



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 09-11-2023



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1834

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537
e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 **14-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με **ΑΦΜ** με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού Αθήνα **κατά α)** της απόρριψης της υπ' αριθ. πρωτ. /14-06-2023 δήλωσης με επιφύλαξη επί της με αρ. κατ. /14-06-2023 δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου β) της με αρ. κατ. /14-06-2023 δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών γ) της υπ' αριθμ. /14-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του ίδιου Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Επί της από **14-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων

και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα προέβη στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή μετρητών με την έκδοση 1.000 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 1,00 ευρώ ανά μετοχή και τιμή διάθεσης 63.032,51 ευρώ ανά μετοχή, ήτοι διαφορά υπέρ το άρτιο 63.031.510,00 ευρώ σύμφωνα με το από 29-12-2021 πρακτικό Γενικής Συνέλευσης. Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών την με αρ. κατ./14-06-2023 δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου στην οποία διατύπωσε την με αρ. πρωτ./14-06-2023 ρητή επιφύλαξη με την οποία ζητούσε την μη επιβολή ΦΣΚ και την επιστροφή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ως προς τον φόρο επί της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο 315.157,55 ευρώ (ήτοι $63.031,510,00 \times 0,5\%$) στην περίπτωση επιβολής και καταβολής της καθόσον η διαφορά αυτή δεν έχει κεφαλαιοποιηθεί. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη με την οποία απέρριψε κατ' ουσίαν την ανωτέρω επιφύλαξη και καταλόγισε φόρο ύψους 315.157,55 ευρώ και προσαυξήσεις λόγω εκπροθέσμου ύψους 41.411,70 ευρώ. Περαιτέρω, εξέδωσε την με αριθμό/14-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 500,00 ευρώ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της εν λόγω δήλωσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι δεν συντρέχει η νόμιμη περίπτωση επιβολής Φ.Σ.Κ. σύμφωνα με την ΠΟΛ 1230/1994 και ΠΟΛ 1238/2018, την ΣΤΕ 1774/2018 και ΣΤΕ 3015/2009 καθώς και την κατ' άρθρο 9 παρ. 2 του ΚΦΔ αφ' ης στιγμής το ποσό της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου υπέρ το άρτιο δεν έχει κεφαλαιοποιηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές..».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η υποβληθείσα επιφύλαξη δεν έγινε δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. και απορρίφθηκε ρητώς την 14-06-2023 μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης με αριθ. κατ./14-06-2023 σύμφωνα με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ύψους 315.157,55 ευρώ.

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 στο άρθρο 18 παρ. 1 του ν. 1676/1986 ορίζεται 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) η μετατροπή προσώπου, που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17, σε πρόσωπο του άρθρου αυτού, καθώς και η συγχώνευση προσώπου που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17 με πρόσωπο του άρθρου αυτού,

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) η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την παροχή υπηρεσιών από μέλος αυτών, οι οποίες δεν αυξάνουν το κεφάλαιο, αλλά διαφοροποιούν τα δικαιώματα ή αυξάνουν την αξία των μεριδίων,

ε) το δάνειο, που συνάπτει πρόσωπο του άρθρου 17, εφ' όσον ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη,

στ) το δάνειο, που συνάπτει πρόσωπο του άρθρου 17 με εταίρο τη σύζυγο ή τέκνο εταίρου, καθώς και το δάνειο, που συνάπτει με τρίτο πρόσωπο, εάν για το δάνειο τούτο έχει εγγυηθεί κάποιος εταίρος, με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια αυτά έχουν το ίδιο αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου,

ζ) η διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης σε υποκατάστημα στην Ελλάδα από ξένη εταιρεία, στην οποία τούτο ανήκει.»

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:

«Ο φόρος ορίζεται στο ήμισυ της μονάδας ως ποσοστό επί τοις εκατό (0,5%) στην αξία που φορολογείται.»

