



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 07 /04/2017

Αριθμός απόφασης: 2401

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
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 με ημερομηνία κατάθεσης 14.12.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 55357 ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., κατά της από 23.11.2016 σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της με αριθμ. πρωτοκ. 36499/25.08.2016 επιφύλαξης επί της με αριθμ. 733/25-08-2016 δήλωσης καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, μετά την άπρακτη πάροδο της 90μερης προθεσμίας που τάσσει το άρθρο 20 παρ. 1 περ. γ του ν. 4174/2013.
5. Την ως άνω Πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Σύντομο ιστορικό

Σύμφωνα με την ανακοίνωση καταχώρισης στο ΓΕΜΗ με αριθ.πρωτ...../22-08-2016,συστάθηκε ΑΕ με την επωνυμία,η οποία προήλθε από μετατροπή της ατομικής εταιρείας, εγκρίθηκε δε το καταστατικό της που καταρτίστηκε με την με αριθμό 378/08-08-2016 συμβολαιογραφική πράξη της Συμβολαιογράφου Χαλανδρίου

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ την με αριθμ. 733/25-08-2016 δήλωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων με συνημμένη την αριθ.πρωτ.36499/25-08-2016 δήλωση επιφύλαξης, με την οποία δήλωσε αξία που υπόκειται στο φόρο 5.620.000,00 ευρώ και οφειλόμενο ποσό φόρου 56.200,00 ευρώ που βεβαιώθηκε.

Μετά την άπρακτη πάροδο της 90μερης προθεσμίας (23/11/2106),που τάσσει το άρθρο 20 παρ.1 περ. γ του ν. 4174/2013,υπέβαλλε την από 14.12.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 55357 ενδικοφανή προσφυγή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας ως λόγους:

ΛΟΓΟΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΡΗΤΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΝΟΜΟΥ (Ν. 4254/2014)

Η διάταξη του άρθρου πρώτου της παραγράφου ΣΤ της υποπαραγράφου ΣΤ 22 του Ν. 4254/2014 με τίτλο «ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ» ορίζει ότι «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων κατά τα άρθρα 17 επ. του ν.1676/1986 (Α' 204) δεν επιβάλλεται κατά τη σύσταση των υποκειμένων στο φόρο αυτόν.» Το δε άρθρο τέταρτο ορίζει: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επί μέρους διατάξεις του.» Το δε ΦΕΚ δημοσίευσης είναι το ΦΕΚ Α' 85/07.04.2014).

2. Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΕ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Στην προκειμένη περίπτωση η σύσταση της ανώνυμης εταιρείας έλαβε χώρα μετά από λύση μίας ατομικής επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή η μετατρεπόμενη λύεται και συνιστάται νέα εταιρεία με νέο εταιρικό τύπο η οποία δεν θεωρείται ως καθολικός διάδοχος της μετατρεπόμενης, που διαλύθηκε επειδή από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι συνεχίζεται η νομική προσωπικότητα της μετατρεπόμενης με το νέο εταιρικό τύπο. (ΣτΕ 236/1970, 1253/1972, 233/1979, 1543/1980, 4264/1980, Α.Π. 495/1967, 511/1975, Ρέππας Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των εταιρειών εν γένει, Πάμισος 2009, σελ. 223)

Ως εκ τούτου πρόκειται για σύσταση νέας εταιρείας και εξ αυτού του λόγου εμπίπτει στο πεδίο της ως άνω διάταξης του νόμου 4254/2014.

3. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΕ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΩΣ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 ΠΑΡ. 4^Α ΤΟΥ Ν. 1676/1986

Σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με όσα γίνονται δεκτά ως άνω η σύσταση αποτελεί το περιεχόμενο της πράξης μετατροπής η οποία αποτελεί το αντικείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων και απαλλάσσεται από το φόρο αυτό με τη συνδρομή των προϋποθέσεων της διάταξης της παρ. 4α του άρθρου 18.

Ειδικότερα παγίως έχει κριθεί, (ΣΤΕ 426/1994, 1885/1994, 1986/1994, 83/1995, 89/1995, 3065/1995, 3510/1996), ερμηνεύοντας την διάταξη του άρθρου 18 παρ. 4 α του ν. 176/1986 ότι η μετατροπή σε άλλο πρόσωπο δεν υπόκειται στο φόρο, απαλλάσσεται από το φόρο, κατά το μέρος, που δεν αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων, δηλαδή κατά το μέρος που για το σχηματισμό του κεφαλαίου δεν διατίθενται και άλλα περιουσιακά στοιχεία πλην εκείνων που ανήκαν στο μετατρεπόμενο πρόσωπο. Και τούτο διότι το κεφάλαιο αυτό του εκ της μετατροπής προερχόμενο προσώπου, που καλύφθηκε – όπως έγινε στην υπό κρίση περίπτωση- με τον τρόπο αυτό είναι «το μέρος, που δεν αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων» κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 18 παρ. 4 α.

