



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1726

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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. Τη 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).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την οικεία από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2021 και 2022.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία ασκήθηκε 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 υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Χαρτόσημο (2%) ποσού 15.511,14 ευρώ, πλέον Ο.Γ.Α. επί του Χαρτοσήμου (20%) ποσού 3.102,23 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 53 παρ. 6 (50%) ποσού 9.306,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.920,04 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2021 και 2022, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Από τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (ν.4755/1930) στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό, δεν προέκυψε μη δηλωθείσα φορολογική υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2021. Αντίθετα, για το φορολογικό έτος 2022 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέφερε το ενεργητικό της ατομικής του επιχείρησης στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία έναντι μετοχών αξίας 2.308.521,20 ευρώ, που αντιστοιχούσαν στο 99,6% του μετοχικού της κεφαλαίου, γεγονός που αποδεικνύεται από το ιδρυτικό καταστατικό της εταιρίας, όπως δημοσιεύθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. την 10/12/2022, καθώς και από τον δημοσιευμένο ισολογισμό της.

Από τον ισολογισμό λήξης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και από τον ισολογισμό έναρξης της ανώνυμης εταιρίας προέκυψε ότι από το εισφερόμενο ενεργητικό, συνολικής αξίας 2.308.521,20 ευρώ, ποσό ύψους 775.556,77 ευρώ αφορά σε μεταβίβαση αγαθών (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, πάγια κ.λ.π.) που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Ωστόσο, δεδομένου ότι με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ν.5144/2024 (κώδικας Φ.Π.Α.) δε θεωρείται παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους, από επαχθή ή χαριστική αιτία, η ανωτέρω μεταβίβαση απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., αλλά βάσει των εγκυκλίων Ε2062/2023 και ΠΟΛ.1103/1990 υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν ισχύει η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν.4935/2022 για τους μετασχηματισμούς των επιχειρήσεων, αφού η εισφορά ενεργητικού ατομικής επιχείρησης σε νομικό πρόσωπο έναντι ποσοστού μετοχικού κεφαλαίου του νεοσυσταθέντος νομικού προσώπου δεν αποτελεί μετασχηματισμό κατά τις διατάξεις του ν.4601/2019, ο οποίος ρυθμίζει τα ζητήματα των μετασχηματισμών από την 15/04/2019 και εντεύθεν. Επομένως κρίθηκε από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων όφειλε να καταβάλει τέλος χαρτοσήμου επί της αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, τα οποία εξήγαγε από τον προσκομισθέντα ισολογισμό λήξης, ως ακολούθως:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΛΗΞΗΣ			
Σημείωση			14.12.2022
Ενεργητικό		Παθητικό και καθαρή θέση	
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		Κεφάλαιο	2.186.047,07
Μηχανολογικός εξοπλισμός	286.878,31	Σύνολο	2.186.047,07
Λοιπός εξοπλισμός	38.678,46	Αποτελέσματα εις νέο	33.054,72
Σύνολο	325.556,77	Σύνολο	33.054,72
Άυλα πάγια στοιχεία		Σύνολο καθαρής θέσης	2.219.101,79
Λοιπά άυλα	0,03	Προβλέψεις	
Σύνολο	0,03	Λοιπές προβλέψεις	463.690,85
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	370,89	Σύνολο	463.690,85
Σύνολο	370,89	Υποχρεώσεις	
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	325.927,69	Τραπεζικά δάνεια	325.503,00
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		Εμπορικές υποχρεώσεις	68.897,90
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	86.100,00	Λοιποί φόροι και τέλη	8.779,95
Εμπορεύματα	4.000,00	Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	5.319,75
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	359.900,00	Λοιπές υποχρεώσεις	6.349,96
Προκαταβολές για αποθέματα	55.720,05	Σύνολο	414.850,56
Σύνολο	505.720,05		
Χρημ/κά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις	1.631.294,45		
Λοιπές απαιτήσεις	375.426,20		
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	259.274,81		
Σύνολο	2.265.995,46		
Σύνολο κυκλοφορούντων	2.771.715,51		
Σύνολο ενεργητικού	3.097.643,20	Σύνολο παθητικού και κ.θ.	3.097.643,20

Στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου

Εμπορεύματα λήξης	4.000,00
Πρώτες ύλες λήξης	59.900,00
Παραγωγή σε εξέλιξη	86.100,00
Μηχανολογικός εξοπλισμός	286.878,31
Λοιπός εξοπλισμός	38.678,46
Σύνολο	775.556,77

Στη συνέχεια υπολόγισε το τέλος χαρτοσήμου που είχε την υποχρέωση να καταβάλει ο προσφεύγων για τη μεταβίβαση των ανωτέρω στοιχείων του ενεργητικού της ατομικής του επιχείρησης ως κάτωθι:

