



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604573

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 25-06-2018

Αριθμός απόφασης: 3163

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) .

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή Εξουσιοδότησης Υπογραφής»

4.Την από 23-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... » ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο, αρ..... κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης (άπρακτη παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας των 90 ημερών) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών, της με αρ. πρωτ..... από 27.10.2017 επιφύλαξης της εταιρείας, υπό την οποία υποβλήθηκε η υπ.αριθ...../2017 συμπληρωματική δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ποσού 155.223,87 ευρώ που αντιστοιχεί σε ποσοστό 1% επί της διαφοράς υπέρ το άρτιο από έκδοση νέων μετοχών (14.925.373 μετοχές χ 1,04 ευρώ= 15.522.387,92 ευρώ) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 23-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την από 25/07/2016 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 14.925.373 ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 0,30 ευρώ εκάστη και τιμή διάθεσης 1,34 ευρώ εκάστη.(Αξία υπέρ το άρτιο 1,04 ευρώ εκάστη).

Η εταιρεία υπέβαλε την υπ.αριθ...../2016 δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων για την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 4.477.611,90 ευρώ (14.925.373 μετοχές x 0,30 ευρώ ονομαστική αξία) και οφειλόμενος φόρος 44.776,12 ευρώ (4.477.611,90 x 1%) πλέον προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής ποσόν 1.307,46 ήτοι συνολικό ποσόν 46.083,58 ευρώ.

Στην συνέχεια η εταιρεία υπέβαλε την υπ.αριθ...../2017 Συμπληρωματική δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων, για την απόδοση φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ποσού 155.223,87 ευρώ στην υπέρ το άρτιο διαφορά από την έκδοση νέων μετοχών, (14.925.373 μετοχές x 1,04 ευρώ αξία υπέρ το άρτιο εκάστη = 155.223,87 ευρώ x1%) πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής ποσόν 16.997,01 ευρώ **ήτοι συνολικό οφειλόμενο ποσό 172.220,89 ευρώ** και την με αρ. πρωτ./2017 επιφύλαξη (κατ' άρθρο 20 παρ.1 ΚΦΔ) υπό την οποία υποβλήθηκε η υπ. αριθ./2017 Συμπληρωματική δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ δεν απάντησε στην επιφύλαξη εντός της προθεσμίας των 90 ημερών οπότε και τεκμαίρεται η σιωπηρή απόρριψη της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης (άπρακτη παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας των 90 ημερών) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών, της με αρ. πρωτ..... από 27.10.2017 επιφύλαξης της εταιρείας, υπό την οποία υποβλήθηκε η υπ.αριθ...../2017 συμπληρωματική δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ποσού 155.223,87 ευρώ, να γίνει δεκτή η ως άνω επιφύλαξη κα να επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής ποσόν 16.997,01, **ήτοι συνολικό ποσόν 172.220,89 ευρώ**, καθώς και το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ποσού 512,00 ευρώ και μάλιστα εντόκως από την ημερομηνία καταβολής τους, με το ισχύον επιτόκιο κατ' άρθρο 53 παρ.2 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο. υπ' αριθ. πρωτ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών της ανωτέρω επιφύλαξης υπό την οποία υποβλήθηκε η από 26.10.2017 συμπληρωματική δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων είναι ακυρωτέα, διότι η επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% σε διαφορά υπέρ το άρτιο είναι νόμω αβάσιμη, καθ' ως έρχεται σε αντίθεση με την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 18 ν.1676/1986, δεδομένου ότι η καταβολή της διαφοράς υπέρ το άρτιο δεν υπάγεται στην εν λόγω διάταξη, αφού με την εν λόγω καταβολή δεν αποκτώνται δικαιώματα ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι μέτοχοι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης, προϋπόθεση απαραίτητη για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης.

2. Η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών της ανωτέρω επιφύλαξης υπό την οποία υποβλήθηκε η από 26.10.2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου είναι ακυρωτέα, διότι η επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου στη διαφορά υπέρ το άρτιο παραβιάζει το άρθρο 9 παρ.2 εδ. α του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) που ορίζει ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά, δεδομένου ότι η ΠΟΛ.1230/10.10.1994 έως σήμερα δεν έχει ανακληθεί και άρα παραμένει σε ισχύ.

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 1676/1986 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 17 Επιβολή φόρου

Επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία "φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων", από: α) εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών,

β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφ' όσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός, γ) υποκατάστημα ξένης εταιρείας.

Άρθρο 18 Φορολογούμενες πράξεις.

1. Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις:

α) η σύσταση των προσώπων, που προβλέπονται από το άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, β).....

γ) η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης.

