



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604574
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 15/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2178

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 17/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «...», ΑΦΜ ..., που εδρεύει στη ..., ... κατά α) του προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ύψους 1.841,68 € που έγινε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Θήρας στην υπ' αριθμ. ... δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων και β) της υπ' αριθμ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου ύψους 500,00 € του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τον προσδιορισμό φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ύψους 1.841,68 € που έγινε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Θήρας στην υπ' αριθμ. ... δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση

κεφαλαίων και β) την υπ' αριθμ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου ύψους 500,00 € του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήρας των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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 17/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «...», ΑΦΜ ..., 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:

Με την υπ' αρ. ...-2015 σύμβαση συγχώνευσης εταιρειών με απορρόφηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και σε εκτέλεση των αποφάσεων και εγκρίσεων των Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων και εταίρων αντίστοιχα των συμβαλλομένων εταιρειών, ήτοι αφ' ενός της προσφεύγουσας και αφ' ετέρου της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», προέβησαν αμφότερες στη σύμβαση συγχώνευσης με απορρόφηση όπου απορροφούσα είναι η προσφεύγουσα και απορροφούμενη είναι η ομόρρυθμη εταιρεία. Η συγχώνευση πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68-79 του κ.ν. 2190/1920 και του ν.δ. 1297/1972, με απορρόφηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού της ομόρρυθμης απορροφούμενης εταιρείας από τη προσφεύγουσα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, με την ολοκλήρωση της ως άνω συγχώνευσης, το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας αυξήθηκε κατά το ποσό εκ του εισφερόμενου εταιρικού κεφαλαίου της απορροφούμενης εταιρείας, ήτοι κατά τμήμα της καθαρής θέσης αυτής ύψους 132.394,98 € διά της εκδόσεως 45.186 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 2,93 € έκαστης, ενώ το υπόλοιπο ποσό της καθαρής θέσης, ύψους 51.773,02 € μεταφέρθηκε σε λογαριασμό αποθεματικού ως «Καταβεβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της προσφεύγουσας.

Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα υπέβαλε μηδενική Δήλωση καταβολής Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου στη Δ.Ο.Υ. Θήρας με σχετική προσκομισθείσα την ως άνω σύμβαση, ωστόσο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Θήρας προέβη σε προσδιορισμό φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ύψους 1.841,68 € (υπ' αριθμ. ...-2016 δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων, ΑΧΚ ...) , ήτοι ποσό διαφοράς κεφαλαίου 184.168 € (132.394,98 € + 51.773,02 €) με συντελεστή 1% με βάση την ως άνω σύμβαση και στην έκδοση της υπ' αριθμ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου ύψους 500,00 € του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της σχετικής δήλωσης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου διότι τα συγχωνευόμενα πρόσωπα εμπίπτουν στα πρόσωπα του άρθρου 17 του Ν. 1676/1986 ως εμπορικές εταιρείες και με τη πράξη της συγχώνευσης δεν πραγματοποιείται συγκέντρωση κεφαλαίων .

- Η πράξη επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου τυγχάνει νόμω αβάσιμη διότι καταρχήν δεν υφίσταται από μέρους της προσφεύγουσας υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 1297/1972: «*Η κατά το άρθρον 1 του παρόντος σύμβασις περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβασις των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, πάσα σχετική πράξις ή συμφωνία αφορώσα την εισφοράν ή μεταβίβασιν στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ως και παντός εμπραγμάτου δικαιώματος, αι αποφάσεις των κατά νόμον οργάνων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων εταιρειών και πάσα άλλη συμφωνία απαιτούμενη δια την συγχωνεύσιν ή μετατροπή ή την σύστασιν της νέας εταιρείας, ή δημοσίευσις αυτώ εν των Δελτίω Ανωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, ή οιοιδήποτε ετέρου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοιδήποτε τρίτου...*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2954/2001: «*Οι απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α) και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α) , όπως έχουν συμπληρωθεί και ισχύουν, δεν περιλαμβάνουν το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, ως προς τον οποίο έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 17 - 31 του Ν. 1676/1986 (ΦΕΚ 204 Α). ...»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 1676/1986: «*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...*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1676/1986: «*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 οιοιουδήποτε είδους, β) η μετατροπή προσώπου, που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17, σε πρόσωπο του άρθρου αυτού, καθώς και η συγχώνευση προσώπου που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17 με πρόσωπο του άρθρου αυτού, γ) η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οιοιουδήποτε 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, δ) η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την παροχή υπηρεσιών από μέλος αυτών, οι οποίες δεν αυξάνουν το κεφάλαιο, αλλά διαφοροποιούν τα δικαιώματα ή αυξάνουν την αξία των μεριδίων...*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του Ν. 1676/1986: «*Δεν υπάγονται στο φόρο, κατά το μέρος που δεν αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων, οι κατωτέρω πράξεις: α) η μετατροπή προσώπου του άρθρου 17 σε πρόσωπο οιοιουδήποτε άλλου τύπου, β) η συγχώνευση των προσώπων του άρθρου 17 και η παράταση του χρόνου διάρκειάς τους, γ) η μεταβολή του σκοπού των προσώπων του άρθρου 17 και οποιαδήποτε άλλη μεταβολή*