Επειδή με τη με αριθμ. 3051/2009 απόφαση του ΣτΕ 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 τη με αριθμ. 1774/2018 απόφαση του ΣτΕ, 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 με θέμα “Φορολογική αντιμετώπιση της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο από πλευράς φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων - Συμμόρφωση με ΣτΕ 1774/2018”, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Με την υπ' αριθ. ΣτΕ 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 με την Ε. 2167/2019 Εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες, μεταξύ άλλων, και για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διευκρινίστηκε 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση ΣΛΟΤ ΠΕΕΞ 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, εξάλλου, 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 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, με βάση τόσο την προαναφερθείσα ΣτΕ 1774/2018 όσο και 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 εταιρείας είναι η αλλοδαπή εταιρεία «.....» που εδρεύει στην Επιπροσθέτως, στο Πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης αναφέρεται ότι **«Η εν λόγω αύξηση θα καλυφθεί ολόκληρη από την μοναδική μέτοχο, ήτοι από την εταιρεία «.....», «...ο Πρόεδρος της Γενικής Συνέλευσης ενημερώνει τη Γενική Συνέλευση ότι το συνολικό ποσό ύψους εξήντα τριών εκατομμυρίων τριάντα δύο χιλιάδων πεντακοσίων δέκα Ευρώ (€63.032.510,00) έχει ήδη καταβληθεί από τη μέτοχο εταιρεία «.....» έναντι αυξήσεως με επιμέρους καταβολές που πραγματοποιήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 13 Ιουλίου 2021 έως 15 Δεκεμβρίου 2021 ...»**, γεγονός που αποδεικνύει ότι ήδη πριν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ήταν ειλημμένη η απόφαση για μη είσοδο νέων μετόχων.

Περαιτέρω, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός της πολύ μεγάλης απόκλισης ανάμεσα στην ονομαστική τιμή της μετοχής και στην τιμή διάθεσης αυτής, καθόσον η τιμή διάθεσης των μετοχών είναι 63.032,51 ευρώ και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι μονομετοχική, αναμενόμενο θα ήταν, προκειμένου να συγκεντρώσει το ποσό των 63.032.510,00 ευρώ να προβεί στην έκδοση 63.032.510 νέων μετοχών (63.032.510 X 1 ευρώ) δεδομένου και του σύντομου χρόνου λειτουργίας της (πριν κλείσει την πρώτη εταιρική χρήση).

Επειδή ο αριθμός των εκδοθεισών μετοχών είναι δυσανάλογα μικρός σε σχέση με την τιμή διάθεσης των μετοχών αυτών, η οποία με την σειρά της είναι υπέρμετρα υψηλότερη από την ονομαστική αξία αυτών, γεγονός πλήρως αντίθετο με τα δεδομένα της κοινής πείρας και τις συνήθεις επιχειρηματικές τακτικές.

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 18 του ν. 1676/1986 όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί από τη διοίκηση με την ΠΟΛ 1238/2018 και τη νομολογία (ΣτΕ 3051/2009 και ΣτΕ 1774/2018), καθόσον η υπέρ το άρτιο αξία των μετοχών, δεν δύναται να αποτελέσει εισφορά που αυξάνει το ενεργητικό της εταιρείας – ώστε να εξαιρείται της υπαγωγής σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου και τούτο γιατί κατά το χρόνο της καταβολής, ο μοναδικός μέτοχος και εισφέρων τα νέα αυτά υπέρ το άρτιο κεφάλαια, (για την οποία δεν του χορηγούνται μετοχές), έχει όλα τα δικαιώματα που προείχε της έκδοσης, χωρίς να τίθεται θέμα σύγκρισης καθόσον δεν υπάρχουν άλλοι μέτοχοι.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 35 του ν. 4548/2018:

«3. 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 ή

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα μονομετοχική εταιρεία 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.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 1676/1986: «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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν. 1676/1986: «2. Η δήλωση υποβάλλεται: α. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,...

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

... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,...

Επειδή, εν προκειμένω, την 14/06/2023, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε, εκπρόθεσμα, την με αριθ. κατ./2023 δήλωση απόδοσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, για την αύξηση κεφαλαίου, η οποία αποφασίστηκε με το από 29-12-2021 πρακτικό Γενικής Συνέλευσης. Σύμφωνα με τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις, στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης επιβάλλεται πρόστιμο 500,00 ευρώ, και συνεπώς ορθώς επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη το υπό κρίση πρόστιμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 14-07-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ και την επικύρωση α) της απόρριψης της υπ' αριθ. πρωτ./14-06-2023 δήλωσης με επιφύλαξη επί της με αρ. κατ./2023 δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου β) της με αρ. κατ./2023 δήλωσης φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών γ) της υπ' αριθμ./14-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του ίδιου Προϊσταμένου, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

1. Η με αριθμό/14-06-2023 Δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, φορολογικού έτους 2021.

Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	315.257,55€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	315.257,55€

2. Η υπ' αριθμ. /14-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.: συνολικού ποσού 500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.