκδοσή τους. Σύμφωνα με την πρόβλεψη αυτή ο τόκος αποκτά την έννοια μιας αυτοτελούς παροχής, η οποία καταβάλλεται από την εταιρία στους προνομιούχους μετόχους της ανεξάρτητα από το ύψος των κερδών και ανεξάρτητα από τη διανομή ή μη μερίσματος. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στο δικαίωμα απόληψης τόκου από τους προνομιούχους μετόχους, οι οποίοι δικαιούνται αυτής της παροχής, απορρέει από την ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση αυτή του άρθρου 44α του ν. 2190/1920. Το τελευταίο αυτό άρθρο θέτει περιορισμούς στις «διανομές» προς τους μετόχους, με σκοπό την προστασία του μετοχικού κεφαλαίου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή η καταβολή τόκων επιτρέπεται μόνον εφόσον η καθαρή ενεργητική περιουσία της ανωνύμης εταιρίας υπερβαίνει το μετοχικό κεφάλαιο και τα μη διανεμόμενα αποθεματικά.». Στη συνέχεια, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι από τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 1 και 37 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) συνάγεται ότι «στην έννοια του “μερίσματος” εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, που προέρχεται από εισηγμένες ή μη μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, καθώς και οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, εφόσον, όμως, πράγματι προέρχονται από τα κέρδη της εταιρίας. Αντιθέτως οι τόκοι που η εταιρία καταβάλλει στους κατόχους προνομιούχων μετοχών της “άνευ δικαιώματος ψήφου και άνευ συμμετοχής στα κέρδη”, εφόσον δεν προέρχονται από τα κέρδη της, δεν μπορούν να ταυτιστούν με την έννοια του “μερίσματος”, το οποίο προϋποθέτει πάντα διανομή κερδών. Και τούτο γιατί από τη σχέση της εταιρίας με τους προνομιούχους αυτούς μετόχους της ελλείπουν τα βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία, που είναι συστατικά μιας μετοχικής σχέσης (δικαίωμα ψήφου και συμμετοχής στα κέρδη), γεγονός που τους προσδίδει περισσότερο την ιδιότητα του πιστωτή. Η κατοχή μετοχών με το πιο πάνω προνόμιο παρέχει ρητά αξίωση για απόληψη τόκων, η οποία για την εταιρία συνιστά υποχρέωση που γεννάται πριν τη διανομή τυχόν κερδών.». Περαιτέρω, το ίδιο δικαστήριο, αφού παρέθεσε τις διατάξεις των άρθρων 21, 22, 23, 49 παρ. 1 και 3, 50 παρ. 1 και 72 παρ. 9 του ΚΦΕ, έκρινε ότι, κατά την έννοιά τους, «στην περίπτωση που η καταβολή τόκων

στον κάτοχο προνομιούχων μετοχών -των οποίων το προνόμιο συνίσταται ακριβώς στην απόληψη ορισμένου τόκου- έγινε πριν από τη διαμόρφωση και διανομή κερδών και ανεξάρτητα από αυτά, τότε το ποσό, που καταβάλλεται, συνιστά δαπάνη της εταιρείας και, ως τέτοια, πρέπει να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της, τηρουμένων των προϋποθέσεων των άρθρων 22, 23, 49 και 50 του ν. 4172/2013.». Εν όψει των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών, το δικάσαν δικαστήριο έκρινε, εν τέλει, ότι οι πιο πάνω ισχυρισμοί της αναιρεσίβλητης κατά τους οποίους το ποσό των τόκων, που αυτή κατέβαλε στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών της κατά το ένδικο φορολογικό έτος, δεν ενέπιπτε στην έννοια του μερίσματος, αλλά αποτελούσε δαπάνη της, η οποία μπορούσε να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδά της, ήταν βάσιμοι. Και τούτο διότι, όπως έκρινε «οι τόκοι αυτοί, οι οποίοι υπολογίστηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 6 του καταστατικού της, με βάση ετήσιο επιτόκιο, το οποίο ισούται με EURIBOR δωδεκαμήνου, πλέον 793 μονάδες βάσης, επί του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου (ετήσια απόδοση), δεν αποτελούν εισόδημα που προέκυψε για τους κατόχους των μετοχών αυτών από δικαιώματα συμμετοχής τους σε κέρδη της [αναιρεσίβλητης] , αφού είχαν υποβληθεί στους επιχειρηματικούς κινδύνους που αυτή ανέλαβε, ούτε εισόδημα που προέκυψε από άλλα εταιρικά δικαιώματα σε διανεμόμενα ποσά, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του πιο πάνω νόμου και, επομένως, δεν εμπίπτουν [...] στην έννοια του «μερίσματος», αλλά αποτελούν δαπάνη της [αναιρεσίβλητης] κατά το ένδικο φορολογικό έτος και, ως τέτοια, είναι, κατ' αρχάς, εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδά της.».

6. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι οι ως άνω κρίσεις της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης [κατά τις οποίες οι τόκοι που η αναιρεσίβλητη εταιρεία κατέβαλε στον κάτοχο των ως άνω προνομιούχων μετοχών δεν εμπίπτουν στην έννοια του μερίσματος, αλλά συνιστούν δαπάνη της εταιρείας, εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδά της του οικείου φορολογικού έτους] στηρίζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2, 21, 22, 23, 36, 37, 49 και 72 παρ. 9 του ν. 4172/2013 και 3 και 44α του ν. 2190/1920. Τούτο δε διότι τα δικαιώματα (και) των προνομιούχων μετόχων, στα οποία συγκαταλέγεται, μεταξύ άλλων, και το δικαίωμα απολήψεως ορισμένου τόκου, απορρέουν από την ειδική έννομη σχέση που συνδέει την ανώνυμη εταιρεία με τους μετόχους (μετοχική σχέση), η δε σταθερή απόδοση στους προνομιούχους μετόχους ορισμένου ποσού, ανεξαρτήτως των κερδών της εταιρείας, απορρέει από την επιτρεπόμενη στον νόμο ειδικότερη καταστατική συμφωνία για τη συμμετοχή αυτών στο μετοχικό κεφάλαιο και δεν μεταβάλλει ούτε αλλοιώνει την ιδιότητα αυτών ως μετόχων (με ειδικά προνόμια). Υπό τα δεδομένα αυτά, όπως διατείνεται, περαιτέρω, το αναιρεσεϊόν Δημόσιο, ο κάτοχος των προνομιούχων μετοχών δεν καθίσταται σε καμία περίπτωση πιστωτής της εταιρείας, δυνάμενος να “καταγγείλει” την (υποτιθέμενη) “δανειακή” σύμβαση και να ζητήσει την επιστροφή των καταβληθέντων από αυτόν κεφαλαίων (εισφορών), ενώ, άλλωστε, ο “τόκος” αποτελεί εξ ορισμού παρεπόμενη απαίτηση, προϋποθέτουσα μία κύρια, η οποία, στην προκειμένη περίπτωση, δεν υφίσταται. Συνεπώς, κατά το αιτούν, η απόληψη τόκων, ως απόδοση προνομιούχων μετοχών, απορρέουσα από τη μετοχική σχέση που συνδέει τους εν λόγω μετόχους με την εταιρεία, συνιστά σε κάθε περίπτωση “μέρισμα” των μετόχων αυτών και όχι “δαπάνη” της εταιρείας, εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς ουδόλως, από την άποψη αυτή, να είναι κρίσιμο το εάν οι εν λόγω μετοχές εκδίδονται με ή χωρίς δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη και με ή χωρίς δικαίωμα ψήφου, λαμβανομένου, άλλωστε, υπόψη ότι τόσο η έκδοση από την εταιρεία και, ακολούθως, η ανάληψη των μετοχών από τους προνομιούχους μετόχους όσο και η απόληψη τόκων από τους τελευταίους δεν αποτελούν πράξεις εντασσόμενες στο πλαίσιο της συναλλακτικής/εμπορικής δραστηριότητας της εταιρείας αλλά στο πλαίσιο εγκαθίδρυσης ή μετατροπής (δια της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου) εταιρικής-μετοχικής σχέσης. Για τη θεμελίωση του παραδεκτού της κρινόμενης αιτήσεως προβάλλεται ότι επί των παραπάνω κρίσιμων νομικών ζητημάτων, που αφορούν την ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 4172/2013, εν συνδυασμώ προς αυτές του κ.ν. 2190/1920, δεν υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου. Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο ως άνω λόγος αναίρεσης προβάλλεται παραδεκτώς και είναι περαιτέρω εξεταστέος.

7. Επειδή, στο εντασσόμενο στο Κεφάλαιο Γ [«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»] του Μέρους Δεύτερου [«Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»] άρθρο 21 [«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»] του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως το άρθρο αυτό ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα εξής: “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

εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...] 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 πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους [...]». Περαιτέρω, στα άρθρα 22 [«Εκπιπτόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες»] και 23 [«Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»] του ίδιου νόμου, όπως αυτά ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα εξής: «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 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» [άρθρο 22] και «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, β) [...]» [άρθρο 23]. Περαιτέρω, στο εντασσόμενο στο Κεφάλαιο Β [«Φορολογητέο Εισόδημα»] του Μέρους Τρίτου [«Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων»] άρθρο 47 [«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»] του ίδιου νόμου, όπως αυτό ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα εξής: “1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.[...] 2 [...] 3. Τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ’ εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. 4 [...]».

