



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27 / 12 / 2017

Αριθμός Απόφασης 6593

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' 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 30/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, που εδρεύει στο επί της οδού &, τ.κ, κατά της από 28.07.2017 και υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 έως 31/12/2012, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω από 28.07.2017 υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 έως 31/12/2012 και την από 28-7-2017 σχετική έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 30-08-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης
....., ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα,
δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 31/07/2017, μετά δε τη
μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 28.07.2017 και υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού
Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 έως
31/12/2012 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),
επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Σ.Κ ποσού 1.399.995,00€, χωρίς την επιβολή πρόσθετου
φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 5 του ν. 4174/2013,
όπως ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό έλεγχο φορολογίας φόρου συγκέντρωσης
κεφαλαίων που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στην προσφεύγουσα εταιρεία, ύστερα από την υπ' αριθμ.
...../2016 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από
28/07/2017 Έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, από την οποία προκύπτουν
τα ακόλουθα. Η εταιρεία, ΑΦΜ προέβη σε αύξηση
μετοχικού κεφαλαίου, με απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων με
ημερομηνία 17/12/2012. Συγκεκριμένα, αποφασίστηκε η αύξηση της ονομαστικής αξίας του
μετοχικού κεφαλαίου κατά 34.999.875,00 ευρώ, καθώς και η καταβολή αξίας υπέρ το άρτιο
συνολικού ποσού 139.999.500,00 ευρώ. Για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό
των 34.999.875,00 ευρώ, η Εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθ./2012 δήλωση καταβολής
φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο (34.999.875,00 ευρώ x
1%=) 349.998,75 ευρώ.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενήργησε μερικό φορολογικό έλεγχο στην Εταιρεία
....., ΑΦΜ για τη διαχειριστική περίοδο
1/1/2012-31/12/2012, με την υπ' αριθ./2106 εντολή ελέγχου, συνέταξε την από
28.07.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου και εξέδωσε την υπ' αριθ.
...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012
έως 31/12/2012, με την οποία καταλόγισε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου για την καταβολή της
αύξησης υπέρ το άρτιο συνολικού ποσού 139.999.500,00 ευρώ, ποσού 1% = 1.399.995,00 ευρώ
χωρίς όμως να επιβάλλει πρόσθετο φόρο, κρίνοντας ότι κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής
υποχρέωσης, η προσφεύγουσα είχε ακολουθήσει τις οδηγίες της διοίκησης που είχαν δοθεί με την
υπ' αριθμ./ΠΟΛ. 1230/10-10-1994 εγκύκλιο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της
ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού
προσδιορισμού Φ.Σ.Κ. είναι ακυρωτέα, ως νόμω αβάσιμη, καθώς εκδόθηκε κατά παράβαση του
άρθρου 9 παρ. 2 εδ. β' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν.
4474/7.6.2017 και ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς η
εφαρμογή της εγκυκλίου ΠΟΛ 1044/2014 αναδρομικά, ήτοι σε πράξεις καταβολής στο
αποθεματικό υπέρ το άρτιο οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν τη δημοσίευση της εν λόγω
εγκυκλίου, συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων, που απαγορεύεται
ρητώς από την προαναφερθείσα διάταξη του Κ.Φ.Δ. Εν όψει των ανωτέρω, είναι σαφές ότι η

