



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 07 / 2020

Αριθμός Απόφασης **1586**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440)
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **27/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:**, η οποία εδρεύει στον Δήμο, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Συγκέντρωσης Κεφαλαίων** οικονομικού έτους **2010**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **18/02/2020** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, της ίδιας υπηρεσίας, 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 Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **27/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της πράξης έγινε στις **26/02/2020**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2013 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΒΣ και λοιπών φόρων, τελών και εισφορών για τα οικονομικά έτη **2010 – 2012**. Μετά την ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου, ο ίδιος ως άνω προϊστάμενος εξέδωσε μεταξύ άλλων, την υπ' αριθ./2013 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων για το **οικονομικό έτος 2010** (διαχειριστική περίοδος 01.01.2009-31.12.2009).

Κατά της πράξης αυτής, ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 **απόφαση** του ίδιου Δικαστηρίου (Τμήμα 8^ο Τριμελές) με την οποία το Δικαστήριο ακύρωσε την ανωτέρω καταλογιστική πράξη, λόγω μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης της εταιρείας, και ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προκειμένου ο προϊστάμενος να καλέσει, με επίδοση σχετικής κλήσης, την εταιρεία να εκφέρει τις απόψεις της επί της υποχρέωσης της να καταβάλει τον ένδικο φόρο κατά το ανωτέρω διαχειριστικό έτος.

Ακολούθως εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου, με βάση την οποία διενεργήθηκε εκ νέου, **λόγω επανάληψης της διαδικασίας**, μερικός έλεγχος και διαπιστώθηκαν τα διαλαμβανόμενα στην από 18/02/2020 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων, και συγκεκριμένα:

Τον Δεκέμβριο του 2008, τα Διοικητικά Συμβούλια της προσφεύγουσας και της μητρικής εταιρείας του Ομίλου, «.....», αποφάσισαν την απόσχιση και εισφορά του κλάδου κατασκευών της τελευταίας προς την προσφεύγουσα. Η απόσχιση αυτή πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 1 - 5 του ν. 2166/1993** και την ισχύουσα νομοθεσία περί ανωνύμων εταιριών, με βάση τα περιουσιακά στοιχεία του ως άνω κλάδου, όπως αυτά απεικονίζονταν στην **Λογιστική Κατάσταση μετασχηματισμού της 31.12.2008**. Τα στοιχεία της προαναφερόμενης λογιστικής κατάστασης ελέγχθηκαν ως προς την ορθότητά τους από Ορκωτό Ελεγκτή ο οποίος συνέταξε Έκθεση Εκτίμησης της λογιστικής αξίας του εν λόγω εισφερόμενου Κλάδου προς την εταιρεία.

Η **καθαρή θέση** του αποσχιζόμενου και εισφερόμενου κατασκευαστικού κλάδου εκτιμήθηκε από τον ορκωτό ελεγκτή στο ποσό των **26.231.451,75€**. Έτσι το Μετοχικό Κεφάλαιο της απορροφώσας τον κλάδο εταιρίας (της προσφεύγουσας) αυξήθηκε αφενός λόγω της απορρόφησης και εισφοράς της καθαρής θέσης, κατά το ως άνω ποσό, και αφετέρου με το ποσό των 22,70€ με καταβολή μετρητών, ήτοι συνολικά κατά το ποσό των **26.231.474,45€**, για το οποίο η προσφεύγουσα **δεν υπέβαλε δήλωση** απόδοσης Φ.Σ.Κ ποσού **262.314,75€** (ήτοι 26.231.474,45€ x 1%).

Κατόπιν αυτών, από τον προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ εκδόθηκε η προβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΣΚ** με την οποία καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα για τη **χρήση 2009** φόρος ποσού **262.314,75€**, πλέον προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 ποσού **272.859,79€**, ήτοι συνολικά **535.174,53€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του Νόμου και έλλειψη αιτιολογίας και τεκμηρίωσης, αναφορικά με την επιβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων σε περίπτωση απόσχισης κλάδου, στο πλαίσιο των μετασχηματισμών βάσει του ν. 2166/1993, και
- 2) Η διάταξη του άρθρου 53§4 του ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο

νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78§1 και 4 και 43§2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφεί το ποσό τόκου που επιβλήθηκε σε βάρος της.

