



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20-05-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1683

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας με τη επωνυμία με έδρα στο κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακίνητης Περιουσίας, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας με τη επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακίνητης Περιουσίας, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 31.702,57€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.389,60€, ήτοι συνολικό ποσό **47.092,17€**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Τμήμα Κεφαλαίου) διενεργήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μερικός έλεγχος **συνδρομής και τήρησης των προϋποθέσεων απαλλαγής από το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α)**, εν προκειμένω ενός βιομηχανικού κτηρίου, κειμένου στην αυτή περιοχή της έδρας της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του αναπτυξιακού Ν.Δ. 1297/1972, για το φορολογικό έτος 2019.

Με τη με αριθμό συμβολαιογραφική πράξη της Συμβολαιογράφου που μεταγράφηκε νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου, στον τόμο- με αριθμό, η ανώνυμη εταιρεία, με τον διακριτικό τίτλοκαι αριθμό Γ.Ε.Μ.Η. (λειτουργούσα από 31-12-2002) διασπάστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 88 του Κ.Ν. 2190/20 και του Ν.Δ. 1297/72, με την ταυτόχρονη ίδρυση των εταιρειών: 1)....., με διακριτικό τίτλο, με Α.Φ.Μ. και αριθμό Γ.Ε.Μ.Η. (προσφεύγουσα) και 2), με διακριτικό τίτλο, με Α.Φ.Μ.

Εκ των ανωτέρω νέων εταιρειών η προσφεύγουσα κατέστη Μονοπρόσωπη με την τροποποίηση του Καταστατικού της μετά την Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων που συνήλθε στις 10-02-2022.

Η διασπώμενη εταιρεία μεταβίβασε -μεταξύ άλλων- στην προσφεύγουσα, ένα ακίνητο, η περιγραφή του οποίου αναφέρεται αναλυτικά στο άρθρο 42 Εισφερόμενα Περιουσιακά Στοιχεία του Καταστατικού της νέας εταιρείας, όπως αυτό ενσωματώνεται στην υπ'αριθμ.....συμβολαιογραφική πράξη (φύλλο 36ο επομ.).

Για τη μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου μετά του επ' αυτού κτίσματος συνεπεία της διασπάσεως υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών Χαλκιδικής (αρμόδια Δ.Ο.Υ. λόγω θέσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου) η με αριθμό**Δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου**, με αντικειμενική αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (όπως προκύπτει από τα συνημμένα στη δήλωση φύλλα υπολογισμού της αξίας Κ4 Σταθμοί Αυτοκινήτων -Βιομηχανικά και Βιοτεχνικά Κτίρια και ΑΑΓης, καθότι δεν αναγράφεται στο έντυπο της δήλωσης) ύψους 601.537,70 € και αξία, όπως προσδιορίσθηκε από την Επιτροπή του άρθρου 9 Κ.Ν.2190/1920, συνολικά 1.025.973,00 €, ήτοι: α)Αξία γηπέδου 104.517,00 € και β)αξία κτίσματος: 921.456,00 €. Επί της άνω δήλωσης Φ.Μ.Α. εδόθη η απαλλαγή από το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτου του Ν.Δ. 1297/1972.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη:

Α) τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 1, 3, 4, 5, 6 και 7 του ν.1297/1972, του άρθρου 22 παρ.11 του ν.1827/1989, του άρθρου 11 του ν.1579/1998 και της ΠΟΛ.1113/1998

Β) ότι σύμφωνα με το άρθρο 5 του Καταστατικού της προσφεύγουσας (τόσο του αρχικού όσο και του τροποποιημένου, όταν αυτή κατέστη Μονοπρόσωπη) το μετοχικό κεφάλαιο αυτής ορίστηκε σε τριακόσιες μία χιλιάδες τετρακόσια πενήντα ευρώ (301.450 €), καταβεβλημένο ολόκληρο και διαιρέθηκε σε έξι χιλιάδες είκοσι εννέα (6.029) ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας πενήντα (50,00) ευρώ εκάστης.

