



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/07/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 957

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στο Ν. Ψυχικό, Ν. Αττικής επί των οδών αρ....., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απορριπτικής αποφάσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, λόγω άπρακτης παρέλευσης τριμήνου, της με αριθ. πρωτ./13-12-2022 δήλωσης επιφύλαξης επί της με αριθ. πρωτ./13.12.2022 Δήλωσης Καταβολής Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων για ποσό φόρου 5.600,00 ευρώ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Επί της από **11/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμό/22.11.2022 «ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΣΠΑΣΗΣ ΜΕ ΑΠΟΣΧΙΣΗ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ «.....» και απορρόφησης αυτού από την προσφεύγουσα εταιρεία «.....» (με βάση τις διατάξεις των αρθ. 56 § 2 και 59 - 73 του Ν. 4601/2019, του Ν. 4548/2018 και του Ν. 4935/2022) του Συμβολαιογράφου Αθηνών αποσχίστηκε ο κλάδος «.....» της ανώνυμης εταιρείας «.....», με το διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.», που εδρεύει στο Δήμο Αττικής, οδός αρ., με αριθμό Μητρώου Ανωνύμων Εταιρειών(2000), αριθμό Γ.Ε.ΜΗ. και Α.Φ.Μ. (αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών), ο οποίος εισφέρθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4601/2019 (άρθρο 56 § 2 και 59 -73), του Ν. 4548/2018 και του Ν. 4935/2022, έναντι απόκτησης από τους μετόχους της ανώνυμης εταιρείας «.....» μετοχών της προσφεύγουσας, κατά τα αναλυτικά αναφερόμενα στην ανωτέρω πράξη.

Η ανωτέρω Σύμβαση Μερικής Διάσπασης καταχωρήθηκε νόμιμα στο Γ.Ε.ΜΗ. με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης/28.11.2022 για την εισφέρουσα τον κλάδο εταιρεία «.....» και με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης/28.11.2022 για την απορροφώσα τον κλάδο προσφεύγουσα εταιρεία και προς τούτο εκδόθηκαν οι με αριθμούς πρωτ./28.11.2022 και/28.11.2022 αντίστοιχα Ανακοινώσεις της Υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ. του Ε.Β.Ε.Α.

Η ανωτέρω Μερική Διάσπαση εγκρίθηκε και αποφασίστηκε από τις με ημερομηνία 22.11.2022 Γενικές Συνελεύσεις της προσφεύγουσας και της εισφέρουσας τον κλάδο ανώνυμης εταιρείας.

Η αποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού του εισφερθέντος Κλάδου «.....» έγινε από Ελεγκτική Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία «.....» και συγκεκριμένα από τους ορκωτούς ελεγκτές - μέλη αυτής (ΑΜ) και (.....), οι οποίοι συνέταξαν την από 19/10/2022 Έκθεση Αποτίμησης του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 .

Με βάση την ανωτέρω από 19/10/2022 Έκθεση Αποτίμησης του άρθρου 17 του ν. 4548/2018), η καθαρή θέση του Κλάδου που εισφέρθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ανήλθε σε ένα εκατομμύριο τετρακόσιες σαράντα πέντε χιλιάδες πεντακόσια εβδομήντα τρία ευρώ και τριάντα οκτώ λεπτά (1.445.573,38 €). Με δημοσιευθέν στο Γ.Ε.ΜΗ. Σχέδιο Σύμβασης Μερικής Διάσπασης, τις ανωτέρω αποφάσεις Γ.Σ. και την υπογραφείσα συμβολαιογραφική Πράξη Μερικής Διάσπασης, το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας αυξήθηκε λόγω της απορρόφησης του Κλάδου κατά το ποσό του ενός εκατομμυρίου εκατόν είκοσι χιλιάδων ευρώ (1.120.000,00 €), με την έκδοση 200.000 νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας πέντε ευρώ και εξήντα λεπτών (5,60 €) εκάστη, οι οποίες αναλήφθηκαν στο σύνολο τους από τους μετόχους της εισφέρουσας τον Κλάδο ανώνυμης