Άρθρο 19 Αξία στην οποία επιβάλλεται ο φόρος.

1. Ο φόρος υπολογίζεται: α) για τις πράξεις των περιπτώσεων α, γ και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, στην πραγματική αξία των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων,

Άρθρο 20 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται:

α) στη σύσταση των προσώπων του άρθρου 17, **στην αύξηση του κεφαλαίου** ή του ενεργητικού τους, στη συγχώνευση, στη μετατροπή και στα δάνεια των περιπτώσεων ε' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, κατά το χρόνο της σύνταξης του οικείου εγγράφου και σε περίπτωση μη σύνταξης εγγράφου κατά το χρόνο της σχετικής εγγραφής στα οικεία βιβλία.

Άρθρο 21 Συντελεστής του φόρου.

Ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) στην αξία που φορολογείται.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1230/10-10-1994:

«1. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1676/1986, μεταξύ των πράξεων που αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, είναι και η αύξηση των κεφαλαίων των προσώπων του άρθρου 17 του νόμου αυτού.

Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου, αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγεται στο φόρο η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ιδίας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης.

2. Σε περίπτωση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο, η υπέρ το άρτιο διαφορά είναι εισφορά που αυξάνει μεν το ενεργητικό της εταιρίας, αλλά ο εισφέρων δεν αποκτά δικαιώματα ψήφου κλπ. Από την εισφορά αυτή και επομένως το ποσό της διαφοράς αυτής, δεν υπάγεται κατά το χρόνο της καταβολής της σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, δεδομένου ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής ούτε της διάταξης της περίπτ. α' ούτε της διάταξης της περίπτ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1676/86.

Εφόσον, όμως, γίνει κεφαλαιοποίηση της ανωτέρω διαφοράς οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό αυτό, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή λαμβάνει χώρα αύξηση του κεφαλαίου κατά τα οριζόμενα στην περίπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1676/1986. Άλλωστε, με την κεφαλαιοποίηση αυτή καλύπτεται και η προϋπόθεση που ορίζεται στην διάταξη της περίπτ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 (χορήγηση δικαιώματος ψήφου συμμετοχής στα κέρδη κ.λπ.). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στην προκείμενη περίπτωση δεν πρόκειται περί κεφαλαιοποίησης αποθεματικού κατά την έννοια της διάταξης της περίπτ. β' της παρ. 2 του άρθρου 22 του ίδιου νόμου και επομένως για την κεφαλαιοποίηση αυτή δεν τυγχάνει εφαρμογής η απαλλακτική αυτή διάταξη. Ειδικότερα, όπως έγινε δεκτό από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, Δ/ση τομέων παραγωγής, Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, με το έγγραφο Λ.Σ. 2169/20558/Γνωμ. 215/15.6.1994 η διαφορά που προκύπτει από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη της

ονομαστικής αξίας (υπέρ το άρτιο) ως προερχόμενη από καταβολές των μετόχων δεν θεωρείται αποθεματικό, αλλά συμπληρωματικό κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει συμπληρωματική εισφορά των μετόχων.

3. Από την έκδοση της παρούσας κάθε διαταγή, αντίθετου περιεχομένου, παύει να ισχύει.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 113/2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την Εγκ. ΠΟΛ. 1044/03-02-2014: «Από τις διατάξεις αυτές (άρθρα 17 και 18 ν. 1676/1986) προκύπτει ότι αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων, και υπάγεται στον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, η πράξη σύστασης των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 17, μεταξύ των οποίων, ως εμπορική εταιρία, συγκαταλέγεται και η Ε.Π.Ε. Στη περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί του αρχικού εταιρικού κεφαλαίου. Περαιτέρω, συγκέντρωση κεφαλαίου αποτελεί και η πράξη με την οποία αποφασίζεται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Στη περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί του ποσού της αύξησης του κεφαλαίου. Οι δύο αυτές περιπτώσεις εξαντλούν τη φορολόγηση του εταιρικού κεφαλαίου, τόσον του αρχικού, όσον και της επαύξησής του, προβλέπονται δε από την περίπτωση α' της παρ.1 του άρθρου 18. Η περίπτωση γ' επουδενί είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι αναφέρεται στο εταιρικό κεφάλαιο. Αναφέρεται στην αύξηση του ενεργητικού από παλαιούς ή νέους, κυρίως, εταίρους, στην οποία προβαίνουν, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή στην εταιρική περιουσία, αλλά για την χορήγηση σε αυτούς δικαιωμάτων που απολαμβάνουν οι εταίροι, κυρίως του δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη. Είναι πλέον ή σαφές ότι στη περίπτωση αυτή οι εισφέροντας δεν καθίστανται εταίροι. Θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν απλοί επενδυτές.

