



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2024

Αριθμός απόφασης: 642

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /19-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 2017, και β) της υπ' αριθμ. /19-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/10/2023 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου λοιπών φόρων, τελών, εισφορών (φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων) του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- α) Με την υπ' αριθμ./19-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 80.000,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 40.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **120.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 1676/1986 και του ν. 4987/2022.
- β) Με την υπ' αριθμ./19-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 101.634,01 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 50.817,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **152.451,02 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 1676/1986 και του ν.4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 19/10/2023 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου λοιπών φόρων, τελών, εισφορών (φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων) του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./25-10-2022 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από το μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 17-31 του ν.1676/1986 σχετικά με την επιβολή φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Με την από 31/12/2017 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της επιχείρησης, η οποία καταχωρίστηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. στις 31/01/2018 με Κ.Α.Κ.:, αποφασίστηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αυτής με την έκδοση εκατό χιλιάδων (100.000) νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας εκάστης ποσού δέκα ευρώ (10,00 €) και τιμής διάθεσης εκάστης ποσού εκατό ευρώ (100,00 €). Συνεπώς το μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας αυξήθηκε κατά το ονομαστικό ποσό του ενός εκατομμυρίου ευρώ (1.000.000,00 €), ενώ το ποσό των εννέα εκατομμυρίων ευρώ (9.000.000,00 €) που προήλθε από την υπέρ το άρτιο έκδοση των εν λόγω μετοχών της εταιρείας άχθηκε σε πίστωση του λογαριασμού υπέρ το άρτιο.
- Με την από 31/12/2018 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της επιχείρησης, η οποία καταχωρίστηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. στις 25/07/2019 με Κ.Α.Κ.:, αποφασίστηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με την έκδοση δέκα χιλιάδων τετρακοσίων επτά (10.407) νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας εκάστης ποσού δέκα ευρώ (10,00 €) και τιμής διάθεσης εκάστης ποσού εννιάκοσίων ενενήντα έξι ευρώ και πενήντα εννέα

λεπτών (996,59 €). Συνεπώς το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας αυξήθηκε κατά το ονομαστικό ποσό των εκατόν τεσσάρων χιλιάδων εβδομήντα ευρώ (104.070,00 €), ενώ το ποσό των δέκα εκατομμυρίων διακοσίων εξήντα επτά χιλιάδων τετρακοσίων εβδομήντα ενός ευρώ και είκοσι έξι λεπτών (10.267.471,26 €) που προήλθε από την υπέρ το άρτιο έκδοση των εν λόγω μετοχών της Εταιρείας ήχθη σε πίστωση του λογαριασμού υπέρ το άρτιο.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) η προσφεύγουσα εταιρεία από ενάρξεως της λειτουργίας της στην ουσία αποτελείται από ένα μόνο μέτοχο (99%), συγκεκριμένα την επιχείρηση «.....» που εδρεύει στην, εκπροσωπούμενης τότε από το, είναι μονομετοχική, δεν υπάρχει πολυμετοχικότητα, και β) ότι η οικονομική της κατάσταση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί εύρωστη έτσι, ώστε να δικαιολογείται η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιον, διότι από ενάρξεως εμφανίζει ζημιές, έκρινε ότι δε δικαιολογείται η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιον, η οποία αποτελεί τεχνητή διευθέτηση, κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να αποφύγει εν τέλει την πληρωμή του ΦΣΚ επί του ποσού της υπέρ το άρτιον διαφοράς, και ως εκ τούτου καταλόγισε το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων που αναλογεί στην ως άνω αξία της υπέρ το άρτιον διαφοράς.

