



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα

24/06/2016

Αριθμός απόφασης:

2343

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., που εδρεύει κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011-30/06/2012), με την οποία επιβλήθηκε φόρος ποσού 150.000,00 € πλέον 176.250,00 € πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης,

β) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2012-30/06/2013), με την οποία

επιβλήθηκε φόρος ποσού 210.000,00 € πλέον 185.250,00 € πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης, μείον ποσό φόρου που αναλογεί στη μη πιστοποιηθείσα αύξηση του Μ.Κ. 131.750,00 €, γ) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2013-30/06/2014), με την οποία επιβλήθηκε φόρος ποσού 65.003,00 € πλέον 32.501,50 € πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης πλέον 11.534,50 € τόκοι λόγω εκπρόθεσμης καταβολής μείον ποσό φόρου που αναλογεί στη μη πιστοποιηθείσα αύξηση του Μ.Κ. 1.236,97 €, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

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-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά του φόρου, που καταλογίσθηκε με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προέκυψε μετά τη διενέργεια μερικού ελέγχου Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, λόγω μη καταβολής του αναλογούντος φόρου επί των αυξήσεων του Μετοχικού Κεφαλαίου, που αποφασίσθηκαν κατόπιν αποφάσεων της Γενικής Συνέλευσης της προσφεύγουσας.

Ειδικότερα:

-Με την από-2012 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας, αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου μέχρι του ποσού των 15.000.000,00 €, με δυνατότητα μερικής καλύψεως.

Με την από-2012 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου πιστοποιήθηκε η μη καταβολή της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, που είχε αποφασιστεί με την ως άνω Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης Φ.Σ.Κ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011-30/06/2012), με διαφορά αξίας υποκείμενης σε Φ.Σ.Κ. 15.000.000,00.

- Με την από-2012 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας, αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου μέχρι του ποσού των 6.000.000,00 €.

Με την από-2012 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου πιστοποιήθηκε η μερική κάλυψη της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, που είχε αποφασισθεί με την ως άνω Γενική Συνέλευση των μετόχων, κατά το ποσό των 2.498.859,30 €.

- Με την από-2013 Απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας, αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου μέχρι του ποσού των 15.000.000,00 €, με δυνατότητα μερικής καλύψεως.

Με την από-2013 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου πιστοποιήθηκε η μερική κάλυψη αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, που είχε αποφασισθεί με την ως άνω Γενική Συνέλευση των μετόχων, κατά το ποσό του 1.824.998,40 €.

Λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης Φ.Σ.Κ. για τα ποσά των 6.000.000,00 € και 15.000.000,00 € εκδόθηκε η υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2012-30/06/2013), με διαφορά αξίας υποκείμενης σε Φ.Σ.Κ. 21.000.000,00 και από το σύνολο του καταλογισθέντος ποσού αφαιρέθηκε ποσό 131.750,00, το οποίο αναλογεί στο φόρο επί του ποσού της διαφοράς της

αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου που αποφασίσθηκε με την από-2013 Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (15.000.000,00 €) και της πιστοποιηθείσας αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου 1.824.998,40 €, ήτοι 13.175.001,60* 1%.

- Με την από-2014 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας αποφασίσθηκε η Μετατροπή ομολογιακού της δανείου σε μετοχές κατά το ποσό των 5.000.000,00 €.

- Με την από-2014 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας μέχρι του ποσού των 1.500.300,00 €, με δυνατότητα μερικής κάλυψης αυτής.

Με την από-2014 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου πιστοποιήθηκε η μερική κάλυψη της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, που είχε αποφασιστεί με την ως άνω Γενική Συνέλευση, κατά το ποσό του 1.376.602,50 €.

Λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης Φ.Σ.Κ. για τα ποσά των 5.000.000,00 € και 1.500.300,00 € εκδόθηκε η υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2012-30/06/2013), με διαφορά αξίας υποκείμενης σε Φ.Σ.Κ. 6.500.300,00 και από το σύνολο του καταλογισθέντος ποσού αφαιρέθηκε ποσό 1.236,97 το οποίο αναλογεί στο φόρο επί του ποσού της διαφοράς της αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου που αποφασίσθηκε με την από-2014 Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης 1.500.300,00 και της πιστοποιηθείσας αύξησης του μετοχικού Κεφαλαίου 1.376.602,50 €, ήτοι 123.697,50* 1%.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, αναφορικά με τις αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου, για τις οποίες επιβλήθηκε κύριος και πρόσθετος φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων (ή πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. κατά περίπτωση), παρά το γεγονός ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, δεν καλύφθηκε, είτε εν όλω είτε εν μέρει και κατά συνέπεια για το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, το οποίο δεν καλύφθηκε, ελλείπει η σχετική φορολογική υποχρέωση.

2. Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το Ν. 2523/1997, για τα έτη 2012 και 2013, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των νεώτερων και ευμενέστερων διατάξεων του Ν. 4174/2013.

Επειδή, στο ν. 1676/1987 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,»

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,

(ν. 4254/2014 ΦΕΚ Α 85/07-04-2014:

{Από την έναρξη ισχύος του παρόντος, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων κατά τα άρθρα 17 επ. του ν.1676/1986 (Α' 204) δεν επιβάλλεται κατά τη σύσταση των υποκειμένων στο φόρο αυτόν.}

ε) το δάνειο, που συνάπτει πρόσωπο του άρθρου 17, εφ' όσον ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη,

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,

β) για τις πράξεις των περιπτώσεων ε, στ και ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 στο ποσό των δανείων ή των κεφαλαίων, κατά περίπτωση,»

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.»

Άρθρο 23 - Δήλωση και καταβολή φόρου.

«1. Τα πρόσωπα, που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου οφείλουν να υποβάλουν δήλωση στον αρμόδιο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 26, οικονομικό έφορο μαζί με αντίγραφο του εγγράφου της οικείας πράξης και να καταβάλουν ολόκληρο το ποσό του οφειλομένου φόρου.

2. Η δήλωση υποβάλλεται:

α. Στη σύσταση, μετατροπή και συγχώνευση των προσώπων του άρθρου 17 μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από τη σύνταξη του κατά νόμο εγγράφου. Όπου από το νόμο προβλέπεται δημοσίευση των πράξεων αυτών, η δήλωση υποβάλλεται πριν από τη δημοσίευση. Ειδικά επί ανωνύμων εταιρειών, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την καταχώριση των ανωτέρω πράξεων στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών. Στην αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 17, μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία σύνταξης του, κατά το νόμο, διαπιστωτικού της αύξησης του κεφαλαίου οικείου εγγράφου ή από τη σχετική εγγραφή στα επίσημα βιβλία των προσώπων αυτών, σε περίπτωση που δεν συντάσσεται έγγραφο. Όπου από το νόμο προβλέπεται δημοσίευση της πράξης αυτής, η δήλωση υποβάλλεται πριν από τη δημοσίευση.»

β) Στα δάνεια των περιπτώσεων ε' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες, από τότε που καταρτίστηκε το οικείο έγγραφο ή εάν δεν υπάρχει έγγραφο από τότε που γίνεται εγγραφή στα οικεία βιβλία.»

Άρθρο 24 - Επιστροφή του φόρου.

«Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται:

α) εάν διαπιστώθηκε ότι αυτός καταβλήθηκε εν όλω ή εν μέρει αχρεώστητα,

β) εάν δε δόθηκε η έγκριση της αρμόδιας αρχής, που τυχόν απαιτείται κατά το νόμο για κάποια από τις πράξεις του άρθρου 18.»

Άρθρο 30 - Προσαυξήσεις - Διαδικασία βεβαίωσης.

«1. Η επιβολή προσαυξήσεων και γενικά η διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του φόρου διέπονται από τις διατάξεις που εφαρμόζονται κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, εφ' όσον δε ρυθμίζονται διαφορετικά από το νόμο αυτόν.»

Επειδή, στη με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Β-2016 απάντηση του Τμήματος Τελών και Ειδικών Φορολογιών της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε., κατόπιν του με αριθ. πρωτ.-2016 σχετικού ερωτήματος της υπηρεσίας μας, αναφέρονται τα εξής:

«1. Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο οποίος επιβάλλεται στη χώρα μας, από την 1η Ιανουαρίου 1987, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17-31 του ν. 1676/1986 (Α' 204) αποτελεί εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με την αντίστοιχη του κοινοτικού δικαίου στο πλαίσιο της Οδηγίας 69/335/17.7.1969, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα με άλλες Οδηγίες. Ήδη η προαναφερόμενη Οδηγία έχει κωδικοποιηθεί και αναδιατυπωθεί με την Οδηγία 2008/7/ΕΚ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2.α) του άρθρου 23 του ως άνω νόμου, η δήλωση για την καταβολή του ΦΣΚ, στην περίπτωση φορολογητέων πράξεων των υπαγόμενων, στο φόρο, προσώπων του άρθρου 17 του ιδίου νόμου, υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία σύνταξης του κατά νόμο «οικείου εγγράφου». Όπου από το νόμο προβλέπεται δημοσίευση της πράξης αυτής, η δήλωση υποβάλλεται, πάντως, πριν από τη δημοσίευση.

