



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604534

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 10-04-2017

Αριθμός απόφασης: 2409

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 09-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στο Δήμο Αττικής, επί της αρ.....,κατά της υπ' αρ...../09-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./09-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 09-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στο Δήμο Αττικής, επί της αρ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./09-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Σ.Κ. ποσού 249.000,00 €.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση την αρ......./30-12-2013 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Σ.Κ..

Σύμφωνα με την από 30/12/2009 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας έγινε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 1.000 νέων ονομαστικών μετοχών ονομαστικής αξίας 100,00 ευρώ εκάστη, η τιμή διάθεσης ορίσθηκε σε 25.000,00 ευρώ εκάστη.

Έτσι μετά την αύξηση :

α) το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας αυξήθηκε κατά 100.000,00 ευρώ (1.000 νέες ονομαστικές μετοχές χ 100,00 ευρώ ονομαστική τιμή η κάθε μια) και

β) καταβλήθηκε ποσό ύψους 24.900.000,00 ευρώ που αφορά την διάφορα μεταξύ της τιμής διάθεσης 25.000,00 ευρώ η κάθε μια και της ονομαστικής τιμής 100,00 ευρώ η κάθε μια μετοχή. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.[1.000 νέες μετοχές χ 24.900,00 ευρώ η κάθε μια μετοχή (διαφορά 25.000,00-100,00 ευρώ η κάθε μια) = 24.900.000,00 ευρώ.

Για την παραπάνω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου η εταιρεία κατέβαλε με το αρ......./14-01-2010 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου ποσόν 1.000,00 ευρώ.(1.000 νέες μετοχές χ 100,00 ευρώ η κάθε μία = 100.000,00 ευρώ Κεφάλαιο χ 1% = 1.000,00 ευρώ Φ.Σ.Κ.),όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ.7) στην από 09-11-2016 έκθεση μερικού έλεγχου Φ.Σ.Κ. Ν.1676/1986,του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράβαση κατ ουσία διάταξης νόμου-Εσφαλμενη ερμηνεία η άλλως πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 18 παρ.1 του Ν.1676/1986
2. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου με την αναδρομική εφαρμογή της ερμηνείας που δόθηκε με την εγκύκλιο Πολ......./3-2-2014,σε πράξεις που έλαβαν χώρα πριν την έκδοσή της.
3. Παράβαση του άρθρου 9 παρ.2 του Ν.4174/2013.

4.(Επικουρικός λόγος) Ακόμη και αν υποτεθεί ότι οφείλεται Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων για την υπέρ το άρτιο διαφορά, εν προκειμένω η επιβολή του αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 7 της Οδηγίας 2008/7/Ε.Κ.του Συμβουλίου της 12^{ης} Φεβρουαρίου 2008 « περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων» ,δεδομένου ότι, κατά την 1-1-2006,δεν επιβαλλόταν Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων στις κεφαλαιακές εισφορές υπέρ το άρτιο.

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,
- 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 ίδιας 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./2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την Εγκ. ΠΟΛ./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/σης 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 ής 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 από τις διατάξεις του ν. 2190/1920 ορίζεται ότι:

Άρθρο 12 παρ. 1, 2

«1. Μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, κατά την έννοια αυτού του Νόμου, θεωρείται η καταβολή κατά τη σύσταση της εταιρίας, καθώς και η καταβολή σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, τμήματος της ονομαστικής αξίας της μετοχής με ταυτόχρονη ανάληψη, από κάθε μέτοχο, της υποχρέωσης για καταβολή της υπόλοιπης αξίας της μετοχής, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού. Μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου δεν επιτρέπεται σε περίπτωση εισφοράς σε είδος, καθώς και επί εταιρειών με μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

2. Εν περιπτώσει ορισμού τοιαύτης καταβολής ισχύουσιν υποχρεωτικώς τα επόμενα: α) Ο χρόνος, κατά τον οποίο η αξία μετοχής μπορεί να παραμένει εν μέρει μόνο καταβεβλημένη, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε έτη.

β) Το τμήμα της αξίας κάθε μετοχής που έχει καταβληθεί δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ένα τέταρτο (1/4) της ονομαστικής αξίας. Αν προβλέπεται έκδοση μετοχών πάνω από το άρτιο, η πάνω από το άρτιο διαφορά καταβάλλεται ολόκληρη εφάπαξ κατά την καταβολή της πρώτης δόσης.»

Άρθρο 14 παρ. 3

«3. Η εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο προκύπτουσα διαφορά δεν δύναται να διατεθεί προς πληρωμή μερισμάτων ή ποσοστών.»

