



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.05.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1323

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/12/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/12/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, που είναι διαφοροποιημένη από την παρούσα απόφαση.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/12/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών εκμίσθωση και διαχείριση ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων φόρος ποσού 323.649,48 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 161.824,74 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 485.474,22 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τήρησε τις προϋποθέσεις των άρθρων 2 και 4 του Ν.Δ. 1297/1972, προκαλώντας την αυτοδίκαιη άρση των φορολογικών απαλλαγών που έλαβε κατά τη σύστασή της, ήτοι την αναβολή φορολόγησης της προκύπτουσας υπεραξίας έως το χρόνο λύσης της, με αποτέλεσμα την αναβίωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, όπως της υποχρέωσης καταβολής του φόρου εισοδήματος επί της υπεραξίας συνολικού ύψους 1.116.032,71 € που προέκυψε κατά τη σύστασή της στις12.2015.

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

1) Παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, λόγω προβολής αιτιάσεων το πρώτον με την συμπροσβαλλόμενη έκθεση έλεγχου. Ειδικότερα, η ελέγχουσα φορολογική αρχή προέβαλε - για πρώτη φορά με τη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου - νέες αιτιάσεις και ισχυρισμούς, όπως α) έθεσε ζήτημα αρμοδιότητας και δυνατότητας της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 να αποτιμήσει την υποχρέωση προς τον, επειδή η επιχείρηση τηρούσε απλογραφικά βιβλία, β) μέμφθηκε την νομίμως συσταθείσα ανωτέρω αναφερόμενη επιτροπή (άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920) ότι δεν αιτιολόγησε την εν λόγω υποχρέωση, γ)

αμφισβήτησε ότι η εισφερόμενη καθαρή θέση της μετατρεπόμενης ατομικής επιχείρησης, έτσι όπως καταγράφεται στο συμπέρασμα της έκθεσης της επιτροπής, συνολικού ύψους 49.708,03€, αποτυπώνει την πραγματική καθαρή θέση της μετατρεπόμενης επιχείρησης, ισχυριζόμενη ότι για τον υπολογισμό της έχουν παραβιαστεί θεμελιώδεις κανόνες της λογιστικής επιστήμης και δ) υπολόγισε η ίδια το ποσό, στο οποίο θα ανερχόταν η, κατά τους ισχυρισμούς, «πραγματική καθαρή θέση» της μετατρεπόμενης επιχείρησης, σε περίπτωση που η υπεραξία είχε ορθώς αποτυπωθεί στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, ήτοι αρνητικό ποσό 1.066.324,68 €.

2) Τίθεται ζήτημα διαφορετικού δικαίου καθώς ο Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) μετέβαλε άρδην το διαχρονικό δίκαιο σχετικά με τον λογιστικό τρόπο απεικόνισης και παρακολούθησης τυχόν υπεραξίας. Το μνημονευόμενο στην έκθεση ελέγχου υπ'αρ. 1077254/11082/B0012/19.09.2006 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με το οποίο η υπεραξία που προκύπτει εκ μετατροπής σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ 1297/1972, δεν φορολογείται, με την προϋπόθεση να εμφανιστεί σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού της νέας εταιρίας καθώς και οι επικαλούμενες από τη φορολογική αρχή αποφάσεις του ΣτΕ 1146/2020 και 1147/2020 αφορούν έτη κατά τα οποία ίσχυε άλλο διαχρονικό δίκαιο, που επέβαλε άλλους - καταργημένους ήδη από τον 4308/2014 - κανόνες λογιστικής απεικόνισης και παρακολούθησης υπεραξίας Ν.Δ. 1297/1972. Η «μετατροπή» συντελέστηκε την12.2015, χρόνο κατά τον οποίο ισχύει το κανονιστικό πλαίσιο του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου τυχόν υπεραξία δεν εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των προερχόμενων εκ μετασχηματισμού εταιρειών (σχετ. η υπ'αρ. γνωμοδότηση ΣΛΟΤ). Η εταιρεία εμφανίζει την υπεραξία 1.116.032,71 € σε λογαριασμούς τάξεως (04.16 και 08.16) όλα τα έτη από το 2015 μέχρι και σήμερα. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή εσφαλμένα κρίνει ότι η εν λόγω υπεραξία δεν κεφαλαιοποιήθηκε από την εταιρεία σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, ως όφειλε, κατά παράβαση των προϋποθέσεων του Ν.Δ. 1297/1972, με αποτέλεσμα να επέλθει άρση της αναβολής φορολόγησης, καθόσον ουδεμία τοιαύτη υποχρέωση υφίσταται, όπως προκύπτει και από το υπ'αρ. 1093148/11036/B0012/30.10.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών. Νομίμως λοιπόν, ακόμη και αν υφίσταται υπεραξία, αυτή δεν απεικονίστηκε στους δημοσιευμένους ισολογισμούς 2015-2019.