2. «Οικείο» έγγραφο, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, με βάση το οποίο γεννάται η φορολογική υποχρέωση, είναι το έγγραφο που συντάσσεται για τη λήψη της απόφασης αύξησης, σε κάθε περίπτωση, με βάση τις οικείες διατάξεις, δηλαδή για τις Ανώνυμες Εταιρείες το πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των

μετόχων ή του Διοικητικού Συμβουλίου, κατά περίπτωση, για τις ΕΠΕ το πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων, για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. το έγγραφο με το οποίο τροποποιείται το καταστατικό κλπ.

3. Στην με αρ. πρωτ. Σ. 2163/328/ΠΟΛ.217/8-7-1987 Εγκύκλιο, ερμηνεύοντας την έννοια του «οικείου εγγράφου», διευκρινίστηκε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 2190/1920 περί των Ανωνύμων Εταιρειών, όπως ισχύει, ότι η αύξηση του κεφαλαίου Ανώνυμης Εταιρείας γίνεται

α. είτε με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (καταστατικής ή συνήθους)

β. είτε με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, με ορισμένες προϋποθέσεις που τάσσονται από το νόμο (άρθρο 13 του ν. 2190/1920).

5. Με το με αρ. πρωτ. 1072969/548/Τ.Ε.Φ. / 3-10-2005 έγγραφο της Δ/σης Τελών και Ειδικών Φορολογιών, διευκρινίστηκε ότι διαπιστωτικό έγγραφο, με βάση το οποίο γεννάται η φορολογική υποχρέωση, είναι το έγγραφο που συντάσσεται για τη λήψη της απόφασης αύξησης, σε κάθε περίπτωση, με βάση τις οικείες διατάξεις, δηλαδή, για τις Α.Ε. το πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή του Δ.Σ., κατά περίπτωση, για τις Ε.Π.Ε. το πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. το έγγραφο με το οποίο τροποποιείται το καταστατικό κλπ.

6. Περαιτέρω, με γνώμονα την με αρ. 368/9-6-1992 της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών (άποψη πλειοψηφίας) και κοινοποιήθηκε με τη με αρ. πρωτ. 1053922/2783/0014/ΠΟΛ.1156/18-8-1992 Εγκύκλιο, δεν υπέχει υποχρέωση υποβολής νέας δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων η Α.Ε., η οποία προέβη σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της, στην περίπτωση που με μεταγενέστερη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, το ποσό της αρχικώς αττοφασισθείσας αυξήσεως, μειώνεται κατά το ποσό του μη συγκεντρωθέντος κεφαλαίου.

7. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 1676/1986 και με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων επιστρέφεται μόνο «εάν διαπιστώθηκε ότι αυτός καταβλήθηκε εν όλω ή εν μέρει αχρεώστητα...». Πριν εξετασθεί, όμως, εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, πρέπει να ληφθεί υπόψη και το χρονικό πλαίσιο που θέτει ο νόμος για την αξίωση απαίτησης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος χρηματικού ποσού, ώστε να μην έχει υποκύψει σε παραγραφή. Ειδικότερα, εφαρμόζονται, κατά περίπτωση, οι διατάξεις των άρθρων 90-95 του ν. 2362/95 περί παραγραφής απαίτησης κατά του Δημοσίου, οι οποίες έχουν αντικατασταθεί από τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 140-144 του νέου Δημοσίου Λογιστικού (ν. 4270/2014 ΦΕΚ 143 Τ. Α') και ισχύουν από 1-1-2015.»

Επειδή, από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι, επί Ανωνύμων Εταιρειών, ο φόρος υπολογίζεται επί του ποσού της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου που αποφασίσθηκε από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων και καταβάλλεται εις ολόκληρον μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία της σχετικής απόφασης της Γενικής Συνέλευσης.