Σύμφωνη με τα ανωτέρω και η εγκύκλιος του Υπ. Οικ. 1118094/1636/Πολ. 1388/2001 η οποία ως ερμηνευτική εγκύκλιος δεσμεύει την φορολογική διοίκηση (βλ. και άρθρο παρ. 2 του ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ.)

.....

Η προσφεύγουσα, υπέβαλλε το με αριθ.πρωτ.ΔΕΔ116994ΕΙ2017ΕΜΠ/29-03-2017 Υπόμνημα, με το οποίο θέτει υπόψη της υπηρεσίας την ΠΟΛ 1042/20-03.2017, ζητώντας βάσει της ρητής διάταξης του άρθρου 9 παρ.2 του ΚΦΔ να τύχει εφαρμογή αυτή επί της υπόθεσης.

Επί της από 14.12.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 55357 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1042/20-03.2017 με ΘΕΜΑ : Επιβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου σε πράξεις μετατροπής ατομικών επιχειρήσεων σε κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας αναφορικά με την επιβολή ή μη φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου στις περιπτώσεις μετατροπής ατομικών επιχειρήσεων σε κεφαλαιουχικές εταιρείες, μετά την κατάργηση, από 7.4.2014, της επιβολής ΦΣΚ στις πράξεις σύστασης προσώπων υποκειμένων στο φόρο αυτό, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 1676/1986 (Α' 204) ορίζεται ότι επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου σε συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα, μεταξύ άλλων και σε εμπορικές εταιρίες.

2. Στις διατάξεις του άρθρου 18 του ίδιου ως άνω νόμου προβλέπονται οι πράξεις επί των οποίων επιβάλλεται ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, μεταξύ των οποίων και η σύσταση των προσώπων του προαναφερθέντος άρθρου 17.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της Υποπαραγράφου ΣΤ.22 της Παραγράφου 22 του πρώτου άρθρου του ν. 4254/2014 (Α' 85) ορίσθηκε ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού (7.4.2014), δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων κατά τα άρθρα 17 επ. του ν.1676/1986 κατά τη σύσταση των υποκειμένων στο φόρο αυτόν. Η εξαίρεση αυτή καταλαμβάνει, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, όλες τις πράξεις σύστασης, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 18 του ίδιου νόμου, και δεν περιορίζεται μόνο στις πράξεις σύστασης που ρητώς αναφέρονται στην περίπτωση 1.α. του άρθρου αυτού.

4. Στις φορολογητέες πράξεις του άρθρου 18 του ν. 1676/1986, εκτός από τις πράξεις σύστασης προσώπων υποκειμένων στο φόρο αυτό της παραγράφου 1α, έχουν συμπεριληφθεί με την παράγραφο 1β του ίδιου άρθρου και οι περιπτώσεις μετατροπής προσώπων μη-υποκειμένων σε

πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο αυτό, στην οποία εμπίπτει η περίπτωση μετατροπής ατομικής επιχείρησης σε κεφαλαιουχική εταιρεία.

5. Όπως γίνεται δεκτό από τη θεωρία του εμπορικού δικαίου, κατά τη «μετατροπή» της ατομικής επιχείρησης σε κεφαλαιουχική εταιρεία γίνεται εισφορά εις είδος του ενεργητικού και παθητικού της ατομικής επιχείρησης σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο.

6. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι κατά τη «μετατροπή» ατομικής επιχείρησης σε κεφαλαιουχική εταιρεία δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4254/2014 από τον χρόνο έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, διότι η μετατροπή εν προκειμένω διενεργείται με σύσταση εταιρείας και όχι με μεταβολή του νομικού τύπου υφιστάμενης εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 9 του Ν.4174/2014 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει δεκτή η με ημερομηνία κατάθεσης 14.12.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 55357 ενδικοφανής προσφυγή της επιχείρησηςμε Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με τη παρούσα απόφαση:

Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων :Μηδέν

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.