3) Το περιεχόμενο της από12.2015 έκθεσης εκτίμησης της επιτροπής αρ. 9 Κ.Ν. 2190/1920 είναι δεσμευτικό τόσο για την φορολογική αρχή όσο και για την προσφεύγουσα. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση 2675/1983 του Συμβουλίου της Επικρατείας η εκτίμηση της εν λόγω επιτροπής, φέρουσας την αποκλειστική αρμοδιότητα προς εκτίμηση των εις είδος εισφορών, είναι δεσμευτική για την φορολογική αρχή κατά την αναγνώριση των υπό του νόμου παρεχόμενων φορολογικών απαλλαγών, αποκλειόμενης της διαφόρου κρίσης της τελευταίας. Εν προκειμένω, κατά την μετατροπή της ατομικής επιχείρησης του πραγματοποιήθηκε εισφορά εις είδος του ενεργητικού και του παθητικού αυτής (βλ. ΠΟΛ. 1042/2017) και ενόψει αυτής ζητήθηκε η συνδρομή της επιτροπής του αρ. 9 του Κ.Ν. 2190/1920 και συντάχθηκε η από12.2015 έκθεση εκτίμησης, που περιελήφθη στο καταστατικό της Α.Ε. Στο κείμενο της έκθεσης

ουδεμία αναφορά σχετική με υπεραξία υπάρχει. Σε κάθε περίπτωση η εταιρία όφειλε να συμμορφωθεί με το περιεχόμενό της, ως εγγράφου συντασσόμενου «για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική νομοθεσία...», συμφώνως προς τα άρθρα 3 και 5 του Ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/2014. Τυχόν δε ελλιπές ή εσφαλμένο περιεχόμενο της έκθεσης εκτίμησης ουδεμία υποχρέωση ή ευθύνη δημιουργεί σε βάρος της προσφεύγουσας, όπως εντελώς αυθαίρετα ισχυρίζεται η φορολογική αρχή. Υπό την αντίθετη εκδοχή παραβιάζονται οι γενικές αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Αλλά και η φορολογική αρχή δεσμεύεται από την εκτίμηση της επιτροπής περί της αξίας του μετοχικού κεφαλαίου της ανωνύμου εταιρία κατά τη σύστασή της αλλά και της αξίας των εισφορών εις είδος του ενεργητικού και παθητικού της ατομικής επιχείρησης και η δέσμευση δεν περιορίζεται στα στοιχεία του ενεργητικού και μόνο. Κατά συνέπεια, η εκτίμηση της επιτροπής ως προς τη εισφερόμενη καθαρή θέση της μετατραπείσας ατομικής επιχείρησης σε 49.708,03 € και την απαίτηση του σε 1.234.391,72€ (εκ των οποίων ποσό 240.000,00 € κεφαλαιοποιήθηκε) δεσμεύει πλήρως την φορολογική αρχή για το μέρος του (συνολικού εκ 300.000,00€) μετοχικού κεφαλαίου ύψους 289.708,03€, το δε υπόλοιπο ύψους 10.291,97€ που καταβλήθηκε σε μετρητά ουδολως δύναται να αμφισβητηθεί.

4) Η κατά την εκτίμηση της Επιτροπής προκύπτουσα κατά τον μετασχηματισμό υπεραξία ήταν 49.708,03 €, κεφαλαιοποιήθηκε στο σύνολό της, σύμφωνα με το άρθρο 35 του υπ'αρ. καταστατικού σύστασης της ανωνύμου εταιρίας συνταχθέντος από την συμβολαιογράφο και ορθά παρακολουθείται μέχρι σήμερα σε λογαριασμούς τάξεως και όχι ουσίας με βάση τα οριζόμενα στις υπ'αρ. ΣΛΟΤ 380ΑΠ/15.10.2007 «Μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε ΕΠΕ με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972» και 271ΑΠ/08,07,2008 «Συγχώνευση εταιρειών βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972».

5) Για τον σχηματισμό του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας νομίμως και με την τήρηση κάθε τύπου εισφέρθηκαν διαφορετικά περιουσιακά στοιχεία από διαφορετικούς μετόχους/ιδρυτές, και ως εκ τούτου νομίμως το κεφάλαιο αυτό ανήλθε στο ελάχιστο εκ του Ν.Δ. 1297/1972 απαραίτητο ύψος των τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (300.000,00 €). Σύμφωνα με το αρ. 9 του Κ.Ν. 2190/1920, για το σχηματισμό του μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. είναι δυνατή, εκτός από εισφορά σε χρήμα, εισφορά σε είδος, αντικείμενο της οποίας μπορεί να είναι και απαιτήσεις. Για την σύσταση της Α.Ε. ο νόμος δεν ορίζει προθεσμία καταβολής των εισφορών. Ο χρόνος εκπλήρωσης (καταβολής) εξικνείται από τον χρόνο ανάληψης των μετοχών, με την υπογραφή του καταστατικού ή μεταγενέστερα, μέχρι το χρόνο της ολοκλήρωσης της ιδρυτικής διαδικασίας, ουσιαστικά δε μέχρι τη συμπλήρωση διμήνου από την σύσταση της εταιρίας, οπότε λήγει η προθεσμία, εντός της οποίας το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας είναι υποχρεωμένο να συνέλθει για να πιστοποιήσει την καταβολή του κεφαλαίου (αρ. 11 παρ. 1 Κ.Ν. 2190/1920). Εν προκειμένω, σύμφωνα με το καταστατικό της ανωνύμου εταιρία και σύμφωνα με την από12.2015 έκθεση εκτίμησης της επιτροπής του αρ. 9 του Ν. 2190/1920, που περιελήφθη στο καταστατικό: α) ο μέτοχος εισέφερε την καθαρή θέση της επιχείρησής του, δηλαδή τη θετική διαφορά του