εταιρείας. Η τιμή διάθεσης εκάστης μετοχής προσδιορίσθηκε στο ποσό των 7,2278668 €, ενώ η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της τιμής διάθεσης των νέων μετοχών ($7,2278668 - 5,60 = 1,6278668$ €), αποφασίστηκε να αχθεί σε λογαριασμό «Υπέρ το άρτιο» συνολικού ποσού ($200.000 \times 1,6278668 = 325.573,38$ €), προς περαιτέρω ενίσχυση της προσφεύγουσας.

Για την συντελεσθείσα μερική διάσπαση υποβλήθηκε στην αρμόδια Φορολογική Αρχή Φ.Α.Ε. Αθηνών η με αριθμό/13.12.2022 Δήλωση Καταβολής Φόρου στη Συγκέντρωση Κεφαλαίων με την με αριθμό πρωτοκόλλου/13.12.2022 δήλωση επιφύλαξης στην οποία αναφέρονται επί λέξει τα εξής: «Η από 12/12/2022 δήλωση ΦΣΚ που υποβάλλεται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά ποσό 1.120.000,00 € από απορρόφηση του κλάδου των κατασκευών δημοσίων και ιδιωτικών έργων λόγω μερικής διάσπασης της εταιρείαςΑΕ, υποβάλλεται με επιφύλαξη, κατ' άρθρο 20 § 2 του ν. 4174/2013, καθώς, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4935/2022, σε συνδυασμό με την παράγραφο α' του άρθρου 2 του ίδιου νόμου, η πράξη απαλλάσσεται από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.»

Την ίδια ημέρα (13/12/2022) η προσφεύγουσα εξόφλησε τον καταλογισθέντα φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, ποσού 5.600,00 ευρώ (Ταυτότητα οφειλής - εξόφληση με καταβολή μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας GR..... της Τράπεζα Κωδικός Συναλλαγής).

Στην ανωτέρω υποβληθείσα επιφύλαξη δεν απάντησε η Φ.Α.Ε. Αθηνών, οπότε μετά την πάροδο τριμήνου από την κατάθεσή της, αυτή απορρίφθηκε σιωπηρά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά της ανωτέρω τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της επιφύλαξής της και ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένως και κατά κακή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4935/2022 απερρίφθη σιωπηρώς από την αντίδικο Φορολογική Αρχή η νομίμως υποβληθείσα Επιφύλαξη, αναφορικά με την πλήρη απαλλαγή της προσφεύγουσας από την υποχρέωση καταβολής Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων με βάση της διατάξεις του άρθρου 9 του ως άνω νόμου.
- Μη υποχρέωση καταβολής Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, καθώς ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου επιβάλλεται μόνο στην προκύπτουσα διαφορά κεφαλαίου επί της οποίας δεν έχει ήδη καταβληθεί ο αντίστοιχος φόρος.

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 4601/2019 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Μορφές εταιρικών μετασχηματισμών

1. Οι εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 2, που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, μπορεί να υποβληθούν ή να μετάσχουν στις εξής μορφές μετασχηματισμών:

α. συγχώνευση,

β. διάσπαση,

γ. μετατροπή.

2. Πέραν των μορφών μετασχηματισμών της παραγράφου 1, άλλες μορφές εταιρικών μετασχηματισμών επιτρέπονται, εφόσον προβλέπονται ρητά από διάταξη νόμου.

3. Οι διασυννοριακές συγχωνεύσεις κεφαλαιουχικών εταιρειών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3777/2009 (Α' 127) διέπονται από τις διατάξεις του εν λόγω νόμου.

4. Οι διατάξεις του παρόντος δεν εφαρμόζονται κατά τη χρήση των εργαλείων, των εξουσιών και των μηχανισμών εξυγίανσης που προβλέπονται στο άρθρο 2 του ν. 4335/2015 (Α' 87).