Στη συνέχεια, με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι με αριθμ. /19-10-2023 και /19-10-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, φορολογικών περιόδων 2017 και 2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν και εξαφανισθούν, άλλως μεταρρυθμισθούν, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να διαταχθεί η επιστροφή (με το κατά το νόμο προβλεπόμενο επιτόκιο), οποιουδήποτε ποσού κυρίου και προσθέτου φόρου που θα κληθεί να καταβάλει αχρεωστήτως εξαιτίας των πράξεων αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης των άρθρων 17, 18, 19 και 20 του ν. 1676/1986 σχετικά με την επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (ΦΣΚ).** Τα πορίσματα της ελέγχουσας φορολογικής αρχής σχετικά με την υποχρέωση της εταιρείας να καταβάλει φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου επί του ποσού που αφορά τη διαφορά από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη του αρτίου κατά τον χρόνο λήψης της απόφασης για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου έρχονται σε ευθεία αντίθεση με τα διαλαμβανόμενα και κριθέντα με βάση την παγιωμένη σήμερα νομολογία του ανωτάτου διοικητικού μας Δικαστηρίου (Συμβουλίου της Επικρατείας), το οποίο έκρινε και ερμήνευσε ότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 1676/1986, η φορολογική υποχρέωση ως προς το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου (στις περιπτώσεις αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου υπέρ το άρτιο) γεννιέται τη στιγμή της καταβολής της μόνο για την ονομαστική αξία των μετοχών, ενώ για το μέρος που αφορά την υπέρ το άρτιο διαφορά, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά την στιγμή της κεφαλαιοποίησης αυτής.

- **Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 38 ΚΦΔ αναφορικά με την επιχειρηματική λογική της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου υπέρ το άρτιο.** Τα επιχειρήματα του φορολογικού ελέγχου σχετικά με τη συνδρομή τεχνητής διευθέτησης κατά την πραγματοποίηση των επίμαχων αυξήσεων μετοχικού κεφαλαίου με την έκδοση μετοχών σε τιμή υπέρ το άρτιο είναι παντελώς αβάσιμα, πρέπει να επανεξεταστούν και να απορριφθούν. Και τούτο διότι, οι υπέρ το άρτιο επίμαχες αυξήσεις πραγματοποιήθηκαν βασιζόμενες σε γνήσια επιχειρηματική λογική που απηχεί την οικονομική και επιχειρηματική πραγματικότητα, καθώς (α) με την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο διευκολύνεται η μερισματική πολιτική της εταιρείας περιορίζοντας την υποχρέωση

αυτής να σχηματίσει μεγάλο ποσό τακτικού αποθεματικού στο μέλλον, (β) δίνεται η δυνατότητα στους μετόχους της να ωφεληθούν από την ευκολότερη επιστροφή σε αυτούς της υπέρ το άρτιο διαφοράς, όποτε αυτοί το θελήσουν, δίχως την τυπική διαδικασία μείωσης μετοχικού κεφαλαίου, και (γ) καθίσταται ευκολότερη η κάλυψη των λογιστικών ζημιών της εταιρείας με συμψηφισμό της υπέρ το άρτιο διαφοράς, δίχως την τυπική διαδικασία περί ονομαστικής αύξησης και μετά μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου. Τέλος, δεδομένου ότι ο σχηματικός της υπέρ το άρτιο διαφοράς είναι μία επιλογή που παρέχεται στις εταιρείες ακόμη και κατά τη σύστασή τους, δεν μπορεί παρά να μην είναι μια αποδεκτή και καθόλα νόμιμα και επιχειρηματική δικαιολογημένη επιλογή για την εταιρεία, η οποία λειτουργεί από το έτος 2006, σήμερα δε βρίσκεται σε τροχιά ανάπτυξης, ολοκληρώνοντας ένα υπερπολυτελές τουριστικό θέρετρο πέντε αστέρων και δυναμικότητας 1.100 κλινών.

• **Αδυναμία της φορολογικής αρχής που φέρει το βάρος της απόδειξης να αποδείξει ότι οι κρίσιμες αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου συντελέστηκαν στο πλαίσιο τεχνικής διευθέτησης του άρθρου 38 του ΚΦΔ**