ενεργητικού έναντι του παθητικού αυτής, ύψους 49.708,03€ β) ο μέτοχος εισέφερε υπαρκτή και εκκαθαρισμένη χρηματική, σε ευρώ, απαίτησή του, ύψους 240.000,00€, που εν τοις πράγμασι αποτιμήθηκε από την επιτροπή και γ) η μέτοχος εισέφερε 10.000,00€ σε μετρητά.

6) Τυχόν απεικόνιση στο ισοζύγιο Δεκεμβρίου 2015 του, ως καταβάλλοντος μετοχικό κεφάλαιο 300.000,00€ αντί 50.000,00€, ως η φορολογική αρχή ισχυρίζεται, ουδεμία κύρωση πρέπει να επιφέρει σε βάρος της εταιρίας, καθόσον δεν είναι υποχρεωτική η ανά μέτοχο εγγραφή του ποσού του μετοχικού κεφαλαίου. Σε κάθε περίπτωση, από το ισοζύγιο του Δεκεμβρίου έτους 2015 προκύπτει ότι έχουν γίνει οι λογιστικές εγγραφές για καθέναν από τους τρεις μετόχους με το αντίστοιχο για τον καθένα ύψος εισφοράς τόσο στο λογαριασμό 33.03 «μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου» όσο και στον λογαριασμό 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο».

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. «Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων».

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν.Δ. 1297/1972 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, σε ανώνυμη εταιρεία ή προς το σκοπό ίδρυσης ανώνυμης εταιρείας, καθώς και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, εφόσον σε αυτές δεν περιλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία, σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή προς το σκοπό ίδρυσης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.Δ. 1297/1972 ορίζεται ότι: «1. Η εκ της κατά το άρθρον 1 συγχωνεύσεως ή μετατροπής προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται, κατά τον χρόνο της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρο εισοδήματος. 2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφον υπεραξία, διαπιστωμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζόμενη απαραίτητως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευούσης ή της νέας Εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της καθ' οιονδήποτε τρόπον διαλύσεώς της, εφαρμοζομένων αναλόγως εν προκειμένω διά μεν τας ανωνύμους εταιρείας των

διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του Ν.Δ. 3323/1955, διά δε τας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης της διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του αυτού Νομοθετικού Διατάγματος 3323/1955. 3. Προκειμένου υπολογισμού των εκπιπτομένων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων επί της αξίας των εισφερομένων έσοδα αποσβέσεων επί της αξίας των εισφερομένων από την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην επιχείρησιν, παγίων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, λαμβάνεται ως βάση ή αναπόσβεστος αξία η οριστικώς αναγνωρισθείσα, βάσει των ισχυουσών διατάξεων εκάστου παγίου περιουσιακού στοιχείου, προσηυξημένη κατά την αναλογούσαν εις αυτήν υπεραξίαν, η οποία προέκυψε κατά την μετατροπήν ή συγχώνευσιν των επιχειρήσεων. Αι υπολογιζόμεναι αποσβέσεις επί της υπεραξίας της αναλογούσης εις αποσβεσθείσαν αξίαν των εισφερομένων από την μετατρεπομένην ή συγχωνευομένην επιχείρησιν παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν εκπίπτονται εκ των ακαθαρίστων εσόδων της εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως προελθούσης εταιρείας, προκειμένου υπολογισμού των καθαρών κερδών αυτής, βάσει των ισχυουσών διατάξεων».

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν.Δ. 1297/1972 ορίζεται ότι: «1.Η κατά το άρθρον 1 του παρόντος σύμβασις περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβασις των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, πάσα σχετική πράξις ή συμφωνία αφορώσα την εισφοράν ή μεταβίβασιν στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ως και παντός εμπραγμάτου δικαιώματος, αί αποφάσεις των κατά νόμον οργάνων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων εταιρειών και πάσα άλλη συμφωνία ή πράξις απαιτούμενη διά την συγχώνευσιν ή μετατροπήν ή την σύστασιν της νέας εταιρείας, η δημοσίευσις αυτών εν τω Δελτίω Ανωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, η οιοδήποτε ετέρου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου. Προκειμένου περί ακινήτων ανηκόντων και χρησιμοποιουμένων από την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην επιχείρησιν και εισφερομένων εις την συγχωνεύσουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν, η απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως χωρεί υπό την προϋπόθεσιν ότι τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν δια τας ανάγκας της συγχωνεύσεως ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 25/1973 με θέμα: «Περί κοινοποιήσεως του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διατάγματος «περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μοναδων» διευκρινίζεται ότι: «3) ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑΙ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΑΙ
Αι δια του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί και διευκολύνσεις συνίστανται εις την: α. Αναβολήν εκ της φορολογίας εισοδήματος της κατά την συγχώνευσιν ή

μετατροπήν προκυπτούσης υπεραξίας των μετοχών ή του κεφαλαίου μέχρι του χρόνου διαλύσεως της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας. ...

11) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΦΟΡΩΣΑΙ ΕΙΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Δια του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος εις τας συγχωνευόμενας ή μετατρεπομένας επιχειρήσεις, παρέχονται αι κάτωθι φορολογικά διευκολύνσεις εις την φορολογίαν εισοδήματος: Α) Αναβολή εκ της φορολογίας της υπεραξίας. 1) Υπό των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του κοινοποιουμένου Ν. Δ /τος προβλέπεται, ότι, εις περίπτωσιν συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, κατά τας διατάξεις του άρθρου 1 του αυτού Ν. Δ /τος, περί ων αναφερόμεθα λεπτομερώς εν παραγράφω 1 του κεφαλαίου 2 της παρούσης, η προκύπτουσα υπεραξία των μετοχών ή του κεφαλαίου των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων δεν υπόκειται εις φορολογίαν εισοδήματος κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, ως θα έδει, αλλά κατά τον χρόνον της διαλύσεως των συγχωνευουσών ή των δια της μετατροπής συνιστωμένων νέων εταιρειών, εις ας θεωρείται ότι περιέρχεται η υπεραξία αυτή. Ειδικώτερον, η διευκόλυνσις συνίσταται εις το ότι η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία των μετοχών της διαλυομένης ανωνύμου εταιρείας ή της απορροφωμένης τοιαύτης, ήτις κατά το άρθρον 26 παρ. 2 του ΝΔ 3323/1955 υπόκειται εις φόρον εισοδήματος θεωρουμένη ως διανεμόμενον μέρος, ως και η υπεραξία του κεφαλαίου, ήτις προκύπτει εκ της εισφοράς εις την ανώνυμον εταιρείαν ή την εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, ήτις φορολογείται επίσης ως κέρδος εξ εμπορικών επιχειρήσεων, κατά το άρθρον 32 παρ. 2 του αυτού ως άνω Ν. Δ/τος, δεν θα υπόκειται εις φόρον εισοδήματος κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, αλλά κατά τον χρόνον της καθ' οιονδήποτε τρόπον διαλύσεως αυτών. Ούτω κατά την διάλυσιν της εταιρείας, εάν μεν πρόκειται περί ανωνύμου εταιρείας, η υπεραξία θα φορολογηθή επ' ονόματι των τότε κομιστών των τίτλων αυτής κατά τα εν άρθρω 26 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/1955 οριζόμενα, εάν δε πρόκειται περί εταιρείας περιορισμένης ευθύνης η υπεραξία προσαυξάνει τα κέρδη αυτής βάσει της παραγρ. 2 του άρθρου 32 του Ν.Δ. 3323/1955 και φορολογείται επ' ονόματι των εταίρων αυτής κατά τα ισχύοντα εν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Δια να καταστή εφικτή η φορολόγησις της υπεραξίας κατά τον χρόνον της διαλύσεως της εταιρείας, θεσπίζεται, δια της διατάξεως της παρ. 2 του άρθρου 2 του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος, η υποχρέωσις εμφανίσεως ταύτης υπό της εταιρείας εις ειδικούς λογαριασμούς, οίτινες θα παραμείνουν αμετάβλητοι εις τα βιβλία αυτής καθ' όλην την διάρκειαν λειτουργίας της εταιρείας. ...»

Επειδή, με το άρθρο 6 του Ν.Δ. 1297/1972 ορίζεται ότι: «1. Εν περιπτώσει μη τηρήσεως α) των εν άρθρω 4 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικά απαλλαγαι ή διευκολύνσεις, β) των εν άρθρω 3 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικά απαλλαγαι ή διευκολύνσεις αι αναλογούσαι εις την αξίαν του εκποιουμένου ακινήτου και καθ' ο μέρος το προϊόν της εκποιήσεως δεν διατίθεται κατά τα εν τη περιπτώσει (β) του τελευταίου εδαφίου του αυτού άρθρου. ...»

Επειδή, με το άρθρο 8 του Ν.Δ. 1297/1972 ορίζεται ότι: «**Η αποτίμησης της αξίας των εισφερομένων εις είδος, κατά τας διατάξεις του παρόντος, περιουσιακών στοιχείων εις ανώνυμον εταιρείαν ή εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης, ενεργείται υπό της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920** , ως ούτος εκωδικοποιήθη διά του Β. Διατάγματος 174/1963.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1180/07-07-1994 του Υπουργείου Οικονομικών **κοινοποιήθηκε η υπ'αρ. 152/94 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους επί σχετικού ερωτήματος**, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία η εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του ν. 2190/1920 είναι δεσμευτική για τη φορολογική αρχή μόνο κατά την έρευνα της συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής από το φ.μ.α. κατά την εισφορά ακινήτου. Σε περίπτωση όμως που οφείλεται φόρος μεταβίβασης κατά την εισφορά του ακινήτου η εν λόγω έκθεση εκτίμησης συνεκτιμάται απλώς με τα άλλα συγκριτικά στοιχεία και δεν είναι υποχρεωτικός ο προσδιορισμός της αξίας του εισφερθέντος ακινήτου με βάση την εκτίμηση της επιτροπής αυτής.

