



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 14/10/2019

Αριθμός απόφασης:2847

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις: α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Λ' 170), όπως ισχύει.
β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
γ. Της ΠΟΛ.1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή Εξουσιοδότησης Υπογραφής»

4.Την από 15-05-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο, οδός κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης (άπρακτη παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας των 90 ημερών) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ ΠΕΙΡΑΙΩΣ, επί της με αρ. πρωτ...../2018 αίτησης της εταιρείας, η οποία αφορά στην αξίωση για επιστροφή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων που καταβλήθηκε αχρεώστητα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 15-05-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δύο αυξήσεις κεφαλαίου, με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, εντός του **2014** και του **2016** αντίστοιχα. Για τη διαφορά υπέρ το άρτιο καταβλήθηκε φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Πιο συγκεκριμένα:

1. Αύξηση κεφαλαίου με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο του 2014

Σύμφωνα με την από **24 Ιουλίου 2014** απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του μετόχου της έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 2.000 ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 100,00 ευρώ εκάστη και τιμή διάθεσης 500,00 ευρώ εκάστη (Αξία Υπέρ το Άρτιο 400,00 ευρώ εκάστη). Παράλληλα έλαβε χώρα τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της, με την ως άνω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Η διαφορά υπέρ το άρτιο που προέκυψε ύψους 800.000,00 ευρώ (2.000 μετοχές Χ 400,00 ευρώ υπέρ το άρτιο εκάστη) κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της στις 25/7/2014, και καταχωρήθηκε στο λογαριασμό 41.00.00.000.

Προς απόδειξη των ανωτέρω γεγονότων, συνυποβάλλονται τα ακόλουθα έγγραφα:

-Αντίγραφο του πρακτικού της από 24/7/2014 Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του μετόχου της (ΣΧΕΤΙΚΟ 1).

-Αντίγραφο της υπ' αριθ./...../2016 ανακοίνωσης καταχώρισης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, του από 24/7/2014 πρακτικού της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του μετόχου της (ΣΧΕΤΙΚΟ 2).

- Αντίγραφο της λογιστικής εγγραφής, για την καταχώριση της καταβληθείσας διαφοράς υπέρ το άρτιο (800.000,00€), στο λογαριασμό 41.00.00.000 (ΣΧΕΤΙΚΟ 3).

Περαιτέρω, η υπέβαλε την υπ' αριθ./2014 δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων, για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου 200.000,00€ (2.000 μετοχές X 100,00 ευρώ ονομαστική αξία εκάστη). Το οφειλόμενο ποσό φόρου ανερχόταν σε 2.000,00€ και εξοφλήθηκε από την Συνυποβάλλεται αντίγραφο της ανωτέρω φορολογικής δήλωσης (ΣΧΕΤΙΚΟ 4).

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ./2018 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, προκειμένου να αυξήσει τη φορολογητέα ύλη, που αφορά στην αύξηση κεφαλαίου που αποφασίστηκε στις 24/7/2014, κατά το ποσό της διαφοράς υπέρ το άρτιο (δηλαδή κατά το ποσό των 800.000,00€).

Δεδομένου ότι, η τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση (υπ' αριθ./2018) υποβλήθηκε, εκπρόθεσμα, βεβαιώθηκαν από τη ΦΑΕ Πειραιά τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, ύψους 2.628,00€, καθώς και πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, ύψους 500,00€.

2. Αύξηση κεφαλαίου με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο του 2016

Σύμφωνα με την από 19 Ιανουαρίου 2016 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του μετόχου της, έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 4.000 ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 100,00 ευρώ εκάστη και τιμή διάθεσης 500,00 ευρώ εκάστη (Αξία Υπέρ το Άρτιο 400,00 ευρώ εκάστη). Παράλληλα έλαβε χώρα τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της, με την ως άνω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Προς απόδειξη των ανωτέρω γεγονότων, συνυποβάλλονται τα ακόλουθα έγγραφα:

-Αντίγραφο του πρακτικού της από 19/1/2016 Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του μετόχου της (ΣΧΕΤΙΚΟ 12).

-Αντίγραφο της υπ' αριθ./...../2016 ανακοίνωσης καταχώρισης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, του από 19/1/2016 πρακτικού της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του μετόχου της (ΣΧΕΤΙΚΟ 13).

