



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-10-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1532

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - 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. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ

με έδρα στη, επί της οδού αριθ., κατά της με αριθ./**13-04-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, με χρονολογία φορολογίας 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη 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:

- Με την με αριθ./**13-04-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, με χρονολογία φορολογίας 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 9.303,69€, πλέον δημοτικός φόρος 3% ποσού 279,11, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022) ποσού 4.651,84€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.234,64€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην με ημερομηνία θεώρησης 13-04-2023 έκθεση ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /02-12-2022 εντολής, για τη διαπίστωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον αντίστοιχο φόρο (Φ.Μ.Α.), λόγω μετατροπής της κοινοπραξίας με την επωνυμία» και διακριτικό τίτλο «.....», στην εταιρία με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» και διακριτικό τίτλο «..... Ι.Κ.Ε.», με Α.Φ.Μ., βάσει των ευεργετικών διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972.

Αιτία ελέγχου απετέλεσε το με αριθ. πρωτ. /23-05-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, με το οποίο απεστάλη η με αριθ. /2017 δήλωση Φ.Μ.Α., για έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του αναπτυξιακού ως άνω νόμου.

Με την με αριθ. /2017 δήλωση Φ.Μ.Α. χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα απαλλαγή από τον αναλογούντα φόρο, βάσει των διατάξεων των άρθρ. 1 έως 6 του Ν.Δ. 1297/1972, για την

μεταβίβαση κατά πλήρη κυριότητα και σε ποσοστό 100% ενός οικοπέδου με αριθμό, εντός του Ο.Τ. της Δημοτικής Ενότητας, της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, της Περιφερειακής Ενότητας, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, εμβαδού 769,77τ.μ. (επί της οδού). Εντός του οικοπέδου βρίσκεται οικοδομή, γραφείων — καταστημάτων, στο στάδιο αποπεράτωσης των εξωτερικών χρισμάτων, σύμφωνα με την από 13-06-2017 Τεχνική Έκθεση Πολιτικού Μηχανικού.(Σχετική οικοδομική άδεια/02-07-2007). Εν συνεχεία συντάχθηκε το με αριθμό/19-09-2017 συμβόλαιο της συμβ/φου Θεσ/νίκης που καταχωρήθηκε και δημοσιεύτηκε την 28^η -09-2017 στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.Μ.Η. – με αριθ. και ΚΑΚ). Οι συνολικές εταιρικές εισφορές ήταν 272.000,00Ευρώ. Το σχηματισθέν κεφάλαιο προήλθε από την εισφορά «σε είδος» της καθαρής θέσης του Ενεργητικού και Παθητικού της ως άνω κοινοπραξίας, που σύμφωνα με την από 30-04-2017 Εκτιμητική Έκθεση της Επιτροπής Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 ανερχόταν στο ποσό των 270.586,55€ «εις είδος» και στο ποσό των 1.413,45€ σε μετρητά. Ο συνολικός αριθμός εταιρικών μεριδίων ήταν 272.000, ονομαστικής αξίας εκάστου 1,00€. Ο κάθε εταίρος έλαβε από 136.000 μερίδια που αντιστοιχούν στο 50% και βάσει του άρθρου 5 του καταστατικού συμβολαίου 16211/2017 θα ήταν αμεταβίβαστα επί μία πενταετία, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθ. 4 του Ν.Δ.1297/1972. Εν συνεχεία, και εντός 5-ετίας, στις 04-12-2020, αποχώρησε από την νομική οντότητα η μεταβιβάζοντας το ποσοστό της ως εξής: α) τα 133.280 μερίδια (ήτοι σύνολο 98% των μεριδίων της) στον και β) τα 2.720 μερίδια (ήτοι σύνολο 2% των μεριδίων της) στον, με ΑΦΜ