Επειδή, ως έχει κριθεί νομολογιακά, (ΣΤΕ 2675/1983), η ανάθεση στην επιτροπή του αρ. 9 του Κ.Ν. 2190/1920 της αποτίμησης εισφορών σε είδος προς ανώνυμη εταιρία, αποβλέπουσα στην έγκυρη διαπίστωση της πραγματικής αξίας αυτών, έχει προδήλως την έννοια ότι **η εκτίμηση της επιτροπής είναι δεσμευτική για την φορολογική αρχή κατά την αναγνώριση των παρεχόμενων φορολογικών απαλλαγών**. Η θέσπιση ειδικής διάταξης περί αρμοδιότητας της επιτροπής κατά τη διαδικασία χορήγησης των φορολογικών πλεονεκτημάτων καταδεικνύει την αποκλειστική αρμοδιότητα της επιτροπής αυτής προς εκτίμηση των εισφορών εις είδος, αποκλειόμενης τυχόν διάφορης κρίσης της φορολογικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα στην ΠΟΛ. 1042/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Επιβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου σε πράξεις μετατροπής ατομικών επιχειρήσεων σε κεφαλαιουχικές εταιρείες.» επισημαίνεται ότι: «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.»

Επειδή, με την Ε 2181/2019 της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας διευκρινίζεται ότι: «... 4. Το ΣΛΟΤ κατόπιν ερωτήματος της υπηρεσίας μας με το αριθμ. πρωτ. 1126ΕΞ/23.7.2019 έγγραφό του διευκρίνισε ότι ο λογαριασμός τάξεως στον οποίο εμφανίζεται το ποσό της υπεραξίας του ν.δ.1297/1972 παραμένει με το ίδιο υπόλοιπο μέχρι τη διάλυση της εταιρείας προκειμένου να παρέχεται η πληροφόρηση σχετικά με το ποσό της υπεραξίας που θα πρέπει να φορολογηθεί κατά τον χρόνο αυτό. 5. Ενόψει των ανωτέρω, σε περίπτωση μείωσης μετοχικού κεφαλαίου εταιρείας η οποία προήλθε από μετασχηματισμό με τις διατάξεις του

ν.δ.1297/1972, το ποσό της υπεραξίας του ν.δ.1297/1972 δεν φορολογείται κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα η μείωση μετοχικού κεφαλαίου καθόσον δεν συντελείται διάλυση της εταιρείας, επιφυλασσομένων των λοιπών διατάξεων του ν.δ.1297/1972 περί τήρησης ελάχιστου ορίου κεφαλαιοποίησης για μία πενταετία από τη συγχώνευση ή μετατροπή. Σε περίπτωση που η μείωση μετοχικού κεφαλαίου προέρχεται από το ποσό της κεφαλαιοποιηθείσας υπεραξίας του ν.δ.1297/1972, το υπόλοιπο του λογαριασμού τάξεως δεν μεταβάλλεται καθόσον το σύνολο της υπεραξίας, που περιγράφεται στο υπόψη λογαριασμό, θα υπαχθεί σε φορολογία κατά τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας κατά ρητή διατύπωση του νόμου (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση). Σε περίπτωση που δεν έχει κεφαλαιοποιηθεί το σύνολο της υπεραξίας και μέρος αυτής εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 κατά τον χρόνο μεταγενέστερης κεφαλαιοποίησης ή διανομής του αποθεματικού αυτού.»

Επειδή, με την αριθ. πρωτ. 1328ΕΞ/23.06.2016 γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης διευκρινίστηκε ότι: «Από το Ν. 4308/2014 δεν προβλέπεται η τήρηση λογαριασμών τάξεως και η εμφάνισή τους στη δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, το άρθρο 3 παρ. 8 που προβλέπει ότι, «η ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5». Συνεπώς, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να τηρούν στο λογιστικό τους σύστημα τους προβλεπόμενους λογαριασμούς τάξεως για την κάλυψη ενδεχόμενων απαιτήσεων του Ν. 1297/1972, αναφορικά με την παρακολούθηση της υπεραξίας. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι οι λογαριασμοί αυτοί, εάν τηρούνται, δεν εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. 1093148/11036/Β0012/30.10.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος διευκρινίστηκε ότι: «... 4. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μετατροπή επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 αντιπροσωπεύει πραγματική περιουσιακή αξία και κατά συνέπεια δύνатаι να αποτελέσει κεφάλαιο της ιδρυόμενης εταιρείας, χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος, αρκεί να απεικονιστεί αυτή σε λογαριασμούς τάξεως, οι οποίοι θα παραμείνουν αμετάβλητοι στα βιβλία της εταιρείας καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας της προκειμένου έτσι να καταστεί εφικτή η φορολόγησή της κατά το χρόνο της διάλυσης αυτής (αριθ.25/1973, Ε.4562/500/ΠΟΛ. 105/1971, Θ.2892/1368/1975, 1011992/10095/Β0012/29.03.1999 κ.α.). Η υπεραξία αυτή (ή τμήμα της), η οποία έχει γίνει κεφάλαιο, δεν μπορεί να διανεμηθεί καθόσον πρέπει κατά ρητή διατύπωση του νόμου να παρακολουθείται διαρκώς σε λογαριασμούς τάξεως. ...».