-Αντίγραφο της λογιστικής εγγραφής, για την καταχώριση της καταβληθείσας διαφοράς υπέρ το άρτιο (1.600.000,00€), στο λογαριασμό 41.00.00.010 (ΣΧΕΤΙΚΟ 14).

Περαιτέρω, η υπέβαλε την υπ' αριθ./2016 δήλωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων ΣΧΕΤΙΚΟ 15), για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου 400.000,00€ (4.000 μετοχές X 100,00 ευρώ ονομαστική αξία εκάστη).

Στη συνέχεια η υπέβαλε την υπ' αριθ./2018 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, προκειμένου να αυξήσει τη φορολογητέα ύλη, που αφορά στην αύξηση κεφαλαίου που αποφασίστηκε στις 19/1/2016, κατά το ποσό της διαφοράς υπέρ το άρτιο (δηλαδή κατά το ποσό των 1.600.000,00€).

Η φορολογητέα αξία που δηλώθηκε, συμπληρωματικά, με την υπ' αριθ./2018 δήλωση, ανερχόταν σε 1.600.000,00€, και το οφειλόμενο ποσό φόρου ανήλθε σε 16.000,00€ (1.600.000,00 € X 1%).

Δεδομένου ότι, η τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση υπ' αριθ./2018 υποβλήθηκε, εκπρόθεσμα, βεβαιώθηκαν από τη ΦΑΕ Πειραιά τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, ύψους 3.153,60 €, καθώς και πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, ύψους 500,00€.

**3. Η υπ' αριθ./18-1-2019 αίτηση της για επιστροφή
αχρεωστήτως καταβληθέντος Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου και λοιπών σχετικών
ποσών**

Στις 18 Ιανουαρίου 2019 η υπέβαλε την υπ' αριθ. αίτηση στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, αξιώνοντας την επιστροφή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, που είχε καταβληθεί, **για τη διαφορά υπέρ το άρτιο**, σχετικά με τις αυξήσεις κεφαλαίου, που αποφασίστηκαν στις 24/7/2014 και 19/1/2016, αντίστοιχα (**ΣΧΕΤΙΚΟ 23**).

Πιο αναλυτικά, η συνολική αξίωση επιστροφής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και λοιπών ποσών, ανέρχεται σε **30.781,60 ευρώ**. Το ποσό αυτό των 30.781,60 € προκύπτει ως εξής:

- Με την υποβολή της υπ' αριθ./2018 δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, που αφορούσε στη φορολόγηση της διαφοράς υπέρ το άρτιο (800.000,00€), βεβαιώθηκε κύριος φόρος **8.000,00€**, πλέον τόκοι **2.628,00€** λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, και πρόστιμο **500,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Έτσι, έχουμε 8.000,00€ + 2.628,00€ + 500,00€ = **11.128,00€**.

- Με την υποβολή της υπ' αριθ./2018 δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, που αφορούσε στη φορολόγηση της διαφοράς υπέρ το άρτιο (1.600.000,00€), βεβαιώθηκε κύριος φόρος **16.000,00€**, πλέον τόκοι **3.153,60€** λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, και πρόστιμο **500,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Έτσι, έχουμε 16.000,00€ + 3.153,60€ + 500,00€ = **19.653,60€**.

Το συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε, λόγω της υποβολής της υπ' αριθ./2018 δήλωσης και της υπ' αρ./2018 δήλωσης, ανέρχεται σε **30.781,60€** (11.128,00€ + 19.653,60€).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
- Να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη (άρνηση), του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, επί της υπ' αριθ./2019 αίτησης της , η οποία αφορά στην επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, καθώς και των τόκων και προστίμων, που βεβαιώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, και συνδέονται με την εν λόγω αχρεώστητη καταβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου.
- Να γίνει νέα εκκαθάριση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων στις υποβληθείσες τροποποιητικές (συμπληρωματικές) δηλώσεις φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων της (δηλαδή στις δηλώσεις με αριθμό/2018 και/2018, αντίστοιχα).
- Να μας επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων (8.000,00€ + 16.000,00€), και τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά τόκων (2.628,00€ + 3.153,60€) και προστίμων (500,00€ + 500,00€), συνολικού ύψους 30.781,60€, εντόκως από της καταβολής τους, με το ισχύον επιτόκιο, σύμφωνα με την ΔΠΕΙΣ 1198598/10.1.2014 (ΦΕΚ Β' 19) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή από τις διατάξεις του ν. [1676/1986](#) ορίζεται ότι:

Άρθρο 17 Επιβολή φόρου

Επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία "φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων", από: α) εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφ' όσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός, γ) υποκατάστημα ξένης εταιρείας.