8. Επειδή, με την 2342/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας [η οποία δημοσιεύθηκε μετά την άσκηση της κρινομένης αιτήσεως και αφορά τους αυτούς διαδίκους] κρίθηκαν τα εξής : «όπως προκύπτει από το σύνολο των διατάξεων του ισχύοντος κατά τον κρίσιμο χρόνο κ.ν. 2190/1920 (Α’ 144), προκειμένου περί ανώνυμης εταιρείας, που, ως κεφαλαιουχική ένωση, ερείδεται στην περιουσιακή συμβολή των μετόχων, ο εταιρικός δεσμός εκφράζεται με τη “μετοχή”. Στο πλαίσιο της μετοχικής σχέσης (η οποία αποκτάται είτε πρωτοτύπως, με την ανάληψη μιας τουλάχιστον μετοχής κατά την ίδρυση της ανώνυμης εταιρείας ή λόγω αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών, είτε παραγωγώς, με μεταβίβαση εν ζωή ή αιτία θανάτου) ο μέτοχος αποκτά μετοχές αντίστοιχες με την εισφορά του στην εταιρεία. Η μετοχική σχέση δεν είναι σχέση δανειστή και οφειλέτη (δεδομένου ότι ο μέτοχος ανώνυμης εταιρείας δεν είναι δανειστής της εταιρείας, ούτε καν υπό αίρεση), αλλά εκφράζει, κατά τα προεκτεθέντα, τον εταιρικό δεσμό ανάμεσα στην εταιρεία και τον μέτοχο (ΑΠ 1285/1980, 217/1981, 885/1994 κ.ά), από τον οποίο απορρέουν ορισμένα δικαιώματα, ρητώς κατονομαζόμενα στον νόμο, στα οποία ενδέχεται να συγκαταλέγεται (αναλόγως των οικείων προβλέψεων του καταστατικού της εταιρείας) και η αξίωση λήψης τόκου, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 του κ.ν. 2190/1920 [περί προνομιούχων μετοχών]. Η ικανοποίηση, συνεπώς, της αξίωσης αυτής, μέσω της καταβολής του αντίστοιχου ποσού, δεν εντάσσεται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής και συναλλακτικής δραστηριότητας της εταιρείας, αλλά στο πλαίσιο του εταιρικού δεσμού της με τους μετόχους της, ως απόρροια της μετοχικής σχέσεως που τους συνδέει και, ως εκ τούτου, δεν δημιουργεί δαπάνη, δυνάμενη να εκπνεσθεί από τα έσοδα της εταιρείας, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 21, 22, 23 και 47 του ν. 4172/2013.».

8. Επειδή, ενόψει των όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην ως άνω απόφαση 2342/2020 του Συμβουλίου

της Επικρατείας (βλ. ανωτέρω σκέψη 7), η ως άνω κρίση του δικάσαντος Διοικητικού Εφετείου ενέχει εσφαλμένη ερμηνεία των άρθρων 21 (παρ. 1, 3) 22 και 23 του ν. 4172/2013 [στα οποία παραπέμπει το άρθρο 47 παρ. 1 του ίδιου νόμου, προκειμένου περί νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων]. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο με την κρινόμενη αίτηση, πρέπει αυτή να γίνει δεκτή και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση. Περαιτέρω, το Δικαστήριο διακρατεί, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 57 του π.δ. 18/1989, την υπόθεση, η οποία, υπό τα δεδομένα που παρατίθενται στην προηγούμενη σκέψη, είναι εκκαθαρισμένη κατά το πραγματικό της, δικάζει και απορρίπτει την προσφυγή.

9. Επειδή, το Δικαστήριο, κατ' εκτίμηση των περιστάσεων και κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 277 παρ. 10 εδ. α' του Κ.Δ.Δ., απαλλάσσει την προσφεύγουσα εταιρεία από την υποχρέωση να καταβάλει και πάλι το ποσό του παραβόλου που επεστράφη σ' αυτήν με βάση την αναιρουμένη απόφαση, καθώς και το υπόλοιπο ποσό του οφειλομένου κατά την παρ. 3 του ίδιου άρθρου 277 [ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο] παραβόλου. Επίσης, κατ' εκτίμηση των περιστάσεων, το Δικαστήριο απαλλάσσει την προσφεύγουσα από τη δικαστική δαπάνη για την επί της προσφυγής δίκη (άρθρο 275 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.).

Δ ι ά τ α ύ τ α

Δέχεται την αίτηση.

Αναιρεί την 350/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Επιβάλλει στην αναιρεσίβλητη εταιρεία τη δικαστική δαπάνη του Δημοσίου, η οποία ανέρχεται σε εννιακόσια είκοσι (920) ευρώ.

Κρατεί την υπόθεση, δικάζει και απορρίπτει την προσφυγή, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Απαλλάσσει την προσφεύγουσα από το ποσό του οφειλομένου για την προσφυγή παραβόλου και τη δικαστική δαπάνη για την επί της προσφυγής δίκη, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 18 Νοεμβρίου 2024

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος Η Γραμματέας

Κωνσταντίνος Κουσούλης Ελένη Τουρόγιαννη

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 19ης Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος Η Γραμματέας

Κωνσταντίνος Κουσούλης Ελένη Τουρόγιαννη

./.