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 2166/1993** (Α' 137), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 1: «1) Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., ε) Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία. στ) ... **παρ. 2)** Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία τρίτης (Γ) κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α') και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα».

Άρθρο 2: «1) Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. 2) Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης ή το άθροισμα αυτών των κεφαλαίων, των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. 3) ..., 4) ..., 5) ..., 6) Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της»,...

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1080/05-04-94** εγκύκλιο του Υπ. Οικ., δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-7 του ν. 2166/1993 και μεταξύ των άλλων διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

Άρθρο 1 Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων - Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζονται οι περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων στις οποίες έχουν εφαρμογή τα άρθρα 1-5. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι εξής:

α) Μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης,...

β) Απορρόφηση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών από υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης,...

γ) Συγχώνευση ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 68 του Ν. 2190/1920, δηλαδή είτε με απορρόφηση μίας ή περισσότερων ανωνύμων εταιριών από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρία είτε με σύσταση καινούργιας ανωνύμης εταιρίας,...

δ) Διάσπαση ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/20,...

ε) Εισφορά από λειτουργούσα επιχείρηση, οποιασδήποτε νομικής μορφής, ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ή νεοϊδρυόμενη ανώνυμη εταιρία,...

Άρθρο 2 - Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας

1) Με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού, ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 και του Ν. 3190/1955 με λογιστική ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό που ειδικά συντάσσουν για τις ανάγκες του μετασχηματισμού, τα οποία και μεταφέρονται αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. Η παρέκκλιση αυτή αφορά αποκλειστικά τις αξίες ενοποίησης των στοιχείων ενεργητικού - παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, σύμφωνα με την οποία, δεν υπόκεινται αυτές στην εκτίμηση της Επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920. Η παρέκκλιση αυτή δεν επεκτείνεται και στις τυπικές διαδικασίες σύστασης της ανωνύμης εταιρίας ή της Ε.Π.Ε., όπως της κατάρτισης με συμβολαιογραφικό έγγραφο του καταστατικού σε περίπτωση νεοϊδρυόμενων Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή της τροποποίησης του καταστατικού τους, της δημοσιότητας που προβλέπεται από τον Κ.Ν. 2190/1920 κλπ. Αντί της εκτίμησης, από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου νόμου προβλέπεται ότι, η διαπίστωση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, ενεργείται είτε από τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης, είτε από ορκωτό ελεγκτή.

Ειδικότερα, προκειμένου να γίνει ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, θα πρέπει κατ' αρχή να ληφθεί σχετική απόφαση από τα αρμόδια όργανα τους για το μετασχηματισμό τους και του χρόνου κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού. Στη συνέχεια, μετά τη λήψη της σχετικής απόφασης, θα πρέπει οι επιχειρήσεις που αποφάσισαν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν να προβούν σε απογραφή της περιουσιακής τους κατάστασης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του

Κ.Β.Σ. και στη σύνταξη ισολογισμού με ημερομηνία το χρόνο που αποφάσισαν τα αρμόδια όργανα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αυτός συντάσσεται ειδικά για τις ανάγκες της συγχώνευσης ή μετατροπής και τα στοιχεία αυτού, μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετασχηματισμού, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955, θα μεταφερθούν αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού έναρξης της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας. Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων μεταφέρονται ενοποιημένα τα στοιχεία των ισολογισμών των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων, στον ισολογισμό έναρξης της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή.

Με την ως άνω διαδικασία που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου για το μετασχηματισμό επιχειρήσεων, δεν διενεργείται σε καμία περίπτωση εκτίμηση των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 και κατά συνέπεια κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων δεν προκύπτει υπεραξία για τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και του χρόνου ολοκλήρωσης της μετατροπής ή συγχώνευσης, θεωρούνται ότι ενεργούνται για λογαριασμό της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση κ.λπ. νέας εργασίας, σε αντίθεση με αυτά που ισχύουν για τις μετατροπές ή συγχωνεύσεις που ενεργούνται με βάση το ν.δ. 1297/1972. Τα ποσά των πιο πάνω πράξεων προβλέπεται ότι θα μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας. ...