5. Οι διατάξεις του παρόντος αποτελούν αναγκαστικό δίκαιο, εκτός αν σ' αυτές ορίζεται ρητά το αντίθετο...

Άρθρο 6 Μορφές συγχώνευσης – Ορισμοί

1. Η συγχώνευση πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας.

2. «Συγχώνευση με απορρόφηση» είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρείες (απορροφώμενες) μεταβιβάζουν σε μία άλλη υφιστάμενη εταιρεία (απορροφώσα), ύστερα από λύση τους, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους των απορροφώμενων εταιρειών εταιρικών συμμετοχών της απορροφώσας εταιρείας και ενδεχομένως με καταβολή χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που διατίθενται ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.

3. Η συγχώνευση με απορρόφηση διέπεται από τα άρθρα 7 έως 21.

4. Συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας είναι η πράξη με την οποία δύο ή περισσότερες εταιρείες (συγχωνευόμενες) μεταβιβάζουν σε μία νέα εταιρεία, την οποία συνιστούν, ύστερα από λύση τους, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους των συγχωνευόμενων εταιρειών εταιρικών συμμετοχών της νέας εταιρείας και ενδεχομένως με καταβολή χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που διατίθενται ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.

5. Η συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας διέπεται από το άρθρο 22...

Άρθρο 56 Μερική διάσπαση

2. Μερική διάσπαση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μία εταιρεία (διασπώμενη) χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες εταιρείες (επωφελούμενες), τον καθοριζόμενο ή τους καθοριζόμενους στο σχέδιο σύμβασης μερικής διάσπασης κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας εταιρικών συμμετοχών της επωφελούμενης ή των επωφελούμενων εταιρειών και ενδεχομένως χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που αποδίδονται στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας...

Άρθρο 70 Αποτελέσματα της διάσπασης

1. Η διάσπαση συντελείται με μόνη την καταχώριση σύμφωνα με την υποπερίπτωση α' της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005, της σύμβασης διάσπασης, ως προς τις επωφελούμενες εταιρείες, ακόμα και πριν από τη διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. της διασπώμενης εταιρείας, εφόσον πρόκειται για κοινή διάσπαση.

2. Από την ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. σύμφωνα με την παράγραφο 1, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της διασπώμενης και των επωφελούμενων εταιρειών όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα:

α. οι επωφελούμενες εταιρείες υποκαθίστανται καθολικές διάδοχοι στη μεταβιβαζόμενη σε αυτές περιουσία. Στην κοινή διάσπαση, η καθολική διαδοχή καταλαμβάνει το σύνολο της περιουσίας, δηλαδή το σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της διασπώμενης εταιρείας, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της τελευταίας και αφορούν τη μεταβιβαζόμενη περιουσία. Η μεταβίβαση αυτής της περιουσίας στις επωφελούμενες εταιρείες γίνεται σύμφωνα με την κατανομή που

προβλέπεται στη σύμβαση διάσπασης ή προκύπτει από την παράγραφο 3 του άρθρου 59. Στη μερική διάσπαση και στην απόσχιση κλάδου η καθολική διαδοχή καταλαμβάνει τον κλάδο δραστηριότητας που καθορίζεται στη σύμβαση διάσπασης,

β. στις περιπτώσεις της κοινής διάσπασης και της μερικής διάσπασης, οι μέτοχοι ή οι εταίροι της διασπώμενης εταιρείας γίνονται μέτοχοι ή εταίροι μίας ή περισσότερων επωφελούμενων εταιρειών, σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται στη σύμβαση διάσπασης. Στην περίπτωση της απόσχισης κλάδου, η διασπώμενη εταιρεία γίνεται μέτοχος ή εταίρος της επωφελούμενης εταιρείας, λαμβάνοντας τις εταιρικές συμμετοχές που προβλέπονται στη σύμβαση διάσπασης,....»