φορολογικό έτος 2022

ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ (2%)	ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (0,4%)	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (50%)	ΣΥΝΟΛΟ
775.556,77	15.511,13	3.102,22	-	9.306,68	27.920,00

Τα ανωτέρω αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και τον σχετικό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου έτους 2022. Με το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα ο προσφεύγων υπέβαλε τις απόψεις του οι οποίες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με το σκεπτικό ότι δεν προσέθεσαν νέα στοιχεία ικανά να ανατρέψουν τις διαπιστώσεις του, με συνέπεια να προχωρήσει στην επιβολή του τέλους χαρτοσήμου και την έκδοση της οριστικής πράξης χωρίς μεταβολή επί του προσωρινού προσδιορισμού.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα και παράνομα επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου επί της αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησής του, αφού οι διατάξεις του άρθρου 9 του αναπτυξιακού νόμου 4935/2022 που προβλέπουν απαλλαγή από το εν λόγω τέλος στους μετασχηματισμούς των επιχειρήσεων δεν εφαρμόζονται αποκλειστικά σε μετατροπές εταιριών με νομική προσωπικότητα από τη μία μορφή σε άλλη αλλά καταλαμβάνουν και την περίπτωση που ατομική επιχείρηση εισφέρει το ενεργητικό της σε υφιστάμενη ή νέα εταιρία. Επικαλείται μάλιστα και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΔΕΑΦ 1048263 ΕΞ 2022 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. βάσει της οποίας διευκρινίζεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι το άρθρο 9 του ν.4935/2022 αφορά εξίσου ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2062/2023 με θέμα: «Συνηθέστερες πράξεις υπαγόμενες σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου ανά συντελεστή τέλους χαρτοσήμου, ανά είδος πράξης και σχέσης συμβαλλομένων, βάσει της σχετικής διάταξης του Κώδικα των νόμων περί τελών χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ)» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Α. Γενικά

1. Τα τέλη χαρτοσήμου επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ.28 της 28.7.1931 (Α' 239) «Περί Κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (ΚΝΤΧ) και διέπονται από τις αρχές της τυπικότητας, της εδαφικότητας των συναλλαγών, της αυτοτέλειας και της μη διπλής επιβάρυνσης.

2. Ειδικότερα, τα τέλη χαρτοσήμου επιβάλλονται στα συντασσόμενα έγγραφα τα οποία καταρτίζονται στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή και υφίστανται υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα (πχ εγγραφή υποθήκης, μεταφορά χρημάτων από δάνειο στην Ελλάδα, εξόφληση δανείου από την Ελλάδα κλπ).

Περαιτέρω, κάθε συναλλαγή ή πράξη ή σχέση κλπ αντιμετωπίζεται αυτοτελώς, ανεξάρτητα αν εμφανίζεται καταρτιζόμενη σε ένα έγγραφο μαζί με άλλες συναλλαγές, ενώ δεν επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου δύο φορές για την ίδια αιτία. Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 12 του ν.δ 3717/1957 (Α' 131) ορίζεται ότι η αληθής έννοια των διατάξεων της νομοθεσίας των τελών χαρτοσήμου είναι ότι ως έγγραφο το οποίο αποδεικνύει τη σύμβαση, πράξη κλπ που υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου, λογίζεται και κάθε εγγραφή στα βιβλία, η οποία υποβάλλεται στο κατά περίπτωση οφειλόμενο τέλος.

3. Η επιβολή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Φόρου στη Συγκέντρωση Κεφαλαίων ή του Ειδικού Φόρου Τραπεζικών Εργασιών αποκλείει την επιβολή τελών χαρτοσήμου. Επισημαίνεται ότι, για τις πράξεις στις οποίες επιβαλλόταν Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών ακόμα και μετά την κατάργησή του με την παρ.3 του άρθρου 8 του ν.2459/1997 (Α' 17) δεν επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου.

Τα τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται κατά 20% με την εισφορά ΟΓΑ σύμφωνα με το εδάφιο Γ της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961 (Α' 81), όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.δ. 4435/1964 (Α' 217).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930), όπως κωδικοποιήθηκε με τον ν.4955/2022, προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 1.

1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.

[...]

Άρθρο 14.

1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ.

Άρθρο 15.

Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.»

Επειδή σύμφωνα με τον ν.4935/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις» προβλέπονται τα κάτωθι:

«Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Ο παρών εφαρμόζεται επί όλων των μορφών μετασχηματισμών επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4601/2019 (Α' 44).

