



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/09/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2746

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/05/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στον οδός κατά της υπ' αριθμόν/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ φορολογικού έτους 2020.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/04/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Λοιπών Φόρων, Τελών και Εισφορών της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/05/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

....., ΑΦΜ η οποία υπεβλήθη 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από την από 29/04/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Λοιπών Φόρων, Τελών και Εισφορών της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, με απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας της 5^{ης} Ιουνίου 2020, αποφασίστηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της κατά το ποσό των 749.997,96 € με την έκδοση 255.972 νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 2,93 € και τιμή διάθεσης 70,32 € η καθεμία, ενώ η σχετική διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της τιμής διάθεσης των εκδοθεισών μετοχών συνολικού ύψους 17.249.953,08 € μεταφέρθηκε σε πίστωση ειδικού αποθεματικού της εταιρείας από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο. Ήτοι το συνολικό ποσό που συγκέντρωσε η προσφεύγουσα ανήλθε σε 17.999.951,04 €. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου έλαβε χώρα με σκοπό την εξαγορά τρίτης νομικής οντότητας με την επωνυμία και διακριτικό τίτλο «.....» με Α.Φ.Μ. Η προσφεύγουσα, για την εν λόγω αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, μέσω της υπ' αριθμόν/2020 δήλωσης, κατέβαλε ποσό 7.499,98 € ($749.997,96 \text{ €} * 1\%$) ως φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου σύμφωνα με τα άρθρα 17-31 του Ν. 1676/1986.

Ο έλεγχος έκρινε πως η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητή διευθέτηση κατά τη διάταξη του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής μεγαλύτερου φόρου. Ειδικότερα, ο έλεγχος έκρινε πως η προσφεύγουσα, με το να διαθέσει μετοχές σε τιμή πολύ μεγαλύτερη της ονομαστικής (υπέρ το άρτιο), χωρίς να δικαιολογείται η συγκεκριμένη ενέργεια, καθώς η εταιρεία είναι μονομετοχική, εξέδωσε τελικά πολύ μικρότερο αριθμό μετοχών, με αποτέλεσμα η τελική αξία που υπάγεται σε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (αριθμός μετοχών * ονομαστική αξία) να είναι πολύ χαμηλότερη. Με άλλα λόγια, δηλαδή, θα ήταν αναμενόμενο, προκειμένου η προσφεύγουσα να συγκεντρώσει το συνολικό ποσό των 17.999.951,04 € (που πράγματι τελικά συγκέντρωσε), να προβεί στην έκδοση 6.143.328 νέων μετοχών (= $17.999.951,04 \text{ €} / 2,93 \text{ €}$). Σε αυτήν την περίπτωση, ο αναλογών Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου θα ανερχόταν σε 179.999,51 € (= $17.999.951,04 \text{ €} * 1\%$). Ως εκ τούτου, ο έλεγχος, αγνοώντας την κριθείσα τεχνητή διευθέτηση εκ μέρους της προσφεύγουσας, καταλόγισε τη σχετική διαφορά των 172.499,53 € (= $179.999,51 \text{ €} - 7.499,98 \text{ €}$).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παράνομος ο κρίσιμος καταλογισμός λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του ισχύοντος κανονιστικού πλαισίου.

2^{ος} λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας άλλως αοριστία της κρίσιμης οριστικής πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 1676/1986 «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 1 του Ν. 1676/1986 «Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις:

α) η ~~εξίσταση~~ των προσώπων, που προβλέπονται από το άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, ...» (Σημ: η επιβολή φόρου κατά τη σύσταση καταργήθηκε από 07/04/2014 με τον Ν. 4254/2014).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 1 του Ν.1676/1986 «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, ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 1676/1986, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο «Ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) στην αξία που φορολογείται».

Επειδή με την ΣτΕ 3051/2009 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 εκείνη που έχουν οι εταίροι, όπως δικαιώματα ψήφου κλπ. Κατά την κεφαλαιοποίηση, όμως, της διαφοράς αυτής συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις».