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 1676/1986 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 17 Επιβολή φόρου

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.

Άρθρο 18 Φορολογούμενες πράξεις.

1. Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις:

α) η σύσταση των προσώπων, που προβλέπονται από το άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, β).....

γ) η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης....

Άρθρο 19 Αξία στην οποία επιβάλλεται ο φόρος.

1. Ο φόρος υπολογίζεται: α) για τις πράξεις των περιπτώσεων α, γ και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, στην πραγματική αξία των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων, ...

Άρθρο 20 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται:

α) στη σύσταση των προσώπων του άρθρου 17, στην αύξηση του κεφαλαίου ή του ενεργητικού τους, στη συγχώνευση, στη μετατροπή και στα δάνεια των περιπτώσεων ε ' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, κατά το χρόνο της σύνταξης του οικείου εγγράφου και σε περίπτωση μη σύνταξης εγγράφου κατά το χρόνο της σχετικής εγγραφής στα οικεία βιβλία, ...

Άρθρο 21 Συντελεστής του φόρου.

Ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (0,5%) στην αξία που φορολογείται.»

Άρθρο 22 Απαλλαγές και εξαιρέσεις από το φόρο

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού και οι κάθε φύσης ενώσεις και κοινοπραξίες αυτών, ..

2. Εξαιρούνται από το φόρο:

α) οι πράξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 που αφορούν πρόσωπα του άρθρου 17, τα οποία: αα) παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφέλειας, ιδίως δημόσιων μεταφορών, ύδατος, αερίου ή ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεπικοινωνιών, με την προϋπόθεση ότι τουλάχιστον το μισό

του κεφαλαίου τους ανήκει στο κράτος ή οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή ββ) επιδιώκουν, σύμφωνα με το καταστατικό και στην πραγματικότητα, αποκλειστικά και άμεσα, σκοπούς μορφωτικούς, φιλανθρωπικούς, αλληλοβοηθείας και εκπαιδευτικούς,
β) η αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων....»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1388/28-12-2001** που ρύθμιζε το θέμα του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων στους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις προγενέστερων αναπτυξιακών νόμων, δηλαδή του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993, :

«...οι μετασχηματισμοί επιχειρήσεων θα αντιμετωπίζονται ως προς το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 17-31 του ν. 1676/1986, και τη σχετική νομολογία του Σ.τ.Ε. (426/1994, 1885/1994, 1986/1994 κ.τ.λ.).

Τέτοια εισφορά έχουμε:

...

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 όπως ρητώς αναφέρεται στην ως άνω εγκύκλιο, νέα εισφορά, που δικαιολογεί την καταβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, θεωρείται και η διαφορά κεφαλαίου που προκύπτει για την απορροφώσα εταιρεία στην περίπτωση απόσχισης κλάδου ανώνυμης εταιρείας και απορρόφησης του από άλλη.

Επειδή σύμφωνα με την **Απόφ. ΣΤΕ 4083/2001** στον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου υπόκειται, μεταξύ άλλων, κάθε αδιακρίτως αύξηση του κεφαλαίου εμπορικής επιχείρησης που δεν εμπίπτει στις περιοριστικά αναφερόμενες στο νόμο αυτό περιπτώσεις απαλλαγής ή εξαίρεσης από το φόρο, οι οποίες είναι στενώς ερμηνευτέες ως θεσπίζουσες εξαίρεση από τη φορολογική υποχρέωση.

Επειδή από τις διατάξεις του **N.4935/2022 ΦΕΚ Α' 103/26.05.2022** “Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις” που επικαλείται η προσφεύγουσα ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2 Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος εφαρμόζονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) Ως «νέα εταιρεία» νοείται η εταιρεία που προκύπτει από οποιασδήποτε μορφής μετασχηματισμό επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των εταιρικών μετασχηματισμών του ν. 4601/2019 (Α' 44) και της εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής υφιστάμενη ή νέα εταιρεία...