εφαρμογή της ΠΟΛ 1044/03.02.2014, η οποία προβλέπει ότι σε περίπτωση έκδοσης μετοχών με διαφορά υπέρ το άρτιο υποχρέωση καταβολής Φ.Σ.Κ. γεννάται ως προς το υπέρ το άρτιο ποσό κατά το χρόνο καταβολής της εν λόγω διαφοράς, συνιστά μεταβολή της μέχρι τη δημοσίευση της εγκυκλίου αυτής υφιστάμενης ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης. Συγκεκριμένα, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης της Εταιρείας ήταν σε ισχύ η ΠΟΛ 1230/10.10.1994, η οποία μάλιστα ουδέποτε ανακλήθηκε ρητά όπως αναφέρει και κατωτέρω στο δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής της, σύμφωνα με την οποία δεν γεννάται υποχρέωση καταβολής Φ.Σ.Κ. κατά το χρόνο της καταβολής της διαφοράς υπέρ το άρτιο, αλλά μόνο κατά το μεταγενέστερο χρόνο κατά τον οποίο θα γίνει κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής, δηλαδή μετατροπή της σε ονομαστικό κεφάλαιο.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Σ.Κ. είναι ακυρωτέα, ως νόμω αβάσιμη, καθώς εκδόθηκε κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που ορίζει ότι οι ερμηνευτικές εγκυκλίου δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά, δεδομένου ότι το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν εφάρμοσε την ΠΟΛ 1230/10.10.1994, η οποία ούτε έως το χρόνο της κρίσιμης πράξης που αποτελεί αντικείμενο ελέγχου, αλλά ούτε και σε κάθε περίπτωση έως σήμερα έχει ανακληθεί και άρα παραμένει εν ισχύ. Επομένως, καθώς η ΠΟΛ 1230/1994 δεν έχει έως σήμερα ανακληθεί ρητά και άρα εξακολουθεί να ισχύει και να είναι δεσμευτική για τη Φορολογική Διοίκηση, η μη εφαρμογή της από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αντιβαίνει την προαναφερθείσα διάταξη εδαφ. α' της παρ. 2 του άρθρου 9 του ΚΦΔ.

ΤΡΙΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Σ.Κ. είναι ακυρωτέα, ως εκδοθείσα κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 Ν. 1676/1986, καθώς εσφαλμένα διαλαμβάνεται από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ότι η καταβολή ποσών στο αποθεματικό υπέρ το άρτιο υπάγεται στην εν λόγω διάταξη, αφού με την εν λόγω καταβολή δεν χορηγούνται δικαιώματα ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης, προϋπόθεση απαραίτητη για την υπαγωγή στην εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του ν. 1676/1986 (Α' 204) ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: Με το άρθρο 17 ότι: «Επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία “φόρος με την συγκέντρωση κεφαλαίων”, από: α) εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφ' όσον σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός, γ) υποκατάστημα ξένης εταιρείας», με το άρθρο 18 § 1 ότι: «Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις: α) η σύσταση των προσώπων, που προβλέπονται από το άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, β) ..., γ) η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης, δ) ..., ε) ..., στ) ... ζ) ...», με το άρθρο 19 § 1 ότι: «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», με το άρθρο 20 ότι: «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» και με το άρθρο **21** ότι: «Ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) στην αξία που φορολογείται»

Επειδή με την υπ' αριθμ. 1115824/ΠΟΛ. 1230/10-10-1994 διαταγή του Υ.Ο, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1676/1986, μεταξύ των πράξεων που αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, είναι και η αύξηση των κεφαλαίων των προσώπων του άρθρου 17 του νόμου αυτού. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ιδίου νόμου, αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγεται στο φόρο η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ιδίας 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 ιδίου νόμου και επομένως για την κεφαλαιοποίηση αυτή δεν τυγχάνει εφαρμογής η απαλλακτική αυτή διάταξη. Ειδικότερα, όπως έγινε δεκτό από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, Δ/ση τομέων παραγωγής, Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, με το έγγραφο Λ.Σ. 2169 /20558/ Γνωμ. 215/15.6.1994 η διαφορά που προκύπτει από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη της ονομαστικής αξίας (υπέρ το άρτιο) ως προερχόμενη από καταβολές των μετόχων δεν θεωρείται αποθεματικό, αλλά συμπληρωματικό κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει συμπληρωματική εισφορά των μετόχων. **3) Από την έκδοση της παρούσας κάθε διαταγή, αντίθετου περιεχομένου, παύει να ισχύει.**

Επειδή με την υπ' αριθ. 113/2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την Εγκ. ΠΟΛ. 1044/03-02-2014, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων, και υπάγεται στον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, η πράξη σύστασης των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 17, μεταξύ των οποίων, ως εμπορική εταιρία, συγκαταλέγεται και η Ε.Π.Ε. Στη περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί του αρχικού εταιρικού κεφαλαίου. Περαιτέρω, συγκέντρωση κεφαλαίου αποτελεί και η πράξη με την οποία αποφασίζεται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Στη περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί του ποσού της αύξησης του κεφαλαίου. Οι δύο αυτές περιπτώσεις εξαντλούν τη φορολόγηση του εταιρικού κεφαλαίου, τόσον του αρχικού, όσον και της επαύξησής του, προβλέπονται δε από την περίπτωση α' της παρ.1 του άρθρου 18. Η περίπτωση γ' επουδενί είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι αναφέρεται στο εταιρικό κεφάλαιο. Αναφέρεται στην αύξηση του ενεργητικού από παλαιούς ή νέους, κυρίως, εταίρους, στην οποία προβαίνουν, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή στην εταιρική περιουσία, αλλά για την χορήγηση σε αυτούς δικαιωμάτων που απολαμβάνουν οι εταίροι, κυρίως του δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη. Είναι πλέον ή σαφές ότι στη περίπτωση αυτή οι εισφέροντες δεν καθίστανται εταίροι. Θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν απλοί επενδυτές. Ενόψει των