Γ) ότι σύμφωνα με το βιβλίο μετόχων έχει αλλάξει η μετοχική σύνθεση της προσφεύγουσας, και συγκεκριμένα οι αρχικοί μέτοχοιμε 4.672 μετοχές,με 151 μετοχές καιμε 1.206 μετοχές ($4.672+151+1.206=6.029$ μετοχές) μεταβίβασαν λόγω πωλήσεως σταδιακά τις μετοχές τους ως εξής:

Στις 24-05-2019: 1) Οπώλησε τις 4.672 μετοχές του και συγκεκριμένα 3.859 μετοχές στονκαι 813 μετοχές στον 2) Ηπώλησε τις 151 μετοχές της και συγκεκριμένα 30 μετοχές στον και 121 μετοχές στον

Στις 11-07-2019 οπώλησε τις 1.206 μετοχές του στον Συνεπώς οαγόρασε 3.859 μετοχές, οαγόρασε $813 + 30 = 843$ μετοχές και οαγόρασε $121 + 1.206 = 1.327$ μετοχές.

Κατόπιν, στις 26-10-2021, οπώλησε τις 1.327 μετοχές στον και οπώλησε τις 843 μετοχές του στον

Μετά τις ανωτέρω πωλήσειςκατέστη μοναδικός μέτοχος της εταιρείας, αφού κατείχε και τις 6.029 μετοχές αυτής ($=3.859+1.327+843$) και η ανώνυμη εταιρεία κατέστη Μονοπρόσωπη.

Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Ν.Δ. 1297/1972 για τη χορήγηση φορολογικής απαλλαγής από τον Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.) καθότι συντελέστηκε η μεταβίβαση άνω του 75% των μετοχών της προσφεύγουσας εντός της πενταετίας (καθότι στις 24-05-2019 από τις συνολικά 6.029 μετοχές της

προσφεύγουσας ο εκ των μετόχωνπώλησε τις 4.672 μετοχές του και συγκεκριμένα 3.859 μετοχές στονκαι 813 μετοχές στον), συνεπώς δεν τηρήθηκε ο όρος του άρθρου 4 β) του Ν.Δ. 1297/1972.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος προέβη στην επιβολή ΦΜΑ επί της μεγαλύτερης (μεταξύ της εκτιμώμενης από την επιτροπή του άρθρου 9 του νομοθετικού διατάγματος και από την αντικειμενική αξία) αξίας, ήτοι επί των 1.025.973,00 € και εξέδωσε τη προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και την επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε με τον νόμιμο τόκο του άρθρου 52 του ΚΦΔ προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Σύμφωνα με τη Γενική Αρχή του Φορολογικού Δικαίου περί στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, που απορρέει από την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου κατά το άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, οι ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις, μεταξύ των οποίων και αυτές που θεσπίζουν φορολογικά κίνητρα σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων, πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Είναι δε πάγια νομολογία των Δικαστηρίων σύμφωνα με την οποία οι φορολογικοί πρέπει να ερμηνεύονται στενά (ΣτΕ 1790/1985, ΣτΕ 515/1989, ΣτΕ 3113/1989, 192/1983, 2855/1981) και δεν επιτρέπεται η αναλογική εφαρμογή τους (ΣτΕ 1790/1985), ενώ κατά γενική αρχή του δικαίου δεν επιτρέπεται η καθ' ερμηνεία συναγωγή κανόνος αντίθετου από εκείνον που θέτει η σαφής γραμματική διατύπωση νόμου (ΔΕΦ Αθ. 1915/2009). Εν προκειμένω κατά την ορθή, γραμματική- στενή ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 4 του ν.1297/1972 και της ΠΟΛ.25/1973, το αμεταβίβαστο ισχύει μόνο όταν μετατρεπόμενη η συγχωνευόμενη επιχείρηση είναι άλλη επιχείρηση, όπως ατομική, ή προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ και συνεπώς η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση συγχώνευσης Α.Ε.
2. Με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 11 του ν.1828/1989 θεσπίστηκε ότι οι απαλλαγές που παρέχονται σε περίπτωση απόσχισης κλάδου ισχύουν και σε περίπτωση διάσπασης. Δηλαδή το γράμμα και το πνεύμα του αρ. 7 παρ. 1 και 2 του ιδίου Ν.Δ. έχει την έννοια ότι το αμεταβίβαστο ισχύει μόνο όταν η εισφέρουσα τον κλάδο ή η διασπώμενη επιχείρηση είναι άλλη επιχείρηση, όπως ατομική, ή προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ και συνεπώς η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση εισφοράς ή απόσχισης κλάδου ή διάσπασης Α.Ε.
3. Η Διοίκηση με την υπ' αριθμ. 1067133/10606/Β0012/30.07.1999 απάντησή της σε σχετικό ερώτημα αποσαφήνισε ότι «Οι μετοχές ανώνυμης εταιρείας που συστάθηκε μετά από εισφορά κλάδου άλλης ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα στο σύνολό τους, χωρίς την απώλεια των φορολογικών απαλλαγών και προ της παρόδου της πενταετίας». Επομένως ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη του την ως άνω απάντηση της διοίκησης.