Ενόψει των προεκτεθέντων, και για την απάντηση στο υπό τα στοιχ. 1. β' ερώτημα, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του μέχρι του αρτίου ποσού του εταιρικού μεριδίου, το οποίο ταυτίζεται με την ονομαστική αξία αυτού, και του υπέρ το άρτιο, δηλαδή του πέραν της ονομαστικής αξίας, ποσού του μεριδίου. Το μέχρι του αρτίου ποσό συνιστά αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, περίπτωση δηλαδή συγκέντρωσης κεφαλαίου η οποία προβλέπεται από την περ. α' (της παρ.1 του άρθρου 18). Ως προς αυτό δεν γεννάται θέμα, γίνεται γενικώς δεκτό και δεν αμφισβητείται (Παν. Ρέππας, Δ/ντής Υπ. Οικονομικών, Δ. Φρ. Νομ., Τ.61, σελ.508, Γνωμ. Νομ. Δ/νσης Υπ. Εθν. Οικον. 27/1987, 824/1988, υπ'αριθμ.πρωτ.20558/ΑΣ 21619, γνωμ. 215 της Γν. σ.1994 έγγραφο του Υπ. Οικ. Και Οικονομικών). Ως προς τη «διαφορά από την έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιο», όμως, όπως αποκαλείται η διαφορά μεταξύ της τιμής διάθεσης του μεριδίου και της ονομαστικής αξίας αυτού, αυτή δεν υπόκειται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, στον οποίο, αντιθέτως, υπόκειται, αν μεταγενεστέρως κεφαλαιοποιηθεί -κατόπιν αποφάσεως της γενικής συνέλευσης των εταίρων περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου και εκδόσεως νέων μεριδίων, εννοείται - (Υπ' αριθμ. πρωτ. 20558/ΑΣ2169 - γνωμ. 215 της 15.6.94, Παν. Ρέππας οπ.παραπ., ΠΟΛ.1230/10.10.1994). Κατά τις Γνμ 27/87, 824/86 Νομ. Δ/ση Υπ. Εθν. Οικον., η περί ης πρόκειται διαφορά, είτε μεταγενεστέρως κεφαλαιοποιήθηκε είτε όχι, αποτελεί αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας. Οι γνωμοδοτήσεις όμως αυτές ερμηνεύουν διατάξεις του ν.1262/1982, άρθρ.5 και όχι αυτές του

ν.1676/1986. Υπάγουν τη διαφορά υπέρ το άρτιο στην έννοια του όρου «ίδια κεφάλαια» που χρησιμοποιεί ο ν.1262/1982, ο οποίος, όμως, ρυθμίζει θέματα διαφορετικά από αυτά του ν.1676/86. Ο όρος «ίδιο κεφάλαιο» και ο όρος «μετοχικό κεφάλαιο», τον οποίο χρησιμοποιεί ο ν.1676/1986, δεν ταυτίζονται. Με την διαφορά υπέρ το άρτιο αυξάνονται μεν τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, όχι όμως και το μετοχικό κεφάλαιο. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου συνοδεύεται αναγκαίως από την έκδοση νέων μετοχών, στην ονομαστική αξία των οποίων αντιστοιχεί. Το ποσό που καταβάλλεται ως διαφορά υπέρ το άρτιο δεν ενσωματώνεται σε μετοχές, δεν εκδίδονται, ειδικώς για την περίπτωση αυτή, μετοχές, ασχέτως αν η καταβολή λαμβάνει χώρα με την ευκαιρία έκδοσης μετοχών, και συνεπώς δεν αυξάνεται κατά το ποσό αυτής το μετοχικό κεφάλαιο. Επομένως στις γνωμοδοτήσεις αυτές δεν μπορεί να στηριχθεί ή να τεκμηριωθεί άποψη περί υπαγωγής της «διαφοράς υπέρ το άρτιο» στη περ. α' της παρ.1 του άρθρου 18 του ν.1676/86. Περαιτέρω, παρατηρείται ότι η άποψη αυτή δέχεται, μεν, ορθώς, ότι η διαφορά υπέρ το άρτιο δεν αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο και ότι, συνεπώς, δεν μπορεί να υπαχθεί στη περ. α,' πλην παραλείπει να εξετάσει την υπαγωγή της ή όχι στην περ. γ' και κατ' ευθείαν, αποφαίνεται ότι δεν υπάγεται κατά την καταβολή της στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, στον οποίο, αντιθέτως, υπάγεται με την μεταγενέστερη τυχόν κεφαλαιοποίηση της. Είναι ανάγκη επομένως να εξεταστεί η δυνατότητα υπαγωγής της υπέρ το άρτιο διαφοράς σε άλλη περίπτωση του άρθρου 18, και συγκεκριμένα στη περίπτωση γ'. Όπως δέχεται και η ανωτέρω ερμηνευτική έκδοχή, η συγκεκριμένη καταβολή αυξάνει το ενεργητικό της επιχείρησης και, όπως προεξετέθη, γίνεται, όχι για να αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο και να συμμετάσχει σε αυτό ο καταβάλλων, αλλά για να αποκτήσει δικαίωμα ή δικαιώματα εξ εκείνων που έχουν οι μέτοχοι, όπως η συμμετοχή και κέρδη. Συντρέχουν επομένως όλοι οι όροι που απαιτεί η περ. γ' και, συνεπώς, οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, ασχέτως μάλιστα της κεφαλαιοποίησής της στο μέλλον.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 25.07.2016) ορίζεται ότι:

