



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 16.12.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3590

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία '.....', Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης (άπρακτη παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών) εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου της υπ' αριθ./2019 τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης και αίτησης έντοκης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ύψους € 70.000,00 που αντιστοιχεί στη διαφορά από την έκδοση εταιρικών μεριδίων της Εταιρείας υπέρ το άρτιο, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία '.....',

Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το υπ' αρ. της 13^{ης} Ιουνίου 2018 Πρακτικό της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του Εταίρου της εταιρείας, αποφασίστηκε η αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά το ποσό των ευρώ ενός εκατομμυρίου σαράντα χιλιάδων δέκα (1.040.010) με την έκδοση τριάντα τεσσάρων χιλιάδων εξακοσίων εξήντα επτά (34.667) εταιρικών μεριδίων ονομαστικής αξίας του καθενός τριάντα (30) ευρώ έκαστο και με τιμή υπέρ το άρτιο ευρώ διακοσίων ενός και 0,921135373 (201,921135373) έκαστο με σκοπό την αποκατάσταση μέρους των αρνητικών ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας. Η συνολική διαφορά από την έκδοση των πιο πάνω εταιρικών μεριδίων με τιμή διάθεσης υπέρ το άρτιο ύψους 7.000.000 ευρώ (34.667 X 201,921135373) αποτελεί το αποθεματικό από έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο. Το συνολικό ποσό της ονομαστικής αύξησης κεφαλαίου συνολικού ύψους 1.040.010 και το αποθεματικό από έκδοση εταιρικών μεριδίων με τιμή υπέρ το άρτιο ύψους 7.000.000 καλύπτεται με κεφαλαιοποίηση οφειλών της παρούσας εταιρείας προς τον μοναδικό εταίρο της, ήτοι την «.....», συνολικού ποσού ευρώ οκτώ εκατομμυρίων σαράντα χιλιάδων δέκα (8.040.010). Κατόπιν των παραπάνω στο εξής το σύνολο του κεφαλαίου θα ανέρχεται από το ποσό των ευρώ εννιακοσίων είκοσι εννέα χιλιάδων επτακοσίων εξήντα (929.760) στο ποσό των ευρώ ενός εκατομμυρίου εννιακοσίων εξήντα εννέα χιλιάδων επτακοσίων εβδομήντα (1.969.770), τα δε εταιρικά μερίδια από τριάντα χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα δύο (30.992) θα ανέρχονται στο εξής σε εξήντα πέντε χιλιάδες εξακόσια πενήντα εννέα (65.659) ονομαστικής αξίας του καθενός τριάντα (30) ευρώ έκαστο.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 22.06.2018 και με αριθμό/..... αρχική Δήλωση καταβολής Φ.Σ.Κ. και κατέβαλε φόρο 1% ποσού 80.400,10 € επί του συνόλου της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων (1.040.010,00 * 1% = 10.400,10) και επί τις διαφορές υπέρ το άρτιο (7.000.000 * 1% = 70.000,00).

Στη συνέχεια, με την με αρ. πρωτ./2019 Τροποποιητική-Ανακλητική Δήλωση λόγω Νομικής Πλάνης και Αίτηση Επιστροφής Καταβληθέντος Φ.Σ.Κ., η προσφεύγουσα, τροποποίησε και ανακάλεσε την από 22.06.2018 αρχική δήλωση ΦΣΚ για την απόδοση ΦΣΚ ύψους 70.000,00 € και ζήτησε την επιστροφή του εντόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν με βάση την ως άνω αρχική δήλωση.

Η Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ δεν απάντησε επί της ως άνω δήλωσης και αίτησης εντός της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών, οπότε και τεκμαίρεται η σιωπηρή απόρριψή της.

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

Α. να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή,

Β. Να ακυρωθεί η εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου τεκμαιρόμενη απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./2019 τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης και αίτησης έντοκης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ύψους € 70.000.

Γ. Να υποχρεωθεί η Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου να προβεί στην αποδοχή και εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης και στην έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ύψους € 70.000 με τόκο υπολογιζόμενο από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής της Εταιρείας μας σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 2 του ΚΦΔ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 18 Ν. 1676/1986

2.παράβαση του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' και παρ. 5 του ΚΦΔ βάσει του οποίου η Φορολογική Διοίκηση δεσμεύεται από την ΠΟΛ 1230/1994.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 1 & 3^α του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται, ότι:

"1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης".

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 αχρεώστητου 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 οι διατάξεις του ν. 1676/1986 (Α' 204) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 17. Επιβολή φόρου

"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",

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, δ) ..., ε) ..., στ) ... ζ) ..."

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, την 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, β)....."

Άρθρο 21. Συντελεστής του φόρου

"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 προκειμένη 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, τόσο του αρχικού, όσο 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 αύξησεως 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 έκδοχή, 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 (13.06.2018 απόφαση Γ.Σ για αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου), υπέβαλε την με αριθμό/...../2018 αρχική δήλωση και απέδωσε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου 1% ποσού 80.400,10 € επί του συνόλου της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων (1.040.010,00 * 1% = 10.400,10) και επί τις διαφοράς υπέρ το άρτιο (7.000.000 * 1% = 70.000,00), και ούτω εφήρμοσε τις οδηγίες που είχαν δοθεί με την ως άνω ΠΟΛ.

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 : «Εξαίρουνται 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 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 [.....].

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, 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 (Εγγραφα 1071665/1407/Α0012/20-09-2007, 1064448/1283/Α0012/04-07-2007 κ.α)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η καταβολή του Φ.Σ.Κ που αναλογεί στη διαφορά από έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο, **κρίνεται ότι αφορά αχρεώστητη καταβολή κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.**

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 **70.000,00 € που προήλθε από την έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο βάσει της από 13.06.2018 απόφασης της Γ.Σ του εταίρου της προσφεύγουσας**, δεδομένου ότι κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, **καταβλήθηκε αχρεωστήτως.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013: «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 φορολογουμένου. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013: «16. 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 τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. 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 ΦΕΦπ: «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.»

«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.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16.07.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία '.....', Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/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.