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

- Εσφαλμένο το συμπέρασμα του ελέγχου, ότι λόγω της μη τήρησης του όρου περί του αμεταβίβαστου του 75% του συνόλου των εταιρικών μεριδίων για μια πενταετία (αρ.4 του ν. 1297/1972), καταργείται η απαλλαγή από τον Φ.Μ.Α., για το εν λόγω ημιτελές κτίσμα.
- Το εισφερθέν ακίνητο δεν αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιούμενο από την μετατραπείσα κοινοπραξία, (άρθ. 3 στην παρ. 1 του ν. 1297/1972), και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ούτε από την Ι.Κ.Ε. για μία πενταετία, διότι είναι ημιτελές προϊόν, απόθεμα παραγωγικής διαδικασίας της κύριας δραστηριότητάς της και αποτελεί μέρος των εκτιμηθέντων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού (καθαρής θέσης) της μετατραπείσας κοινοπραξίας, που έχουν εισφερθεί χωρίς καμία μεταβολή, στην νέα νομική οντότητα.

- Η σημαντικότερη περίπτωση αναγνωρισμένης από τον νόμο κοινοπραξίας είναι η «κατασκευαστική κοινοπραξία», που αποτελεί προσωπική εταιρία, με το χαρακτήρα της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας (βλ. Άρθ. 19 , 20 και 47 επ. ΕμπΝ.). Αυτό, σε συνδυασμό με το έγγραφο του με αρ. πρωτ. /29.10.2008, σύμφωνα με το οποίο, στην περίπτωση της κατά κυριολεξία μετατροπής μιας Ο.Ε. σε Α.Ε., η οποία προβλέπεται από το άρθρο 67 παρ. 2 του ΚΝ. 2190/1920, εφόσον δε μεσολαβεί λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε., όλα δε, τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού παραμένουν αμετάβλητα, η διαδοχή των εταιρικών αντικειμένων, μεταξύ των οποίων υπάρχουν και ακίνητα που ανήκουν κατά κυριότητα στη μετατρεπόμενη εταιρία κατά το χρόνο της μετατροπής, δε συνιστά μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950.
- Συνεπώς, εν προκειμένω, δεν πρόκειται για μεταβίβαση με επαχθή αιτία αλλά για εισφορά της καθαρής θέσης της Κοινοπραξίας σε άλλου εμπορικού τύπου επιχείρηση, χωρίς προηγουμένως να έχει λυθεί και εκκαθαριστεί η Κοινοπραξία τους, άρα δεν τίθεται θέμα μεταβίβασης για να οφείλει Φ.Μ.Α.
- Άλλωστε με διατάξεις του άρθ. 3 του ν. 1297/1972 ορίζεται ότι τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν δια τις ανάγκες της συγχωνεύσεως ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μια πενταετίαν από τη συγχώνευση ή μετατροπή, δηλαδή αφορά σε περιουσιακά στοιχεία που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν και όχι σε ημιτελή που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν, όπως εν προκειμένω.
- Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται για τα ακίνητα που ανήκουν σε μετατρεπόμενες επιχειρήσεις με κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων, δηλαδή εξαιρούνται τα ακίνητα των κατασκευαστικών επιχειρήσεων από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως στην περίπτωση τους.
- Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, καθώς από τη συμπεριφορά της Διοίκησης τους δημιουργήθηκε για μεγάλο χρονικό διάστημα η πεποίθηση ότι απαλλάσσονται από τον φόρο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 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 τις διατάξεις του άρθρ. 3 του Ν.Δ. 1297/1972, ορίζεται ότι: «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,

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 συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Η ανωτέρω απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων περιλαμβάνει και την περίπτωσην καθ' ήν το εισφερόμενον εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν ακίνητον, είχαν εισφερθή κατά χρήσιν εις την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην εταιρείαν και αποδεδειγμένως είχε χρησιμοποιηθή δια τας ανάγκας αυτής επί μίαν πενταετίαν προ της συγχωνεύσεως ή μετατροπής υπό την προϋπόθεσιν ότι θα χρησιμοποιηθή δια τας ανάγκας της συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή της μετατροπής.