Άρθρο 9 Απαλλαγή από τέλος χαρτοσήμου και συναφείς φορολογικές απαλλαγές

1. Η σύμβαση που προβλέπεται στο άρθρο 1, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, που μετασχηματίζονται, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά στην εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο αρμόδιων οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, η σχέση συμμετοχής στο

κεφάλαιο της νέας εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για τον μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, συμπεριλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος επί της προκύπτουσας υπεραξίας, το τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου...»

Επειδή σύμφωνα με την Οδηγία Ο ΔΕΑΦ 1048263 ΕΞ 2022 της ΑΑΔΕ:

«...Με την Οδηγία Ο ΔΕΑΦ 1048263 ΕΞ 2022 κοινοποιούνται οι διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 23, 24, 28 του ν. 4935/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις», ως ακολούθως:

Άρθρο 1

«Πεδίο εφαρμογής»

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου δίδεται το πεδίο εφαρμογής των σχετικών διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου. Ειδικότερα, με αυτό ορίζεται ότι ο παρών εφαρμόζεται επί όλων των μορφών μετασχηματισμών επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4601/2019 (Α' 44) καθώς και σε μορφές μετασχηματισμών που προβλέπονται από το ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), τον ν. 2166/1993 (Α' 137), τον ν. 4172/2013 (Α' 167) και άλλους νόμους, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, που δεν περιλαμβάνονται στις μορφές των μετασχηματισμών της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4601/2019. Ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, ορίζεται ότι η εφαρμογή των άρθρων 1-9 αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013 (Α' 167)....

Άρθρο 12

Προϋποθέσεις για την απαλλαγή από την επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου - Προσθήκη εδαφίων στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.δ. 1297/1972

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 ορίζεται ότι στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), μετά το πρώτο εδάφιο, προστίθενται νέο δεύτερο και τρίτο εδάφιο και η παρ. 1 του άρθρου 3 διαμορφώνεται ως εξής:

«1. Η κατά άρθρον 1 του παρόντος σύμβασις περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβασις των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων ή μετατρεπόμενων 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, αι αποφάσεις των κατά νόμον οργάνων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων εταιρειών και πάσα άλλη συμφωνία ή πράξις απαιτούμενη δια 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, ή οποιουδήποτε ετέρου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οποιουδήποτε τρίτου. Η απαλλαγή του πρώτου εδαφίου εφαρμόζεται και επί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, αφαιρουμένων των μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ. Για την εφαρμογή του δευτέρου

εδαφίου, απαιτείται να έχει καταβληθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επί προγενέστερων αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιρειών, που συμμετέχουν στον μετασχηματισμό, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Άρθρο 13

Απαλλαγή από την επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου - Προσθήκη εδαφίου στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 ορίζεται ότι, στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993 (Α' 137), προστίθεται νέο δεύτερο εδάφιο και η παρ. 1 διαμορφώνεται ως εξής: «1. Η κατά το άρθρο 1 του παρόντος νόμου σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου. Η απαλλαγή του πρώτου εδαφίου εφαρμόζεται και επί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, αφαιρουμένων των μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ. Για τη μεταγραφή ή την εγγραφή των σχετικών πράξεων μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων καταβάλλονται μόνο πάγια δικαιώματα εμίσθων ή αμίσθων υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων, ποσού ύψους τριακοσίων (300) ευρώ, χωρίς οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση, αμοιβή, επίδομα ή τέλος, ανεξαρτήτως του χρόνου πραγματοποίησης του μετασχηματισμού και συντέλεσης των σχετικών πράξεων μεταβίβασης. Για τη μεταγραφή των ακινήτων και εμπραγμάτων δικαιωμάτων που μεταβιβάζονται εφαρμόζεται αναλόγως η παρ. 8 του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 (Α' 154).»

