



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22.11.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Αριθμός απόφασης: **3160**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604521

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 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 02-08-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην, οδός αρ.....

Τ.Κ..... κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης (άπρακτη παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας των 90 ημερών) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, της με αρ. πρωτ...../2019 δήλωσης ανάκλησης και αίτησης επιστροφής της εταιρείας, από την οποία υποβλήθηκε η υπ. αριθ...../2019 δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ποσού 39.900,00 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 1% επί της διαφοράς υπέρ το άρτιο από

έκδοση νέων μετοχών (2.625.000 μετοχές x 1,52 €/μετοχή 39.900,00 €) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ...../2019 δήλωση ανάκλησης και αίτηση επιστροφής της εταιρείας, από την οποία υποβλήθηκε προς την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ η υπ. αριθ...../2019 δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ποσού 39.900,00 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 1% επί της διαφοράς υπέρ το άρτιο από έκδοση νέων μετοχών (2.625.000 μετοχές x 1,52 €/μετοχή 39.900,00 €)

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 02-07-2019 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:

Σύμφωνα με την από 24/03/2016 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας (Αρ. πρωτ...../2016 ΓΕΜΗ-Νέο κείμενο καταστατικού) έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση 2.625.000 νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 4,00 € εκάστη και τιμή διάθεσης 5,52 € εκάστη.(Αξία υπέρ το άρτιο 1,52 € εκάστη).

Η εταιρεία υπέβαλε την υπ. αριθ...../2016 δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων για την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά 3.990.000,00 € (2.625.000 μετοχές x 5,52 € ονομαστική αξία) και οφειλόμενος φόρος 39.900,00 € (3.990.000,90x 1%)

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ. αριθ./2019 δήλωση ανάκλησης και αίτηση επιστροφής προς την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ , για την επιστροφή του αποδοθέντος φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ποσού 39.900,00 € ευρώ στην υπέρ το άρτιο διαφορά από την έκδοση νέων μετοχών, (2.625.000 μετοχές x 1,52 € αξία υπέρ το άρτιο εκάστη = 3.990.000 x1%).

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ δεν απάντησε στην επιφύλαξη εντός της προθεσμίας των 90 ημερών οπότε και τεκμαίρεται η σιωπηρή απόρριψη της.

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

Να γίνει δεκτή η αριθ./2019 δήλωση ανάκλησης και αίτηση επιστροφής προς την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ .

Να γίνει νέα εκκαθάριση φόρου στην συγκέντρωση κεφαλαίων στην υποβληθείσα δήλωση ΦΣΚ.

Να της επιστραφεί το επιπλέον ποσόν των ευρώ 39.900,00 € πλέον των προσαυξήσεων ως αχρεωστήτως καταβληθέν προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

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. (ΣΤΕ 1774/2018). Μετά ταύτα και σύμφωνα με το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης του ΣΤΕ με άρθ. 1774/2018 ειδικότερα, για την υπαγωγή στον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου της εισφοράς (ποσού) από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (για την οποία δεν χορηγούνται μετοχές) πραγματικός χρόνος απόκτησης των δικαιωμάτων ψήφου κλπ, είναι ο χρόνος κατά την κεφαλαιοποίηση αυτής, οπότε χορηγούνται μετοχές στις οποίες είναι ενσωματωμένα τα εν λόγω δικαιώματα (οράτε και ΔΕΔ 4466/2018)

Συνεπώς, μη νόμιμα η φορολογική αρχή, ερμηνεύοντας διαφορετικά την ως άνω διάταξη, και με την ανωτέρω τότε ισχύουσα ΠΟΛ 1044/2014, 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 μας υποχρέωσε να υπαγάγουμε στον φόρο αυτό και τη διαφορά του ποσού που προέκυψε στην περίπτωση μας από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, ύψους 3.990.000,00 ευρώ.

Όλα δε τα ανωτέρω πρόσφατα έγιναν αποδεκτά και από τη Διοίκηση οπότε με τη νεότερη ΠΟΛ 1238/2018 έπαυσε η ισχύς της ανωτέρω προγενέστερης ΠΟΛ 1044/2014.