Άρθρο 9 Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.
3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.
4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.

5. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.

Επειδή η διαφορά από την έκδοση μετοχών πάνω από το άρτιο εξομοιώνεται πλήρως με το μετοχικό κεφάλαιο και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στο παθητικό του ισολογισμού και απεικονίζει μαζί με τον λογαριασμό μετοχικού κεφαλαίου τα κεφάλαια που κατέβαλαν οι μέτοχοι (Γ. Τριανταφυλλάκης ΔικΑΕ 2000 Τ.2Β.239).

Η διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο εννοιολογικά αποτελεί μετοχικό κεφάλαιο και ανέκαθεν η κατάταξή του είναι στο παθητικό εμποδίζοντας τη διανομή του στους μετόχους (Ι.Κ.Δρυλλεράκης ΔικΑΕ 2010 τ.2. 1669).

Σύμφωνα με την νομολογία η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν είναι αποθεματικό, γιατί δεν προέρχεται από μη διανεμηθέντα κέρδη από τα οποία και μόνο δύναται να δημιουργηθούν πραγματικά αποθεματικά, αλλά προέρχεται από καταβολές των μετόχων και είναι συμπληρωματικό μετοχικό κεφάλαιο και για το λόγο αυτό καταχωρείται στο ΓΛΣ στον λογαριασμό 41 με τίτλο «αποθεματικά». Επομένως, η διαφορά υπέρ το άρτιο παρά την «κατάταξη» αυτή έχει διαφορετική φύση και προέλευση από τα κοινά αποθεματικά (ΣτΕ 3015/2009 - επικυρ. την ΔΕΑ 841/2001). Για τον λόγο αυτό το ποσό που προέρχεται από την διαφορά αυτή άγεται σε πίστωση του λογαριασμού «Αποθεματικό από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο», σαφώς διαχωριζόμενο από τα αποθεματικά που προέρχονται από καθαρά κέρδη της εταιρείας, σε ειδικό αποθεματικό (ΣτΕ 4993/1996, ΑΠ 1300/2009).

Επειδή, με την υπ' αριθ. 113/2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την Εγκ. ΠΟΛ.1044/03-02-2014, δεν θεσπίζονται νέες διατάξεις αλλά γίνεται ερμηνεία της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1676/1986, διαφορετική από την ερμηνεία που είχε δοθεί με την ΠΟΛ.1230/1994. Από την γνωμοδότηση συνάγεται ότι σε αύξηση κεφαλαίου με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιον συντρέχουν όλοι οι όροι που απαιτεί η περ. γ' και, συνεπώς, οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, ασχέτως μάλιστα της κεφαλαιοποίησης του υπέρ το άρτιον ποσού στο μέλλον.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (25-07-2016 απόφαση Γ.Σ για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου), με την με αριθμό /2016 δήλωση απέδωσε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου ποσόν 44.776,12 ευρώ (14.925.373 νέες μετοχές x 0,30 ευρώ ονομαστική τιμή έκαστη) και επειδή στην συνέχεια υπέβαλε την με αριθμό/2017 Συμπληρωματική δήλωση Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου για την απόδοση στην υπέρ το άρτιο διαφορά από την έκδοση νέων μετοχών, ποσό της διαφοράς υπέρ το άρτιο 15.522.387,92 ευρώ (14.925.373 μετοχές x 1,04 ευρώ αξία υπέρ το άρτιο εκάστη) και την με αρ. πρωτ. /2017 επιφύλαξη, εφήρμοσε τις οδηγίες που είχαν δοθεί με την Πολ. 1044/03-02-2014.

Επειδή κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (25-07-2016 απόφαση Γ.Σ. αύξησης μετοχικού κεφαλαίου) όπως και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης, η ερμηνευτική εγκύκλιος Πολ.1044/ 2014 δεν έχει ανακληθεί.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από 23-02-2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου-καταλογιζομενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Συνολικό ποσόν 172.220,89 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Υπάλληλος του Τμήματος

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.