



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/04/2023

Αριθμός απόφασης: 964

**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. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα, κατά της με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των με αριθμ. πρωτ. αιτήσεων επιστροφής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου λοιπών φόρων, τελών, εισφορών (επιστροφής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου) του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. πρωτ. απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των με αριθμ. πρωτ. αιτήσεων επιστροφής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, απορρίφθηκε το αίτημά της για επιστροφή φόρου ποσού 5.900,00 ευρώ και ποσού 43.417,00 ευρώ που είχε καταβληθεί από την προσφεύγουσα με τις υπ' αριθμ.Δηλώσεις Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντιστοίχως.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τις υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήσεις για επιστροφή των καταβληθέντων ποσών φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, που αναλογούσαν στην διαφορά υπέρ το άρτιο μετοχών που εκδόθηκαν σε τιμή διαθέσεως μεγαλύτερη της ονομαστικής, κατόπιν αποφάσεων της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, που υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου και αφορούσαν τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία:

- Με τη με αριθμ. πρωτ. αίτηση ζήτησε την επιστροφή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ποσού 43.417,00 ευρώ, ο οποίος ισχυρίζεται ότι είχε καταβληθεί αχρεωστήτως με τη με αριθμ. πρωτ. δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, επί ποσού 4.341.700,00 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε στην υπέρ το άρτιο διαφορά της αύξησης των κεφαλαίων της συνολικού ποσού 4.351.700,00 ευρώ (ποσό 10.000,00 ευρώ αφορούσε το μετοχικό κεφάλαιο και ποσό 4.341.700,00 αφορούσε τη διαφορά υπέρ το άρτιο), η οποία αποφασίστηκε από τη γενική Συνέλευση της 21/12/2017.

- Με τη με αριθμ. πρωτ. αίτηση ζήτησε την επιστροφή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ποσού 5.900,00 ευρώ, ο οποίος ισχυρίζεται ότι είχε καταβληθεί αχρεωστήτως με τη με αριθμ. πρωτ. δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, επί ποσού 590.000,00 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε στην υπέρ το άρτιο διαφορά της αύξησης των κεφαλαίων της συνολικού ποσού 600.000,00 ευρώ (ποσό 10.000,00 ευρώ αφορούσε το μετοχικό κεφάλαιο και ποσό 590.000,00 αφορούσε τη διαφορά υπέρ το άρτιο), η οποία αποφασίστηκε από τη γενική Συνέλευση της 10/09/2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τις ως άνω αιτήσεις αναφέροντας ότι, μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1238/21-12-2018, με την οποία έγινε δεκτή η με αριθμ. 1774/2018 απόφαση του ΣτΕ, καθώς και η με αριθμ. 3015/2009 απόφαση του ΣτΕ, καταργήθηκε η ΠΟΛ.1044/03-02-2014 και συνεπώς πρέπει να της επιστραφούν τα ποσά των 43.417,00 ευρώ και 5.900,00 ευρώ, που αντιστοιχούν σε ποσοστό 1% επί του ποσού της διαφοράς υπέρ του αρτίου των παραπάνω αυξήσεων κεφαλαίου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Κατόπιν των ως άνω αιτήσεων της προσφεύγουσας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η με αριθμ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου λοιπών φόρων, τελών και εισφορών (επιστροφής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου), σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ.ομοειδούς εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών, κατόπιν της μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών στο 3ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής, σύμφωνα με τις αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ Δ.ΟΡΓ.Α 1126918 ΕΞ 2020, 1125859 ΕΞ 2020 και 1029327 ΕΞ 2022.