4. Με βάση τη στενή γραμματική ερμηνεία του άρθρου 4β του Ν.Δ., η υποχρέωση αμεταβίβαστου των μετοχών της νέας εταιρείας δεν εξαρτάται από το είδος της πράξης, όπως εσφαλμένα έκρινε η φορολογική Αρχή, αλλά με το πρόσωπο της εισφέρουσας τον κλάδο ή διασπώμενης ή συγχωνευόμενης εταιρείας, ισχύει δε μόνο όταν αυτή έχει νομική μορφή άλλη, πλην Α.Ε.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.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 άρθρου 3 του ν.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 συγχωνευόμενων 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 τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οποιουδήποτε τρίτου. Η απαλλαγή του πρώτου εδαφίου εφαρμόζεται και επί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, αφαιρουμένων των μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ. Για την εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου, απαιτείται να έχει καταβληθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επί προγενέστερων αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιρειών, που συμμετέχουν στον μετασχηματισμό, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Προκειμένου περί ακινήτων ανηκόντων και χρησιμοποιουμένων από την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην επιχείρησιν και εισφερομένων εις την συγχωνεύουσαν 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 περίπτωσιν 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 συγχωνεύσεως 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 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 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.».

Επειδή, με τις προισχύουσες διατάξεις του άρθρου 4 του ν.1297/1972 οριζόταν ότι:

«Προϋπόθεσις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 3 είναι:

α) ότι η εκ συγχωνεύσεως ή μετατροπής προερχομένη εταιρεία θα έχη κατα τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή συστάσεως της, ολοσχερώς καταβεβλημένον κεφάλαιον ουχί κατώτερον, εάν μεν είναι ανώνυμος των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών, εάν δε είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, των πεντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών,

β) ότι εις τας περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εις ανώνυμον εταιρείαν ή συγχωνεύσεως τοιούτων μετ' ανωνύμου εταιρείας αι μετοχαί της ανωνύμου εταιρείας, αι αντιστοιχούσαι εις την αξίαν του εισφερομένου κεφαλαίου, θα είναι υποχρεωτικώς ονομαστικά εν τω συνόλω των και μη μεταβιβάσιμοι κατα ποσοστόν 75% του συνόλου των επι μίαν πενταετίαν απο της συγχωνεύσεως ή μετατροπής,

γ) ότι εις τας περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως 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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.25/19.5.1973 διευκρινίζεται ότι:

«Περί κοινοποιήσεως του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διατάγματος «περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων»

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

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 Περιορισμένης Ευθύνης.