Άρθρο 18 Φορολογούμενες πράξεις.

1. Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις:
α) η σύσταση των προσώπων, που προβλέπονται από το άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, 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.

Άρθρο 19 Αξία στην οποία επιβάλλεται ο φόρος.

1. Ο φόρος υπολογίζεται: α) για τις πράξεις των περιπτώσεων α, γ και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, στην πραγματική αξία των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων, Άρθρο 20 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται:

α) στη σύσταση των προσώπων του άρθρου 17, στην αύξηση του κεφαλαίου ή του ενεργητικού τους, στη συγχώνευση, στη μετατροπή και στα δάνεια των περιπτώσεων ε' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, κατά το χρόνο της σύνταξης του οικείου εγγράφου και σε περίπτωση μη σύνταξης εγγράφου κατά το χρόνο της σχετικής εγγραφής στα οικεία βιβλία, Άρθρο 21 Συντελεστής του φόρου.

Ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) στην αξία που φορολογείται.» Άρθρο 22 Απαλλαγές και εξαιρέσεις από το φόρο

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού και οι κάθε φύσης ενώσεις και κοινοπραξίες αυτών, β) η συμπλοιοκτησία, οι ναυτιλιακές κοινοπραξίες και οι κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρείες.

2. Εξαιρούνται από το φόρο:

α) οι πράξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 που αφορούν πρόσωπα του άρθρου 17, τα οποία: αα) παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφέλειας, ιδίως δημόσιων μεταφορών, ύδατος, αερίου ή ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεπικοινωνιών, με την προϋπόθεση ότι τουλάχιστον το μισό του κεφαλαίου τους ανήκει στο κράτος ή οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή ββ) επιδιώκουν, σύμφωνα με το καταστατικό και στην πραγματικότητα, αποκλειστικά και άμεσα, σκοπούς μορφωτικούς, φιλανθρωπικούς, αλληλοβοηθείας και εκπαιδευτικούς,

β) η αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων.

Επειδή, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1230/10.10.1994](#):

«1. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. [1676/1986](#), μεταξύ των πράξεων που αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, είναι και η αύξηση των κεφαλαίων των προσώπων του άρθρου 17 του νόμου αυτού. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου, αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγεται στο φόρο η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ιδίας 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. [1676/1986](#). Εφόσον, όμως, γίνει κεφαλαιοποίηση της ανωτέρω διαφοράς οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό αυτό, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή λαμβάνει χώρα αύξηση του κεφαλαίου κατά τα οριζόμενα στην περίπτ. α' της [παρ. 1](#) του [άρθρου 18](#) του ν. [1676/1986](#). Άλλωστε, με την κεφαλαιοποίηση αυτή καλύπτεται και η προϋπόθεση που ορίζεται στην διάταξη της περίπτ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 (χορήγηση δικαιώματος ψήφου συμμετοχής στα κέρδη κ.λπ.). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στην προκείμενη περίπτωση δεν πρόκειται περί κεφαλαιοποίησης αποθεματικού κατά την έννοια της διάταξης της περίπτ. β' της παρ. 2 του άρθρου 22 του ίδιου νόμου και επομένως για την κεφαλαιοποίηση αυτή δεν τυγχάνει εφαρμογής η απαλλακτική αυτή διάταξη. Ειδικότερα, όπως έγινε δεκτό από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, Δ/ση τομέων παραγωγής, Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, με το έγγραφο Λ.Σ. 2169/20558/Γνωμ. 215/15.6.1994 η διαφορά που προκύπτει από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη της ονομαστικής αξίας (υπέρ το άρτιο) ως προερχόμενη από καταβολές των μετόχων δεν θεωρείται αποθεματικό, αλλά συμπληρωματικό κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει συμπληρωματική εισφορά των μετόχων.