Ακολούθως, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, κατόπιν επεξεργασίας των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεσή του, και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α. η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει από ενάρξεως ένα μόνο μέτοχο (100%), την επιχείρηση που εδρεύει, με αριθμό εγγραφής,

β. η οικονομική κατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορεί να χαρακτηριστεί εύρωστη έτσι, ώστε να δικαιολογείται η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, δεδομένου ότι κατά την προηγούμενη της αύξησης κλειόμενη χρήση 2016 παρουσιάζει στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις ζημία εις νέον ύψους 400.492,72 ευρώ και αρνητική καθαρή θέση 176.492,70 ευρώ, παρά το γεγονός ότι στο έτος 2016 με την από 07/07/2016 απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων προέβη σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά δέκα χιλιάδες (10.000,00) ευρώ, με την καταβολή μετρητών δια της εκδόσεως εκατό (100) νέων μετοχών ονομαστικής αξίας εκάστης εκατό (100,00) ευρώ και τιμή διαθέσεως εκάστης δύο χιλιάδων (2.000,00) ευρώ, συνεπώς με υπέρ το άρτιο διαφορά ίση με εκατόν ενενήντα χιλιάδες (190.000,00) ευρώ, ενώ από το φορολογικό έτος 2017 έως και το φορολογικό έτος 2021 δεν υφίσταται κερδοφόρα χρήση και

γ. η τιμή διάθεσης των μετοχών στην πρώτη περίπτωση ήταν 2.000,00 ευρώ, δηλαδή 2000% υψηλότερη από την ονομαστική αξία αυτών (100,00 ευρώ) και στη δεύτερη περίπτωση ήταν 43.517,00 ευρώ, δηλαδή υψηλότερη 435,17% από την ονομαστική αξία αυτών (100,00 ευρώ), το οποίο δε συνάδει με τα διδάγματα της κοινής πείρας. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι μονομετοχική, αναμενόμενο θα ήταν, προκειμένου να συγκεντρώσει στην πρώτη περίπτωση το ποσό των 600.000,00 ευρώ να προβεί στην έκδοση έξι χιλιάδων (6.000) νέων μετοχών (6.000 X 100,00 ευρώ) και στη δεύτερη περίπτωση, προκειμένου να συγκεντρώσει το ποσό των 4.351.700,00 ευρώ να προβεί στην έκδοση σαράντα τριών χιλιάδων πεντακοσίων δέκα επτά (43.517) νέων μετοχών (43.517 X 100,00 ευρώ), οπότε δε θα εδύνατο να διατυπώσει επιφύλαξη ως προς το ποσό του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου που απέδωσε για την υπέρ το άρτιο διαφορά και περαιτέρω να ζητήσει την επιστροφή αυτού,

κατέληξε στο πόρισμα ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου από την προσφεύγουσα εταιρεία βάσει των από 10/09/2017 και 22/12/2017 αποφάσεων της Τακτικής και Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων αντίστοιχα, με την έκδοση μετοχών σε τιμή διαθέσεως σημαντικά μεγαλύτερης της ονομαστικής αξίας και δημιουργίας υπέρ το άρτιο διαφοράς, αποτελεί τεχνητή διευθέτηση, κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου η προσφεύγουσα να αποφύγει εν τέλει την πληρωμή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου επί του ποσού της υπέρ το άρτιο διαφοράς.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ. απάντηση του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία απορρίφθηκαν τα με αριθμ. πρωτ. αιτήματα της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ποσού 43.417,00 ευρώ και 5.900,00 ευρώ αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης απάντησης του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, την αποδοχή των με αριθμ. πρωτ. αιτήσεων επιστροφής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου που αναλογεί στην υπέρ το άρτιο διαφορά που αχρεωστήτως είχε καταβληθεί από την εταιρεία ποσού 5.900,00 ευρώ και 43.417,00 ευρώ αντίστοιχα κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, και την επιστροφή των ως άνω ποσών νομιμοτόκως από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Στην προκειμένη περίπτωση παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου, καθώς το σημείωμα διαπιστώσεων της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 26η Οκτωβρίου 2022, η δε προθεσμία των είκοσι (20) ημερών εκκινούσε την 5η Νοεμβρίου 2022, παρά ταύτα, η καθ' ης Υπηρεσία έσπευσε και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη την, ήτοι πριν την πάροδο των είκοσι (20) ημερών για την παροχή των απόψεών της και χωρίς να τις λάβει υπόψη της, παραβιάζοντας με τον τρόπο αυτό την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 28 του ΚΦΔ και, συνακόλουθα, το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
- Η προσβαλλόμενη απόφαση διαλαμβάνει μη νόμιμη αιτιολογία, παραβιάζοντας τη διάταξη του άρθρου 18 του ν. 1676/1986 και αγνοεί την ερμηνεία που δόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1238/2018 (η οποία αποδέχεται την ερμηνεία των οικείων διατάξεων από το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμόν 1774/2018 απόφασή του, η οποία επικύρωσε την κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας που είχε διατυπωθεί με την υπ' αριθμόν 3015/2009 απόφασή του), η οποία για το κρίσιμο ζήτημα του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ως προς τη διαφορά υπέρ το άρτιο, ορίζει ότι η φορολογική υποχρέωση ως προς το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου γεννιέται τη 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 τη στιγμή της κεφαλαιοποίησης αυτής
- Η προσβαλλόμενη απόφαση διαλαμβάνει και αβάσιμη αιτιολογία, χαρακτηρίζοντας τη διενεργηθείσα από αυτήν έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο ως τεχνητή διευθέτηση με σκοπό την