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση εισφοράς κλάδου ή τμήματος από λειτουργούσα επιχείρηση σε ανώνυμη εταιρία, η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα επιχείρηση δεν θα προβεί σε σύνταξη ισολογισμού μετασχηματισμού, αφού εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα και μετά την εισφορά. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι τα στοιχεία του κλάδου ή τμήματος πρέπει να εμφανισθούν στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας στην οποία εισφέρεται, γίνεται δεκτό ότι η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα επιχείρηση πρέπει να συντάξει, κατά το χρόνο που θα ορισθεί ως χρόνος εισφοράς, απογραφή για τα στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού) του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και βάσει αυτής, λογιστική κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος.

Η ως άνω απογραφή καθώς και η λογιστική κατάσταση θα πρέπει απαραίτητως να καταχωρηθούν στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τη μετατρεπόμενη, συγχωνευόμενη ή απορροφούμενη επιχείρηση δεδομένου ότι όπως αναφέρουμε και πιο πάνω ο ισολογισμός που θα συνταχθεί με βάση την απογραφή αυτή θα αποτελέσει και τον ισολογισμό λήξης της μετατρεπόμενης κ.λπ. επιχείρησης.

Οι πράξεις που θα λάβουν χώρα μετά το χρόνο σύνταξης της απογραφής και οι οποίες θα αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο ή το τμήμα θα παρακολουθούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς στα βιβλία της εισφέρουσας τον κλάδο ή το τμήμα εταιρίας προκειμένου να μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της απορροφώσας τον κλάδο ή το τμήμα ανώνυμης εταιρίας κατά τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού.

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο στη λειτουργούσα ή συνιστώμενη εταιρία θεωρείται η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του κλάδου ή του τμήματος που εισφέρεται,...»

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2166/1993 (Α' 137), οι διατάξεις των άρθρων 1 - 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται και επί εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία, η οποία πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν. 2190/1920, με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου κλάδου και μεταφορά τους ως στοιχείων ισολογισμού της απορροφώσας τον κλάδο εταιρείας, χωρίς να μεσολαβεί εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, έτσι ώστε, όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου, κατά την απορρόφηση να μην προκύπτει υπεραξία και να μη γεννάται σχετική φορολογική υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή η εισφέρουσα τον κλάδο επιχείρηση, συντάσσει λογιστική κατάσταση που περιλαμβάνει την περιουσιακή κατάσταση του εισφερόμενου κλάδου κατά το χρόνο απόσχισης αυτού (συντάσσοντας απογραφή των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου κλάδου με βάση τις τρέχουσες λογιστικές αξίες) και ως **εισφερόμενο κεφάλαιο στη λειτουργούσα ΑΕ θεωρείται η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του κλάδου που εισφέρεται**. Περαιτέρω, ως κλάδος δραστηριότητας, νοείται το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού

όσο και του παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρίας, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, ένα σύνολο δηλαδή ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα (Άρθρο 2§1 ν. 2578/1998).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 18§1 του ν. 1676/1986** (Α' 204), ορίζεται 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, [...]», και με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 2954/2001** (Α' 255), ότι: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α') και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α'), όπως έχουν συμπληρωθεί και ισχύουν, δεν περιλαμβάνουν το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, ως προς τον οποίο έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 17-31 του Ν. 1676/1986 (ΦΕΚ 204 Α')».