Επειδή η κρίση αυτή επιβεβαιώθηκε στη συνέχεια και με την ΣτΕ 1774/2018, με την οποία κρίθηκε ότι «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 42.867.276,55 ευρώ».

Επειδή σε συμμόρφωση με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1238/2018, σύμφωνα με την οποία «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019) και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ιδίου νόμου:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

...».

Επειδή με την Ε. 2167/2019 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με τη γνωμοδότηση ΣΛΟΤ ΠΕ 19 ΕΞ 30-1-2015 «το υπέρ το άρτιο είναι ένας λογαριασμός (επί της ουσίας κεφάλαιο) που διευκολύνει την είσοδο νέων εταίρων ή την αύξηση κεφαλαίου από μερικούς και όχι όλους τους εταίρους με τρόπο που να μη θίγεται η περιουσιακή κατάσταση των υπολοίπων».

Επειδή σύμφωνα και με σχετική βιβλιογραφία:

- («Λογιστική των εμπορικών εταιρειών», Παπαδάτου-Πομόνης Β' Έκδοση Σταμούλης 2006 σελ. 256) «Η οικονομική δικαιολογία για τη διάθεση των μετοχών πάνω από το άρτιο, βρίσκεται στο γεγονός ότι η εταιρεία μέχρι τη χρονολογία της αύξησης του κεφαλαίου, είχε μία επιτυχημένη πορεία με κερδοφόρες χρήσεις, με συνέπεια να έχει μία συνολική καθαρή θέση μεγαλύτερη από το μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές αναπροσαρμογής κλπ.) αλλά ενδεχομένως και “αφανή” αποθεματικά. Ωφελήματα όλα αυτά που δημιουργήθηκαν με το κεφάλαιο των παλαιών μετόχων, τα οποία εντούτοις κατά τη λύση της εταιρείας και τη διανομή της περιουσίας της, θα μοιραστούν σε όλους τους μετόχους».
- (Ε. Μπατσινίλας-Κ. Πατατούκας «Σύγχρονη Λογιστική» Τόμος Β' Εκδ. Σταμούλη 2021 σελ. 1699-1700) «Πολλές φορές οι ανώνυμες εταιρείες προβαίνουν στην αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου, το οποίο καλύπτεται από νέους μετόχους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές, για την απόκτηση των οποίων καταβάλλεται από τους νέους μετόχους ποσό (αντίτιμο) μεγαλύτερο από την ονομαστική αξία των παλαιών μετόχων, για να υπάρξει εξίσωση των δικαιωμάτων των νέων μετόχων με εκείνα των παλαιών μετόχων...Σημειώνεται ότι έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, δηλαδή σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική αξία, λαμβάνει χώρα κατά κανόνα σε περίπτωση αύξησης του κεφαλαίου οικονομικά εύρωστων ανωνύμων εταιρειών, χωρίς να αποκλείεται και η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και κατά τη σύσταση ανωνύμων εταιρειών, των οποίων το μέλλον προβλέπεται οικονομικά εύρωστο, καίτοι στην πράξη η περίπτωση αυτή δεν εμφανίζεται ή εμφανίζεται πολύ σπάνια».

Επειδή συνεπώς, τόσο από την προρρηθείσα ΣΤΕ 1774/2018 όσο και από την ανωτέρω βιβλιογραφία, προκύπτει πως βασικό χαρακτηριστικό των περιπτώσεων της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο, είναι να προϋφίσταται ή σε κάθε περίπτωση να επιγεννάται πολυμετοχικότητα, με την έννοια ότι κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου εισέρχονται νέοι μέτοχοι στο μετοχικό σχήμα των εταιρειών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, μοναδικός μέτοχος (100%) της προσφεύγουσας από την 16/12/2019 ήταν και παραμένει η αλλοδαπή εταιρεία με έδρα το Λουξεμβούργο.