αποφυγή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, καθώς δεν πληρούνται ούτε τα υποκειμενικά ούτε τα αντικειμενικά κριτήρια του νόμου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 ΚΦΔ.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

.....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε το με αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 Κ.Φ.Δ., με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία κλήθηκε να διατυπώσει τις απόψεις της επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του. Το εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ηλεκτρονικά, καθώς αναρτήθηκε στο ηλεκτρονικό σύστημα taxisnet στις 26/10/2022, και ώρα 15:11:38, ενώ επιπρόσθετα απεστάλη στην προσφεύγουσα εταιρεία και μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) την ίδια ημέρα και ώρα 15:15:18. Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η σχετική ανάρτηση **αναγνώστηκε αυθημερόν στις 15:17:50**, όπως προκύπτει στην εφαρμογή των ηλεκτρονικών αναρτήσεων του TAXISNET, και συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το με αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου **κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 26/10/2022**. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εταιρεία μπορούσε να υποβάλει τις απόψεις της επί του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία ανάγνωσης (26/10/2022) του μηνύματος της ηλεκτρονικής κοινοποίησης, ήτοι μέχρι την 16/11/2022, και η φορολογική διοίκηση ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη στις, καθόσον είχε εκπνεύσει η προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

Επειδή, 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...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 από την ημερομηνία ίδρυσής της, ήταν και παραμένει η αλλοδαπή εταιρεία που εδρεύει με αριθμό εγγραφής, η οποία διατηρεί γραφείο στην, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών,. Επιπρόσθετα στα Πρακτικά των Γενικών Συνελεύσεων αναφέρεται ότι «Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θα καλυφθεί εξ ολοκλήρου από τη μοναδική μέτοχο της Εταιρείας», γεγονός που αποδεικνύει ότι ήδη πριν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ήταν ειλημμένη η απόφαση για μη είσοδο νέων μετόχων.

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. Ειδικότερα: α) κατά την προηγούμενη της αύξησης κλειόμενη χρήση 2016, η προσφεύγουσα παρουσιάζει στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις ζημία εις νέον ύψους 400.492,72 ευρώ και αρνητική καθαρή θέση 176.492,70 ευρώ, παρά το γεγονός ότι στο έτος 2016, με την από 07/07/2016 απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, προέβη σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά δέκα χιλιάδες (10.000,00) ευρώ, με την καταβολή μετρητών δια της εκδόσεως εκατό (100) νέων μετοχών ονομαστικής αξίας εκάστης εκατό (100,00) ευρώ και τιμή διαθέσεως εκάστης δύο χιλιάδων (2.000,00) ευρώ, συνεπώς με υπέρ το άρτιο διαφορά ίση με εκατόν ενενήντα χιλιάδες (190.000,00) ευρώ και β) από το φορολογικό έτος 2017 έως και το φορολογικό έτος 2021 δεν υφίσταται κερδοφόρα χρήση.