Άρθρο 44α παρ. 1

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα, ισολογισμού

που προβλέπεται από το άρθρο 42γ είναι η μετά από τη διανομή αυτή θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτού του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμη κληθεί να καταβληθεί.»

Επειδή από το άρθρο 1 παρ. 2.2.402 του Π.Δ. 1123/1980 (Γ.Λ.Σ.) ορίζεται ότι :

«1. Αποθεματικά είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, ούτε έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο. Στην κατηγορία των αποθεματικών κατατάσσεται και η διαφορά από έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο.

2. Διαφορά από έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο είναι το πλεόνασμα που προκύπτει από την έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους».

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του ν. 2190/1920 ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.»

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 Δικ ΑΕ 2000Τ.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 Δικ ΑΕ 2010τ.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 από οικονομικής και λογιστικής απόψεως, η έκδοση συμμετοχικών τίτλων όπως μετοχών και εταιρικών μεριδίων σε τιμή πάνω από την ονομαστική αξία (υπέρ το άρτιο), είναι μία πρακτική και τεχνική, μέσω της οποίας επιτυγχάνεται δίκαιη κατανομή των ποσοστών συμμετοχής, σε περιπτώσεις αυξήσεων του κεφαλαίου, στις οποίες υπάρχει μεταβολή των ποσοστών ιδιοκτησίας και η οποία μπορεί να προέλθει, από αύξηση του κεφαλαίου με είσοδο νέων ιδιοκτητών, ή από αύξηση του κεφαλαίου στην οποία δεν συμμετέχουν αναλογικά όλοι οι υπάρχοντες ιδιοκτήτες.

Επειδή από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, ταυτίζεται με το μετοχικό κεφάλαιο, αυξάνει το ενεργητικό της επιχείρησης και οι καταβάλλοντες τη διαφορά αυτή αποσκοπούν να αποκτήσουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη.

Ως εκ τούτου συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1676/1986 για την επιβολή Φ.Σ.Κ. και ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος ερμήνευσε εσφαλμένα η άλλως εφάρμοσε πλημμελώς τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.1 του ν.1676/1986 είναι εσφαλμένος, νόμω αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή με την υπ' αριθ./2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την Εγκ. ΠΟΛ...../03-02-2014, δεν θεσπίζονται νέες διατάξεις αλλά γίνεται ερμηνεία της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1676/1986, η οποία δεν τροποποιήθηκε από τη θέσπισή της μέχρι και την ημερομηνία δημοσίευσης της εν λόγω εγκυκλίου.

Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή στις 30-12-2009 η Γενική Συνέλευση των μετόχων της προσφεύγουσας αποφάσισε την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά 100.000,00 ευρώ με έκδοση 1.000 νέων ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 100,00. ευρώ εκάστης με τιμή διάθεσης 25.000,00 ευρώ εκάστη και με την ίδια ως άνω γενική συνέλευση αποφασίστηκε η κεφαλαιοποίηση ποσού 25.000.000,00 ευρώ το οποίο προέρχεται από δάνειο ύψους 48.000.000,00 ευρώ που είχε λάβει η ελεγχόμενη επιχείρηση από την μητρική της εταιρεία και μοναδικό της μέτοχο την 09/03/2007, όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ.7,ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ) στην από 09-11-2016 έκθεση μερικού έλεγχου φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου Ν.1676/1986, του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

- «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 κατά το χρόνο λήψης της απόφασης 30-12-2009 της Γενική Συνέλευση των μετόχων της προσφεύγουσας για την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου και την τιμή διάθεσης των μετοχών που εκδόθηκαν, δεν είχε ακόμη γίνει δεκτή από τη φορολογική διοίκηση η υπ' αριθ./..... Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και ήταν σε ισχύ η ΠΟΛ. 1230/10-10-1994, δεν επιβλήθηκε προσαύξηση ανακριβούς δήλωσης.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή κατά το χρόνο έκδοσης 09-11-2016 της με αρ...../2016 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, είχε γίνει δεκτή από τη φορολογική διοίκηση η υπ' αριθ./2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, νόμιμα καταλόγισε Φόρο στη Συγκέντρωση Κεφαλαίων στην υπέρ το άρτιο διαφορά.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09-11-2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Σ.Κ. του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΟ. , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφάσιζομε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

Φορολογητέα αξία με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η φορολογητέα αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας	Διαφορά
100.000,00	25.000.000,00	25.000.000,00	24.900.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου (24.900.000,00*1%)	249.000,00
Πρόσθετος φόρος	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	249.000,00

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.