



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1366

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 59), εφεξής ΚΦΔ,
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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής»,

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στο νομίμως εκπροσωπούμενης κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος μεταβίβασης ακινήτου ποσού 2.802,52 ευρώ, πλέον δημοτικός φόρος (3%) ποσού 84,08 ευρώ πλέον πρόστιμο επί του κύριου φόρου αρθ. 54§1γ' ΚΦΔ (50%) ποσού 1.401,26 ευρώ, ήτοι **σύνολο για καταβολή 4.287,85 ευρώ**. Σημειώνεται δε ότι επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (απαλλαγή ΦΜΑ Ν.Δ. 1297/1972) του ΚΕΦΟΜΕΠ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης των με αριθ. εντολών μερικού απομακρυσμένου ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και του ΚΦΔ λόγω μετατροπής της ατομικής επιχείρησης τουσε ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η προσβαλλόμενη προβαίνει σε μη νόμιμες διαπιστώσεις ερμηνεύοντας κατά το δοκούν και εσφαλμένα τις προβλέψεις των διατάξεων του νόμου και όχι επί των πραγματικών προβλέψεων αυτού, αναφορικά με την κανονικότητα της λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης του Με την προσβαλλόμενη πράξη διατυπώνεται μια θεωρία ότι δεν θα έπρεπε να χορηγηθεί η προβλεπόμενη απαλλαγή φόρου στις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (νόμος περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων προς δημιουργία μεγάλων επιχειρήσεων) καθώς η ατομική επιχείρηση του δήθεν λειτούργησε μόλις για 4 ημέρες προτού προσδιοριστεί το ποσό της Καθαρής Θέσης της για να αποτελέσει εισφορά σε είδος στο κεφάλαιο της υπό σύσταση ΑΕ με βάση τον Ισολογισμό της 30.11.2018 σύμφωνα με την έκθεση της επιτροπής του αρ. 9του κν 2190/1920 και με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στην έννοια της λειτουργούσας επιχείρησης όπως και για τον λόγο ότι τα εισφερθέντα ακίνητα ανήκαν κατά ψιλή κυριότητα και όχι κατά πλήρη κυριότητα στην ως άνω ατομική επιχείρηση. Η ως άνω αιτιολογία αντίκειται στις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 καθώς σε κανένα σημείο των οικείων άρθρων (1-4) του ν.δ. 1297/1972 στα

οποία ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις της χορήγησης της απαλλαγής φόρου δεν προβλέπεται ότι δεν δύναται η μετατρεπόμενη επιχείρηση να λειτουργεί για μικρό διάστημα ή να μην δύναται να έχει την ψιλή κυριότητα των προς εισφορά στην μετατραπείσα ακινήτων παρά μόνον την πλήρη κυριότητα. Αντιθέτως, ο νομοθέτης στις ως άνω οικείες διατάξεις θέτει αυστηρά χρονικά πλαίσια λειτουργίας για την μετατραπείσα εταιρεία, τα οποία εν προκειμένω διαπιστώνεται και από τον έλεγχο της φορολογικής διοίκησης ότι τηρήθηκαν κατά τη σύσταση της ως άνω ανώνυμης εταιρείας και κατά τη λειτουργία της επί πενταετία. Σε κανένα σημείο του ν.δ. 1297/1972 αλλά και της ΠΟΛ 25/1973 δεν αναφέρεται ως αναγκαία προϋπόθεση ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης κατόπιν του οποίου θα εδύνατο να μετατραπεί σε ανώνυμη εταιρεία ώστε οι μεταβιβάσεις ακινήτων κατά την μετατροπή να λάβουν την απαλλαγή φόρου μεταβίβασης. Εσφαλμένη η αιτιολογία ότι επειδή η ατομική επιχείρηση είχε την ψιλή κυριότητα των ακινήτων που εισφέρθηκαν και όχι την πλήρη δεν θα έπρεπε να χορηγηθεί απαλλαγή φόρου μεταβίβασης καθώς οι σχετικές διατάξεις δεν αποκλείουν την ψιλή κυριότητα επί των εισφερόμενων ακινήτων σε μια μετατροπή επιχείρησης αντιθέτως αυτό που ορίζεται ρητά είναι ότι στη σύμβαση περί συγχώνευσης ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει παν εμπράγματο δικαίωμα χωρίς να προσδιορίζει αν αυτό θα είναι πλήρης κυριότητα, ψιλή ή επικαρπία. Εκ των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η αιτιολόγηση που φέρουν οι πράξεις περί δήθεν παραβίασης των όρων για την χορήγηση απαλλαγής φόρου μεταβίβασης είναι παράνομη και εσφαλμένη.

- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Δημόσια Διοίκηση. Στην προκειμένη περίπτωση η εταιρεία για τη σύσταση τήρησε όλες τις νόμιμες διαδικασίες σύστασης και λειτουργίας της εταιρείας από μετατροπή της ατομικής επιχείρησης του Από τη σύσταση και κατά τη διάρκεια λειτουργίας ουδέν μεμπτόν διαπιστώθηκε ενώ σημειωτέον οι οικείες Δ.Ο.Υ. αποδέχθηκαν ανεπιφύλακτα την υποβολή των δηλώσεων ΦΜΑ και χορήγησαν απαλλαγή φόρου για τα εισφερθέντα ακίνητα κατά τη μετατροπή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 4, 5, 7 & 8 του ν.1521/1950, όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Ν.1587/1950:

«Άρθρον 1

1.Εφ' εκάστης εξ'επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών.

3. Εν την έννοια του όρου μεταβιβάσεως δια την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι: α) η απαλλοτρίωσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως εν αύτη γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω όρω της εξωνήσεως, β) η σύστασις επικαρπίας οικήσεως ή άλλης δουλείας εκ των προβλεπομένων υπό των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικος, γ) κατά την διάλυσιν ομορύθμου ή ετερορύθμου εταιρείας μεταβίβασης της ακινήτου περιουσίας της εις τα μέλη αυτής, δ) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου ή από πραγματικού δικαιώματος επί ακινήτου ή από της κυριότητας πλοίου, ε) η απαλλοτρίωσις ακινήτου δια δημόσιαν ωφέλειαν στ) η εναλλαγή προικός έχουσης αντικείμενον ακινήτον ή πραγματικόν δικαίωμα επί ακινήτου ή πλοίου και ζ) η διανομή ακινήτων κλπ. μεταξύ των συγκυριών των.

5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των.

Άρθρον 3

1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει :

α) Η ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου. Σε κάθε περίπτωση σύνταξης οριστικού συμβολαίου σε εκτέλεση προσυμφώνου και ανεξάρτητα από το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου ή του οριστικού συμβολαίου, στην αξία του ακινήτου δεν υπολογίζονται οι προσθήκες και βελτιώσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τον εκ προσυμφώνου αγοραστή μετά την υπογραφή του προσυμφώνου και πριν την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου, με την προϋπόθεση ότι κατά τη σύνταξη του προσυμφώνου καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου το συμφωνηθέν τίμημα και παραδόθηκε στον αγοραστή, νομή και κατοχή του ακινήτου. Τα ανωτέρω ισχύουν για οριστικά συμβόλαια μεταβίβασης τα οποία συντάσσονται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ανεξάρτητα από το χρόνο κατάρτισης του προσυμφώνου. ε) ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπές περιπτώσεις.