Επειδή, με την αριθ. πρωτ. 380ΑΠ/15.10.2007 γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης διευκρινίστηκε ότι: «1. Οι λογιστικές εγγραφές έναρξης, γίνονται στους κατά περίπτωση λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου), με βάση τις αξίες που έχουν προσδιορισθεί από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20. ...

4. Η υπεραξία που προέκυψε από τις διατάξεις του Ν. 1297/1972, καταχωρείται σε Λογαριασμούς Τάξεως (Κ.Α.04/08 του Ε.Γ.Λ.Σ.).»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την εκμίσθωση και διαχείριση ακινήτων, συστάθηκε στις12.2015 προερχόμενη από μετατροπή της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ. με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 και του Κ.Ν. 2190/1920. Σύμφωνα με το υπ'αρ. καταστατικό σύστασης της συμβολαιογράφου, το μετοχικό κεφάλαιο της ανωνύμου εταιρίας ανήλθε σε 300.000,00€ και καλύφθηκε ως ακολούθως από τους μετόχους: 1) ο του - Α.Φ.Μ. προέβη στην κεφαλαιοποίηση απαίτησής του ύψους 240.000,00 €, λαμβάνοντας ισόποσες μετοχές ονομαστικής αξίας εκάστης 1,00 €, 2) η – Α.Φ.Μ. κατέβαλε σε μετρητά ποσό ύψους 10.000,00€, λαμβάνοντας ισόποσες μετοχές, ονομαστικής αξίας εκάστης 1,00€ και 3) ο του – Α.Φ.Μ. α) εισέφερε την καθαρή θέση της ατομικής του επιχείρησης, ως αυτή εκτιμήθηκε από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20, στο ποσό των 49.708,03 € και β) κατέβαλε σε μετρητά ποσό 291,97 €, λαμβάνοντας 50.000 μετοχές, ονομαστικής αξίας εκάστης 1,00 €.

Επειδή, η επιτροπή του αρ. 9 του Κ.Ν. 1290/1920, λαμβάνοντας υπόψη την από ...-11-2015 λογιστική κατάσταση της ατομικής επιχείρησης του,

Α) στο ενεργητικό:

-δεν αναγνώρισε ως ασώματες ακινητοποιήσεις ποσό ύψους 936.223, 68€, αναγραφόμενο στα στα βιβλία της επιχείρησης, και αφορούν σε προωθητικό πρόγραμμα διαφήμισης, για το οποίο όμως δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά,

-δεν αναγνώρισε ως υπόλοιπο ταμείου ποσό ύψους 180.101,00€, με την αιτιολογία ότι το εν λόγω ποσό δεν αποτιμάται, καθόσον η επιχείρηση δεν τηρεί διπλογραφικό σύστημα,

-αναγνώρισε ποσό ύψους 134.715,30€ ως καταθέσεις όψεως,

-αναγνώρισε ως απαίτηση (χρεώστες διάφοροι) ποσό ύψους 205.38€ πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

-εκτίμησε ότι ανερχόταν σε 1.300.000,00€ η αξία του εισφερόμενου ακινήτου της ατομικής επιχείρησης (αγροτεμαχίου εμβαδού 17.296,80 τ.μ. στη θέση «.....» ή «.....» της Τοπικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας Αιτωλοακαρνανίας, μετά των επ'αυτού κτισμάτων, ήτοι ισόγειας οικίας εμβαδού 129,072 τ.μ., υπόγειας οικίας εμβαδού 108,78 τ.μ., αντλιοστασίου, αποθήκης, δεξαμενής άρδευσης καθώς και

κολυμβητικής δεξαμενής), που εμφανιζόταν στον ως άνω ισολογισμό της με την αντικειμενική του αξία ύψους 183.967,29€,

Β) στο παθητικό:

-καταχώρησε ως ίδια κεφάλαια-αποτελέσματα εις νέο ποσό ύψους 16.105,90€

-καταχώρησε ως υποχρεώσεις-πιστωτές διάφοροι ποσό ύψους 1.369.107,02€, (ποσό 1.234.391,72€ ως υποχρέωση έναντι του και ποσό 134.715,30€ ως υποχρέωση έναντι του).