προεκτεθέντων, και για την απάντηση στο υπό τα στοιχ. 1. β' ερώτημα, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του μέχρι του αρτίου ποσού του εταιρικού μεριδίου, το οποίο ταυτίζεται με την ονομαστική αξία αυτού, και του υπέρ το άρτιο, δηλαδή του πέραν της ονομαστικής αξίας, ποσού του μεριδίου. Το μέχρι του αρτίου ποσό συνιστά αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, περίπτωση δηλαδή συγκέντρωσης κεφαλαίου η οποία προβλέπεται από την περ.α' (της παρ.1 του άρθρου 18). Ως προς αυτό δεν γεννάται θέμα, γίνεται γενικώς δεκτό και δεν αμφισβητείται (Παν.Ρέππας, Δ/ντής Υπ. Οικονομικών, Δ.Φρ. Νομ., Τ.61, σελ.508, Γνωμ.Νομ. Δ/νσης Υπ.Εθν.Οικον. 27/1987, 824/1988, υπ' αριθμ.πρωτ.20558/ΛΣ 21619, γνωμ. 215 της Γν. σ.1994 έγγραφο του Υπ. Οικ. Και Οικονομικών). Ως προς τη «διαφορά από την έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιον», όμως, όπως αποκαλείται η διαφορά μεταξύ της τιμής διάθεσης του μεριδίου και της ονομαστικής αξίας αυτού, αυτή δεν υπόκειται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, στον οποίο, αντιθέτως, υπόκειται, αν μεταγενεστέρως κεφαλαιοποιηθεί -κατόπιν αποφάσεως της γενικής συνέλευσης των εταίρων περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου και εκδόσεως νέων μεριδίων, εννοείται - (Υπ' αριθμ.πρωτ. 20558/ΛΣ2169 - γνωμ. 215 της 15.6.94, Παν.Ρέππας οπ.παραπ., ΠΟΛ. 1230/10-10-94). Κατά τις Γνωμ 27/87, 824/86 Νομ. Δ/νση Υπ.Εθν. Οικον., η περί ής πρόκειται διαφορά, είτε μεταγενεστέρως κεφαλαιοποιήθηκε είτε όχι, αποτελεί αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας. Οι γνωμοδοτήσεις όμως αυτές ερμηνεύουν διατάξεις του Ν.1262/1982, άρθρ.5 και όχι αυτές του ν.1676/86. Υπάγουν τη διαφορά υπέρ το άρτιο στην έννοια του όρου «ίδια κεφάλαια» που χρησιμοποιεί ο Ν.1262/82, ο οποίος, όμως, ρυθμίζει θέματα διαφορετικά από αυτά του Ν.1676/86. Ο όρος «ίδιο κεφάλαιο» και ο όρος «μετοχικό κεφάλαιο», τον οποίο χρησιμοποιεί ο Ν.1676/ 1986, δεν ταυτίζονται. *Με την διαφορά υπέρ το άρτιο αυξάνονται μεν τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, όχι όμως και το μετοχικό κεφάλαιο.* Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου συνοδεύεται αναγκαιώς από την έκδοση νέων μετοχών, στην ονομαστική αξία των οποίων αντιστοιχεί. Το ποσό που καταβάλλεται ως διαφορά υπέρ το άρτιον δεν ενσωματώνεται σε μετοχές, δεν εκδίδονται, ειδικώς για την περίπτωση αυτή, μετοχές, ασχέτως αν η καταβολή λαμβάνει χώρα με την ευκαιρία έκδοσης μετοχών, και συνεπώς δεν αυξάνεται κατά το ποσό αυτής το μετοχικό κεφάλαιο. Επομένως στις γνωμοδοτήσεις αυτές δεν μπορεί να στηριχθεί ή να τεκμηριωθεί άποψη περί υπαγωγής της «διαφοράς υπέρ το άρτιο» στη περ. α' της παρ.1 του άρθρου 18 του Ν.1676/86. Περαιτέρω, παρατηρείται ότι η άποψη αυτή δέχεται, μεν, ορθώς, ότι η διαφορά υπέρ το άρτιο δεν αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο και ότι, συνεπώς, δεν μπορεί να υπαχθεί στη περ. α', πλην παραλείπει να εξετάσει την υπαγωγή της ή όχι στην περ. γ' και, κατ' ευθείαν, αποφαινεται ότι δεν υπάγεται κατά την καταβολή της στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, στον οποίο, αντιθέτως, υπάγεται με την μεταγενέστερη τυχόν κεφαλαιοποίηση της. Είναι ανάγκη επομένως να εξεταστεί η δυνατότητα υπαγωγής της υπέρ το άρτιον διαφοράς σε άλλη περίπτωση του άρθρου 18, και συγκεκριμένα στη περίπτωση γ'. ***Όπως δέχεται και η ανωτέρω ερμηνευτική εκδοχή, η συγκεκριμένη καταβολή αυξάνει το ενεργητικό της επιχείρησης και, όπως προεξετέθη, γίνεται, όχι για να αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο και να συμμετάσχει σε αυτό ο καταβάλλων, αλλά για να αποκτήσει δικαίωμα ή δικαιώματα εξ εκείνων που έχουν οι μέτοχοι, όπως η συμμετοχή και κέρδη. Συντρέχουν επομένως όλοι οι όροι που απαιτεί η περ.γ' και, συνεπώς, οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, ασχέτως μάλιστα της κεφαλαιοποίησής της στο μέλλον.»***

