



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.06.19

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α 3**

Αριθμός απόφασης: **2070**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604573

**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 22-02-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

**ΑΦΜ:** ....., η οποία εδρεύει στην ....., επί της ..... αρ. ...., Τ.Κ..... κατά α) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης (άπρακτη παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας των 120 ημερών) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, β) της με αρ. πρωτ. ....../2019 δήλωσης επιφύλαξης της εταιρείας, υπό την οποία υποβλήθηκε η υπ. αριθ. ....../2019 δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ποσού 1.686,18 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 1% επί της διαφοράς υπέρ το άρτιο από

έκδοση νέων μεριδίων αξίας 168.618,00 € γ) Της από 21.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 22-02-2019 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την από 10/5/2017 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων (Αρ. πρωτ...../2017 ΓΕΜΗ-Νέο κείμενο καταστατικού) έγινε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση 1.100 εταιρικών μεριδίων, ονομαστικής αξίας 10,00 € εκάστου και τιμή διάθεσης 167,00 € εκάστου για μεν τα 1.074 μερίδια από αυτά και 10,00 € εκάστου για τα υπόλοιπα μερίδια

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. ....../2019 δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων για την αύξηση εταιρικού κεφαλαίου 11.000,00 € με οφειλόμενο φόρο 110,00 € ( 11.000,00 X 1%) και την υπ' αριθ. ....../2019 δήλωση καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων για την αύξηση εταιρικού κεφαλαίου 168.618,00 € με οφειλόμενο φόρο 1.686,18 € (168.618,00 X 1%) η οποία συνοδεύονταν με την με αρ. πρωτ......./2019 επιφύλαξη (κατ' άρθρο 20 παρ.1 ΚΦΔ) υπό την οποία υποβλήθηκε η ανωτέρω δήλωση καταβολής στη συγκέντρωση κεφαλαίων.

Η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ δεν απάντησε στην επιφύλαξη εντός της προθεσμίας των 120 ημερών οπότε και τεκμαίρεται η σιωπηρή απόρριψη της.

Παράλληλα η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επέβαλε στην προσφεύγουσα, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ...../2019 δήλωσης, πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ποσού 500,00 €, πλέον τόκων 12,00 €, δηλαδή συνολικού ποσού 512,00 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση: (α) του ως άνω διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, (β) της τεκμαιρόμενης από τον εν λόγω προσδιορισμό απόρριψης της από με αριθμό ..... και ημερομηνία 23.01.2019 επιφύλαξης της εταιρείας καθώς και (γ) της από 21.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για τον ακόλουθο βάσιμο και αληθή λόγο.

Εσφαλμένα καταλογίσθηκε φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου για την έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιο, ποσού 168.681,00 ευρώ, ενώ αυτό δεν έχει κεφαλαιοποιηθεί, αλλά ήχθη για το σχηματισμό ειδικού ισόποσου αποθεματικού «από την έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιο».

.....

**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 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 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 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 ασηκθείσα 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 την ΠΟΛ **1081/2013** :\_ IKE Επιβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου στο εισφερόμενο κεφάλαιο ορίζονται ότι.....

Ως προς την αντιμετώπιση των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, από πλευράς φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, εφαρμόζονται, κατά τη σύσταση ή την αύξηση κεφαλαίου τους, οι διατάξεις των άρθρων 17-31 του Ν. [1676/1986](#) (ΦΕΚ 204 Α'), όπως ισχύει.

Ο φόρος υπολογίζεται κατά τη σύσταση των εταιρειών αυτών καθώς και τις μετέπειτα αυξήσεις του κεφαλαίου τους στην πραγματική αξία των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων, οποιοδήποτε είδους, είτε πρόκειται για μετρητά, είτε για εισφορά σε είδος, είτε για παροχή υπηρεσιών από εταίρο, είτε για εγγυητικές εισφορές.

Σημειώνεται ότι, η οριζόμενη στην παρ. 1 του [άρθρου 82](#) του Ν. [4072/2012](#), μετατροπή μεριδίων εξωκεφαλαιακής ή εγγυητικής εισφοράς σε μερίδια κεφαλαιακής εισφοράς, με την εξαγορά υποχρεώσεων των εταίρων από εξωκεφαλαιακές ή εγγυητικές εισφορές, ως "αύξηση κεφαλαίου", δεν εκλαμβάνεται ως τέτοια για την επιβολή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων (Φ.Σ.Κ.), εφόσον, όπως υφίσταται υποχρέωση, ήδη, κατά τη σύσταση της εταιρείας, έχει καταβληθεί ο αναλογών σε κάθε εισφορά (κεφαλαιακή, εξωκεφαλαιακή ή εγγυητική) των εταίρων, για την απόκτηση των αντιστοιχούντων σ' αυτή εταιρικών μεριδίων, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων.