της συστατικής πράξης ή του καταστατικού τους. Εξαιρετικά, υπάγεται στο φόρο η μεταβολή του σκοπού προσώπου του άρθρου 17, στο οποίο, βάσει του προηγούμενου σκοπού του, είχε χορηγηθεί απαλλαγή από το φόρο, ενώ δεν προβλέπεται τέτοια απαλλαγή και βάσει του νέου σκοπού.δ) η εκχώρηση ή η απόληψη μερίδας των προσώπων του άρθρου 17, καθώς και η λόγω διάλυσης των προσώπων αυτών διανομή των περιουσιακών τους στοιχείων, ε) κάθε σύμβαση ή πράξη που είναι παρεπόμενη των πράξεων του άρθρου τούτου.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1388/28-12-2001 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων (μετατροπές, συγχωνεύσεις) που γίνονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993 θα επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου μόνο εφόσον συντελείται συγκέντρωση κεφαλαίων, εφόσον δηλαδή λαμβάνει χώρα εισφορά περιουσιακού στοιχείου.

Τέτοια εισφορά έχουμε:

1. Εάν μετατρέπεται πρόσωπο που δεν ήταν υποκείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ν. 1676/1986, σε πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό (π.χ. μετατροπή ατομικής επιχείρησης, σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή μετατροπή προσώπου που ο σκοπός του δεν ήταν κερδοσκοπικός σε πρόσωπο κερδοσκοπικό).

Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα υπολογισθεί ...

2. Εάν συγχωνεύεται πρόσωπο που δεν ήταν υποκείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων με πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό (π.χ. συγχώνευση μιας ατομικής επιχείρησης με Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή συγχώνευση προσώπου που ο σκοπός του δεν ήταν κερδοσκοπικός με πρόσωπο κερδοσκοπικό).

Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα υπολογισθεί σε ολόκληρη την αξία της περιουσίας του προσώπου αυτού που εισφέρεται, περιλαμβανομένων και των τυχόν νέων περιουσιακών στοιχείων όπως αυτή θα εκτιμηθεί καθώς και στην αξία των τυχόν νέων εισφορών από τα πρόσωπα που ήταν υποκείμενα στο φόρο.

Αντίθετα δεν θα επιβληθεί φόρος στην τυχόν υπεραξία που θα προκύψει από την εκτίμηση της περιουσίας των προσώπων αυτών (των υποκείμενων στο φόρο), αφού η κάλυψη δεν γίνεται με νέα εισφορά. Τέλος εάν συγχωνεύονται πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο φόρος θα υπολογισθεί μόνο στο επί πλέον κεφάλαιο που γίνεται με τυχόν νέες εισφορές. Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τον τρόπο συγχώνευσης (με απορρόφηση ή συγχώνευση με σύσταση νέας).

3. Εάν προκύπτει διαφορά κεφαλαίου με κάθε είδους νέα εισφορά. Εννοείται ότι δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων εάν το επί πλέον κεφάλαιο γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων. Ως νέα εισφορά θεωρείται και η διαφορά κεφαλαίου που προκύπτει για την απορροφώσα εταιρεία στην περίπτωση απόσχισης κλάδου ανώνυμης εταιρείας και απορρόφησης του από άλλη.

Διευκρινίζεται ότι με βάση όσα έχουν γίνει δεκτά με τις προαναφερόμενες αποφάσεις του Σ.Τ.Ε. τα ανωτέρω ισχύουν όχι μόνο για τους μετασχηματισμούς που γίνονται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 και του Ν. 2166/1993 αλλά και με βάση τις γενικές διατάξεις.

Η ισχύς των διατάξεων του κοινοποιούμενου άρθρου 5, ισχύει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, από τη δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.11.2001). Επομένως αφορά μετασχηματισμούς επιχειρήσεων για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από 2.11.2001.»

Επειδή εν προκειμένω συγχωνεύτηκαν δύο νομικά πρόσωπα τα οποία εμπίπτουν στα πρόσωπα του άρθρου 17 του Ν. 1676/1986, δηλαδή είναι υποκείμενα στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου και ως εκ τούτου είχε επιβληθεί ή όφειλε να επιβληθεί φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου κατά τη εκάστοτε διαμόρφωση του εισφερόμενου κεφαλαίου της κάθε μίας εταιρείας ξεχωριστά και όχι κατά την απορρόφηση της μιας εταιρείας από την άλλη. Εξάλλου όπως προαναφέρθηκε και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 1676/1986 αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίου και υπάγεται στο φόρο η συγχώνευση προσώπου που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17 με πρόσωπο του άρθρου αυτού ενώ στη κρίνόμενη περίπτωση συγχωνεύτηκαν δύο νομικά πρόσωπα τα οποία εμπίπτουν αμφότερα στα πρόσωπα του άρθρου 17 του Ν. 1676/1986.