3. Από την έκδοση της παρούσας κάθε διαταγή, αντίθετου περιεχομένου, παύει να ισχύει.»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης [ΣτΕ 1774/2018](#) (Τμήμα Β') η οποία δημοσιεύτηκε στις 03-09-2018 κρίθηκε ότι:

4. Επειδή, με την απόφαση 3015/2009 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν τα ακόλουθα (σκέψεις 2 και 3):

2. Επειδή το [άρθρο 17](#) του ν. [1676/1986](#) (Α' 204) ορίζει ότι: «Επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία «φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων», από α) εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, β) ...». Το άρθρο 18 του ίδιου νόμου ορίζει ότι: «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, 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» Περαιτέρω, το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζει ότι «ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) στην αξία που φορολογείται» και το άρθρο 22 παρ. 2 ότι : «Εξαιρούνται από το φόρο : α) ... β) η αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων». Το [άρθρο 14 παρ. 3](#) του ν. [2190/1920](#) (Α' 37, όπως έχει κωδικοποιηθεί και τροποποιηθεί) ορίζει ότι «3. Η εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο προκύπτουσα διαφορά δεν δύναται να διατεθεί προς πληρωμή μερισμάτων ή ποσοστών». Τέλος το άρθρο 1 του [Π.Δ. 1123/1980](#) (Α' 283) (Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) στην παρ. 2.2.402 ορίζει 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». 3. Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, 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 [...].

5. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά και κρίθηκαν τα ακόλουθα (σκέψεις 3, 4 και 5):

3. Επειδή κατά την έννοια των [διατάξεων των [άρθρων 17](#), [18 παρ. 1](#), [19 παρ. 1](#) και [21](#) του ν. [1676/1986](#), των [άρθρων 14 παρ. 3](#) και [30 παρ. 1](#) του ν. [2190/1920](#) και του άρθρου 1 παρ. 2.2.402 του [Π.Δ. 1123/1980](#)], σε περίπτωση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο, η υπέρ το άρτιο διαφορά είναι εισφορά που αυξάνει μεν το ενεργητικό της εταιρείας, ο εισφέρων, όμως, από την εισφορά αυτή, δεν αποκτά δικαιώματα ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως δικαιώματα ψήφου κλπ και επομένως το ποσό της διαφοράς αυτής δεν υπάγεται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου κατά τον χρόνο της καταβολής της, αφού κατά το χρόνο αυτό δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 παρ. 1 περ. α' και γ' του ν. [1676/1986](#). Όμως, εφόσον γίνει κεφαλαιοποίηση της ως άνω διαφοράς οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό αυτό, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή λαμβάνει χώρα αύξηση του κεφαλαίου κατά τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις (ΣτΕ 3015/2009). 4. Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας [...] Η φορολογική αρχή επικαλούμενη νεώτερη εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών αντίθετου περιεχομένου (την [ΠΟΛ.1044/3.2.2014](#), η οποία υιοθέτησε την [113/2009](#) γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ), δέχτηκε ότι η προσφεύγουσα όφειλε,

σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περ. γ' του ν. [1676/1986](#), να αποδώσει φόρο και για το ποσό των 5.) Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις και σκέψεις που προεκτέθηκαν, στην περίπτωση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο, η καταβολή της διαφοράς μεταξύ της τιμής διάθεσης της μετοχής και της ονομαστικής αξίας αυτής, αποτελούσα εισφορά που αυξάνει το ενεργητικό της εταιρείας, δεν υπάγεται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου κατά την περ. γ' της [παρ.1 του άρθρου 18](#) του ν. [1676/1986](#), αφού, κατά το χρόνο της καταβολής, ο εισφέρων, από την εισφορά αυτή (για την οποία δεν του χορηγούνται μετοχές), δεν αποκτά δικαιώματα ψήφου κλπ, δηλαδή δεν αποκτά οποιοδήποτε πρόσθετο δικαίωμα (πέραν αυτών που αντιστοιχούν στην ονομαστική αξία της εισφοράς του) σε σχέση με άλλους μετόχους που δεν έχουν εισφέρει κεφάλαια υπέρ το άρτιο, όπως βάσιμα υποστηρίζει και η προσφεύγουσα. Συνεπώς, μη νόμιμα η φορολογική αρχή, ερμηνεύοντας διαφορετικά την ως άνω διάταξη, θεώρησε ότι για την υπαγωγή στον ένδικο φόρο της επίμαχης διαφοράς, αρκεί η εκ της καταβολής, προσδοκία απόκτησης των προαναφερόμενων δικαιωμάτων (σε περίπτωση μελλοντικής κεφαλαιοποίησης της διαφοράς) και όχι ο πραγματικός χρόνος απόκτησης αυτών (κατά την κεφαλαιοποίηση αυτής, οπότε χορηγούνται μετοχές στις οποίες είναι ενσωματωμένα τα εν λόγω δικαιώματα) και με το σκεπτικό αυτό υπήγαγε σε φόρο τη διαφορά του ποσού που προέκυψε στην ένδικη περίπτωση από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, ύψους