Επειδή από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, ταυτίζεται από άποψη Φ.Σ.Κ με το μετοχικό κεφάλαιο, αυξάνει το ενεργητικό της επιχείρησης και οι καταβάλλοντες τη διαφορά αυτή αποσκοπούν να αποκτήσουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη. Ως εκ τούτου συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 18 § 1 περ. γ' του ν. 1676/1986 για την επιβολή Φ.Σ.Κ. και ο ισχυρισμός ότι το συμπέρασμα της 113/2009 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ είναι προδήλως εσφαλμένο και νόμω αβάσιμο, είναι απορριπτέος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 1 του ν. 4474/2017 (Α' 80) και ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου

νόμου από 07/06/2017, ορίζεται ότι: «1) Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) **και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.** 2) Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. **Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.** 3) Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους. 4) Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα. 5) **Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».**

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4474/2017, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Επί του άρθρου 12: Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 γίνεται αναγκαία νομοτεχνική προσαρμογή στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΚΦΔ) λόγω εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4389/2016 για την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. Η διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 προτείνεται κατ' εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης (ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.) και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (ΣτΕ Ολ 2034/2011, ΣτΕ 1508/2002, ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.), που επιβάλλουν ιδίως τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων (ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και Ε.Δ.Δ.Α.) και που πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, 675/2017). **Στο πλαίσιο αυτό, η εν λόγω διάταξη προτείνεται για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων που μεταγενέστερη μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Διοίκησης έχει ως συνέπεια την αναδρομική χειροτέρευση της θέσης του φορολογουμένου. Έτσι, προβλέπεται ότι η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου.** Στο πλαίσιο αυτό με την περίπτωση γ' αναδιατυπώνονται και οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 ΚΦΔ, ώστε να είναι σαφές ότι δεν θεωρείται ότι ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση ή ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση, εφόσον για τις δηλωτικές του υποχρεώσεις ακολούθησε τις κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή με την υπ' αριθ. 113/2009 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1044/2014, δεν θεσπίζονται μεν νέες διατάξεις, αλλά δίνεται διαφορετική ερμηνεία του άρθρου 18 § 1 του ν. 1676/1986 από αυτήν που είχε δοθεί με την ΠΟΛ. 1230/1994, πρόκειται δηλαδή για μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της φορολογικής Διοίκησης **που συνεπάγεται μεταβολή της φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογουμένου, δεδομένου ότι και οι δύο εγκυκλίοι ερμηνεύουν την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν. 1676/1986.**