Επειδή εξάλλου όταν συγχωνεύονται δύο πρόσωπα του άρθρου 17 του Ν. 1676/1986, υποκείμενα στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, ο φόρος υπολογίζεται μόνο στο επιπλέον κεφάλαιο που γίνεται με τυχόν νέες εισφορές. Στη προκειμένη περίπτωση δεν εισφέρονται νέα περιουσιακά στοιχεία πλην όμως το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας απορροφούσας εταιρείας αυξήθηκε μόνο κατά το ποσό του εισφερόμενου εταιρικού κεφαλαίου της απορροφώμενης ομόρρυθμης εταιρείας, δηλαδή κατά του ποσού της καθαρής θέσης αυτής.

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1044/03-02-2014 ορίζεται ότι: « Κοινοποιούμε την με αρ. 113/2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα ΣΤ'), η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, στον οποίο έχει μεταβιβαστεί η σχετική αρμοδιότητα, δυνάμει της με αρ. Δ6Α 1015213 ΕΞ2013/ 28-1-2013 απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών (130 Β'), στις 25.11.2013.

Με την ως άνω γνωμοδότηση, η οποία εκδόθηκε σε απάντηση σχετικού ερωτήματος της Υπηρεσίας μας, το Ν.Σ.Κ. έκρινε ομόφωνα τα ακόλουθα:

1. Είναι δυνατή η εκ μέρους Ε.Π.Ε. έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον. Η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. δεν δύναται να εκδόσει εταιρικά μερίδια υπέρ το άρτιον και να τα διαθέσει σε τρίτο πρόσωπο. Πρέπει να τηρήσει τις σχετικές διατυπώσεις για τη συγκεκριμένη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και τη μετατροπή της σε πολυπρόσωπη Ε.Π.Ε. και ακολούθως να διαθέσει τα μερίδια σε τρίτους.
2. Στην περίπτωση έκδοσης εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον, στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου υπάγεται, τόσο η μέχρι το άρτιον τιμή διάθεσης του μεριδίου, όσο και η υπέρ το άρτιον διαφορά..»

Επειδή, από την έκθεση της εκτιμητικής επιτροπής του άρθρου 9 του ν. 2190/1920, η οποία περιέχεται στην από .../2015 σύμβαση συγχώνευσης προκύπτει ότι η καθαρή θέση της απορροφώμενης εταιρείας ανήλθε σε 184.168.00 € αποτελούμενη από το εταιρικό της κεφάλαιο 200.000,00 μείον ζημίες ποσού 15.832,00 €.

Με το ποσό 132.394,98 € αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας, ενώ το υπόλοιπο ποσό 51.773,02 € μεταφέρθηκε σε λογαριασμό αποθεματικού «Καταβεβλημένη διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο λόγω συγχώνευσης» .

Επειδή, στο 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, στην προκειμένη περίπτωση το σχηματισθέν από την προσφεύγουσα αποθεματικό των 51.773,02 € δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του αποθεματικού της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο. Δεν επήλθε αύξηση του ενεργητικού της προσφεύγουσας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 α του 18 άρθρου του ν. 1676/1986, καθόσον το ποσό των 51.773,02 € αποτελούσε μέρος του κεφαλαίου της απορροφώμενης εταιρείας και δεν προήλθε από αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας και έκδοση μετοχών από αυτή.

Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της εγκ. ΠΟΛ. 1044/03-02-2014 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής του ως άνω ποσού σε Φ.Σ.Κ., είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 1676/1986: «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 οφειλόμενου 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...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1...»

Επειδή όπως προκύπτει από τις προαναφερόμενες διατάξεις, όσον αφορά τη προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, η εν λόγω παράλειψη της εμπρόθεσμης υποβολής της επίμαχης δήλωσης από μέρους της προσφεύγουσας εμπίπτει στις παραβάσεις του άρθρου 54 παρ 1 του Ν. 4174/2013 και προς τούτου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ 2 του ίδιου νόμου, ποσού 100,00 € καθόσον όπως προκύπτει από τα ανωτέρω δεν υφίστατο κατά της υποβολή της δήλωσης φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/02/2016 και αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «...», ΑΦΜ ... και συγκεκριμένα :

α. Την **αποδοχή** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση του προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ύψους 1.841,68 € που έγινε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Θήρας στην υπ'αριθμ. ... δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων.

β. Την **απόρριψη** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την υποχρέωση υποβολής μηδενικής δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και περαιτέρω την τροποποίηση του ύψους του προστίμου εκπροθέσμου υποβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ως κατωτέρω:

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 : 100 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).