Μέχρι δε και σήμερα το ποσό αυτό των 3.990.000,00 ευρώ δεν έχει κεφαλαιοποιηθεί, όπως προκύπτει και από το προσκομιζόμενο κωδικοποιημένο καταστατικό της εταιρείας μας και το πρόσφατο πιστοποιητικό μεταβολών

Προς τούτο, νόμιμα και εμπρόθεσμα με την υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/2019 δήλωση περί ανάκλησης της με αρ./2016 δήλωσης Καταβολής Φόρου

Συγκέντρωσης Κεφαλαίων και αίτησης επιστροφής ποσού 39.900,00 € ως αχρεωστήτως καταβληθέντος η προσφεύγουσα ανακάλεσε νόμιμα και εμπρόθεσμα την υποβληθείσα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά με αρ./2016 Δήλωση Καταβολής Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων με την οποία, μη νόμιμα κατά τα ανωτέρω, και επομένως αχρεωστήτως κατέβαλε το ποσό των 39.900,00 €, και το οποίο ποσό, μετά ταύτα, νόμιμα ζητάει να επιστραφεί και μάλιστα εντόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

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 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, σύμφωνα 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: «Από τις διατάξεις αυτές (άρθρα 17 και 18 ν. 1676/1986) 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/ΑΣ 21619, γνωμ. 215 της Γν. σ.1994 έγγραφο του Υπ. Οικ. Και Οικονομικών). Ως προς τη «διαφορά από την έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιο», 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/ΑΣ2169 - γνωμ. 215 της 15.6.94, Παν.Ρέππας οπ.παραπ., ΠΟΛ.1230/10.10.1994). Κατά τις Γνμ 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.1676/1986. Υπάγουν τη διαφορά υπέρ το άρτιο στην έννοια του όρου «ίδια κεφάλαια» που χρησιμοποιεί ο ν.1262/1982, 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 αναγκαίως από την έκδοση νέων μετοχών, στην ονομαστική αξία των οποίων αντιστοιχεί. Το ποσό που καταβάλλεται ως διαφορά υπέρ το άρτιο 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 άρτιο 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, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (24-03-2016 απόφαση Γ.Σ για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου), υπέβαλε την με αριθμό/2016 δήλωση και απέδωσε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου ποσόν 39.900,00 ευρώ (2.625.000 μετοχές x 5,52 € ονομαστική τιμή έκαστη x 1%) και επειδή στην συνέχεια υπέβαλε την με αρ. πρωτ./2019 επιφύλαξη, εφάρμοσε τις οδηγίες που είχαν δοθεί με την Πολ. 1044/03-02-2014.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης ΣΤΕ αριθ.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 άρτιον προκύπτουσα διαφορά δεν δύναται

να διατεθεί προς πληρωμήν 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 κ.λπ. 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 ερμηνευτές. [...]».

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 κ.λπ. 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 3.990.000,00 €

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 [.....]

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ 1774/2018, για την υπαγωγή στον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου της εισφοράς (ποσού) από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (για την οποία δεν χορηγούνται μετοχές), πραγματικός χρόνος απόκτησης των δικαιωμάτων ψήφου κλπ, είναι ο χρόνος κατά την κεφαλαιοποίηση αυτής, οπότε χορηγούνται μετοχές στις οποίες είναι ενσωματωμένα τα εν λόγω δικαιώματα, γίνεται δεκτός ο λόγος της προσφεύγουσας και δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου για το ποσό της διαφοράς υπέρ το άρτιο ύψους 23.392.500,00 ευρώ με την καταβολή του..

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1238/2018 ορίζονται ότι 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.1044/3.2.2014 με την οποία κοινοποιήθηκε η ΓνωμΝΣΚ 113/2009, παύει να ισχύει.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της από 02-07-2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ

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

Φορολογικό έτος 2016

Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	Συνολικό ποσόν	0,00 €
------------------------------	----------------	---------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ
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