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 12 § 1 του ν. 4474/2017 όπως ισχύουν σήμερα, συνιστούν κατά την προπαρατεθείσα αιτιολογική έκθεση, νομοτεχνική προσαρμογή και λαμβάνουν υπόψη τις Συνταγματικές Αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, καταλαμβάνουν όλες τις υποθέσεις που είναι εκκρεμείς στη Διοίκηση.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή στις 28/07/2017 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 31/07/2017, ήτοι μετά από την 07/06/2017 οπότε δημοσιεύθηκαν και τέθηκαν σε ισχύ οι διατάξεις του ν. 4474/2017 (Α' 80), συνεπώς κατ' αρχήν εσφαλμένα η ελέγχουσα φορολογική Αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίζοντας φόρο στην προσφεύγουσα, δεδομένου η προσφεύγουσα το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (2012), εφάρμοσε τις οδηγίες που είχαν δοθεί από τη φορολογική Διοίκηση με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1230/1994, η οποία ήταν η μοναδική εγκύκλιος της Διοίκησης που ερμήνευε τις διατάξεις του άρθρου 18 § 1 του ν. 1676/1986, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 12 § 1 του ν. 4474/2017, και η υποβληθείσα υπ' αριθ. 160/18.12.2012 δήλωση ΦΣΚ που υπέβαλε η προσφεύγουσα, δεν θεωρείται ανακριβής.

Περαιτέρω, επειδή η Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2017 ΕΜΠ έγγραφό της, ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει «Απόφαση Αύξησης Μετοχικού Κεφαλαίου ΓΣ 17-12-2012 & Έγκριση του Αντιπεριφερειάρχη ΠΕ Βορείου Τομέα Αθηνών (ΑΔΑ)

Αριθμ. Πρωτ. & ΓΕΜΗ με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης/16-1-2013.

Πιστοποίηση της καταβολής. Ισολογισμό 31-12-2012 με ανάλυση του λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό) Αποθεματικού από διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο.»

Επειδή η προσφεύγουσα με το με Α.Π. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ έγγραφό της μας προσκόμισε το από 17-12-2012 Πρακτικό της Αυτόκλητης Καθολικής Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας σύμφωνα με το οποίο το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας μετά από απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της 17-12-2012 αυξήθηκε κατά το ποσό των 34.999.875€ με την έκδοση 1.192.500 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 29,35€ εκάστης και τιμής διάθεσης 146,75€ με εμφάνιση της διαφοράς 117,40€ ανά μετοχή ποσού 139.999.500,00 ευρώ σε «ειδικό αποθεματικό από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο». Η απόφαση αυτή σύμφωνα με το προσκομισθέν έγγραφο - ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ του ΓΕΜΗ με αρ. πρωτ./2013 έλαβε έγκριση από τον Αντιπεριφερειάρχη με αρ. απόφασης η οποία δημοσιεύτηκε την 16-1-2013 με αρ. καταχώρησης Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./2013 ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ του ΓΕΜΗ την 9-4-2013 καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ, με αρ. καταχώρησης το από 9-1-2013 πρακτικό του ΔΣ της εταιρείας με το οποίο πιστοποιήθηκε η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά 34.999.875€ με αναφερόμενο **σχετικό έγγραφο Ελέγχου της Περιφέρειας Αττικής / Π.Ε. Βορείου Τομέα Αθηνών** Από το προσκομισθέν αντίγραφο του Ισολογισμού της εταιρείας, ΑΦΜ με ημερομηνία 31-12-2012, προκύπτει (στο Παθητικό) Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο ποσό 175.999.505,60€ και από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 41.00.00.00 Καταβ. Διαφ. Εκδ. Μετ. Υπ. Αρτ. προκύπτει την 21-12-2012 πίστωση ποσού 139.999.500,00€

Συνεπώς από τα ανωτέρω, προκύπτει η ορθή εφαρμογή της υπ' αριθμ./ΠΟΛ.1230/10-10-1994 διαταγής του Υ.Ο, καθώς το ποσό των 139.999.500,00€ παρέμενε στον Ισολογισμό της εταιρείας, ΑΦΜ με ημερομηνία 31-12-2012 σε λογαριασμό αποθεματικού Διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και δεν είχε έως 31-12-2012 κεφαλαιοποιηθεί, με αποτέλεσμα έως 31-12-2012 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παραπάνω ΠΟΛ, να μην οφειλόταν για το ποσό αυτό φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων.

Για τους λόγους αυτούς,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 30-08-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ και την ακύρωση της από 28.07.2017 και υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 έως 31/12/2012, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.