Κατά την διάρκειαν της πενταετίας επιτρέπεται όπως η συγχωνεύουσα ή συνιστωμένη εταιρεία, υπό την προϋπόθεσιν ότι δεν μεταβάλλεται το κύριον αντικείμενον των εργασιών της:

α. Εκμισθώνη τα ακίνητα.

β. Εκποιή τα συνεπεία της συγχωνεύσεως ή μετατροπής αποκτώμενα ακίνητα, υπό την προϋπόθεσιν ότι το προϊόν της εκποιήσεως θα χρησιμοποιηθή εντός προθεσμίας δύο (2) ετών από της εκποιήσεως δια την απόκτησιν ακινήτων ή ετέρων καινουργών παγίων περιουσιακών στοιχείων, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία θα εξυπηρετούν τας ανάγκας της επιχειρήσεως, ή

δι' εξόφλησιν, οφειλών εκ δανείων και πιστώσεων προς τραπεζικά Ιδρύματα, φορολογικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιον, ως και ασφαλιστικών εισφορών προς Ασφαλιστικά Ιδρύματα και Ταμεία, υφισταμένων κατά την εκποίηση των ακινήτων.

Τα εδάφια δεύτερο έως και έκτο της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τα ακίνητα που ανήκουν σε μετατρεπόμενες επιχειρήσεις με κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων.....».

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, αι αποφάσεις των κατά νόμον οργάνων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων εταιρειών και πάσα άλλη συμφωνία απαιτούμενη δια την συγχωνεύσιν ή μετατροπή ή την σύστασιν της νέας εταιρείας, ή δημοσίευσις αυτώ εν των Δελτίω Ανωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, ή οιουδήποτε ετέρου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιουδήποτε τρίτου. Προκειμένου περί ακινήτων εισφερομένων εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν, η απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως χωρεί μόνον υπό την προϋπόθεσιν ότι το εισφερόμενον ακίνητον θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικώς δια τα ανάγκας της συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν.

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθ. 4 του Ν.Δ. 1297/1972, ορίζεται ότι:

«Προϋπόθεσις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 3 είναι: γ) ότι εις τας περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικής εταιρείας εις εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης ή συγχωνεύσεως τοιούτων μεθ' εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, τα αντιστοιχούντα εις την αξίαν του εισφερομένου κεφαλαίου, θα είναι μη μεταβιβάσιμα κατά ποσοστό 75% του συνόλου των επί μία πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 5 του Ν.Δ. 1297/1972, ορίζεται ότι:

«1. Εις περίπτωσιν καθ' ην η συγχωνεύουσα ή η νέα εταιρεία ήθελε διαλυθή καθ' οιονδήποτε τρόπον προ της παρόδου πενταετίας από της συγχωνεύσεως ή συστάσεως, αύτη υποχρεούται εις την καταβολήν παντός φόρου ή τέλους υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου, ούτινος ή απαλλαγή ή η

αναβολή καταβολής προβλέπεται υπό των διατάξεων των άρθρων 2 και 3. Εν τη περιπτώσει τούτη: α) ο μεν φόρος εισοδήματος επί της κατά το άρθρον 2 υπεραξίας υπολογίζεται προκειμένου περί εταιρείας περιορισμένης ευθύνης επί τη βάσει της διατάξεως της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν.Δ. 3323/1955, β) οι λοιποί φόροι, τέλη χαρτοσήμου ή τέλη ή εισφοραί υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου υπολογίζονται επί τη βάσει των συντελεστών των ισχυόντων κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή συστάσεως της εταιρείας.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 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 φορολογικαί απαλλαγαί ή διευκολύνσεις, β) των εν άρθρω 3 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί 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 οριζόμενα.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.25/19.5.1973, Περί κοινοποιήσεως του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διαταγματος «περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων», παρασχέθησαν μεταξύ άλλων οι κάτωθι οδηγίες:

« 1) ΓΕΝΙΚΑ: Ίνα υπάρξη συγχώνευσιν ή μετατροπή, δεν αρκεί τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχειρήσεως να περιέλθουν εις την ετέραν (την απορροφωσαν ή την νέαν) αλλά πρέπει και τα μέλη των παλαιών εταιρειών να συμμετέχουν εις την νέαν εταιρείαν.....

4) ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗΝ ΤΩΝ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ: 1) Επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων εις Α. Ε. ή Ε.Π.Ε.

Δια των διατάξεων του άρθ. 4 του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος καθορίζονται αι κάτωθι προϋποθέσεις δια την παροχήν των φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων:

α)β)γ) Ότι εις περίπτωσιν μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικών εταιρειών ή συγχωνεύσεως τούτων εις εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης ή συγχωνεύσεως τούτων μεθ' εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, τα εταιρικά μερίδια της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, τα αντιστοιχούντα εις την αξίαν του εισφερομένου κεφαλαίου, θα είναι μη μεταβιβάσιμα κατά ποσοστόν 75% του συνόλου των επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής.

Τονίζεται ότι εις τας περιπτώσεις μετατροπής ή συγχωνεύσεως επιχειρήσεων εις ανώνυμον εταιρείαν ή εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης, αι διατάξεις των εδαφίων β' και γ' του άρθρου 4

του Ν.Δ. 1297/1972 θα εφαρμόζονται μόνον επί των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, ουχί δε και επί των τυχόν εις χρήμα κατάβολών προς συμπλήρωσιν του απαιτούμενου υπό του νόμου κεφαλαίου, ή των λοιπών εισφορών εις είδος δια τας οποίας ουδέν κώλυμα υφίσταται, πλήν όμως αύται δεν υπάγονται εις τας απαλλαγάς του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος. Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι οσάκις περιουσιακά στοιχεία των μετατρεπομένων ή συγχωνευομένων επιχειρήσεων, κατά τα ανωτέρω, μεταβιβάζονται εις έτερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, δεν θα έχουν επ' αυτών εφαρμογήν αι διατάξεις του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος.....

Επειδή, με την με αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β' 1084102 ΕΞ 2016, με θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων των ν.δ. 1297/1972 και ν. 2166/1993 επί μετατροπής ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου σε ΙΚΕ, διευκρινίστηκε ότι:

«1.2.3. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.309/1987 εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό, ότι στις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 υπάγεται η μετατροπή επιχείρησης με τη μορφή κοινοπραξίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου σε ανώνυμη εταιρεία, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προβλεπόμενες από το νόμο αυτό προϋποθέσεις δεδομένου ότι για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ουδεμία ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η άσκηση επιχείρησης από περισσότερα άτομα, στο όνομα τους, οφείλεται στο ότι αυτοί τυγχάνουν εξ αδιαιρέτου συγκύριοι περιουσιακών στοιχείων ή γενικώς κοινωνοί δικαιώματος, αφού αυτή τους η συγκυριότητα ή κοινωνία δικαιώματος δεν αναιρεί τον ατομικό χαρακτήρα και την αυτοτέλεια του δικαιώματος καθενός συγκυρίου και συνεπώς και τον ατομικό χαρακτήρα της επιχείρησης, που λειτουργεί με την ενάσκηση του δικαιώματος αυτού.

4. Επιπλέον, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.2166/1993 ορίζεται, ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται επί μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

5. Με την ΠΟΛ.1080/5.4.1994 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν.2166/1993, διευκρινίστηκε ότι οι ευεργετικές διατάξεις του εν λόγω νόμου εφαρμόζονται, μεταξύ άλλων, και επί μετατροπής ατομικής επιχείρησης σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

6. Επίσης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η μετατροπή κοινωνίας αστικού δικαίου σε ΕΠΕ και ΑΕ, αντίστοιχα, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του ν.2166/1993, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου (σχετ. τα αριθ. /8.7.2008 και/26.8.2008
έγγραφα
μας).

7. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 116 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι οι νόμοι

που παρέχουν κίνητρα για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων περιλαμβάνουν στο πεδίο εφαρμογής τους και την ΙΚΕ, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφαρμόζονται αντίστοιχα και στις ΙΚΕ (σχετική και η ΠΟΛ.1262/11.12.2013 εγκύκλιός μας).

8. Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι είναι δυνατή η μετατροπή ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα σε ΙΚΕ, κατ' εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων των ν.δ.1297/1972 και ν.2166/1993 (εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες στα νομοθετήματα αυτά προϋποθέσεις), κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων ισχύουν για την μετατροπή ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Επειδή, με την με αριθ. 49313/2.5.2017 απόφαση του Υπ. Οικονομίας & Ανάπτυξης, γνωστοποιήθηκε ότι:

α)β) Στις περιπτώσεις των μετατροπών βάσει των διατάξεων του εταιρικού δικαίου η νέα εταιρεία (μετατρεπόμενη εταιρεία) συνεχίζεται στο νέο νομικό τύπο (μεταβολή νομικής μορφής) χωρίς να πραγματοποιηθεί εκκαθάριση της περιουσίας της. Η μετατροπή μιας εταιρικής μορφής σε μια άλλη προϋποθέτει την αποτίμηση της περιουσίας που κατέχει η μετατρεπόμενη εταιρεία ήτοι τη σύνταξη έκθεσης εκτίμησης που θα περιλαμβάνει την εκτίμηση για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της μετατρεπόμενης εταιρείας, καθώς και την προκύπτουσα καθαρή θέση αυτής που θα εισφερθεί στην από τη μετατροπή προερχόμενη εταιρεία. Εδώ γίνεται φανερό ότι η μετατρεπόμενη εταιρεία έχει σύνολο περιουσίας το οποίο μπορεί βάσει του εσωλογιστικού της ισολογισμού να υπολογιστεί και να εισφερθεί αυτό και μόνο στη νέα εταιρεία.

Ως εκ τούτου δεν είναι νοητή η μετατροπή εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα σε άλλη εταιρεία με νομική προσωπικότητα.

Στις περιπτώσεις που οικονομικές οντότητες, μη φέρουσες νομική προσωπικότητα, αποκτούν τέτοια (τέτοιου είδους) δεν πρόκειται για μετατροπή αλλά για ίδρυση νέας εταιρείας. Η εν λόγω σύσταση νέας εταιρείας που προέρχεται από την μεταβολή οικονομικών μονάδων που δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα δεν προβλέπεται όπως προαναφέραμε από τις διατάξεις του εμπορικού δικαίου άλλα μόνο από τους αναπτυξιακούς νόμους. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η «μετατροπή» (καταχρηστική μετατροπή) ατομικής επιχείρησης, αστικής εταιρείας μη εγγεγραμμένης στο ΓΕΜΗ, αφανούς εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας κληρονόμων και /ή κοινωνία δικαιώματος, υποκατάστημα ημεδαπής ή αλλοδαπής με σύσταση νέας εταιρείας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 116 του Ν. 4072/2012, ορίζεται ότι:

«11. Οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) εφαρμόζονται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες (Ι.Κ.Ε.).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1043/2008, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι:

«.....Η κοινοπραξία είναι μια ιδιότυπη μορφή ένωσης επιτηδευματιών που συστήνεται για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού, την πραγματοποίηση δηλ. ορισμένης πράξης. Η κοινοπραξία στερείται νομικής προσωπικότητας και συνεπώς δεν μπορεί να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κατά συνέπεια δεν μπορεί ποτέ να αποκτήσει κυριότητα, ούτε και να την μεταβιβάσει. Υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων μπορούν να είναι μόνο τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που αποτελούν τα μέλη της κοινοπραξίας.»

