



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 23 / 09 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2731**

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 **24/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, οδός αριθ., τ.κ, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, στην με αριθ. πρωτ. **/2018 αίτησή της**, που αφορά την αξίωση της εταιρείας για επιστροφή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, ποσού **158.580€** (που αντιστοιχεί σε ποσοστό 1% επί της διαφοράς υπέρ το άρτιο από έκδοση νέων μετοχών ποσού **15.858.000€**, ήτοι 17.620 μετοχές x 900€ / μτχ) που καταβλήθηκε αχρεωστήτως, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

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 **24/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η τασσόμενη προθεσμία των 90 ημερών (άρθρο 63§2 του ν. 2717/1999), παρήλθε από τις **28/03/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, των υποβληθέντων στην υπηρεσία μας υπομνημάτων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

- 1) Με την από **23/12/2014 απόφαση** της Έκτακτης Γ.Σ των μετόχων της εταιρείας (**Σχ. 1**), έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 2.800 ονομαστικών μετοχών, **ονομαστικής αξίας 100,00€ και τιμή διάθεσης 1.000,00€ εκάστη** (αξία υπέρ το άρτιο 900€ ανά μετοχή). Παράλληλα έλαβε χώρα τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της Εταιρείας, με την ως άνω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, καθώς και κωδικοποίηση του καταστατικού που δημοσιεύτηκε στο ΓΕΜΗ με α/α/2014 (**Σχ. 2**).
Η διαφορά υπέρ το άρτιο που προέκυψε ύψους **2.520.000€** (2.800 μτχ x 900,00€ ανά μτχ), κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας και καταχωρήθηκε στους λογαριασμούς 41.00.00.001 και 41.00.00.002 (**Σχ. 3, 4**).
Ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά την υπ' αριθμ./30-12-2014 δήλωση Φ.Σ.Κ, με την οποία δήλωσε ως **αξία υποκείμενη το ποσό των 2.800.000€ (Σχ. 5)** και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο ποσού **28.000€** (2.800.000€ x 1% - **Σχ. 6**). Στην ως άνω υποκείμενη αξία, συμπεριέλαβε και το ποσό της υπέρ το άρτιο διαφοράς ποσού 2.520.000€.
- 2) Με την από **18/12/2015 απόφαση** της Έκτακτης Γ.Σ των μετόχων της εταιρείας (**Σχ. 7**), έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 2.000 ονομαστικών μετοχών, **ονομαστικής αξίας 100,00€ και τιμή διάθεσης 1.000,00€ εκάστη** (αξία υπέρ το άρτιο 900€ ανά μετοχή). Παράλληλα έλαβε χώρα τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της Εταιρείας, με την ως άνω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, καθώς και κωδικοποίηση του καταστατικού που δημοσιεύτηκε στο ΓΕΜΗ με α/α/2016 (**Σχ. 8**).
Η διαφορά υπέρ το άρτιο που προέκυψε ύψους **1.800.000€** (2.000 μτχ x 900,00€ ανά μτχ), κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας και καταχωρήθηκε στους λογαριασμούς 41.00.00.001 και 41.00.00.002 (**Σχ. 9, 10**).
Ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά την υπ' αριθμ./2015 δήλωση Φ.Σ.Κ, με την οποία δήλωσε ως **αξία υποκείμενη το ποσό των 2.000.000€ (Σχ. 11)** και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο ποσού **20.000€** (2.000.000€ x 1% - **Σχ. 12**). Στην ως άνω υποκείμενη αξία, συμπεριέλαβε και το ποσό της υπέρ το άρτιο διαφοράς ποσού 1.800.000€.
- 3) Με την από **19/07/2016 απόφαση** της Έκτακτης Γ.Σ των μετόχων της εταιρείας (**Σχ. 13**), έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 6.500 ονομαστικών μετοχών, **ονομαστικής αξίας 100,00€ και τιμή διάθεσης 1.000,00€ εκάστη** (αξία υπέρ το άρτιο 900€ ανά μετοχή). Παράλληλα έλαβε χώρα τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της Εταιρείας, με την ως άνω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, καθώς και κωδικοποίηση του καταστατικού που δημοσιεύτηκε στο ΓΕΜΗ με α/α/2016 (**Σχ. 14**).
Η διαφορά υπέρ το άρτιο που προέκυψε ύψους **5.850.000€** (6.500 μτχ x 900,00€ ανά μτχ), κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας και καταχωρήθηκε στους λογαριασμούς 41.00.00.001 και 41.00.00.002 (**Σχ. 15, 16**).
Ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά την υπ' αριθμ./2016 δήλωση Φ.Σ.Κ, με την οποία δήλωσε ως **αξία υποκείμενη το ποσό των 6.500.000€ (Σχ. 17)** και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο ποσού **65.000€** (6.500.000€ x 1% - **Σχ. 18**). Στην ως άνω υποκείμενη αξία, συμπεριέλαβε και το ποσό της υπέρ το άρτιο διαφοράς ποσού 5.850.000€.

4) Με την από **28/12/2016 απόφαση** της Έκτακτης Γ.Σ των μετόχων της εταιρείας (**Σχετ. 19**), έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 6.320 ονομαστικών μετοχών, **ονομαστικής αξίας 100,00€ και τιμή διάθεσης 1.000,00€ εκάστη** (αξία υπέρ το άρτιο 900€ ανά μετοχή). Παράλληλα έλαβε χώρα τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της Εταιρείας, με την ως άνω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, καθώς και κωδικοποίηση του καταστατικού που δημοσιεύτηκε στο ΓΕΜΗ με α/α/2017 (**Σχετ. 20**)

Η διαφορά υπέρ το άρτιο που προέκυψε ύψους **5.688.000€** (6.320 μτχ x 900,00€ ανά μτχ), κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας και καταχωρήθηκε στους λογαριασμούς 41.00.00.001 και 41.00.00.002 (**Σχετ. 15, 16**).

Ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά την υπ' αριθμ./2016 δήλωση Φ.Σ.Κ, με την οποία δήλωσε ως **αξία υποκείμενη το ποσό των 6.320.000€** (**Σχετ. 21**) και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο ποσού **63.200€** (6.320.000€ x 1% - **Σχετ. 22**). Στην ως άνω υποκείμενη αξία, συμπεριέλαβε και το ποσό της υπέρ το άρτιο διαφοράς ποσού 5.688.000€.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, στην με αριθ. πρωτ./2018 αίτησή της (**Σχετ. 23**), με την οποία ζήτησε την επιστροφή Φ.Σ.Κ, ποσού **158.580€** που αντιστοιχεί σε ποσοστό 1% επί της διαφοράς υπέρ το άρτιο από την έκδοση 17.620 ονομαστικών μετοχών, ήτοι:

Ημερομηνία απόφασης	Μετοχές	Ονομαστική αξία / μτχ	τιμή διάθεσης / μτχ	Διαφορά υπέρ το άρτιο / μτχ	Αύξηση Μετ. Κεφαλαίου	Διαφορά υπέρ το άρτιο	Δήλωση Φ.Σ.Κ	Διαφορά προς επιστροφή
23/12/2014	2.800	100€	1.000€	900€	280.000€	2.520.000€	28.000€	25.200€
18/12/2015	2.000	100€	1.000€	900€	200.000€	1.800.000€	20.000€	18.000€
19/07/2016	6.500	100€	1.000€	900€	650.000€	5.850.000€	65.000€	58.500€
28/12/2016	6.320	100€	1.000€	900€	632.000€	5.688.000€	63.200€	56.880€
Σύνολο	17.620				1.762.000€	15.858.000€	176.200€	158.580€

Στην ανωτέρω αίτηση η αρμόδια ΔΟΥ δεν απάντησε εντός της τασσόμενης προθεσμίας, οπότε τεκμαίρεται η σιωπηρή απόρριψή της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά στην υπ' αριθμ./2018 αίτησή της, να γίνει νέα εκκαθάριση στις υποβληθείσες δηλώσεις και να της επιστραφεί **εντόκως** από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης το ποσό του Φ.Σ.Κ ύψους 158.580€ που καταβλήθηκε αχρεωστήτως, προβάλλοντας ότι:

- 1) Η διαφορά υπέρ το άρτιο δεν υπάγεται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων κατά το χρόνο της καταβολής της, αλλά μόνο κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της διαφοράς (ΣΤΕ 1774/2018)
- 2) Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση
- 3) Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων επιστρέφεται εάν διαπιστώθηκε ότι καταβλήθηκε αχρεώστητα.

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 ιδίου 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 ιδίου 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/νσης 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 - γνώμ. 215 της 15.6.94, Παν.Ρέππας οπ.παραπ., ΠΟΛ. 1230/10.10.94). Κατά τις Γνωμ 27/87, 824/86 Νομ. Δ/νση 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 «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 αναγκαιώς 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, αποφαινεται 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, η προσφεύγουσα κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι κατά τις ημερομηνίες των Γενικών Συνελεύσεων που αποφάσισαν τις αυξήσεις Μετοχικού Κεφαλαίου, εφάρμοσε τις οδηγίες της διοίκησης που ίσχυαν τότε (**ΠΟΛ.1044/2014**) και απέδωσε τον αντίστοιχο φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, ως ακολούθως:

Ημερομηνία απόφασης Γ.Σ	Μετοχές	Ονομαστική αξία / μτχ	τιμή διάθεσης / μτχ	Διαφορά υπέρ το άρτιο / μτχ	Αύξηση Μετ. Κεφαλαίου	Διαφορά υπέρ το άρτιο	Δήλωση Φ.Σ.Κ	
							Υποκείμενη αξία	Ποσό ΦΣΚ
23/12/2014	2.800	100€	1.000€	900€	280.000€	2.520.000€	2.800.000€	28.000€
18/12/2015	2.000	100€	1.000€	900€	200.000€	1.800.000€	2.000.000€	20.000€
19/07/2016	6.500	100€	1.000€	900€	650.000€	5.850.000€	6.500.000€	65.000€
28/12/2016	6.320	100€	1.000€	900€	632.000€	5.688.000€	6.320.000€	63.200€
Σύνολο	17.620				1.762.000€	15.858.000€	17.620.000€	176.200€

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1238/2018** και **ΣΤΕ 1774/2018**, η καταβολή από την προσφεύγουσα του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων που αναλογεί στην υπέρ το άρτιο διαφορά των ανωτέρω αυξήσεων μετοχικού κεφαλαίου, συνολικού ποσού **158.580€** (ήτοι 15.858.000€ x 1%), **θεωρείται ότι έγινε αχρεωστήτως.**

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **53** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι: «1) ..., 2) Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού, 3) ..., 4) Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου» και με τις διατάξεις του άρθρου **72§16** του **ίδιου νόμου** ότι: «Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. **ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013 /31-12-2013** (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου: «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **24/04/2019** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, οδός αριθ., τ.κ., και την **ακύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊστάμενου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, στην υπ' αριθμ./2018 αίτησή της που υποβλήθηκε στην ίδια ΔΟΥ και αφορούσε την αξίωση της εταιρείας για επιστροφή Φ.Σ.Κ ποσού 158.580€.

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 Αναπληρωτής προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.