Ειδικώτερον επί:

α) Συγχωνεύσεως δύο ή πλειόνων ατομικών επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών, προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

β) Συγχωνεύσεως δύο ή πλειόνων προσωπικών εταιρειών (Ομορ. εταιρειών ή ετερορρυθμωμένων εταιρειών) ή προσωπικής εταιρείας μετ' ατομικής επιχείσεως προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

γ) Συγχωνεύσεως δύο ή πλειόνων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης μετ' ατομικής επιχείσεως ή προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

δ) Συγχωνεύσεως δύο ή πλειόνων ανωνύμων εταιρειών ή ανωνύμου εταιρείας μετ' ατομικής επιχείσεως ή προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης προς τον σκοπόν ιδρύσεως νέας ανωνύμου εταιρείας.

ε) Μετατροπής ατομικής επιχείσεως ή προσωπικής εταιρείας εις ανώνυμον εταιρείαν ή εις εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης.

στ) Μετατροπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εις ανώνυμον εταιρείαν.

3) ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑΙ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΑΙ

Αι δια του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος παρεχόμεναι φορολογικάι απαλλαγαί και διευκολύνσεις συνίστανται εις την:

α. Αναβολήν εκ της φορολογίας εισοδήματος της κατά την συγχώνευσιν ή μετατροπήν προκυπτούσης υπεραξίας των μετοχών ή του κεφαλαίου μέχρι του χρόνου διαλύσεως της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας.

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.

γ. Απαλλαγήν της συμβάσεως περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής κλπ. από παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, ή οιουδήποτε τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιουδήποτε τρίτου.

δ. Αναστολήν της φορολογήσεως των υπό των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων ή εισφερουσών τον βιομηχανικόν κλάδον επιχειρήσεων, σχηματισθεισών αφορολογήτων κρατήσεων, από του φόρου εισοδήματος ως και επέκτασις εις την εκ συγχωνεύσεως κλπ.

προερχομένην επιχείρησιν των διατάξεων των εν ισχύι αναπτυξιακών νόμων, υπό τας προϋποθέσεις και περιορισμούς υπό τους οποίους ισχύουν ούτοι δια τας συγχωνευθείσας ή μετατραπείσας κλπ. επιχειρήσεις, καθ' ο μέτρον δεν εγένετο χρήσις αυτών προ της μετατροπής ή συγχωνεύσεως.

4) ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗΝ ΤΩΝ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ

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

Δια των διατάξεων 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 επιχείρσεως 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 επιχείρσεως οιασδήποτε μορφής, πλην ανωνύμων εταιρειών, προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας.

γ) Ότι εις περίπτωσιν μετατροπής ατομικής επιχείρσεως 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 απαιτουμένου 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 τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.1297/1972, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 11 άρθρ. 11 Ν.2579/1998, και καταλαμβάνει και ήδη συντελεσθέντες μετασχηματισμούς επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 ορίζεται ότι:

«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.

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.».

Επειδή, με την παρ. 11 της ΠΟΛ. 1113/1998 με θέμα «Ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6, 9, 10 και 11 του Ν. 2579/1998 που αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος.» διευκρινίζεται ότι:

«11. Με την παράγραφο 11 αντικαταστάθηκε η περίπτωση β του άρθρου 4 του Ν.Δ. 1297/1972.

Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρίας η ΕΠΕ σε ανώνυμη εταιρία ή εισφοράς κλάδου από τις επιχειρήσεις αυτές σε ανώνυμη εταιρία ή συγχώνευσης αυτών με ανώνυμη εταιρία, **εκτός από την περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων 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 75% του συνόλου τους για μια πενταετία από το χρόνο της συγχώνευσης ή μετατροπής.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι επί συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 με οποιοδήποτε τρόπο, δηλαδή είτε με τη δημιουργία νέου νομικού προσώπου, είτε με απορρόφηση, για το εισφερόμενο κεφάλαιο, μπορούν να εκδοθούν ανώνυμες μετοχές, ανεξάρτητα αν οι συγχωνευόμενες εταιρίες έχουν ονομαστικές ή ανώνυμες μετοχές, ενώ με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις δεν υπήρχε η υποχρέωση έκδοσης ονομαστικών μετοχών μόνο σε περίπτωση που οι συγχωνευόμενες επιχειρήσεις είχαν ανώνυμες μετοχές.

Μετά την παραπάνω ρύθμιση, στις συγχωνεύσεις ανωνύμων εταιριών παύει να ισχύει και το αμεταβίβαστο του 75% των μετοχών για μια πενταετία της προερχόμενης από τη συγχώνευση ανώνυμης εταιρίας. Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα μεταβιβάσεως του 75% των μετοχών παρέχεται και στην περίπτωση κατά την οποία εκδοθούν ονομαστικές μετοχές.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.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.

2. Δια την βεβαίωσιν και την καταβολήν των οφειλομένων φόρων, τελών, εφαρμόζονται αναλόγως αι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων 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 χρησιμοποιήσει 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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 και 2 του ν.1297/1972 ορίζεται ότι:

«1. Οι αναφερόμενες στα άρθρα 2 και 3 φορολογικές απαλλαγές παρέχονται, με τις προϋποθέσεις των άρθρων 4 έως και 6, και σε περίπτωση εισφοράς, από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων βιομηχανικών κλάδων αυτής σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία, με την προϋπόθεση ότι το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο μετά την εισφορά, της εταιρείας που απορροφά τον κλάδο ή της νέας εταιρείας που συστήνεται, δεν είναι κατώτερο των εκατό εκατομμυρίων (100.000.000) δραχμών και το κεφάλαιο της εισφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης, αν εμπίπτει στις διατάξεις του παρόντος, δεν είναι μικρότερο, μετά την εισφορά του κλάδου, του ελάχιστου ορίου κεφαλαίου που καθορίζει το άρθρο 4 το παρόντος[...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ.11 του ν.1828/1989 ορίζεται ότι:

«11. Οι απαλλαγές των άρθρων 2 και 3 του ν.δ. 1297/1972, οι οποίες παρέχονται σε περίπτωση απόσχισης κλάδου με τις προϋποθέσεις του άρθρου 4 του νομοθετικού αυτού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 9 του ν. 1731/1987 (ΦΕΚ Α` 161) και των άρθρων 5 και 6 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος, παρέχονται και σε κάθε περίπτωση διάσπασης ανώνυμης εταιρίας σύμφωνα με τις διατάξεις του προεδρικού διατάγματος 498/1987 (ΦΕΚ Α` 236), εφ` όσον το μετοχικό κεφάλαιο καθεμιάς από τις επωφελούμενες από τη διάσπαση εταιρίες δεν είναι μικρότερο του καθοριζόμενου στο άρθρο 4 του ν.δ 1297/1972 ελάχιστου ορίου κεφαλαίου.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1062/1989 με θέμα ««Κοινοποίηση των διατάξεων του Ν. 1828/1989, οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και στα χορηγούμενα κίνητρα επενδύσεων» διευκρινίζεται ότι:

«2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, οι απαλλαγές των άρθρων 2 και 3 του Ν.Δ. 1297/72, οι οποίες παρέχονται σε περίπτωση απόσχισης κλάδου με τις προϋποθέσεις του άρθρου 4 του νομοθετικού αυτού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 9 του Ν. 1731/1987 και των άρθρων 5 και 6 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος, παρέχονται και σε κάθε περίπτωση διάσπασης ανώνυμης εταιρίας σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ/τος 498/1987, εφόσον το μετοχικό κεφάλαιο καθεμιάς από τις επωφελούμενες από τη διάσπαση εταιρίες δεν είναι μικρότερο του καθοριζόμενου στο άρθρο 4 του Ν.Δ. 1297/1972 ελαχίστου ορίου κεφαλαίου.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, οι ευεργετικές διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 παρέχονται πλέον όχι μόνον επί συγχωνεύσεως ανώνυμων εταιριών σε ανώνυμη εταιρία αλλά και σε περίπτωση διάσπασης ανώνυμης εταιρίας, που λαμβάνει χώρα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88 και 89 του Ν. 2190/20 «περί ανωνύμων εταιριών», όπως αυτός ισχύει μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις του Π.Δ. 498/1987, δηλαδή, είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέων εταιριών, είτε με απορρόφηση και σύσταση νέων εταιριών, με την προϋπόθεση όμως το μετοχικό κεφάλαιο καθεμιάς από τις επωφελούμενες από τη διάσπαση εταιρίας δε θα είναι μικρότερο των 10.000.000 δραχμών.

Κατόπιν των ανωτέρω, από την έναρξη ισχύος (3.1.1989) του κοινοποιούμενου νόμου, παύει να έχει εφαρμογή η αριθ. Τ. 1757/373/ΠΟΛ. 240/4.8.1988 διαταγή μας με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι, οι διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάσπασης ανώνυμης εταιρίας.».

Επειδή, με την με αριθ. 1067133/10606/Β0012/30-07-1999 απάντηση της Δ/νσης Φορολογίας διευκρινίσθηκε ότι:

«Οι μετοχές ανώνυμης εταιρείας που συστάθηκε μετά από εισφορά κλάδου άλλης ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα στο σύνολό τους, χωρίς την απώλεια των φορολογικών απαλλαγών και προ της παρόδου της πενταετίας».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση.

5. Αν ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.».

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Τμήμα Κεφαλαίου) διενεργήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μερικός έλεγχος συνδρομής και τήρησης των προϋποθέσεων απαλλαγής από το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α), ενός βιομηχανικού κτηρίου, κειμένου στην αυτή περιοχή της έδρας της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του αναπτυξιακού Ν.Δ. 1297/1972, για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, ειδικότερα από τον παρόντα έλεγχο προέκυψε ότι με την με αριθμό συμβολαιογραφική πράξη της Συμβολαιογράφου, που μεταγράφηκε νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου, στον τόμο- με αριθμό, η ανώνυμη εταιρεία, με τον διακριτικό τίτλοκαι αριθμό Γ.Ε.Μ.Η. (λειτουργούσα από 31-12-2002) διασπάστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 88 του Κ.Ν. 2190/20 και του Ν.Δ. 1297/72, με την ταυτόχρονη ίδρυση των εταιρειών: 1)....., με διακριτικό τίτλο, με Α.Φ.Μ. και αριθμό Γ.Ε.Μ.Η. (προσφεύγουσα) και 2), με διακριτικό τίτλο, με Α.Φ.Μ.

Επειδή, η διασπώμενη εταιρεία μεταβίβασε -μεταξύ άλλων- στην προσφεύγουσα, ένα ακίνητο, η περιγραφή του οποίου αναφέρεται αναλυτικά στο άρθρο 42 Εισφερόμενα Περιουσιακά Στοιχεία του Καταστατικού της νέας εταιρείας, όπως αυτό ενσωματώνεται στην υπ'αριθμ.....συμβολαιογραφική πράξη (φύλλο 36ο επομ.).