Σύμφωνα με τα παραπάνω η επιτροπή προσδιόρισε την καθαρή θέση της ατομικής επιχείρησης σε ποσό 49.708,03€ ως κάτωθι:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Λογιστική κατάσταση της ατομικής επιχείρησης την 16/11/2015	Εκτίμηση Επιτροπής αρθ.9, Ν.2190/20	Διαφορά
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
<u>Ασώματες</u>			
<u>Ακίνητοποιήσεις</u>			
Λοιπές ασώματες ακίνητοποιήσεις	936.223,68	0,00	-936.223,68
<u>Ενσώματες</u>			
<u>Ακίνητοποιήσεις</u>			
Κτίρια κ' τεχνικά έργα	183.967,29	1.300.000,00	1.116.032,71
Σύνολο Πάγιου Ενεργητικού	1.120.190,97	1.300.000,00	179.809,03
<u>ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>			
<u>Απαιτήσεις</u>			
Χρεώστες διάφοροι	205,65	205,65	0,00
Διαθέσιμα			
Ταμείο	180.101,00	0,00	-180.101,00
Καταθέσεις Όψεως	134.715,30	134.715,30	0,00
	314.816,30	134.715,30	-180.101,00
Σύνολο Κυκλ/ντος Ενεργητικού	315.021,95	134.920,95	-180.101,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1.435.212,92	1.434.920,95	-291,97
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
<u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>			
Κεφάλαιο	50.000,00	0,00	-50.000,00
<u>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ</u>			

Υπόλοιπο κερδών εις νέον	16.105,90	16.105,90	0,00
Σύνολο ιδίων Κεφαλαίων	66.105,90	16.105,90	-50.000,00
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
<u>Βραχυπρόθεσμες</u>			
<u>υποχρεώσεις</u>			
Πιστωτές διάφοροι	1.369.107,02	1.369.107,02	0,00
	1.435.212,92	1.385.212,92	-50.000,00
Καθαρή θέση	0,00	49.708,03	49.708,03
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	1.435.212,92	1.434.920,95	-291,97

Επειδή, η φορολογική αρχή έκρινε καταρχάς ότι καταστρατηγήθηκαν οι διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 αλλά και οι κανόνες της λογιστικής επιστήμης, άγοντας, ως ρητώς ορίζει το άρθρο 6 του Ν.Δ. 1297/1972, σε αυτοδίκαιη άρση των φορολογικών απαλλαγών ή διευκολύνσεων, στην προκειμένη περίπτωση στην άρση της αναβολής φορολογίας της διαπιστούμενης υπεραξίας (κατά το άρθρο 2 παρ. 2 του Ν.Δ. 1297/1972), εκ του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία δεν προέβη στην απεικόνιση (κεφαλαιοποίηση) της προκύπτουσας υπεραξίας εκ 1.116.032,71€ (εκτιμώμενη από την επιτροπή αξία 1.300.000,00€ - αντικειμενική αξία 183.967,29€) σε λογαριασμό ουσίας του παθητικού κατά τον ισολογισμό της 31/12/2015 και συγκεκριμένα στα ίδια κεφάλαιά της σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, παρά μόνο στους λογαριασμούς τάξεως, ήτοι παρακολουθηματικούς λογαριασμούς, παρόλο που ενσωμάτωσε την εν λόγω υπεραξία στα πάγιά της στο λογαριασμό «κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων απογραφής», χρεώνοντάς τον με ποσό 1.299.386,78€. Όπως επισημαίνεται στην από ...-12-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, η εν λόγω υπεραξία όχι μόνο δεν κεφαλαιοποιήθηκε από την προσφεύγουσα αλλά συμψηφίστηκε με την μη αναγνώριση (από την επιτροπή) της αξίας λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων ύψους 936.223,68€ και χρηματικών διαθεσίμων (υπόλοιπου ταμείου) ύψους 180.101,00€ στον από11.2015 ισολογισμό μετασχηματισμού της, δημιουργώντας μια πλασματική εικόνα μη ύπαρξης υπεραξίας

Επειδή, ωστόσο, ως ρητώς αποφαινεται το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) στο αριθμ. πρωτ. 1126ΕΞ/23.7.2019 έγγραφό του, στην υπ' αριθ. πρωτ. 1328ΕΞ/23.06.2016 γνωμοδότησή του, αλλά και ως ρητώς επισημαίνεται στο υπ' αριθ. πρωτ. 1093148/11036/Β0012/30.10.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος και ευλόγως συνάγεται από την εγκύκλιο Ε 2181/2019 της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να τηρούν προαιρετικά στο λογιστικό τους σύστημα τους λογαριασμούς τάξεως για την κάλυψη ενδεχόμενων απαιτήσεων του Ν. 1297/1972, αναφορικά με την παρακολούθηση της υπεραξίας, ο δε λογαριασμός τάξεως στον

οποίο εμφανίζεται το ποσό της υπεραξίας του ν.δ.1297/1972 παραμένει με το ίδιο υπόλοιπο μέχρι τη διάλυση της εταιρείας προκειμένου να παρέχεται η πληροφόρηση σχετικά με το ποσό της υπεραξίας που θα πρέπει να φορολογηθεί κατά τον χρόνο αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογική αρχή, κρίνοντας ότι η έκθεση της εκτίμησης της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920 δεσμεύει τη φορολογική αρχή μόνο ως προς εισφερόμενα σε είδος περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή μόνον στοιχεία του ενεργητικού, αμφισβήτησε την αναγνωρισθείσα από την επιτροπή υποχρέωση-οφειλή της προσφεύγουσας έναντι του μετόχου της ύψους 1.234.391,72€, ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, επισημαίνει ότι για την εν λόγω υποχρέωση η επιτροπή στην από12.2015 έκθεσή της κάνει μνεία μόνο για παραίτηση του (πατέρα του, ασκούντος την μετασχηματισθείσα ατομική επιχείρηση) από την επικαρπία επί του μεταβιβαζόμενου λόγω γονικής παροχής παγίου (ακινήτου) υπέρ του ψιλού κυρίου (.....) με την υπ'αρ. πράξη παραίτησης της συμβολαιογράφου στις ...-09-2015, ήτοι λίγες μέρες πριν την έναρξη εργασιών (στις ...-10-2015) της ατομικής επιχείρησης του γιου του.

