



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14 / 01 / 2019

Αριθμός Απόφασης **173**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **14/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, επί της υπ' αριθ./**17-04-2018** **επιφύλαξης**, που υποβλήθηκε μαζί με την υπ' αριθμ./17-04-2018 δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **14/09/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι κατατέθηκε εντός 30 ημερών από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας των 90 ημερών από την κατάθεση της επιφύλαξης, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./17-04-2018 **επιφύλαξη** της η εταιρεία, ζήτησε την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού του Φ.Σ.Κ που κατέβαλε αυθημερόν μέσω Internet banking της και αφορούσε την υπέρ το άρτιο διαφορά ποσού **198.803,55€** (ήτοι: 19.880.355,22€ x 1%).

Συγκεκριμένα με την από 02/04/2018 Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας, αποφασίστηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της, κατά **1.577.124,78€** με έκδοση **536.437** νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, **ονομαστικής αξίας 2,94€** εκάστης και **τιμή διάθεσης 40€** κάθε μίας.

Η διαφορά υπέρ το άρτιο που προέκυψε, ύψους **19.880.355,22€** [37,06€/μτχ x(40,00€ - 2,94€) επί **536.437** μετοχές], καταχωρήθηκε στα λογιστικά της βιβλία στο λογαριασμό 41.00.00000 «καταβεβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο», και η αύξηση του Μ.Κ ποσού **1.577.124,78€** (536.437 μτχ x 2,94€/μτχ), στο λογαριασμό 40.00.00000 «καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο Κοινών μετοχών».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών στην με αριθ. πρωτ./17-04-2018 **επιφύλαξη** της, που υποβλήθηκε μαζί με την υπ' αριθμ./17-04-2018 δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, προβάλλοντας ότι

- 1) Έχει γίνει εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 18 § 1 περ. γ' του ν. 1676/1986 από το Ν.Σ.Κ με την υπ' αριθ. 113/2009 γνωμοδότησή του η οποία έγινε δεκτή από τη ΓΓΔΕ με την ΠΟΛ. 1044/2014
- 2) Η ως άνω γνωμοδότηση αναφέρεται σε υπόθεση ποσού υπέρ το άρτιο εταιρείας με τη μορφή ΕΠΕ
- 3) Η εγκύκλιος ΠΟΛ 1230/10-10-1994 που αναφερόταν στις ΑΕ, δεν έχει ανακληθεί μέχρι σήμερα.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./**ΕΙ2019/11-01-2019** υπόμνημά της, επικαλείται την ΣΤΕ 1774/2018 καθώς και τη σχετική εγκύκλιο ΠΟΛ 1238/21-12-2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προσκομίζει δε και επικαλείται τα κατωτέρω στοιχεία:

1. Την από 02/04/2018 Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της που αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου,
2. Την υπ' αριθμ./17-04-2018 δήλωση Φ.Σ.Κ
3. Την με αριθ. πρωτ./17-04-2018 επιφύλαξη
4. Αντίγραφο από το Γενικό Ημερολόγιο της εταιρείας που αφορά τις καταβολές του μετόχου, για την υλοποίηση της υπό κρίση αύξησης, καθώς και την καταβολή του σχετικού φόρου, με τις σχετικές διακρίσεις (ονομαστική αξία και αξία υπέρ το άρτιο)
5. Αντίγραφο του ισοζυγίου της εταιρείας Δεκεμβρίου 2017 (πριν την αύξηση) και του Απριλίου 2018 (μετά την αύξηση).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **20§1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **90§2** του **ν. 2362/1995 – περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού** (Α' 247), ορίζεται ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή

παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής. [...]]»

Εξάλλου όπως έχει νομολογηθεί επί προκαταβληθέντος και κατ' αναλογία επί παρακρατηθέντος φόρου, η αξίωση προς επιστροφή ως αχρεωστήτου γεννάται κατά το χρόνο της υποβολής της σχετικής δήλωσης από μέρους του φορολογούμενου από την οποία προκύπτει η έλλειψη φορολογικής του υποχρέωσης και όχι από το χρόνο της καταβολής ΣτΕ 3664/1981, 1363/1982 και 1218/1994, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 837/1991). Έγγραφα 1071665/1407 /Α0012/20-09-2007, 1064448 /1283/Α0012/04-07-2007, κ.ά

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 1676/1986** (Α' 204) ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: Με το άρθρο **17** ότι: «Επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία "φόρος με την 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 σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός, γ) υποκατάστημα ξένης εταιρείας», με το άρθρο **18 § 1** ότι: «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,** δ) ..., ε) ..., στ) ... ζ) ...», με το άρθρο **19 § 1** ότι: «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», με το άρθρο **20** ότι: «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» και με το άρθρο **21** ότι: «Ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) στην αξία που φορολογείται»