Εν προκειμένω, ο έλεγχος ουδεμία επαρκή αιτιολογία επικαλείται για την εφαρμογή του άρθρου 38 του ΚΦΔ., καθώς αρκείται στην παράθεση αποσπασμάτων από βιβλία της λογιστικής επιστήμης που προσεγγίζουν θεωρητικώς το ζήτημα της αύξησης κεφαλαίου υπέρ το άρτιο και προβαίνει με μια αλυσιτελή σκέψη στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι οι ζημιές της εταιρείας αποτελούν το μόνο κριτήριο για την ευρωστία αυτής. Παραλείπει, δε, να αναφέρει το γεγονός ότι ουδεμία πράξη προς αποφυγή του φόρου συντελέστηκε, αφού τα παραπάνω κονδύλια νομίμως καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία και δημοσιεύτηκαν στις οικονομικές καταστάσεις. Η προσήκουσα καταχώριση και δημοσίευση των συγκεκριμένων στοιχείων οδηγεί σε μελλοντική, για σκοπούς φορολογίας συγκέντρωσης κεφαλαίου, φορολογητέα πράξη που θα συντελεστεί, θα φορολογηθεί και ο φόρος θα αποδοθεί κατά την κεφαλαιοποίηση της εν λόγω διαφοράς υπέρ το άρτιο. Αναφορικά με την ύπαρξη ενός ή περισσότερων μετόχων, ο έλεγχος προδήλως παραβλέπει το γεγονός ότι αφενός αυτό δεν είναι επαρκές κριτήριο για την κρίση περί ύπαρξης διευθετήσεων ή μη και αφετέρου το ότι από μόνο του το γεγονός τούτο δεν αποτελεί επαρκή αιτιολογία, ώστε να τεθεί σε ισχύ το άρθρο 38 του ΚΦΔ. Περαιτέρω, ο φορολογικός έλεγχος αγνοεί παντελώς τους εμπορικούς λόγους της εταιρείας να προβεί σε αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου υπέρ το άρτιο για τα έτη 2017 και 2018.

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:

«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.»

(Σημ: Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων δεν επιβάλλεται κατά τη σύσταση των υποκειμένων στο φόρο αυτόν, σύμφωνα με την υποπαράγραφο ΣΤ.22 της παρ. ΣΤ του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014) από την ημερομηνία δημοσίευσής του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 7/04/2014)

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 τα κρινόμενα έτη:

«Ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) 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 δε 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 στο άρθρο 38 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 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.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,
β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,
γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,
δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,
ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,
στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος άρθρου και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

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 ΠΕ 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, 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 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.....Η μη υποβολή σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, της διαφορά που θα προκύψει από την υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών, στηρίζεται αποκλειστικά στο ότι η διαφορά αυτή αυξάνει μόνο τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, με την βασική προϋπόθεση της προσέλκυσης νέων κυρίως μετόχων, ή τουλάχιστον με την ανισοκατανομή των νέων αυτών μετοχών, σε παλαιούς μετόχους, σε καμία δε περίπτωση δεν χορηγούνται πρόσθετα δικαιώματα στους εισφέροντες.

....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 η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα και αναιτιολόγητα έκρινε ότι η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο αποτελεί τεχνητή διευθέτηση καθόσον εν προκειμένω οι υπέρ το άρτιο επίμαχες αυξήσεις πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο γνήσιας επιχειρηματικής λογικής που απηχεί την οικονομική και επιχειρηματική πραγματικότητα.

Επειδή ωστόσο 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. 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 έτσι εξίσωση των δικαιωμάτων των νέων μετόχων με εκείνα των παλαιών μετόχων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ουσιαστικά μοναδικός μέτοχος (99,9%) της προσφεύγουσας εταιρείας από την ημερομηνία ίδρυσής της, ήταν και παραμένει η αλλοδαπή εταιρεία «.....» που εδρεύει στη, οδός, η οποία και κατέχει 729.406 κοινές ονομαστικές μετοχές, ενώ το φυσικό πρόσωπο, κάτοικος, οδός, κατέχει μόλις μία (1) κοινή ονομαστική μετοχή. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τα Πρακτικά των Γενικών Συνελεύσεων αποδεικνύεται ότι ήδη πριν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ήταν ειλημμένη η απόφαση για τη μη είσοδο νέων μετόχων. Ειδικότερα, στο Πρακτικό της από 31.12.2017 Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων, αναφέρεται πως «Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό που θα δημιουργηθεί από την υπέρ το άρτιο, έκδοση των εν λόγω μετοχών, θα καλυφθεί, κατά ένα μέρος, από κεφαλαιοποίηση δεδουλευμένων χρεωστικών τόκων ομολογιακού δανείου το οποίο συνήφθη μεταξύ της εταιρείας και του κατά 99,9% μετόχου «.....», δυνάμει της από 1.10.2006 Σύμβασης Ομολογιακού Δανείου, και κατά ένα μέρος από την έκδοση νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, από κεφαλαιοποίηση μέρους εκ του ανωτέρω ομολογιακού δανείου». Ομοίως, κατά την συνεδρίαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων στις 31.12.2018, σύμφωνα με το σχετικό Πρακτικό, η εκ νέου αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό που θα δημιουργηθεί από την υπέρ το άρτιο έκδοση των σχετικών μετοχών, από κεφαλαιοποίηση δεδουλευμένων χρεωστικών τόκων του