2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν εξ' ετέρων συμβολαίων ή εξ' εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών δωρεών και προικών ή εξ' άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή κατά την κρίσιν του Οικ. Εφόρου τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου.

Άρθρο 4.

Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται:

A) Επί αυτούσιου διανομής ακινήτου μεταξύ συγκυριών βάσει των συντελεστών της περιπτ. Γ` της παρούσης παραγράφου, μειούμενος εις το τέταρτον. Εάν κατά την διανομήν αι μερίδες των δικαιούχων δεν είναι ισομερείς προς τας ιδανικάς τοιαύτας και καταβάλλεται προς συμπλήρωσιν μιάς ή πλειόνων μερίδων τίμημα, ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της αξίας του τμήματος της μερίδος δι' ο καταβάλλεται τίμημα υπολογίζεται βάσει των συντελεστών της περιπτ. Γ` της παρούσης παραγράφου, εκτός εάν πρόκειται περί οικοπέδου του οποίου η διανομή καθίσταται ανέφικτος λόγω μη πληρώσεως των προϋποθέσεων των προβλεπομένων υπό των διατάξεων περί κανονισμού της Πολεοδομικής Υπηρεσίας και συντρέχει η περιπτ. α της περιπτώσεως Β` της παρούσης παραγράφου ότε ο φόρος υπολογίζεται κατά εν τη περιπτώσει ταύτη οριζόμενα.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση δημιουργίας περισσότερων της μιας μερικότερων κοινωνιών, για τα μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές. Σε περαιτέρω αυτούσια διανομή των ακινήτων μεταξύ των συγκυριών της μερικότερης κοινωνίας, από το φόρο, που αναλογεί στη νέα αυτή διανομή εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε κατά τη δημιουργία της μερικότερης κοινωνίας.

Άρθρον 5.

1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή, Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και αι προσαυξήσεις του άρθρ. 9 του παρόντος

βαρύνουσι τον αγοραστήν, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού. ... Επί διανομής ακινήτων μεταξύ συγκυριών ο φόρος βαρύνει έκαστον τούτων κατά σχέσιν ανάλογον προς την αξίαν της μερίδας του.

Άρθρον 7.

1. Πριν από κάθε μεταβίβαση με επαχθή αιτία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης στη Φορολογική Διοίκηση. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να προσκομίσουν στο συμβολαιογράφο όλα τα αναγκαία στοιχεία που απαιτούνται για την ορθή σύνταξη της δήλωσης από αυτόν και στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης τα νόμιμα δικαιολογητικά. ...

Άρθρον 8

... 2. Μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης για ακίνητα, τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, ενεργείται προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, με βάση συγκριτικά στοιχεία, τα βιβλία τιμών ή και άλλα τυχόν στοιχεία.

Αν η δηλωθείσα αξία συμπίπτει με την προσωρινή, αυτή κρίνεται ειλικρινής. Αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μέσα σε δύο (2) μήνες από τον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας δύναται να την αποδεχθεί και να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθορίζονται ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

3. Σε περίπτωση που το τίμημα, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ή το εκπλειστηρίασμα, σε αναγκαστικό ή εκούσιο πλειστηριασμό, είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία, ο φόρος επιβάλλεται στη μεγαλύτερη αξία.

4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεις οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Εφόρου κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων. ...».

Επειδή με το Ν.Δ. 1297 της 8.12.1972 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων.- (Α' 217)», ως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

« Άρθρον 1.

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.»

Άρθρον 2.

1. Η εκ της κατά το άρθρον 1 συγχωνεύσεως ή μετατροπής προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρον εισοδήματος.

2. Η κατά την προηγουμένην παράγραφον υπεραξία, διαπιστουμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζομένη απαραιτήτως 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' οιανδήποτε τρόπον διαλύσεώς της, εφαρμοζομένων αναλόγως εν προκειμένω δια μέν τας ανωνύμους εταιρείας των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955, δια δε τας εταιρείας περιωρισμένης ευθύνης των 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 βάσεις 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 ακαθάριστων εσόδων της εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως προελθούσης εταιρείας, προκειμένου υπολογισμού των καθαρών κερδών αυτής, βάσει των ισχυουσών διατάξεων.

Άρθρον 3.

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 οιοιδήποτε 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.

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 περίπτωση καθ' ήν το εισφερόμενον εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν ακίνητον, είχε 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 διάρκεια της πενταετίας επιτρέπεται, όπως η συγχωνεύουσα ή συνιστωμένη εταιρεία, υπό την προϋπόθεση 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 προϋπόθεση 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 εκποίησιν 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.».

Άρθρον 4.

Προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 3 είναι: α) ότι η από τη συγχώνευση ή μετατροπή προερχόμενη εταιρία θα έχει κατά το χρόνο της συγχώνευσης ή σύστασής της, ολοσχερώς καταβεβλημένο κεφάλαιο όχι κατώτερο, αν μεν είναι ανώνυμη εταιρία των εκατό εκατομμυρίων (100.000.000) δραχμών, αν δε είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης, εκατόν σαράντα έξι χιλιάδων επτακοσίων τριάντα πέντε (146.735) ευρώ.

1.1.2002. β) ότι, στις περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρία ή εισφοράς κλάδου των επιχειρήσεων αυτών σε ανώνυμη εταιρία ή συγχώνευσης αυτών με ανώνυμη εταιρία, εκτός της περίπτωσης συγχώνευσης ανώνυμων εταιριών, οι μετοχές της ανώνυμης εταιρίας, που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του συνόλου τους για μια πενταετία από το χρόνο της συγχώνευσης ή μετατροπής. γ) ότι εις τας περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας εις εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης ή συγχωνεύσεως τοιούτων μεθ' εταιρείας περιορισμένης ευθύνης τα εταιρικά μερίδια της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, τα αντιστοιχούντα εις την αξίαν του εισφερομένου κεφαλαίου, θα είναι μη μεταβιβάσιμα κατα ποσοστόν 75% του συνόλου των επι μίαν πενταετίαν απο της συγχωνεύσεως ή μετατροπής.

Άρθρον 6.

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' ό μέρος το προϊόν της εκποιήσεως δεν διατίθεται κατά τα εν τη περιπτώσει (β) του τελευταίου εδαφίου του αυτού άρθρου".

2. Δια την βεβαίωσιν και την καταβολήν των οφειλομένων φόρων φόρων, τελών, εφαρμόζονται αναλόγως και διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Αι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται εν περιπτώσει μεταφοράς και παραγωγικής λειτουργίας των επί του εισφερθέντος ακινήτου μηχανημάτων και εξοπλισμού εν γένει εκ της Α' περιοχής εις ετέραν τοιαύτην του Ν.Δ. 1078/1971 "περί λήψεως φορολογικών και άλλων τινών μέτρων προς ενίσχυσιν της περιφερειακής αναπτύξεως", ως ισχύει, προ της παρόδου της υπό του άρθρου

3 του παρόντος προβλεπομένης πενταετίας, της επιχειρήσεως δυναμένης εν τη περιπτώσει ταύτη να χρησιμοποιήση το ακίνητον εκ του οποίου μετεφέρθησαν τα μηχανήματα και αι εγκαταστάσεις εν γένει δι' οιονδήποτε έτερον σκοπόν περιλαμβανομένης και της εκποιήσεως".