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1115824/ΠΟΛ. 1230/10-10-1994** διαταγή του Υ.Ο, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **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 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**, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Από τις διατάξεις αυτές 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 εισφέροντες 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/ΛΣ 21619, γνωμ. 215 της Γν. σ.1994 έγγραφο του Υπ. Οικ. Και Οικονομικών). Ως προς τη «διαφορά από την έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιον», 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/ΛΣ2169 - γνωμ. 215 της 15.6.94, Παν.Ρέππας οπ.παραπ., ΠΟΛ. 1230/10-10-94). Κατά τις Γνωμ 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.1676/86. Υπάγουν τη διαφορά υπέρ το άρτιο στην έννοια του όρου «ίδια κεφάλαια» που χρησιμοποιεί ο Ν.1262/82, ο οποίος, όμως, ρυθμίζει θέματα διαφορετικά από αυτά του Ν.1676/86. Ο όρος «ίδια κεφάλαια» 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 άρτιον 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 άρτιον διαφοράς σε άλλη περίπτωση του άρθρου 18, και συγκεκριμένα στη περίπτωση γ'. Όπως δέχεται και η ανωτέρω ερμηνευτική εκδοχή, 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 την απόφαση **ΣτΕ 1774/2018** κρίθηκε ότι: «σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης διαφοράς που προέρχεται από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό αυτό, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή λαμβάνει χώρα αύξηση του κεφαλαίου κατά τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 περ. α' και γ' του ν. 1676/1986. Η διαφορά αυτή δεν υπάγεται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου κατά τον χρόνο της καταβολής της, γιατί κατά το χρόνο εκείνο δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των ανωτέρω διατάξεων, αφού ο εισφέρων δεν αποκτά δικαιώματα ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως δικαιώματα ψήφου κλπ. Κατά την κεφαλαιοποίηση, όμως, της διαφοράς αυτής συντρέχουν πλέον οι ανωτέρω προϋποθέσεις. Εξάλλου, το γεγονός ότι το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο «κατατάσσει» τη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο στην κατηγορία

των αποθεματικών δεν αρκεί για την εξαίρεση από το φόρο της αύξησης κεφαλαίου που γίνεται με την κεφαλαιοποίηση αυτή βάσει του άρθρου 22 παρ. 2 του ν. 1676/1986, δεδομένου ότι παρά την «κατάταξη» αυτή, η διαφορά υπέρ το άρτιο έχει διαφορετική φύση και προέλευση από τα κοινά αποθεματικά, ενώ, εξάλλου, οι φορολογικές διατάξεις που θεσπίζουν απαλλαγές είναι στενά ερμηνευτέες».

Επειδή με την υπ' αριθ. **ΠΟΛ. 1238/21-12-2018** διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες για τη Φορολογική αντιμετώπιση της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο από πλευράς φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων – Συμμόρφωση με τη ΣτΕ 1774/2018 τα ακόλουθα:

«Με την υπ' αριθ. 3015/2009 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι σε περίπτωση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο, ο εισφέρων περιουσιακά στοιχεία δεν αποκτά κατά την στιγμή της καταβολής, δικαιώματα ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι (δικαιώματα στα κέρδη, δικαιώματα ψήφου, κλπ) και επομένως δεν πληρούνται, κατά την στιγμή της καταβολής, οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1676/1986 για την επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου. Επομένως, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται την στιγμή της καταβολής μόνο για την ονομαστική αξία των μετοχών, ενώ για το μέρος που αφορά την υπέρ το άρτιο διαφορά, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την στιγμή της κεφαλαιοποίησης της διαφοράς αυτής. Η πρόσφατη ΣτΕ 1774/2018 με την οποία η ασκηθείσα αναίρεση απορρίφθηκε ως απαράδεκτη, επικύρωσε την ανωτέρω κρίση της υπ' αριθ. ΣτΕ 3015/2009. Κατόπιν των ανωτέρω, η ΠΟΛ 1044/2014 με την οποία κοινοποιήθηκε η Γνωμ. ΝΣΚ 113/2009, παύει να ισχύει»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα: Με την από 02/04/2018 απόφαση της Γ.Σ του μετόχου της προσφεύγουσας, αποφασίστηκε η αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου της κατά το ποσό των **1.577.124,78€**, με την έκδοση **536.437** νέων ονομαστικών μετοχών **ονομαστικής αξίας 2,94€** η καθεμία και **τιμή διάθεσης 40€** ανά μετοχή. Την ίδια ημερομηνία η προσφεύγουσα καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία την κατωτέρω λογιστική εγγραφή (**Συν. υπομν. 4**), με την οποία απεικονίζεται η καταβολή του Μετοχικού Κεφαλαίου από τον μέτοχο:

Ημερ/νία	Παραστα- τικό	Κωδικός ΓΛΣ	Περιγραφή λογαριασμού	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
2/4/2018	Πρακτ.ΔΣ	43.00.00000	Πρακτικό 02/04/2018	21.457.480,00€	
2/4/2018	--/--	40.00.00000	Καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο κοινών μτχ	--/--		1.577.124,78€
2/4/2018	--/--	41.00.00000	Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μτχ υπέρ το άρτιο	--/--		19.880.355,22€

Ακολούθως με την υπ' αριθμ./**17-04-2018** **δήλωση** φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, η προσφεύγουσα κατέβαλε το αναλογούν ποσό φόρου και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τις κατωτέρω λογιστικές εγγραφές (**Συν. υπομν. 4**):

17/4/2018	--/--	38.03.00102	--/--		214.574,80€
-----------	-------	-------------	-------	-------	--	-------------

Ημερ/νία	Παραστα- τικό	Κωδικός ΓΛΣ	Περιγραφή λογαριασμού	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
17/4/2018	ΦΣΚ	63.98.90005	Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	Φ.Σ.Κ 2018		214.574,80€
17/4/2018	--/--	40.00.00099	Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου επί Αύξησης Μ.Κ	--/--	15.771,25€	
17/4/2018	--/--	41.00.00099	Φόρος Συγκέντρωσης Κεφ. επί Διαφ. Υπέρ το άρτιο	--/--	198.803,55€	

Από την πρώτη από τις ανωτέρω εγγραφές, προκύπτει η καταβολή από την προσφεύγουσα του Φ.Σ.Κ μέσω του λογαριασμού όψεως της, ενώ από τη δεύτερη εγγραφή προκύπτει ότι ο Φ.Σ.Κ. έχει καταχωρηθεί αρνητικά στην καθαρή θέση (μετοχικό κεφάλαιο και διαφορά υπέρ το άρτιο).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ορίζεται ότι

«1) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν: α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου: α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς. β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού. γ) Τα αποτελέσματα εις νέον. δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. ε) Τους ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης. στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως. 2) Τα κονδύλια της καθαρής θέσης της παραγράφου 1 α και 1 ε του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά, που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί. 3) Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά. 4) ...».

Επιπλέον, στην από 16/10/2015 Λογιστική οδηγία του ν. 4308/2014 της ΕΛΤΕ, αναφέρονται για το συγκεκριμένο θέμα τα ακόλουθα:

«26.3.1 Όταν η έκδοση ενός στοιχείου καθαρής θέσης συνεπάγεται την επέλευση κόστους (π.χ. έξοδα και προμήθειες έκδοσης μετοχών), το σχετικό ποσό καταχωρείται αρνητικά στην καθαρή θέση, εφόσον κρίνεται σημαντικό. Όταν το σχετικό ποσό δεν είναι σημαντικό, μπορεί να αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων με βάση την αρχή του δεδουλευμένου»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο λογιστικός χειρισμός που ακολούθησε η προσφεύγουσα, ήτοι η μείωση των ιδίων κεφαλαίων με το ποσό του καταβληθέντος ΦΣΚ, προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 και της από 16/10/2015 λογιστικής οδηγίας της ΕΛΤΕ.

Επειδή περαιτέρω, από τη νομολογία έχει κριθεί ότι η αξίωση προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, γεννάται κατά το χρόνο της υποβολής της σχετικής δήλωσης από τον φορολογούμενο από την οποία προκύπτει η έλλειψη φορολογικής του υποχρέωσης ΣΤΕ 3664/1981, 1363/1982 και 1218/1994, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 837/1991), αλλά και από τη Διοίκηση έχουν γίνει δεκτά (Έγγραφα 1071665/1407/A0012/20-09-2007, 1064448/1283/A0012/04-07-2007 κ.α)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η καταβολή του Φ.Σ.Κ που αναλογεί στη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, **κρίνεται ότι αφορά αχρεώστητη καταβολή κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης**, ανεξάρτητα αν με τη λογιστική εγγραφή που διενήργησε η προσφεύγουσα μετακύλησε το φόρο στους μετόχους.

Ως εκ τούτου, βάσει της **ΣΤΕ 1774/2018** και της διαταγής **ΠΟΛ. 1238/21-12-2018** του Διοικητή της ΑΑΔΕ, **πρέπει να γίνει δεκτός** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να επιστραφεί σ' αυτήν ο Φ.Σ.Κ που αφορά το ποσό των **198.803,55€** που προήλθε από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο βάσει της από 02/04/2018 απόφασης της Γ.Σ του μετόχου της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **14/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στηνκαι την **ακύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, επί της

υπ' αριθ./17-04-2018 **επιφύλαξης**, που υποβλήθηκε στην ίδια ΔΟΥ μαζί με την υπ' αριθμ./17-04-2018 δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.