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1388/28-12-2001**, δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2954/2001, σύμφωνα με τις οποίες:

«Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων (μετατροπές, συγχωνεύσεις) που γίνονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993 **θα επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου μόνο εφόσον συντελείται συγκέντρωση κεφαλαίων, εφόσον δηλαδή λαμβάνει χώρα εισφορά περιουσιακού στοιχείου**. Τέτοια εισφορά έχουμε:

1. Εάν μετατρέπεται πρόσωπο που δεν ήταν υποκείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ν. 1676/1986, σε πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό (π.χ. μετατροπή ατομικής επιχείρησης, σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή μετατροπή προσώπου που ο σκοπός του δεν ήταν κερδοσκοπικός σε πρόσωπο κερδοσκοπικό),[...]
2. Εάν συγχωνεύεται πρόσωπο που δεν ήταν υποκείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων με πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό (π.χ. συγχώνευση μιας ατομικής επιχείρησης με Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή συγχώνευση προσώπου που ο σκοπός του δεν ήταν κερδοσκοπικός με πρόσωπο κερδοσκοπικό), [...]
3. Εάν προκύπτει διαφορά κεφαλαίου με κάθε είδους νέα εισφορά. Εννοείται ότι δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων εάν το επί πλέον κεφάλαιο γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων. **Ως νέα εισφορά θεωρείται και η διαφορά κεφαλαίου που προκύπτει για την απορροφώσα εταιρεία στην περίπτωση απόσχισης κλάδου ανώνυμης εταιρείας και απορρόφησης του από άλλη,[...]**»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι Φ.Σ.Κ επιβάλλεται μόνο στην προκύπτουσα διαφορά κεφαλαίου επί της οποίας δεν έχει ήδη καταβληθεί ο αντίστοιχος φόρος. Σε συγχώνευση, παραδείγματος χάριν, με απορρόφηση Α.Ε από Α.Ε βάσει του ν. 2166/1993, που λαμβάνει χώρα με λογιστική ενοποίηση των μετοχικών τους κεφαλαίων επί των οποίων έχει ήδη καταβληθεί ο οφειλόμενος Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, δεν θα επανακαταλογιστεί αντίστοιχη οφειλή. Στην περίπτωση απόσχισης κλάδου ανωνύμου εταιρείας, ως εν προκειμένω, το εισφερόμενο κεφάλαιο αντιστοιχεί στην καθαρή θέση αυτού. Ο κλάδος, ωστόσο, και επομένως η εισφερόμενη καθαρή θέση, δεν αποτελεί παρά τμήμα των λογιστικών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της εισφέρουσας ανωνύμου εταιρείας, εν προκειμένω της «.....», επί της οποίας ουδεμία απολύτως οφειλή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων εκκρεμούσε, η οποία θα εδύνατο να υπαχθεί σε φόρο, με όχημα την εισφορά του αποσχισθέντα κλάδου στην Εταιρεία.

Εξάλλου, δεν οφείλεται Φ.Σ.Κ. σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων. Επομένως, ακόμη και εάν γίνει δεκτό ότι ο αποσχισθείς κλάδος δεν απεικονίζετο πλήρως στο μετοχικό κεφάλαιο της εισφέρουσας Εταιρείας, επί του οποίου είχε ασφαλώς καταβληθεί ο οφειλόμενος Φ.Σ.Κ., η Φορολογική Αρχή όφειλε να εξετάσει την προέλευση των μεταβιβαζομένων στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού συνιστώντα τον κατασκευαστικό κλάδο, ούτως ώστε να αποφανθεί ποια εξ αυτών θα έπρεπε να συνυπολογιστούν στην βάση ενδεχομένης επιβολής τυχόν Φ.Σ.Κ. και ποια όχι, ως αποτελούμενα κέρδη, αποθεματικά ή προβλέψεις. Αντιθέτως, προβαίνοντας στον αυθαίρετο