Επειδή παράλληλα, η οικονομική κατάσταση της προσφεύγουσας κάθε άλλο παρά εύρωστη δύναται να χαρακτηριστεί, ούτως ώστε να δικαιολογείται η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο. Συγκεκριμένα, κατά την προηγούμενη της αύξησης κλεισμένη χρήση (2019), η προσφεύγουσα παρουσιάζει στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις **ζημιά** εις νέον ύψους 45.529.840,59 € και **αρνητική καθαρή θέση** 16.539.055,21 € και επιπροσθέτως από τη χρήση 2009 έως και τη χρήση 2020 δεν υφίσταται κερδοφόρα χρήση. Το γεγονός αυτό που εγείρει θέμα συνέχισης της λειτουργίας της προσφεύγουσας (going concern), επισημαίνεται και στο υφιστάμενο νομικό πλαίσιο (άρθρο 119, παρ. 4 Ν. 4548/2018), όπου ορίζεται πως «Σε περίπτωση που το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας γίνει κατώτερο από το μισό (1/2) του κεφαλαίου, το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να συγκαλέσει τη γενική συνέλευση, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών από τη λήξη της χρήσης, με θέμα τη λύση της εταιρείας ή την υιοθέτηση άλλου μέτρου. Την ίδια υποχρέωση έχουν οι ελεγκτές της εταιρείας, αν το Διοικητικό Συμβούλιο δεν προβαίνει στη σύγκληση εντός της παραπάνω προθεσμίας». Αυτό εκφράζεται και στο Προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της 31/12/2020 (σελ. 30), όπου αναφέρεται πως «*Η Εταιρεία στην τρέχουσα χρήση παρουσιάζει αρνητικό σύνολο ιδίων κεφαλαίων. Το θέμα αυτό αποτελεί σημαντική ένδειξη για ενδεχόμενη αδυναμία συνέχισης της δραστηριότητάς της*».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με βάση το σκεπτικό του ελέγχου, ζημιογόνες εταιρείες δεν μπορούν ή δε δικαιολογούνται να επιδιώκουν την αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου.

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος ουδέποτε αμφισβήτησε τη σχετική δυνατότητα των ζημιογόνων εταιρειών, γεγονός που άλλωστε καθίσταται αναγκαίο προκειμένου για τη συνέχιση της λειτουργίας τους, αλλά το γεγονός της έκδοσης των νέων μετόχων σε τιμή υψηλότερη από την ονομαστική τους αξία.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι είναι σύνηθες οι εταιρείες να επιδιώκουν την αύξηση με χαμηλή κατά τα άλλα τιμή (ονομαστική) για την προσέλκυση και άλλων προσώπων να επενδύσουν.

Επειδή ωστόσο, στο Πρακτικό της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της 5^{ης} Ιουνίου 2020 αναφέρεται πως «Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θα καλυφθεί στο σύνολό της με καταβολή μετρητών από τη μοναδική μέτοχο της Εταιρείας...», δηλαδή ήδη πριν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ήταν **ειλημμένη η απόφαση για μη είσοδο νέων μετόχων**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι:

- σε κάθε περίπτωση, η διαφορά υπέρ το άρτιο δεν έχει απαλλαγή από τον φόρο, αλλά θα υπαχθεί σε φόρο κάποια στιγμή στο μέλλον, ήτοι υφίσταται απλώς αναβολή του χρονικού σημείου υπαγωγής της διαφοράς σε φόρο,
- απαραίτητη προϋπόθεση για να λάβει χώρα συμψηφισμός της υπέρ το άρτιο αξίας προς απόσβεση τυχόν ζημιών είναι, σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν. 4548/2018, η ανυπαρξία άλλων αποθεματικών ή κονδυλίων, τα οποία μπορούν εκ του νόμου να χρησιμοποιηθούν για τον εν λόγω συμψηφισμό.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35, παρ. 3 του Ν. 4548/2018, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 80 του ν. 4916/2022 (ΦΕΚ Α' 65/28-03-2022) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 28/03/2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του

άρθρου 92 του ιδίου νόμου, «Η διαφορά που προκύπτει από την έκδοση μετοχών σε τιμή ανώτερη του αρτίου δεν μπορεί να διατεθεί για πληρωμή μερισμάτων ή ποσοστών, μπορεί όμως:

(α) να κεφαλαιοποιηθεί

(β) να συμψηφισθεί προς απόσβεση ζημιών της εταιρίας, μετά από απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων».