Συνηθισμένη στην πράξη είναι η σύσταση κοινοπραξίας για την ανέγερση οικοδομής επί αντιπαροχή.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 293 του Ν. 4072/2012, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα.».

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται το με αριθ. πρωτ./29.10.2008 έγγραφο του Υπ. Οικ/μίας & Οικ/κών, σχετικό με την απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων κατά τη μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε. με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 2 Κ.Ν. 2190/1920, σύμφωνα με την οποία διευκρινίζεται ότι:

«Στις περιπτώσεις που προβλέπεται από το νόμο η μετατροπή μιας μορφής εταιρείας σε άλλη, γίνεται δεκτό από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία (Βλ. μεταξύ άλλων ΣτΕ 2647/1978, ΣτΕ 4221/1986, ΣτΕ 341/1987, ΥπΟικ 1035603/238/Β0013/ΠΟΛ.1122/1993, κατόπιν της υπ' αριθμ. 131/1993 ΓνωμΝΣΚ, ΥπΟικ 1048879/10658/Β0012/ΠΟΛ.1255/8.9.2000) ότι δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου αλλά απλή μεταβολή του νομικού τύπου της υφιστάμενης εταιρείας, χωρίς να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάριση αυτής και χωρίς ανάγκη μεταβίβασης των εταιρικών αντικειμένων και χρεών στην εταιρία με τη νέα της μορφή (σχετ. Νικ. Ρόκκας, Εμπορ. Εταιρείες, Μέρος Γ'). Πρόκειται για τις περιπτώσεις των «γνήσιων» ή «κατά κυριολεξία» μετατροπών.

Όσον αφορά στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, στην περίπτωση της κατά κυριολεξία μετατροπής μιας μορφής εμπορικής εταιρείας σε άλλη, όπως στην προκειμένη περίπτωση της μετατροπής Ο.Ε. σε Α.Ε., η οποία προβλέπεται από το άρθρο 67 παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/1920,

εφόσον δε μεσολαβεί λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε., όλα, δε, τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού παραμένουν αμετάβλητα, η διαδοχή των εταιρικών αντικειμένων, μεταξύ των οποίων υπάρχουν και ακίνητα που ανήκουν κατά κυριότητα στη μετατρεπόμενη εταιρία κατά το χρόνο της μετατροπής, δε συνιστά μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 (σχετική η προαναφερθείσα ΠΟΛ.1255/8.9.2000 όπου τίθενται αναλυτικά οι προϋποθέσεις που πρέπει να τηρηθούν κατά τη διαδικασία μετατροπής).

Επειδή, εν προκειμένω, η εν λόγω νέα εταιρεία Ι.Κ.Ε. προήλθε από την μεταβολή οικονομικής μονάδας (Κοινοπραξία) που δεν διέθετε νομική προσωπικότητα, μη εγγεγραμμένη στο ΓΕΜΗ. Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η μετατροπή αυτή δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του εμπορικού δικαίου άλλα μόνο από τους αναπτυξιακούς νόμους, όπως ο ν. 1297/72, του οποίου έκανε χρήση.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται το με αριθ. πρωτ./29.10.2008 έγγραφο του Υπ. Οικ/μίας & Οικ/κών, σχετικό με την απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων κατά τη μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε. με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 2 Κ.Ν. 2190/1920.