3. Οι διατάξεις των προηγουμένων παραγράφων δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση μεταφοράς και παραγωγικής λειτουργίας των επί του εισφερθέντος ακινήτου μηχανημάτων και εξοπλισμού γενικά από την Α` Περιοχή του άρθρου 3 σε άλλη περιοχή του ν. 1262/1982 όπως ισχύει ή σε περιοχή από τις αναφερόμενες στις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 3 του παραπάνω νόμου πριν από την πάροδο της πενταετίας που προβλέπεται στο άρθρο 3 του παρόντος, η δε επιχείρηση έχει το δικαίωμα στην περίπτωση αυτή να χρησιμοποιήση το ακίνητο από το οποίο μεταφέρθηκαν τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις γενικά για οποιοδήποτε άλλο σκοπό περιλαμβανομένης και της εκποιήσεως. Το δικαίωμα αυτό έχει η επιχείρηση κι όταν συνεχίσει τη λειτουργία της εκτός της Περιοχής Α` του άρθρου 3 του ν. 1262/1982 τουλάχιστο μέχρι συμπληρώσεως πενταετίας από το χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης ή της απόσχισης με νέες μηχανολογικές και λοιπές εγκαταστάσεις είτε ιδιόκτητες, είτε μισθωμένες βάσει κοινής μίσθωσης ή σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 25/1973 του Υπουργείου Οικονομικών «περί κοινοποιήσεως του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διατάγματος «περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων», ορίζονται τα εξής:

«Κοινοποιούμεν κατωτέρω τας διατάξεις του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διατάγματος «περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων», δημοσιευθέντος δια του υπ' αριθ. 217 της 8 Δεκεμβρίου 1972 φύλλου της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως (τεύχος Α') και παρέχομεν τας κάτωθι οδηγίας δια την εφαρμογήν αυτού.

1) ΓΕΝΙΚΑ

Προς ενίσχυσιν της ιδιωτικής πρωτοβουλίας δια την δημιουργίαν εν τη Χώρα ισχυρών οικονομικών μονάδων ικανών να ανταποκριθούν εις τα εκ της συγχρόνου τεχνικής και οικονομικής εξελίξεως προκύπτοντα ζητήματα (αύξεις παραγωγικότητας, μείωσις του κόστους, αύξεις της παραγωγής και βελτίωσις της ανταγωνιστικής των θέσεως, ορθολογικωτέρα οργάνωσις της παραγωγής και διανομής κλπ.), θεσπίζονται δια του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος φορολογικαί διευκολύνσεις και απαλλαγαι εις τας συγχωνευόμενας ή μετατρεπομένας επιχειρήσεις, οιασδήποτε μορφής, εις ανώνυμον εταιρείαν ή εις εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης, υπό ωρισμένας όμως προϋποθέσεις, εφ' όσον η ολοκλήρωσις της συγχωνεύσεως ή της μετατροπής ήθελε συντελεσθή μέχρι και της 31 Δεκεμβρίου 1975. Διευκρινίζεται ότι, εκ γενικωτέρων λόγων, του μέτρου εφαρμογής των διαταξεων του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος εξαιρούνται (άρθρον 12) αι επιχειρήσεις των οποίων το αντικείμενον εργασιών συνίσταται κατά κύριον λόγον εις την κατάσκευήν ή εις την εκμεταλλευσιν πάσης φύσεως ακινήτων, πλην των ξενοδοχειακών τοιούτων δι' ας ισχύουν τα υπό του κοινοποιουμένου Ν.Δ. παρεχόμενα φορολογικά κίνητρα.

Αι συγχωνευόμενοι επιχειρήσεις, κατά τας διατάξεις του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος δεν είναι απαραίτητον να έχουν το αυτό αντικείμενον δραστηριότητος ή την αυτήν εδραν. Δεν αξιούται δηλαδή το ομοειδές τουτων ως προϋπόθεσις της συγχωνεύσεως, καθ' όσον δια ταύτης σκοπείται η ένωσις των οικονομικών μέσων των συγχωνευομένων επιχειρήσεων δια την δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μοναδων και ουχί δια την ενίσχυσιν μοναδων της αυτής δραστηριότητος.

Δια την εφαρμογήν των διαταξεων του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος δέον όπως εις την νέαν επιχείρησιν μεταβιβάζεται, προκειμένου μεν περί ατομικών επιχειρήσεων ουχί ολόκληρος η περιουσία του άτομου, αλλά μόνον της επιχείρησεως αυτού, επί δε εταιρειών ολόκληρος η εταιρική περιουσία, θεωρουμένης άπασης ως ενιαιον σύνολον. Ίνα υπάρξη συγχώνευσις ή μετατροπή, δεν αρκεί τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησεως να περιέλθουν εις την ετέραν (την απορροφωσαν ή την νέαν) αλλά πρέπει και τα μέλη των παλαιών εταιρειών να συμμετέχουν εις την νέαν εταιρείαν. Διευκρινίζεται ότι εις την νέαν ανώνυμον εταιρείαν ή εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης δεν υφίσταται κώλυμα δια την συμμετοχήν ως ιδρυτων και ετέρων φυσικών ή νομικών προσώπων. Επί των εισφορών όμως των προσώπων τουτων εις είδος ή εις μετρητα δεν έχουσιν εφαρμογήν αι υπό του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος προβλεπόμενοι απαλλαγαι.

Τονίζεται ότι εις πάσαν περίπτωσηι συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιρειών ή εταιρειών περιωρισμένης ευθύνης ή ιδρύσεως τοιούτων εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως έτερων επιχειρήσεων, κατά τας διατάξεις του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος, θα έχωσι παράλληλον εφαρμογήν αι διατάξεις του Ν. 2190/1920, ως ισχύει, και του Ν. 3190/1955, αι αφορωσαι την σύστασιν των ανωτέρω εταιρειών ή την αύξησιν του μετοχικού των κεφαλαίου.

Ειδικότερον προκειμένου περί ανωνύμων εταιρειών ο νόμος 5261/1931 «περί συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιρειών» προβλέπει τρεις περιπτώσεις καθ' ας επέρχεται το αποτέλεσμα της συγχωνεύσεως: α) δια διαλύσεως αυτων και συστασεως νέας ανωνύμου εταιρείας, β) δι' απορροφήσεως των υπό άλλης υπαρχούσης ανωνύμου εταιρείας και γ) δι' εξαγοράς των υπό άλλης ανωνύμου εταιρείας. Καθ' οιονδήποτε των ανωτέρω τρόπων ήθελε γίνει η συγχώνευσις ανωνύμων εταιρειών θα έχωσιν εφαρμογήν αι δια του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος παρεχόμενοι φορολογικοί απαλλαγαι και διευκολύνσεις. Προκειμένου περί εταιρειών περιωρισμένης ευθύνης ή συγχώνευσις, βάσει του Ν. 3190/1955 δύναται να επέλθη είτε δια συστασεως νέας εταιρείας περιωρισμένης ευθύνης είτε δια της απορροφήσεως υπό μιας εταιρείας περιωρισμένης ευθύνης άλλης ή άλλων εταιρειών περιωρισμένης ευθύνης.

2) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΟΥΜΕΝΟΥ Ν. Δ/ΤΟΣ

Τα παρεχόμενα υπό του κοινοποιουμένου Νομοθετικού Διαταγματος φορολογικά κίνητρα ισχύουν επί:

1) Συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων εις Ανώνυμον Εταιρείαν ή Εταιρείαν Περιωρισμένης Ευθύνης.

Ειδικότερον επί: α), ε) Μετατροπής ατομικής επιχείρησεως ή προσωπικής εταιρείας εις ανώνυμον εταιρείαν ή εις εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης.

.....

3) ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑΙ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΑΙ

Αι δια του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος παρεχόμεναι φορολογικάι απαλλαγαι και διευκολύνσεις συνίστανται εις την: α) β. Απαλλαγήν από του φόρου μεταβιβάσεως των εισφερομένων ακινήτων εις την συγχωνεύουσαν ή συνιστωμένην κατά τας διατάξεις του άρθρου 1 του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος εταιρείαν.

4) ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗΝ ΤΩΝ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ

1) Επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων εις Α. Ε. ή Ε.Π.Ε.

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

α) Το κεφάλαιον της νέας εταιρείας, ήτις προέρχεται εκ της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, πρέπει να είναι κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή της συστάσεως ουχί κατώτερον των 10.000.000

δραχμών εάν είναι ανώνυμος εταιρεία, και των 5.000.000 δραχμών εάν είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και να έχη, εις αμφοτέρας τας περιπτώσεις, ολοσχερώς κατάβληθή.

β) Εις περίπτωσιν μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εις ανώνυμον εταιρείαν ή εν περιπτώσει συγχωνεύσεως των ανωτέρω επιχειρήσεων μετ' ανωνύμου εταιρείας, αι μετοχαί της ανωνύμου εταιρείας αι αντιστοιχούσαι εις την αξίαν του εισφερομένου κεφαλαίου θα είναι υποχρεωτικώς ονομαστικοί εν τω συνόλω και μη μεταβιβάσιμοι κατά ποσοστόν 75% του συνόλου των επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Διευκρινίζεται ότι τα αυτά ισχύουν και επί συγχωνεύσεως επιχειρήσεως οιασδήποτε μορφής, πλην ανωνύμων εταιρειών, προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας.

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, πλην 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.

.....

6) ΑΡΣΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ

Αι υπό του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος παρεχόμενοι φορολογικά απαλλαγά και διευκολύνσεις αίρονται αυτοδικαίως εις περίπτωσιν μη τηρήσεως των εν άρθροις 3 και 4 αυτού προϋποθέσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων του άρθρου 5 του ως είρηται Ν. Δ/τος. Ειδικώτερον αι τιθέμεναι υπό του νόμου προϋποθέσεις έχουν ως ακολούθως: α) Η χρησιμοποίηση του εισφερθέντος ακινήτου αποκλειστικώς δια τας ανάγκας της συγχωνευούσης ή συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν (κατωτέρω κεφάλαιον 13). β) Η ύπαρξις ελαχίστου ορίου κεφαλαίου, ως τούτο καθορίζεται, αναλόγως της μορφής της εταιρείας, υπό των κατ' ιδίαν διατάξεων του ως είρηται Ν. Δ/τος και γ) Η έκδοσις ονομαστικών μετοχών δια την αξίαν του εισφερομένου κεφαλαίου και ή μη μεταβίβασις τούτων κατά ποσοστόν 75% επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, προκειμένου δε περί μεριδίων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ποσοστών συμμετοχής εις προσωπικάς βιομηχανικάς ή βιοτεχνικάς εταιρείας η μη μεταβίβασις τούτων κατά ποσοστόν 75%. Τονίζεται ότι αι ως είρηται προϋποθέσεις δέον να υφίστανται καθ' όλην την διάρκειαν της πενταετίας από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Ούτω π.χ. αι χορηγηθείσαι κατά την συγχώνευσιν ή μετατροπήν απαλλαγά θα αίρωνται εν περιπτώσει μή διατηρήσεως επί πενταετίαν των μετοχών ως ονομαστικών, ή εν περιπτώσει μεταβιβάσεως τούτων ή των εταιρικών μεριδίων εις ποσοστόν πέραν του 25% του συνόλου των. Διευκρινίζεται εν προκειμένω, ότι το οριζόμενον ποσοστόν αφορά τας εκ των αρχικών μετόχων μεταβιβάσεις μετοχών ή τας εκ των αρχικών εταίρων μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων. Πάσα περαιτέρω μεταβίβασις των αυτών μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων υπό των νέων μετόχων ή εταίρων δεν λαμβάνεται υπ' όψιν δια τον υπολογισμόν του 25%, όπερ σημειωτέον υπολογίζεται επί του

συνόλου των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων και ουχί επί των αναλογούντων εις έκαστον μέτοχον ή εταίρον.

...

13) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΦΟΡΩΣΑΙ ΕΙΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1) Δια των διατάξεων του άρθρου 3 του κοινοποιουμένου Νομ. Δ/τος παρέχεται, μεταξύ άλλων, απαλλαγή εκ παντός φόρου και συνεπώς και εκ του φόρου μεταβιβάσεως των εισφερομένων ακινήτων ή εμπραγμάτων επί ακινήτων δικαιωμάτων υπό των εν Κεφαλαίω 2 της παρούσης αναφερομένων επιχειρήσεων, εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εκ μετατροπής εταιρείαν.

Προϋπόθεσις δια την παροχήν της εν λόγω απαλλαγής, πέραν των εν Κεφαλαίω 4 της παρούσης αναφερομένων προϋποθέσεων, είναι η χρησιμοποίησις επί μίαν πενταετίαν τουλάχιστον, των εισφερομένων ακινήτων ή εμπραγμάτων επί ακινήτων δικαιωμάτων, αποκλειστικώς δια τας ανάγκας της λειτουργίας της συγχωνευούσης, ή συνιστωμένης εταιρείας και ουχί και δ' εκμετάλλευσιν υπ' αυτής κατ' άλλον τρόπον, ως δι' εκμισθώσεως, εκποιήσεως και αγοράς ετέρου περιουσιακού στοιχείου κλπ.

Η ως είρηται απαλλαγή καταλαμβάνει μόνον τα ακίνητα τα ανήκοντα εις τας συγχωνευομένας ή μετατρεπομένας επιχειρήσεις, άτινα χρησιμοποιούνται δια τας ανάγκας αυτών κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Συνεπώς, η εισφορά ακινήτων ανηκόντων εις τους εταίρους συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων προσωπικών εταιρειών ή Ε.Π. Ε. και ουχί εις τό νομικόν πρόσωπον τούτων, ως και η εισφορά ακινήτων ανηκόντων μεν εις τον επιχειρηματίαν ατομικής επιχειρήσεως μη χρησιμοποιουμένων όμως υπό της μετατρεπομένης ή συγχωνευομένης ατομικής τούτου επιχειρήσεως, δεν δύνανται να τύχουν της κατά τα άνω απαλλαγής εκ του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων.