Επειδή, ωστόσο, στις κείμενες διατάξεις (αρ. 8 του Ν.Δ. 1297/1972) γίνεται λόγος για «αποτίμηση της αξίας των εισφερόμενων σε είδος ... περιουσιακών στοιχείων» χωρίς να διευκρινίζεται αν αφορά στοιχεία του ενεργητικού ή και του παθητικού μιας επιχείρησης.

Επειδή, κατά την νομολογιακή κρίση (ΣτΕ 2675/1983), σαφώς υπερθεματίζεται η δεσμευτικότητα της εκτίμησης των εισφορών εις είδος μιας επιχείρησης από την επιτροπή για την φορολογική αρχή, κατά την αναγνώριση των παρεχόμενων φορολογικών απαλλαγών γενικώς.

Επειδή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους δια της υπ'αρ. 152/94 γνωμοδότησής του, (που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών δια της ΠΟΛ. 1180/1994), κατόπιν ερωτήματος που υποβλήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή, καθόσον το νομικό πλαίσιο των ορίων της δεσμευτικότητας της εκτίμησης της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20 για την επιβολή ή μη φόρου μεταβίβασης ακινήτου ήταν ασαφές, απεφάνθη ότι η εκτίμηση της εν λόγω επιτροπής είναι δεσμευτική για τη φορολογική αρχή μόνο κατά την έρευνα της συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α. κατά την εισφορά ακινήτου. Περαιτέρω, σε έτερη γνωμοδότησή του, την υπ'αρ. 270/1991, το Ν.Σ.Κ. αποφάνθηκε ότι δεν απαιτείται η εξακρίβωση της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 στις περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης χρηματικών απαιτήσεων συγχωνευόμενης ατομικής επιχείρησης.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, καθόσον και στην προκειμένη περίπτωση, το νομικό πλαίσιο για την δεσμευτικότητα της εκτίμησης της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 για εισφερθέντα σε είδος περιουσιακά στοιχεία της μετασχηματιζόμενης σε ανώνυμη εταιρία ατομικής επιχείρησης, δεν είναι απόλυτα σαφές και συγκεκριμένα, ως προς το αν αφορά μόνο σε στοιχεία του ενεργητικού ή και του παθητικού, κρίνουμε ότι η φορολογική αρχή πρέπει να απευθυνθεί, διατυπώνοντας σχετικό έγγραφο ερώτημα, προς τη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να αρθεί κάθε αμφιβολία για τη νομική βάση της κρίσης της και να διασφαλιστεί η αρχή της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης. Η παράλειψη όμως μιας τέτοιας (απαιτούμενης για την κρίνόμενη υπόθεση) ενέργειας από την ελεγκτική αρχή, και δη στην προκειμένη, με τα συγκεκριμένα πολύ ιδιαίτερα χαρακτηριστικά υπόθεση, αλλά και άλλες παρόμοιες υποθέσεις που μπορεί να προκύψουν, καθιστά την κρίση της νομικά πλημμελή, λόγω του ασαφούς πλαισίου, ως προς το εύρος των στοιχείων μιας λογιστικής κατάστασης ή ενός ισολογισμού μετασχηματισμού για τα οποία έχει αρμοδιότητα υποχρεωτικά ή και προαιρετικά να κρίνει η επιτροπή εκτίμησης του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20 και περαιτέρω ως προς τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να κρίνει τα εκτιμηθέντα (κατά δέσμια ή μη αρμοδιότητα) από την επιτροπή στοιχεία, ιδίως στην περίπτωση καταφανώς λανθασμένης προσέγγισής τους. Η ασάφεια δε του συγκεκριμένου νομικού πλαισίου, το οποίο αποτελεί ένα μείζονος σημασίας και γενικότερου ενδιαφέροντος νομικό ζήτημα, καθιστά επισφαλή την κρίση της φορολογικής αρχής επί της συγκεκριμένης υπόθεσης.

Η διαπιστωθείσα, με βάση τα προαναφερθέντα, νομική πλημμέλεια, καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη άκυρη, καθώς αφορά ουσιώδες στοιχείο της αιτιολογικής της βάσης, παρεκκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων λόγων.

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** και την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, λόγω νομικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και προβεί στην έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2γ του ν. 4174/2013, μόνο στην περίπτωση που από τη ληφθείσα απάντηση επί του ερωτήματος ή των ερωτημάτων που θα τεθούν, θα προκύπτει δυνατότητα για τη φορολογική αρχή να κρίνει επί των εκτιμηθέντων από την επιτροπή του άρθρου 9 Κ.Ν. 2190/20 στοιχείων.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Τιμολέων Παπαδόπουλος

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.