6. Επειδή, με το μοναδικό λόγο αναίρεσης προβάλλεται ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 17, 18 (παρ. 1), 19 (παρ. 1, 2 και 4) του ν. 1676/1986, 12, 13 (παρ. 1, 2, 5 και 7), 14 (παρ. 1, 2 και 3) και 44Α (παρ. 1) του κ.ν. 2190/1920, 1 (παρ. 2) του Π.Δ. 1123/1980 και 106 (παρ. 6) του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι, σε περίπτωση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο (ήτοι, σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική αξία τους), διαφορά υπέρ το άρτιο συνιστά εισφορά η οποία αυξάνει μεν το ενεργητικό της εταιρείας, αλλά δεν υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, παρά μόνον εφόσον γίνει κεφαλαιοποίηση της εν λόγω διαφοράς, οπότε οι εισφέροντες αποκτούν δικαιώματα ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ως άνω νομικού ζητήματος. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός (ανεξαρτήτως του ότι αναφέρεται και σε νομοθετικές διατάξεις οι οποίες ούτε μνημονεύονται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ούτε το αναιρεσείον Δημόσιο προβάλλει ότι είχε επικαλεσθεί ενώπιον του δικάσαντος Διοικητικού Εφετείου) είναι απορριπτός ως αβάσιμος, διότι το ανωτέρω νομικό ζήτημα έχει ήδη κριθεί (κατά τρόπο αντίθετο προς το περιεχόμενο του παραπάνω λόγου αναίρεσης) με την προεκτεθείσα σκέψη 3 της απόφασης ΣτΕ 3015/2009 του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην οποία, μάλιστα, παραπέμπει η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

Εξάλλου, ο ως άνω ισχυρισμός δεν καθίσταται βάσιμος εκ του ότι η απόφαση ΣτΕ 3015/2009 του Δικαστηρίου (α) αφορούσε σε υπόθεση στην οποία (σε αντίθεση με το πραγματικό της παρούσας υπόθεσης) έγινε κεφαλαιοποίηση μέρους της διαφοράς από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και (β) δεν περιέχει (ρητή) κρίση επί ορισμένων ερμηνευτικών επιχειρημάτων που διατυπώνονται με την παρούσα αίτηση του Δημοσίου. Τούτων έπεται ότι ο προβαλλόμενος λόγος αναίρεσης πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1238/21-12-2018 με ΘΕΜΑ: Φορολογική αντιμετώπιση της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο από πλευράς φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων – Συμμόρφωση με ΣτΕ 1774/2018:

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, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 53 ν.4174/13: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.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την Αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013:

Άρθρο 1.Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

Άρθρο 2.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 πράξεων 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.

Άρθρο 3.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.

Άρθρο 4.Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό, και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΩΣ να επιστρέψει στη προσφεύγουσα τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου νομιμοτόκως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 ν.4174/13, καθόσον δεν αυτός δεν επεστράφη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την ημερομηνία της αίτησης που υπέβαλλε η προσφεύγουσα την 18-1-2019.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από 15-05-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου-καταλογιζομενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Φορολογικό έτος 2014

1. Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	Συνολικό ποσόν 0,00 ευρώ
2. Τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής	Συνολικό ποσόν 0,00 ευρώ
3. Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/13	Συνολικό ποσόν 0,00 ευρώ

B. Φορολογικό έτος 2016

1. Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	Συνολικό ποσόν 0,00 ευρώ
2. Τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής	Συνολικό ποσόν 0,00 ευρώ
3. Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/13	Συνολικό ποσόν 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.