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 ήταν 2.000,00 ευρώ, δηλαδή 2000% υψηλότερη από την ονομαστική αξία αυτών (100,00 ευρώ) και στην δεύτερη υπό κρίση περίπτωση ήταν 43.517,00 ευρώ, δηλαδή 435,17% υψηλότερη από την ονομαστική αξία αυτών (100,00 ευρώ), ενώ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι μονομετοχική, αναμενόμενο θα ήταν, προκειμένου να συγκεντρώσει στην πρώτη περίπτωση το ποσό των 600.000,00 ευρώ να προβεί στην έκδοση έξι χιλιάδων (6.000) νέων μετοχών (6.000 X 100,00 ευρώ) και στη δεύτερη περίπτωση να προβεί στην έκδοση σαράντα τριών χιλιάδων πεντακοσίων δέκα

επτά (43.517) νέων μετοχών (43.517 X 100,00 ευρώ), προκειμένου να συγκεντρώσει το ποσό των 4.351.700,00 ευρώ.

Επειδή, ως εκ τούτου με όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 18 του ν. 1676/1986, στην περίπτωση έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο, η αξία υπέρ το άρτιο αυτών, δεν δύναται να αποτελέσει εισφορά που αυξάνει το ενεργητικό της εταιρείας – ώστε να εξαιρείται της υπαγωγής σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, αφού, 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 μέτοχοι.

Επειδή, με την ενδικοφανή της προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το γεγονός ότι προέβη στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της και στην άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που παρέχει ο νόμος για το σχηματισμό της υπέρ το άρτιο διαφοράς, όντας μονομετοχική, δε συνιστά άνευ ετέρου τεχνητή διευθέτηση και σε καμία περίπτωση δεν είχε ως σκοπό τη φοροαποφυγή, καθώς η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με τον τρόπο αυτό και το σχηματισμό της υπέρ το άρτιο διαφοράς δύναται να έχει άλλους εμπορικούς και οικονομικούς σκοπούς, όπως για παράδειγμα την βελτίωση της οικονομικής εικόνας της εταιρίας για λόγους επενδυτικούς ή για την κάλυψη ζημιών κλπ. Εν προκειμένω, στην περίπτωση της, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας και με το σχηματισμό υπέρ το άρτιο διαφοράς, **έλαβε χώρα προκειμένου να καταστεί πιο ελκυστική για τρίτους επενδυτές**, στους οποίους υπήρχε η πρόθεση να μεταβιβαστεί μέρος της εταιρίας, δια της ενίσχυσης της ρευστότητας της επιχείρησης, καθώς και δια της κάλυψης ζημιών προηγούμενων χρήσεων, διατηρώντας ευρεία δυνατότητα διαμόρφωσης των ενδοεταιρικών σχέσεων.

Επειδή, ωστόσο, ο παραπάνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου στα Πρακτικά των Γενικών Συνελεύσεων της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρεται ότι «**Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θα καλυφθεί εξ ολοκλήρου από τη μοναδική μέτοχο της Εταιρείας**», δηλαδή ήδη πριν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ήταν ειλημμένη η απόφαση για μη είσοδο νέων μετόχων.

Επειδή, επιπρόσθετα η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει ότι σε καμία περίπτωση 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.

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 ιδίου νόμου:

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

(α) να κεφαλαιοποιηθεί

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

Επειδή συνεπώς δεν ισχύει ότι η διαφορά υπέρ το άρτιο θα φορολογηθεί οπωσδήποτε κάποια στιγμή στο μέλλον, **εφόσον υπάρχει η δυνατότητα αυτή, αντί να κεφαλαιοποιηθεί, να συμψηφισθεί προς απόσβεση ζημιών της εταιρίας.**

Επειδή, τέλος, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται πως σε καμία περίπτωση η φορολογική αρχή δε δύναται, ούτε δικαιούται, να επιβάλλει τον τρόπο άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, δια των υποδείξεων τρόπου αύξησης μετοχικού κεφαλαίου, δεδομένου ότι η ίδια είχε κάθε νόμιμο δικαίωμα να προβεί σε έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, αφού από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται σχετική ενέργεια της έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο.

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

Επειδή, 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.**

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

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 απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου λοιπών φόρων, τελών, εισφορών (επιστροφής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου) του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση της με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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.