Σε περίπτωση ακύρωσης της αύξησης ή μερικής κάλυψης αυτής προβλέπεται η επιστροφή του κατά περίπτωση επιπλέον καταβληθέντος φόρου, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου.

Επειδή, στο σκεπτικό της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα υπ' αριθ./1997 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών Εφ. ΑΘ.) αναφέρονται και τα εξής:

«ο φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων, επιβάλλεται επί του αντικειμένου των πράξεων που συνιστούν συγκέντρωση κεφαλαίων/κατά τους ορισμούς του άρθρου 18 του ν. 1676/1986 και αφορούν στα πρόσωπα του άρθρου 17 του ίδιου νόμου υπολογίζεται δε επί της αξίας των εισφορών, που πρέπει να φορολογηθεί, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του νόμου αυτού. Ειδικότερα επί αυξήσεως του κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, ο παραπάνω φόρος υπολογίζεται επί του ποσού, κατά το οποίο ορίσθηκε με την απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων να αυξηθεί το κεφάλαιο αυτό και η σχετική δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπωσδήποτε πριν από τη δημοσίευση της αποφάσεως αυτής, όπως ορίζεται στο άρθρο 23 του προαναφερόμενου νόμου. Επί μη πλήρους καλύψεως όμως του ποσού της αυξήσεως του κεφαλαίου, εφόσον διά της εγκριθείσας σχετικής αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως των μετόχων είχε προβλεφθεί ότι επί μη πλήρους καλύψεως του ποσού της αυξήσεως του κεφαλαίου, ή αύξηση αυτή θα ισχύσει μέχρι του ποσού της καλύψεως ή άλλως μέχρι συγκεκριμένου ποσού, ο φόρος αυτός, κατά το μέρος που αφορά το πέραν της

πραγματοποιηθείσας καλύψεως ποσό, επιστρέφεται στην ανώνυμη εταιρία, ως αχρεωστήτως καταβληθείς, υπό την προϋπόθεση βεβαίως, ότι έχει τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 13α του ν. 2190/1920, για σχετική τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας. Δεν τίθεται δε από το άρθρο 24 του ν. 1676/1986, ως προϋπόθεση για την επιστροφή αυτή να υφίσταται το αχρεώστητο, κατά τον χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, αλλ' αρκεί, κατά τις ίδιες διατάξεις, η διαπίστωση, πριν από τον χρόνο συμπληρώσεως της παραγραφής της οικείας αξιώσεως, της εν όλω ή εν μέρει αχρεώστητης καταβολής του φόρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω απόφασης του Δ.Εφ.Α., χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης, από τη Γενική Συνέλευση, περί αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και η, υπό προϋποθέσεις, επιστροφή του καταβληθέντος φόρου, επί μη πλήρους καλύψεως του ποσού της αύξησης του κεφαλαίου .

Επειδή, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα δικαστικές αποφάσεις, σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται με τη διαπίστωση της αύξησης του κεφαλαίου, δεν είναι τελεσίδικες και το σκεπτικό τους δεν έχει γίνει αποδεκτό από τη φορολογική διοίκηση. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογή του νόμου είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, στην παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η νεότερη ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ.,).

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 (ΣτΕ 8721/1992, 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. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης επιβολής πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το Ν. 2523/1997, για τα έτη 2012 και 2013, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των ακόλουθων πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011-30/06/2012).

Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η αξία που υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει δήλωσης	15.000.000,00
Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού	30.000.000,00
Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει της παρούσας απόφασης	30.000.000,00

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	150.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	176.250,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	326.250,00

β) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2012-30/06/2013).

Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η αξία που υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει δήλωσης	0,00
Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού	21.000.000,00
Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει της παρούσας απόφασης	21.000.000,00

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	210.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	185.250,00
Σύνολο	395.250,00
Μείον φόρος που αναλογεί στη μη πραγματοποιηθείσα αύξηση του Μ.Κ.	131.750,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	263.500,00

γ) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2013-30/06/2014).

Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η αξία που υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει δήλωσης	3.000.000,00
Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού	9.500.300,00
Αξία υποκείμενη σε Φ.Σ.Κ. βάσει της παρούσας απόφασης	9.500.300,00

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	65.003,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	32.501,50
Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	11.534,50
Σύνολο	109.039,00
Μείον φόρος που αναλογεί στη μη πραγματοποιηθείσα αύξηση του Μ.Κ.	1.236,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	107.802,03

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το Αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).