Κατά τα λοιπά, όπως προαναφέρθηκε, από άποψη επιβολής Φ.Σ.Κ. επί αυξήσεως κεφαλαίου με νέες εισφορές των εταίρων, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του [άρθρου 90](#) του Ν. [4072/2012](#), εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του Ν. [1676/1986](#), όπως ισχύει και επιβάλλεται Φ.Σ.Κ. επί της αξίας των νέων εισφερομένων στοιχείων, οποιοδήποτε είδους.

**Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (20-12-2018 απόφαση Γ.Σ για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου), υπέβαλε την 23-01-2019 την με ..... αριθμό δήλωση και απέδωσε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου ποσόν 110,00 € (11.000 νέες μετοχές X 10,00 € ονομαστική τιμή έκαστη x 1%) και επειδή στην συνέχεια υπέβαλε την με αριθμό ...../2018 Συμπληρωματική δήλωση Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου για την απόδοση στην υπέρ το άρτιο διαφορά από την έκδοση νέων μετοχών, ποσό της διαφοράς υπέρ το άρτιο 23.392.500,00 ευρώ (50.000 μετοχές x 467,85 ευρώ αξία υπέρ το άρτιο εκάστη) και την με αρ. πρωτ. ....../2018 επιφύλαξη, εφήρμοσε τις οδηγίες που είχαν δοθεί με την Πολ. 1044/03-02-2014.**

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 54 Ν.4174/13** (Διαδικαστικές παραβάσεις) ορίζονται τα παρακάτω:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ε).....

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

"α) ..... β)..... γ) .....

δ) «πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων] , σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 23 Ν.1676/1986** ορίζονται τα παρακάτω:

1. Τα πρόσωπα, που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου οφείλουν να υποβάλουν δήλωση στον αρμόδιο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 26, οικονομικό έφορο μαζί με αντίγραφο του εγγράφου της οικείας πράξης και να καταβάλουν ολόκληρο το ποσό του οφειλομένου φόρου.

2. Η δήλωση υποβάλλεται:

"α. Στη σύσταση, μετατροπή και συγχώνευση των προσώπων του άρθρου 17 μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από τη σύνταξη του κατά νόμο εγγράφου. Όπου από το νόμο προβλέπεται δημοσίευση των πράξεων αυτών, η δήλωση υποβάλλεται πριν από τη δημοσίευση. Ειδικά επί ανωνύμων εταιρειών, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την καταχώριση των ανωτέρω πράξεων στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.

Στην αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 17, μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία σύνταξης του, κατά το νόμο, διαπιστωτικού της αύξησης του κεφαλαίου οικείου εγγράφου ή από τη σχετική εγγραφή στα επίσημα βιβλία των προσώπων αυτών, σε περίπτωση που δεν συντάσσεται έγγραφο. Όπου από το νόμο προβλέπεται δημοσίευση της πράξης αυτής, η δήλωση υποβάλλεται πριν από τη δημοσίευση."

**Επειδή** η Φορολογούσα Αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο διαδικαστικής παράβασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ν.4174/13 ύψους 500,00 € πλέον ΚΝΤΧ και ΟΓΑ ύψους 12,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης καταβολής φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων .

**Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ αριθ.1774/2018 (Τμήμα Β΄) η οποία δημοσιεύτηκε στις 03-09-2018 κρίθηκε ότι:**

«**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 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 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 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, 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 168.618,00 € με την καταβολή του..

### **Αποφασίζουμε**

την **αποδοχή** της από 22-02-2019 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

**ΑΦΜ:** ..... και την ακύρωση

α) της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας βάσει της υποβληθείσας υπ' αριθ. .../2019 δήλωσης καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου της εταιρείας μας,

β) της από 21.02.2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

γ) της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας κατά της με αριθμό ..... και ημερομηνία 23.01.2019 δήλωσης επιφύλαξης που συνυπέβαλε με την υπ' αριθ. .../2019 δήλωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου,

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

Φορολογικό έτος 2019

|                                     |              |                      |
|-------------------------------------|--------------|----------------------|
| Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου        | ποσόν        | <b>0,00 €</b>        |
| <u>Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4174/13</u> | <u>ποσόν</u> | <u><b>0,00 €</b></u> |
| <b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b>   | ποσόν        | <b>0,00 €</b>        |

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**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.