Επειδή συνεπώς:

- αφενός δεν ισχύει ότι η διαφορά υπέρ το άρτιο θα φορολογηθεί οπωσδήποτε κάποια στιγμή στο μέλλον, εφόσον υπάρχει η δυνατότητα αυτή, αντί να κεφαλαιοποιηθεί, να συμψηφισθεί προς απόσβεση ζημιών της εταιρίας,
- αφετέρου, προκειμένου για τον ανωτέρω συμψηφισμό, δεν είναι πλέον απαραίτητη η ανυπαρξία άλλων αποθεματικών ή κονδυλίων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τέλος πως είχε κάθε νόμιμο δικαίωμα να προβεί σε έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, δεδομένου ότι από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται σχετική ενέργεια.

Επειδή ωστόσο, ακριβώς αυτός είναι και ο λόγος ύπαρξης της διάταξης του άρθρου 38 του Ν.4174/2018 περί τεχνητών διευθετήσεων και φοροαποφυγής, δηλαδή η καταπολέμηση περιπτώσεων όπου φορολογούμενοι προβαίνουν σε κατά τα λοιπά νόμιμες και καταρχήν φορολογικά αποδεκτές ενέργειες, οι οποίες ωστόσο λαμβάνουν χώρα σε καταχρηστική βάση, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρων που θα ήταν καταβλητέοι σε διαφορετική περίπτωση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, απώτερος σκοπός της προσφεύγουσας ήταν η συγκέντρωση του ποσού των 17.999.951,04 €, προκειμένου να είναι σε θέση να προβεί στην εξαγορά τρίτης νομικής οντότητας. Το ίδιο εν λόγω ποσό θα εισέρρεε στα ταμεία της σε κάθε περίπτωση, είτε εξ ολοκλήρου ως μετοχικό κεφάλαιο (6.143.328 νέες μετοχές ονομαστικής αξίας 2,93 €) είτε ως εν μέρει μετοχικό κεφάλαιο και κατά το μεγαλύτερο μέρος ως αποθεματικό υπέρ το άρτιο (όπως και έπραξε).

Επειδή η τιμή διάθεσης των μετοχών ήταν 70,32 €, ήτοι **2.300% υψηλότερη** από την ονομαστική αξία των 2,93 €, γεγονός πλήρως αντίθετο με τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι η προσφεύγουσα έδρασε επί σκοπόν, προκειμένου να αποκτήσει φορολογικό πλεονέκτημα μέσω της συσσώρευσης κεφαλαίου όχι ως μετοχικό κεφάλαιο (υποκείμενο άμεσα σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου) αλλά κατά το μεγαλύτερο μέρος του ως αποθεματικό υπέρ το άρτιο, το οποίο έχει τη δυνατότητα να μην κεφαλαιοποιήσει ποτέ και συνεπώς, να αποφύγει την πληρωμή του αναλογούντος φόρου.

Επειδή το πόρισμα της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται με την παρούσα βάσιμο, αποδεκτό και πλήρως αιτιολογημένο, δεδομένου ότι περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, πλήρη και σαφή ανάλυση του φόρου που απέφυγε να πληρώσει η προσφεύγουσα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 (σελ. 46).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/05/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Συγκέντρωσης Κεφαλαίου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ φορολογικού έτους 2020, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φ.Σ.Κ.	172.499,53
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	86.249,77
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	258.749,30

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.