προαναφερθέντος ομολογιακού δάνειου, εν μέρει από κεφαλαιοποίηση του από 24.01.2013 έτερου ομολογιακού δανείου, από κεφαλαιοποίηση ενδοεταιρικών υποχρεώσεων και τέλος, σε ένα μικρό ποσοστό, από κεφαλαιοποίηση ποσών προορισμένων για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Ως εκ τούτου, με βάση τα ανωτέρω, εφόσον η κάλυψη της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 2017 και 2018, αναλαμβάνεται εξ ολοκλήρου από την επί της ουσίας μοναδική μέτοχο της προσφεύγουσας εταιρείας, συνάγεται σαφώς ότι υπάρχει, ήδη πριν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, ειλημμένη απόφαση για τη μη είσοδο νέων μετόχων.

Επειδή, με βάση 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 έτεροι νέοι μέτοχοι.

Επειδή, παράλληλα, η οικονομική κατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας κάθε άλλο παρά εύρωστη δύναται να χαρακτηριστεί, ούτως ώστε να δικαιολογείται η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, καθώς από ενάρξεως λειτουργίας της εμφανίζεται ζημιογόνα και συγκεκριμένα, οι ζημιές κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, όπως προκύπτει από τις οικείες αρχικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, διαμορφώνονται ως ακολούθως:

α/α Δήλωσης	Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Ακαθάριστα Έσοδα	Ζημιές Χρήσης	Αναγνωριζόμενη Ζημιά
...../26.07.2018	01/01/2017	31/12/2017	872.547 ,76	509.878,75	4.536.437,87
...../26.07.2019	01/01/2018	31/12/2018	11.513,00	618.972,48	4.722.635,99

Για, δε, τα μεταγενέστερα φορολογικά έτη, επίσης δεν υφίσταται κερδοφορία. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα παρουσιάζει συνεχώς αρνητική καθαρή θέση, παρά το γεγονός των διαδοχικών επί δύο έτη αυξήσεων του μετοχικού της κεφαλαίου.

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 στην πρώτη υπό κρίση περίπτωση, για το φορολογικό έτος 2017, ήταν 100,00 ευρώ, δηλαδή 1000% υψηλότερη από την ονομαστική αξία αυτών (10,00 ευρώ) και στη δεύτερη υπό κρίση περίπτωση, για το φορολογικό έτος 2018, ήταν 996,59 ευρώ, δηλαδή υψηλότερη κατά 996% από την ονομαστική αξία αυτών (10,00 ευρώ), ενώ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι μονομετοχική, αναμενόμενο θα ήταν, προκειμένου να συγκεντρώσει τα ζητούμενα ποσά του μετοχικού κεφαλαίου, να προβεί στην έκδοση μεγαλύτερου αριθμού μετοχών, με χαμηλότερη τιμή διάθεσης ανά μετοχή, κατά τη συνήθη οικονομική και επιχειρηματική πρακτική.

Επειδή, με την ενδικοφανή της προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν αποσκοπεί στην αποφυγή της καταβολής του φόρου συγκέντρωσης ως εσφαλμένα θεώρησε η ελεγκτική αρχή καθόσον θα αποδοθεί σε μεταγενέστερη κεφαλαιοποίηση των ποσών αυτών, άρα δεν μπορεί να αποδοθεί σκοπός φοροαποφυγής σε μια πράξη ή κατάσταση (το σχηματισμό της υπέρ το άρτιο διαφοράς) βάσει απόφασης ληφθείσας

σε χρόνο που η εν λόγω διαφορά μπορούσε μόνο να κεφαλαιοποιηθεί μεταγενέστερα, συνεπώς κατά τον κρίσιμο χρόνο λήψης της αντίστοιχης αποφάσεως, θα μπορούσε να γίνει λόγος μονάχα για (επιτρεπτή) αναβολή της φορολογικής υποχρέωσης και σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να αποδοθεί πρόθεση φοροαποφυγής. Επίσης ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις δεν απαγορεύεται σχετική ενέργεια έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο ακόμα και στην περίπτωση ζημιολογώνων εταιρειών όπως εν προκειμένω και η προσφεύγουσα.