Όσαύτως δεν δύνανται να τύχουν απαλλαγής εκ του φόρου μεταβιβάσεως ακίνητα εισφερόμενα προς κάλυψιν του απαιτουμένου υπό του κοινοποιουμένου νόμου κεφαλαίου υπό τρίτων φυσικών ή νομικών προσώπων, άτινα θα μετέχουν της εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως προερχομένης νέας εταιρείας. Σημειούται ότι, ο επί των εν λόγω περιπτώσεων οφειλόμενος φόρος θα καταβληθή, κατά τα υπό του άρθρου 8 του Α.Ν. 1521/1950 οριζόμενα, προ της καταρτίσεως της οικείας συμβολαιογραφικής πράξεως.

Διευκρινίζεται ότι, εις μεν την περίπτωσιν εισφοράς ακινήτου ανήκοντος εις τινα των εταίρων εφ' ου δαπάναις της μετατρεπομένης ή συγχωνευομένης επιχειρήσεως είχαν ανεγερθή κτίσματα, ο κατά τα άνω οφειλόμενος φόρος μεταβιβάσεως, θα υπολογισθή επί της αξίας του τε οικοπέδου και των κτισμάτων (Σ.Τ.Ε. 346/73 και Κ. 4681/47/Πολ. 69/1973...

2) Εν περιπτώσει διαλύσεως, της συγχωνευούσης ή της εκ μετατροπής νέας εταιρείας προ της παρόδου πενταετίας από της συγχωνεύσεως ή συστάσεώς της, συμφώνως προς τας διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του κοινοποιημένου Νομ. Δ/τος, υποχρεούται αύτη εις την καταβολήν του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, του οποίου απηλλάγη βάσει των διατάξεων του άρθρου 3, κατά τα προεκτεθέντα. Ο εν λόγω φόρος, υπολογίζεται επί της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής της εταιρείας, βάσει των συντελεστών των ισχυόντων κατά τον χρόνον τούτον (άρθρον 5 παρ. 1 περιπτ. β' του κοινοποιημένου νόμου), καταβάλλεται δε άνευ προσαυξήσεως λόγω εκπροθέσμου, δια δηλώσεως της διαλυομένης εταιρείας, υποβαλλομένης εις τον αρμόδιον δια την φορολογίαν μεταβιβάσεως ακινήτων Οικον. Έφορον, εντός προθεσμίας δύο μηνών από της διαλύσεώς της, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως της παραγρ. 2 του προμνησθέντος άρθρου.

Εν περιπτώσει παραλείψεως υποβολής δηλώσεως, δια πράξεως του Οικον. Εφόρου, καταλογίζεται πέραν του οφειλομένου φόρου και προσαύξεις από 50% - 100% αυτού,

συμφώνως προς την διάταξιν της παραγρ. 1 του άρθρου 9 του δια του Ν. 1587/1950 κυρωθέντος Α.Ν. 1521/1950.

Επί εκπροθέσμου υποβολής δηλώσεως, υπό της κατά τ' ανωτέρω υποχρέου εταιρείας, υπολογίζεται προσαύξησις εκ 5% δι' έκαστον μήνα εκπροθέσμου υποβολής, ήτις εν πάση περιπτώσει δεν δύναται να υπερβή το τέταρτον της διαφοράς του φόρου, της διατάξεως του άρθρου 2 παράγραφος 2, του Ν.Δ. 632/1948 εχούσης και εν προκειμένω εφαρμογήν, άτε του Α.Ν. 1521/1950 μη προβλέποντος διάφορον ρύθμισιν. Το εκπρόθεσμον της υποβολής της δηλώσεως υπολογίζεται από της επομένης, της συμπληρώσεως της προρρηθείσης διμήνου προθεσμίας ημέρας, αφ' ης απωλέσθη το ευεργέτημα της καταβολής του φόρου άνευ προσαυξήσεως.

3) Δια τον υπολογισμόν του οφειλομένου, κατά τα εν τη προηγουμένη παραγράφω, φόρου μεταβιβάσεως, θα λαμβάνηται υπ' όψιν, κατά τα προεκτεθέντα, η αγοραία αξία των εισφερθέντων ακινήτων κατά τον χρόνον της εισφοράς των. Και τούτο διότι, η υπό της εκτιμητικής επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 προβλεπομένη έκθεσις, περί της αξίας εισφερομένου ακινήτου, καθ' α γίνεται παγίως δεκτόν, δεν δεσμεύει την φορολογούσαν αρχήν και τα φορολογικά Δικαστήρια, δυναμένη να παραμερισθή επί τή ητιολογημένη αποδόσει μείζονος σημασίας εις έτερα συγκριτικά στοιχεία μετά των οποίων όμως υποχρεωτικώς συνεκτιμάται (Σ.τ.Ε. 2074/ 61, 839/63, 2708/66 και 704/67).

4) Τέλος, υπό των συνδεδασμένων διατάξεων της παραγρ. 3 του άρθρου 7, και των άρθρων 2 και 3 του κοινοποιουμένου Νομ. Δ/τος παρέχεται απαλλαγή εκ του φόρου μεταβιβάσεως και επί συγχωνεύσεως επιχειρήσεων ανηκουσών εις Γεωργικάς Συνεταιριστικές Οργανώσεις πρώτου και δευτέρου βαθμού, ως και επί αυτοδιαλύσεως αυτών επί σκοπώ εγγραφής των μελών των εις ετέραν ομοίαν επιχείρησιν, εις ην μεταβιβάζονται τα περιουσιακά στοιχεία της διαλυθείσης επιχειρήσεως.».

Επειδή, περαιτέρω με το αριθ. πρωτ.: **Δ13Β 1148617 ΕΞ 30.9.2013** έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Απαλλαγή από το φ.μ.α. με το ν.δ. 1297/1972 ή ν. 2166/1993»

«Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου σας, με το οποίο διαβιβάσατε ερώτημα φορολογούμενου, σχετικά με απαλλαγή από το φ.μ.α. κατά τη μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε. με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 ή του ν. 2166/1993, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν.δ. 1297/1972, όπως ισχύουν, η σύμβαση για τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και παντός άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος, και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη απαιτούμενη για τη συγχώνευση ή τη μετατροπή ή τη σύσταση της νέας εταιρίας απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος κ.λπ..

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία εισφέρονται στη συγχωνεύουσα ή συνιστώμενη εταιρία, η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης χορηγείται υπό τις εξής προϋποθέσεις:

Α) Τα εισφερόμενα ακίνητα να ανήκουν κατά πλήρη κυριότητα στη συγχωνευόμενη ή μετατρεπόμενη επιχείρηση και να χρησιμοποιούνται από αυτήν κατά το χρόνο συγχώνευσης ή μετατροπής, ή, αν είχαν εισφερθεί κατά χρήση σε αυτή, να έχουν αποδεδειγμένα χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της επί μια πενταετία από τη συγχώνευση ή μετατροπή και

Β) Τα εισφερόμενα ακίνητα να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της συγχωνεύουσας ή συνιστώμενης εταιρίας τουλάχιστον για μια πενταετία από τη συγχώνευση ή τη μετατροπή.