2. Ο παρών εφαρμόζεται 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.

[...]

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.

2. Για τη μεταγραφή ή την εγγραφή των σχετικών πράξεων μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, που μετασχηματίζονται, καταβάλλονται μόνο πάγια δικαιώματα εμίσθων ή αμίσθων υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων, ποσού ύψους τριακοσίων (300) ευρώ, χωρίς οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση, αμοιβή, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 «Μορφές εταιρικών μετασχηματισμών» του ν.4601/2019 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 «Υποκείμενα εταιρικών μετασχηματισμών» του ν.4601/2019 ορίζεται ότι:

«1. Σε διαδικασία εταιρικού μετασχηματισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, μπορεί να υποβληθούν ή να μετάσχουν οι ακόλουθες εταιρικές μορφές:

- α. Ανώνυμες Εταιρείες.
- β. Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.
- γ. Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες.
- δ. Ομόρρυθμες Εταιρείες.
- ε. Ετερόρρυθμες Εταιρείες.
- στ. Ετερόρρυθμες Εταιρείες κατά μετοχές.
- ζ. κοινοπραξίες που προβλέπονται στην παρ. 3 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Α' 86).
- η. Ευρωπαϊκές Εταιρείες (SE) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (ΕΕ L 294).
- θ. Αστικοί Συνεταιρισμοί.
- ι. Ευρωπαϊκές Συνεταιριστικές Εταιρείες (ΕΣΕτ) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 1435/2003 της 22ής Ιουλίου 2003 (ΕΕ L 207).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. Ο.ΔΕΑΦ 1048263 ΕΞ 2022 έγγραφο με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 23, 24 και 28 του ν. 4935/2022 (Α' 103) «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις.» της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«1. Το άρθρο 1 αφορά σε ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.
[...]

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.»

Επειδή ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η εισφορά της ατομικής του επιχείρησης στη νεοσυσταθείσα ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία απαλλάσσεται από το τέλος χαρτοσήμου, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4935/2022, σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται απαλλαγή όχι μόνο στην περίπτωση του μετασχηματισμού νομικών προσώπων, ήτοι στη μετατροπή οντότητας με νομική προσωπικότητα σε οντότητα με διαφορετική νομική προσωπικότητα, αλλά και στην περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής εταιρία.

Επειδή ωστόσο, προκειμένου να δοθεί η απαλλαγή του άρθρου 9 του ν.4935/2022 απαιτείται ο υπό κρίση μετασχηματισμός να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ν.4935/2022, όπως ορίζεται με το άρθρο 1. Το εν λόγω άρθρο δεν καταλαμβάνει συλλήβδην όλες τις περιπτώσεις μετασχηματισμών επιχειρήσεων αλλά μόνο τις περιπτώσεις που εντάσσονται ρητώς σε ορισμένο φορολογικό ή αναπτυξιακό νόμο, αφού είναι απαραίτητο να πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις ώστε να ενταχθεί μία περίπτωση μετασχηματισμού σε ορισμένο νομοθετικό πλαίσιο. Η επίκληση συγκεκριμένων διατάξεων βάσει των οποίων έλαβε χώρα ο μετασχηματισμός επιβάλλεται όχι μόνο προκειμένου να ελεγχθεί σε ποιο βαθμό καλύφθηκαν οι διαδικαστικές και λοιπές προϋποθέσεις κατά τη διενέργεια του μετασχηματισμού αλλά και προκειμένου να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να έχουν ήδη δοθεί τα πλεονεκτήματα ή τα κίνητρα που προβλέπονται με τους νόμους αυτούς (λόγου χάρη τον ν.δ. 1297/1972, ν.2166/1993, ν.4172/2013) διότι μόνο σε αυτή την περίπτωση θα ήταν δυνατή η εφαρμογή των απαλλαγών του άρθρου 9 του ν.4935/2022.

Επειδή εν προκειμένω δεν υποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη διαδικασία με την οποία έγινε η εισφορά του ενεργητικού της ατομικής του επιχείρησης στην ανώνυμη εταιρία με συνέπεια να μην είναι εφικτή η υπαγωγή του υπό κρίση μετασχηματισμού στις διατάξεις του άρθρου 1 και κατ' επέκταση του άρθρου 9 του ν.4935/2022.

Ως εκ τούτου κρίνεται ορθή η επιβολή τέλους χαρτοσήμου και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

Χαρτόσημο (2%)	15.511,14 ευρώ
Ο.Γ.Α. επί του Χαρτοσήμου (20%)	3.102,23 ευρώ
<u>Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 6 (50%)</u>	<u>9.306,68 ευρώ</u>
Σύνολο για καταβολή:	27.920,04 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.