Επειδή η φορολογική αρχή δε δύναται να επιβάλλει τον τρόπο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ωστόσο, ακριβώς αυτός είναι και ο λόγος ύπαρξης της διάταξης του άρθρου 38 του ΚΦΔ 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. Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τη σχετική δυνατότητα των ζημιολογώνων εταιρειών να προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου, γεγονός που άλλωστε καθίσταται αναγκαίο για την συνέχιση της λειτουργίας τους, αλλά αμφισβήτησε το γεγονός της έκδοσης των νέων μετοχών σε τιμή πολύ υψηλότερη από την ονομαστική τους αξία, που θα είχε νόημα στην περίπτωση που αυτό συμβαίνει με σκοπό την προσέλκυση νέων μετόχων, και προκειμένου να υπάρξει εξίσωση των δικαιωμάτων των νέων μετόχων με εκείνα των παλαιών μετόχων, που στην υπό κρίση περίπτωση δεν ισχύει, καθώς η προσφεύγουσα εταιρία απαριθμεί ουσιαστικά πριν και μετά την αύξηση τον ίδιο μέτοχο.

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 5 άρθρου 92 του ίδιου 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 από την ανωτέρω διάταξη διαπιστώνεται ότι παρέχεται η δυνατότητα η διαφορά υπέρ το άρτιο να συμψηφισθεί με ζημιές και συνεπώς στην περίπτωση αυτή δεν κεφαλαιοποιείται, ήτοι δεν συνάγεται ότι η διαφορά υπέρ το άρτιο θα φορολογηθεί οπωσδήποτε κάποια στιγμή στο μέλλον, όπως προβάλλει η προσφεύγουσα εταιρεία. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προέβη σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, ήτοι κίνηση η οποία δεν αιτιολογείται από την εικόνα των μετόχων της (με την εν λόγω αύξηση δεν υπήρξε καμία μεταβολή στους μετόχους της). Η «δημιουργία» της διαφοράς υπέρ το άρτιο από τη μονομετοχική προσφεύγουσα εταιρεία αποσκοπεί στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, καθώς η έκδοση των μετοχών σε τιμή πολύ υψηλότερη από την ονομαστική τους αξία έγινε με σκοπό την συσσώρευση κεφαλαίου μεν, αλλά όχι ως μετοχικού κεφαλαίου το οποίο υπόκειται άμεσα σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, αλλά με τη δημιουργία αποθεματικού υπέρ το άρτιο, το οποίο λόγω των συνεχόμενων και υφιστάμενων ζημιών της έχει τη δυνατότητα να μην κεφαλαιοποιήσει και, συνεπώς, να αποφύγει έτσι την πληρωμή του αναλογούντος φόρου.

Επειδή, από τα παραπάνω προεκτεθέντα στοιχεία και στα πλαίσια της διάταξης του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. περί τεχνητών διευθετήσεων και φοροαποφυγής, σαφώς συνάγεται ότι η έκδοση και μάλιστα κατ' επανάληψη (καθόσον η απόφαση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο πραγματοποιήθηκε δυο φορές), αποτελεί μια μεθόδευση της εταιρείας που σκοπός της είναι η απόδοση νομιμοφάνειας, προκειμένου να μειωθεί το ποσό του καταβλητέου φόρου που αντιστοιχεί μόνο στο ποσό της ονομαστικής αξίας της μετοχής, το οποίο είναι **υποπολλαπλάσιο της τρέχουσας τιμής αυτής**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/10/2023 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου λοιπών φόρων, τελών, εισφορών (φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων) του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 27/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /19-10-2023 και /19-10-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικών περιόδων 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φορολογικό έτος 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2) - (1)
Αξία που υπόκειται σε φόρο	1.000.000,00	9.000.000,00	9.000.000,00	8.000.000,00
Φόρος	10.000,00	90.000,00	90.000,00	80.000,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		40.000,00	40.000,00	40.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	10.000,00	130.000,00	130.000,00	120.000,00

Β) Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2) - (1)
Αξία που υπόκειται σε φόρο	104.070,00	10.267.471,26	10.267.471,26	10.163.401,26
Φόρος	1.040,70	102.674,71	102.674,71	101.634,01
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		50.817,01	50.817,01	50.817,01
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.040,70	153.491,72	153.491,72	152.451,02

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.