2. Σχετικά με την έννοια της «εισφοράς κατά χρήση» του ακινήτου στη συγχωνευόμενη ή μετατρεπόμενη επιχείρηση, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι η εισφορά του ακινήτου κατά χρήση προς τη συγχωνευόμενη ή μετατρεπόμενη επιχείρηση πρέπει να αποδεικνύεται από το αρχικό καταστατικό της ή μεταγενέστερη τροποποίηση αυτού (σχετ. ΥπΟικ Εγκ. 27/1977 για την ερμηνεία των διατάξεων του ν. 542/1977, με το άρθρο 50 του οποίου τροποποιήθηκε το άρθρο 3 του ν.δ. 1297/1972 ως άνω). Μόνη η απόδειξη της επί πενταετία χρησιμοποίησης του ακινήτου αποκλειστικά για τις ανάγκες της επιχείρησης δεν αποδεικνύει και το στοιχείο της κατά χρήση εισφοράς του ακινήτου σε αυτήν, γιατί η χρησιμοποίηση θα ήταν δυνατόν να έχει γίνει δυνάμει άλλης έννομης σχέσης, μη αναγνωριζόμενης από την εν λόγω διάταξη, π.χ. χρησιδανείου, μίσθωσης κλπ. (Υπ.Οικ. Ν. 9601/35/ΠΟΛ.219/1981, κατόπιν της υπ' αριθμ. 507/1981 Γνωμ. ΝΣΚ).

3. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993, 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 και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται κάθε φόρου, τέλους χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου.

Η απαλλαγή από το φ.μ.α. καταλαμβάνει τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων κατά το χρόνο του μετασχηματισμού (ΠΟΛ.1080/5.4.1994).

4. Ενώσει των ανωτέρω, η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων κατά τη μετατροπή της Ο.Ε. σε Α.Ε. με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 ή του ν. 2166/1993 μπορεί να χορηγηθεί για την αξία των εισφερόμενων ακινήτων ιδιοκτησίας της μετατρεπόμενης Ο.Ε., εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω αναλυτικά τιθέμενες προϋποθέσεις κατά περίπτωση, καθώς και οι λοιπές προϋποθέσεις του ν.δ. 1297/1972 ή του ν. 2166/1993.

Όσον αφορά την εισφορά των ακινήτων που ανήκουν στην κυριότητα των φυσικών προσώπων – εταίρων της Ο.Ε., η απαλλαγή από το φ.μ.α. μπορεί να χορηγηθεί, προκειμένου για τα ακίνητα, τα οποία είχαν εισφερθεί κατά χρήση στην Ο.Ε. υπό την έννοια και τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.δ. 1297/1972 και της ως άνω διοικητικής νομολογίας, και εφόσον η εν λόγω μετατροπή συντελεσθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η εισφορά ακινήτων από τους εταίρους (είτε παλαιούς είτε νέους που θα μετέχουν στο εκ μετατροπής νομικό πρόσωπο) κατά τη μετατροπή της Ο.Ε. σε Α.Ε. αποτελεί εισφορά σε είδος για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. και υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων, καθώς συντελείται μεταβίβαση των ακινήτων από τα φυσικά πρόσωπα των εταίρων προς το υπό σύσταση νομικό πρόσωπό της Α.Ε..

Επισημαίνουμε ότι η απόδειξη της συνδρομής των προϋποθέσεων της απαλλαγής είναι θέμα πραγματικό, αναγόμενο στην κρίση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..».

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 παρέχονται φορολογικά κίνητρα για τον μετασχηματισμό των επιχειρήσεων σε μεγάλες οικονομικές μονάδες ικανές να ανταποκριθούν στα ζητήματα που προκύπτουν από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη (αύξηση παραγωγικότητας, μείωση του κόστους, αύξηση της παραγωγής και βελτίωση της ανταγωνιστικής θέσεως των επιχειρήσεων κτλ). Για να έχουν εφαρμογή οι φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νομοθετήματος, έχουν υποχρέωση οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις να τηρήσουν τις

προϋποθέσεις και περιορισμούς που αναφέρονται διακεκριμένα στον νόμο. Οι διατάξεις του ανωτέρω νόμου εφαρμόζονται σε συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής σε ανώνυμη εταιρεία ή προς το σκοπό της ίδρυσης ανώνυμης εταιρείας, καθώς και σε συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής εφόσον σ' αυτές δεν συμπεριλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή προς το σκοπό ίδρυσης περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 1).

Η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων ή μετατρεπόμενων επιχειρήσεων απαλλάσσονται από το ΦΜΑ με τις κάτωθι προϋποθέσεις (άρθρο 3):

Τα ακίνητα τα οποία εισφέρονται στη συγχωνεύουσα ή τη συνιστώμενη επιχείρηση πρέπει να ανήκουν και να χρησιμοποιούνται από την συγχωνευόμενη ή τη μετατρεπόμενη επιχείρηση.

Τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της συγχωνευούσας ή της συνιστώμενης εταιρείας τουλάχιστον για μια πενταετία από τη συγχώνευση ή τη μετατροπή.

Για να χορηγηθεί απαλλαγή από το ΦΜΑ κατά τη μετατροπή ή τη συγχώνευση σε ακίνητο το οποίο είχε εισφερθεί κατά χρήση στην συγχωνευόμενη ή τη μετατρεπόμενη εταιρεία θα πρέπει να είχε χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες αυτής τουλάχιστον επί μια πενταετία προ της συγχώνευσης ή μετατροπής και να χρησιμοποιηθεί μια πενταετία μετά τη συγχώνευση ή τη μετατροπή.

Κατά τη διάρκεια της πενταετίας επιτρέπεται όπως η συγχωνεύουσα ή η συνιστώμενη εταιρεία και με την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το κύριο αντικείμενο των εργασιών της να:

Εκμισθώνει τα ακίνητα.

Εκποιεί τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από τη συγχώνευση ή τη μετατροπή με την προϋπόθεση ότι:

Το προϊόν της εκποίησης θα χρησιμοποιηθεί εντός προθεσμίας δύο ετών από την εκποίηση για την απόκτηση ακινήτων ή άλλων καινούργιων παγίων περιουσιακών στοιχείων, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία θα εξυπηρετούν τις ανάγκες της επιχείρησης ή για την εξόφληση οφειλών από δάνεια και πιστώσεων προς τραπεζικά ιδρύματα, φορολογικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο καθώς για ασφαλιστικές εισφορές σε Ασφαλιστικά Ιδρύματα και Ταμεία, οι οποίες όμως υποχρεώσεις να υφίστανται κατά την εκποίηση των ακινήτων.