Επειδή με τη με αριθμό/22.11.2022 «ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΣΠΑΣΗΣ ΜΕ ΑΠΟΣΧΙΣΗ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ «.....» και απορρόφησης αυτού από την προσφεύγουσα εταιρεία «.....» (με βάση τις διατάξεις των αρθ. 56 § 2 και 59 - 73 του Ν. 4601/2019, του Ν. 4548/2018 και του Ν. 4935/2022) του Συμβολαιογράφου Μπολιώτη αποσχίστηκε ο κλάδος «.....» της ανώνυμης εταιρείας «.....», με το διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε, ο οποίος εισφέρθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4601/2019 (άρθρο 56 § 2 και 59 -73), του Ν. 4548/2018 και του Ν. 4935/2022, έναντι απόκτησης από τους μετόχους της ανώνυμης εταιρείας «.....» μετοχών της προσφεύγουσας, κατά τα αναλυτικά αναφερόμενα στην ανωτέρω πράξη.

Με βάση την από 19/10/2022 Έκθεση Αποτίμησης του άρθρου 17 του ν. 4548/2018), η καθαρή θέση του Κλάδου που εισφέρθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ανήλθε σε ένα εκατομμύριο τετρακόσιες σαράντα πέντε χιλιάδες πεντακόσια εβδομήντα τρία ευρώ και τριάντα οκτώ λεπτά (1.445.573,38 €). Με βάση το δημοσιευθέν στο Γ.Ε.ΜΗ. Σχέδιο Σύμβασης Μερικής Διάσπασης, τις αποφάσεις Γ.Σ. και την υπογραφείσα συμβολαιογραφική Πράξη

Μερικής Διάσπασης, το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας αυξήθηκε λόγω της απορρόφησης του Κλάδου κατά το ποσό του ενός εκατομμυρίου εκατόν είκοσι χιλιάδων ευρώ (1.120.000,00 €), με την έκδοση 200.000 νέων κοινών ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας πέντε ευρώ και εξήντα λεπτών (5,60 €) εκάστη, οι οποίες αναλήφθηκαν στο σύνολο τους από τους μετόχους της εισφέρουσας τον Κλάδο ανώνυμης εταιρείας. Η τιμή διάθεσης εκάστης μετοχής προσδιορίστηκε στο ποσό των 7,2278668 €, ενώ η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της τιμής διάθεσης των νέων μετοχών ($7,2278668 - 5,60 =$) 1,6278668 €, αποφασίστηκε να αχθεί σε λογαριασμό «Υπέρ το άρτιο» συνολικού ποσού ($200.000 \times 1,6278668 =$) 325.573,38 €, προς περαιτέρω ενίσχυση της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον η εισφορά περιουσιακών στοιχείων, που ως τέτοια νοείται και η διαφορά κεφαλαίου που προκύπτει για την απορροφώσα εταιρεία (δηλ την προσφεύγουσα) στην περίπτωση απόσχισης κλάδου ανώνυμης εταιρείας και απορρόφησής του από άλλη, ανήκει στις φορολογούμενες πράξεις στις οποίες επιβάλλεται Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου.

Εξάλλου στην προαναφερθείσα οδηγία Ο ΔΕΑΦ ΕΞ 2022 ορίζονται συγκεκριμένα οι περιπτώσεις και προϋποθέσεις απαλλαγής από το υπό κρίση φόρο, επομένως εμμέσως προκύπτει ότι στις λοιπές περιπτώσεις μετασχηματισμών του Ν. 4935/2022 υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Επειδή η διαφορά κεφαλαίου που προκύπτει για την προσφεύγουσα, που προήλθε από την καθαρή θέση του αποσχιζόμενου και εισφερόμενου κατασκευαστικού κλάδου είναι πράξη υποκείμενη σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 περ. α' του ν. 1676/1986, δεδομένου ότι δεν συντρέχουν προϋποθέσεις απαλλαγών και εξαιρέσεων σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν 1676/1986 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.