και ατεκμηρίωτο καταλογισμό του επιδίκου φόρου επί του συνόλου της εισφερθείσας καθαρής θέσης, η Φορολογική Αρχή αμέλησε να εξετάσει ως όφειλε τα πραγματικά περιστατικά, εφήρμοσε, δε, εσφαλμένα και παρέβη καταφανώς τις προαναφερθείσες διατάξεις. Για τον λόγο τούτον, η προσβαλλομένη Πράξη Προσδιορισμού ΦΣΚ πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής και αναπόδεικτη και συνεπώς άκυρη.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι έγινε απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου και εισφορά αυτού στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του ν. **2166/1993**, με βάση τα περιουσιακά στοιχεία του ως άνω κλάδου, όπως αυτά απεικονίζονταν στην **Λογιστική Κατάσταση μετασχηματισμού της 31.12.2008**. Τα στοιχεία της προαναφερόμενης λογιστικής κατάστασης ελέγχθηκαν ως προς την ορθότητά τους από Ορκωτό Ελεγκτή ο οποίος συνέταξε Έκθεση Εκτίμησης της λογιστικής αξίας του εν λόγω εισφερόμενου Κλάδου προς την εταιρεία. Η **καθαρή θέση** του αποσχιζόμενου και εισφερόμενου κατασκευαστικού κλάδου εκτιμήθηκε από τον ορκωτό ελεγκτή στο ποσό των **26.231.451,75€**. Έτσι το Μετοχικό Κεφάλαιο της προσφεύγουσας (απορροφώσας εταιρίας) αυξήθηκε αφενός λόγω της απορρόφησης και εισφοράς της καθαρής θέσης, κατά το ως άνω ποσό, και αφετέρου με το ποσό των 22,70€ με καταβολή μετρητών, ήτοι συνολικά κατά το ποσό των **26.231.474,45€**,

Επειδή η διαφορά κεφαλαίου που προκύπτει για την προσφεύγουσα, που προήλθε από την καθαρή θέση του αποσχιζόμενου και εισφερόμενου κατασκευαστικού κλάδου συνολικής αξίας 26.231.451,75€, και την καταβολή μετρητών 22,70€, **είναι πράξεις υποκείμενες σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων**, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 περ. α' του ν. 1676/1986 και του ν. 2954/2001, καθώς και στην διαταγή ΠΟΛ 1388/2001 του Υπουργείου Οικονομικών, δεδομένου ότι συντρέχουν προϋποθέσεις απαλλαγών και εξαιρέσεων σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν 1676/1986 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **πρέπει να απορριφθεί**.

Επειδή με τον 2^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με βάση την διάταξη του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 και την κατ' εξουσιοδότηση αυτής εκδοθείσα Υπουργική Απόφαση ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013, επιβλήθηκε σε βάρος της **ποσό τόκων ύψους 141.702,42€**. Ωστόσο ο καθορισμός του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο 53 του ν. 4174/2013, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, έχοντας την έννοια της προσαύξησης φορολογικής οφειλής, φέρει τον χαρακτήρα φόρου και δη προσθέτου φόρου - πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης, η δε επιβολή του εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 78§1,4 του Συντάγματος, που προβλέπει ότι το αντικείμενο του φόρου δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο ρύθμισης με κανονιστική πράξη, κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησης, αλλά μόνο με διάταξη τυπικού Νόμου. Συνεπώς, η διάταξη του άρθρου 53§4 του ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται καταρχήν στο άρθρο 78§1,4 του Συντάγματος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Α' 201)**, με την οποία τροποποιήθηκε η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ, και την **ΠΟΛ 1214/2017**, επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του ν.4174/2013 **πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013**, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου, το δε ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων καθορίστηκε με την υπ' αριθμ. **ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013/31-12-2013** (ΦΕΚ Β' 19/10-01-2014) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή από τη φορολογική αρχή εφαρμόστηκαν οι κείμενες διατάξεις ως προς τον υπολογισμό των τόκων, οι οποίες είναι υποχρεωτικά εφαρμοστέες από τη διοίκηση, σε κάθε δε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **18/02/2020** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων του Κ.Ε.ΜΕ.Π επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **27/03/2020** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:**, η οποία εδρεύει στον Δήμο, επί της οδού αρ., τ.κ, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Συγκέντρωσης Κεφαλαίων** οικονομικού έτους **2010**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Λογαριασμός	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της 08/06/2009	0,00€	26.231.474,45€	26.231.474,45€
Φόρος που αναλογεί (1%)	0,00€	262.314,74€	262.314,74€
Πλέον: πρόστιμο 50% άρθρου 58 ν. 4174/2013		131.157,37€	131.157,37€
Πλέον: τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 (54,02%)		141.702,42€	141.702,42€
Οριστική Φορολογική Υποχρέωση		535.174,53€	535.174,53€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.