Σε περίπτωση που δεν τηρηθούν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 αίρονται αυτοδικαίως οι παρεχόμενες φορολογικές απαλλαγές ή οι διευκολύνσεις που αναλογούν στην αξία του εκποιούμενου ακινήτου και κατά το μέρος εκείνο που το προϊόν της εκποίησης δεν διατέθηκε για όσα συγκεκριμένα αναφέρει η περ. β' του άρθρου 3 (άρθρο 6).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 του ΚΦΔ περί ενδικοφανούς προσφυγής:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση οδιατηρούσε ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης την 26.11.2018 και αντικείμενο εργασιών την με έδρα το μισθωμένο γραφείο στο την οποία αποφάσισε να μετατρέψει σε Ανώνυμη Εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, με εισφορά και μεταβίβαση στην νέα εταιρεία, όλης της περιουσίας της ατομικής του επιχείρησης, δηλαδή του συνόλου του ενεργητικού και παθητικού αυτής και με συμμετοχή του Προς το σκοπό αυτό οζήτησε την εκτίμηση της περιουσίας της ατομικής του επιχείρησης από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920. Η Επιτροπή συνέταξε, βάσει του από 30.11.2018 ισολογισμού της ατομικής επιχείρησης, την απόέκθεσή της με την οποία προέβη στην εκτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων και της καθαρής θέσης της ατομικής επιχείρησης του Την 13.09.2019 έκανε έναρξη η Α.Ε. με την επωνυμία, η οποία συστήθηκε με το αριθ.συμβόλαιο «Σύσταση ανώνυμης εταιρείας και δια εισφοράς ακίνητης περιουσίας ατομικής επιχείρησης σύμφωνα με το Ν.Δ. 1297/1972, με μετοχικό κεφάλαιο ύψους 737.000,00 ευρώ», της συμβολαιογράφου Στο πλαίσιο της ανωτέρω μετατροπής, υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς οι με αριθ.δηλώσεις ΦΜΑ, στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου οι με αριθ.δηλώσεις ΦΜΑ και στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά η με αριθ. δήλωση ΦΜΑ, για την εισφορά/μεταβίβαση των ακινήτων της ατομικής επιχείρησης στην εταιρεία..... Για την ανωτέρω εισφορά/μεταβίβαση των ακινήτων της ατομικής επιχείρησης στην ανώνυμη εταιρεία χορηγήθηκε απαλλαγή ΦΜΑ βάσει του Ν.Δ. 1297/1972. Αναλυτικά, οι ως άνω υποβληθείσες δηλώσεις ΦΜΑ αναφέρονται κατωτέρω:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΑΤ' ΕΚΤΙΜΗΣΗ
1		63.443,68	100.000,00
2		220.789,50	210.000,00
3		6.556,23	3.000,00

4		6.556,23	3.000,00
5		138.605,42	110.000,00
6		47.817,00	80.000,00
7		1.194,02	10.000,00

8		68.180,06	30.000,00
9		93.417,29	60.000,00
10		45.118,92	50.000,00

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, σχετικά με την τήρηση των προϋποθέσεων του Ν.Δ. 1297/1972 (σελ. 11-12) διαπιστώθηκαν τα εξής:

- «Η αποτίμηση των εισφορών σε είδος τον σχηματισμό του απαιτούμενου κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας διενεργήθηκε υπό την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920,
- Το κεφάλαιο της νέας εταιρείας προερχόμενης από την μετατροπή, ήταν κατά τον χρόνο της σύστασής της 737.000,00 € (> των 300.000,00) ολοσχερώς καταβεβλημένο, κατά το ποσό 736.000,00 από τον με την εισφορά της καθαρής θέσης της

μετατρεπόμενης ατομικής του επιχείρησης και κατά το ποσό 1.000,00 € με εισφορά 1.000,00 € μετρητών από τον

- Οι μετοχές σύμφωνα με το καταστατικό, είναι ονομαστικές και ειδικά εκείνες αντιστοιχούν στην αξία της εισφερόμενης περιουσίας της μετατρεπόμενης επιχείρησης είναι στο σύνολό τους ονομαστικές και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75%, για μια 5ετία από τη νόμιμη σύσταση της εταιρείας.

Περαιτέρω, βάσει του προσκομιζόμενου βιβλίου μετόχων, προκύπτει ότι δεν έχουν λάβει χώρα μεταβιβάσεις των μετοχών μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας Έκθεσης (ήτοι πάνω από 5 χρόνια).

- Η εταιρεία, την σύστασή της μέχρι και σήμερα λειτουργεί ενεργώντας πράξεις σχετικές με τα αντικείμενα δραστηριότητάς της (όπως διαπιστώνεται από τα έντυπα Ν, Ε2 και Ε3 ετών 2019-2023) και δεν έχει προβεί σε διακοπή των εργασιών της (τουλάχιστον 5 χρόνια από τη σύστασή της),

- Κύριο αντικείμενο εργασιών της μετατρεπόμενης ατομικής επιχείρησης ήταν η εκμετάλλευση ακινήτων.

- ❖ Η ατομική επιχείρηση, προέβη σε έναρξη εργασιών την στη ΔΟΥ Αιγάλεω, με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας με έδρα μισθωμένο ακίνητο υπό την, της οδού, όπως αυτό προκύπτει από το έντυπο Ε3.

Σύμφωνα με την Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3), περιόδου 26/11/2018 (ημ/νία έναρξης) — 31/12/2018, η επιχείρηση δήλωσε μόνο έξοδα, ποσό 210,00 € που αντιστοιχούσαν στο ενοίκιο της έδρας της;

Σύμφωνα με το Ε3 περιόδου 01.01.2019- 30.09.2019 (ημ/νία διακοπής), η επιχείρηση δεν δήλωσε ούτε έσοδα ούτε έξοδα, ήτα καμία εμπορική πράξη.

Επιπρόσθετα, οστη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 δηλώνει στον πίνακα Γ2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ζημιά ύψους 210,00 ενώ στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 δεν δηλώνει κάτι στον πίνακα Γ2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (για τα έτη 2018-2019 δηλώνεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία).

- ❖ Επιπλέον, τα ακίνητα των δηλώσεων ΦΜΑ με ΔΟΥ Κηφισιάς και ΔΟΥ Αμαρουσίου δεν ανήκαν κατά πλήρη κυριότητα στον μόνο κατά ψιλή κυριότητα, όπως αυτό προκύπτει από τις εν λόγω Δηλώσεις ΦΜΑ και από το με αρ. συμβόλαιο «Σύσταση ΑΕ και δια Εισφοράς Ακίνητης Περιουσίας Ατομικής Επιχείρησης σύμφωνα με το Ν.Δ. 1297/1972» της συμβολαιογράφου

Από το ανωτέρω προκύπτει ότι η μετατρεπόμενη ατομική επιχείρηση, καίτοι συστάθηκε νόμιμα, στις 26/11/2018, λειτούργησε μόλις για 4 ημέρες προτού προσδιοριστεί το ποσό της Καθαρής Θέσης της για να αποτελέσει εισφορά σε είδος στο κεφάλαιο της υπό σύσταση ΑΕ με βάση τον Ισολογισμό της 30/11/2018, σύμφωνα με την Έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 του ΚΝ 2190/1920 και με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1272.

Το χρονικό διάστημα των 4 ημερών με κανένα τρόπο δεν μπορεί να θεωρηθεί ως Εύλογο χρονικό διάστημα λειτουργίας μιας υπαρκτής οικονομικής μονάδας, η οποία μάλιστα ούτε στο ανωτέρω διάστημα αλλά ούτε και μέχρι τον χρόνο διακοπής της, την 30/09/2019 δεν δήλωσε έσοδα από την άσκηση της Κύριας δραστηριότητάς της.