Επειδή, στο ανωτέρω έγγραφο αναφέρεται σαφώς ποιου είδους εταιρείας την μετατροπή αφορά σε Α.Ε., βάσει του νόμου περί ανωνύμων εταιρειών. Εν προκειμένω δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα και με τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

[.... ο έλεγχος επισημαίνει ότι στο με αριθμό/2017 συνταχθέν συμβόλαιο διατυπώνεται με σαφήνεια και ξεκάθαρα στο φύλλο 3 αυτολεξεί ότι: «Η Δ Η σήμερα με το παρόν, οι ανωτέρω συμβαλλόμενοι, από κοινού και εκ συμφώνου ενεργούντες, αποφασίζουν με το παρόν την ίδρυση Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας (κατά τις διατάξεις των άρθρων 43 έως 120 του Ν.4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-4-2012), μετατρέποντας την ως άνω «Κοινοπραξία» (εισφέροντας «εις είδος» την ύψους 271.586,55€ καθαρή περιουσία της και καταβάλλοντας συμπληρωματικά 1.413,45€ μετρητά για την στρογγυλοποίηση), κατά τις διατάξεις των άρθρων 77 παρ. 2, 107 και 116 παρ. 5 του Ν. 4072/2012 σε συνδυασμό με τα ευεργήματα του Ν.Δ. 1297/1972 και σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο αριθ. Κ2-5371/31-7-2013.....», γεγονός που καταδεικνύει την πλήρη γνώση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972.]

Επειδή, στο ανωτέρω συμβόλαιο αναφέρεται ρητά η χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972, συνεπώς η προσφεύγουσα ήταν σε γνώση ότι η μετατροπή έγινε κατά τις διατάξεις

των άρθρων 77 παρ. 2, 107 και 116 παρ. 5 του Ν. 4072/2012 σε συνδυασμό με τα ευεργήματα του Ν.Δ. 1297/1972.

Επειδή, επίσης με την ΠΟΛ.25/19.5.1973, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για το υπ' αριθ. 1297/1972 Ν.Δ. , ορίζεται ότι για να υπάρξει συγχώνευση ή μετατροπή, δεν αρκεί τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχειρήσεως να περιέλθουν εις την ετέραν (την απορροφωσαν ή την νέαν) **αλλά πρέπει και τα μέλη των παλαιών εταιρειών να συμμετέχουν εις την νέαν εταιρείαν.**

Επειδή, από το έλεγχο διαπιστώθηκε ότι εντός 5-ετίας, στις 04-12-2020, αποχώρησε από την νομική οντότητα η μεταβιβάζοντας το ποσοστό της ως εξής: α) τα 133.280 μερίδια (ήτοι σύνολο 98% των μεριδίων της) στον και β) τα 2.720 μερίδια (ήτοι σύνολο 2% των μεριδίων της) στον Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι εταίροι είχαν πλήρη γνώση των προϋποθέσεων που θέτει το Ν.Δ. 1297/1972 και συγκεκριμένα το άρθρο 4 περ. γ' και με απόλυτη σαφήνεια είναι διατυπωμένο στο φύλλο 6 του με αριθμό/19-09-2017 καταστατικού συμβολαίου.

Επειδή, με τις διατάξεις το άρθρ. 1 του ν. 1521/1950, ορίζεται ότι:

«1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.....3. Εν τη εννοία του όρου μεταβίβασις, δια την εφαρμογήν του παρόντος νόμου, είναι:δ) η παραίτησις από της κυριότητος επί ακινήτου περιουσίας ή από πραγματικού δικαιώματος επί ακινήτου ή.....».

Επειδή, εν προκειμένω υπήρξε μεταβίβαση δικαιωμάτων επί ακινήτου, εντός της πενταετίας, κατά παράβαση των οριζομένων στην περ. γ' του άρθρ. 4 του ν. 1297/1972, ορθώς έγινε άρση της απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ
Φορολογητέα αξία	310.122,86€	310.122,86€	310.122,86€
Απαλλαγή βάσει διατάξεων ν. 1297/72	310.122,86€	0,00€	0,00€
Τελική φορολογητέα αξία	0,00€	310.122,86€	310.122,86€
Αναλογών φόρος	0,00€	9.303,69€	9.303,69€
Δημοτ. Φόρος 3%	0,00€	279,11€	279,11€
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.		4.651,84€	4.651,84€
Συνολικό ποσό	0,00€	14.234,64€	14.234,64€

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
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.