Ήτοι, η μετατρεπόμενη ατομική επιχείρησηδεν εμπίπτει στην έννοια της ήδη λειτουργούσας επιχείρησης η οποία επιθυμεί να κάνει χρήση των φορολογικών κινήτρων του ΝΔ.

1297/1912 προκειμένου να δημιουργηθεί μία μεγαλύτερη οικονομική μονάδα, ενώ σε κάθε περίπτωση τα ακίνητα των δηλώσεων ΦΜΑ με αρ. ΔΟΥ Κηφισιάς και ΔΟΥ Αμαρουσίου δεν ανήκαν κατά πλήρη κυριότητα στην ατομική επιχείρηση(ψιλή κυριότητα) κατά τον χρόνο της μετατροπής.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Ν.Δ. 1297/1972 για απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης όλων των εισφερόμενων λόγω μετατροπής ακινήτων της μετατρεπόμενης ατομικής επιχείρησης στην συσταθείσα

Ο φόρος επιβάλλεται επί της αντικειμενικής αξίας των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της μετατροπής και με τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο αυτό και με αφετηρία υπολογισμού του την επόμενη μέρα από την ημέρα σύνταξης του συμβολαίου σύστασης της Α.Ε., ήτοι 15/06/2019 και θα βαρύνει την εταιρεία που προήλθε από τη μετατροπή, ήτοι την Σε περίπτωση που η αξία με βάση την εκτίμηση της Επιτροπής του άρθρου 9 του ΚΝ 2190/1920 είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ο φόρος μεταβίβασης επιβάλλεται επί αυτής και όχι επί της αντικειμενικής αξίας.».

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του ΚΦΔ με συνημμένους τους Διορθωτικούς Προσδιορισμούς ΦΜΑ, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της, οι οποίες κατόπιν σχετικής αξιολόγησης δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και συντάχθηκε το κάτωθι πόρισμα ελέγχου (σελ. 14 της οικείας έκθεσης):

«Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω υποβληθείσες Δηλώσεις ΦΜΑ ΔΟΥ Κηφισιάς, Αμαρουσίου και Α΄ Πειραιά, τα προσκομισθέντα στοιχεία και τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου, ο έλεγχος κρίνει ότι δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις και οι περιορισμοί των σχετικών διατάξεων του Ν.1297/1972 κατά τη μετατροπή της ατομικής επιχείρησης στην Ανώνυμη Εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, με εισφορά και μεταβίβαση στην νέα εταιρεία, όλης της περιουσίας της ατομικής επιχείρησης και ως εκ τούτου αίρεται η απαλλαγή φόρου Μεταβίβασης του Ν.1297/1972, η οποία εφαρμόστηκε στις ανωτέρω Δηλώσεις ΦΜΑ. Ο φόρος που θα επιβληθεί επί της μεγαλύτερης μεταξύ της αντικειμενικής αξίας και αξίας που εκτιμήθηκε από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της μετατροπής.»

Κατόπιν των ανωτέρω προσδιορίστηκε ο φόρος μεταβίβασης και εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης των ακινήτων που εισφέρθηκαν στην προσφεύγουσα κατά τη σύστασή της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η προσβαλλόμενη προβαίνει σε μη νόμιμες διαπιστώσεις ερμηνεύοντας κατά το δοκούν και εσφαλμένα τις προβλέψεις των διατάξεων του νόμου και όχι επί των πραγματικών προβλέψεων αυτού, αναφορικά με την κανονικότητα της λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης του
- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Δημόσια Διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις περί παροχής φορολογικών κινήτρων για τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων προς δημιουργία μεγάλων μονάδων, παρέχεται η δυνατότητα απαλλαγής από τον ΦΜΑ για ακίνητα ανήκοντα και χρησιμοποιούμενα από τη μετατρεπόμενη. Εν προκειμένω και ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς αναφέρονται τα εξής:

α) Όσον αφορά τα εισφερόμενα ακίνητα της ατομικής επιχείρησης του, των οποίων κατείχε το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας (αρ. δηλ. ΦΜΑ), ανήκαν κατά ψιλή κυριότητα στην μετατρεπόμενη ατομική επιχείρηση, ήτοι η επιχείρηση δεν είχε την νομή, την κατοχή ή εκμετάλλευση των συγκεκριμένων ακινήτων, ενώ σε κάθε περίπτωση δεν τέθηκαν στοιχεία ως προς την παραχώρηση χρήσης σε αυτή και ως εκ τούτου δεν προκύπτει ότι κατά το χρόνο μετατροπής ήταν χρησιμοποιούμενα από αυτήν.

β) Για τα λοιπά ακίνητα, των οποίων η μετατρεπόμενη ατομική επιχείρηση κατείχε το δικαίωμα της πλήρους κυριότητας, επίσης δεν αποδεικνύεται ότι κατά το χρόνο της μετατροπής ήταν χρησιμοποιούμενα από αυτήν. Όπως άλλωστε προκύπτει από την πλευρά της ατομικής επιχείρησης τα τέσσερα ακίνητα (αριθ. δηλ. ΦΜΑ), εκμισθώνονταν από την πλευρά του φυσικού προσώπου σε τρίτα πρόσωπα, ενώ για τα υπόλοιπα δεν υφίσταται καμία πληροφόρηση ότι χρησιμοποιούνται από την ατομική επιχείρηση για τις ανάγκες της. Εξάλλου, στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 14) αναφέρεται ότι κατά το έτος 2019 (ατομική επιχείρηση) και 2020-2023 (σύσταση και λειτουργία), τα ακίνητα στο(επαγγελματικές στέγες, α/α 9) δηλώνονται στην Αναλυτική Κατάσταση για τα Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (Ε2) των επικαρπωτών, ήτοι του και, ενώ το ακίνητο στην, δηλώνεται ως κύρια κατοικία από τους επικαρπωτές.

Κατόπιν των ανωτέρω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 3 του Ν.Δ. 1297/1972 για απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης των εισφερθέντων ακινήτων κατά τη μετατροπή της ατομικής επιχείρησης στην συσταθείσα ανώνυμη εταιρεία, και οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως αυτές αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στο νομίμως εκπροσωπούμενης και την επικύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ποσά σε ευρώ):

➤ Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτου

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτου	93.417,29 €	93.417,29 €	0,00
Υπολογισμός αναλογούντος Φόρου Μεταβίβασης 3%	0,00	2.802,52 €	2.802,52 €
Δημοτικός Φόρος Ν.Δ.317/69 3%	0,00	84,08 €	84,08 €
Συνολικός Φόρος	0,00	2.886,59 €	2.886,59 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	0,00	0,00 €	0,00 €
Οφειλόμενη Διαφορά Φόρου	0,00	2.886,59 €	2.886,59 €
Πρόστιμο επί του κύριου φόρου αρθ. 54§1γ ΚΦΔ (50%)	0,00	1.401,26 €	1.401,26 €
Σύνολο για καταβολή	0,00	4.287,85 €	4.287,85 €

(ως η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.