Επειδή, για τη μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου μετά του επ'αυτού κτίσματος συνεπεία της διασπάσεως υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών Χαλκιδικής (αρμόδια Δ.Ο.Υ. λόγω θέσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου) η με αριθμόΔήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, με αντικειμενική αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (όπως προκύπτει από τα συνημμένα στη δήλωση φύλλα υπολογισμού της αξίας Κ4 Σταθμοί Αυτοκινήτων -Βιομηχανικά και Βιοτεχνικά Κτίρια και ΑΑΓης, καθότι δεν αναγράφεται στο έντυπο της δήλωσης) ύψους 601.537,70 € και αξία, όπως προσδιορίσθηκε από την Επιτροπή του άρθρου 9 Κ.Ν.2190/1920, συνολική 1.025.973,00 €, ήτοι: α)Αξία γηπέδου 104.517,00 € και β)αξία κτίσματος: 921.456,00 €. Επί της άνω δήλωσης Φ.Μ.Α. εδόθη η απαλλαγή από το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτου του Ν.Δ. 1297/1972.

Επειδή, κατά τον ως άνω έλεγχο, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, σύμφωνα με το βιβλίο μετόχων, έχει αλλάξει η μετοχική σύνθεση της προσφεύγουσας, και συγκεκριμένα

οι αρχικοί μέτοχοιμε 4.672 μετοχές,με 151 μετοχές καιμε 1.206 μετοχές ($4.672+151+1.206=6.029$ μετοχές) μεταβίβασαν λόγω πωλήσεως σταδιακά τις μετοχές τους. Μετά τις εν λόγω πωλήσεις,κατέστη μοναδικός μέτοχος της εταιρείας, αφού κατείχε και τις 6.029 μετοχές αυτής ($=3.859+1.327+843$) και η ανώνυμη εταιρεία κατέστη Μονοπρόσωπη.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Ν.Δ. 1297/1972 για τη χορήγηση φορολογικής απαλλαγής από τον Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.) καθότι συντελέστηκε η μεταβίβαση άνω του 75% των μετοχών της προσφεύγουσας εντός της πενταετίας (καθότι στις 24-05-2019 από τις συνολικά 6.029 μετοχές της προσφεύγουσας ο εκ των μετόχωνπώλησε τις 4.672 μετοχές του και συγκεκριμένα 3.859 μετοχές στονκαι 813 μετοχές στον), συνεπώς δεν τηρήθηκε ο όρος του άρθρου 4 (β) του Ν.Δ. 1297/1972.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος προέβη στην επιβολή ΦΜΑ επί της μεγαλύτερης (μεταξύ της εκτιμώμενης από την επιτροπή του άρθρου 9 του νομοθετικού διατάγματος και από την αντικειμενική αξία) αξίας, ήτοι επί των 1.025.973,00 € και εξέδωσε τη προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι σύμφωνα με την πάγια νομολογία και τη Γενική Αρχή του Φορολογικού Δικαίου περί στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, οι ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις, μεταξύ των οποίων και αυτές που θεσπίζουν φορολογικά κίνητρα σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων, πρέπει να ερμηνεύονται στενά και δεν επιτρέπεται η αναλογική εφαρμογή τους (ΣΤΕ 1790/1985), ενώ κατά γενική αρχή του δικαίου δεν επιτρέπεται η καθ' ερμηνεία συναγωγή κανόνος αντίθετου από εκείνον που θέτει η σαφής γραμματική διατύπωση νόμου (ΔΕΦ Αθ. 1915/2009). Εν προκειμένω ισχυρίζεται ότι κατά την ορθή, γραμματική-στενή ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 4 του ν.1297/1972 και της ΠΟΛ.25/1973, το αμεταβίβαστο ισχύει μόνο όταν μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση είναι άλλη επιχείρηση, όπως ατομική, ή προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ και συνεπώς η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση συγχώνευσης Α.Ε. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 11 του ν.1828/1989 θεσπίστηκε ότι οι απαλλαγές που παρέχονται σε περίπτωση απόσχισης κλάδου ισχύουν και σε περίπτωση διάσπασης. Δηλαδή το γράμμα και το πνεύμα του αρ. 7 παρ. 1 και 2 του ιδίου Ν.Δ. έχει την έννοια ότι το αμεταβίβαστο ισχύει μόνο όταν η εισφέρουσα τον κλάδο ή η διασπώμενη επιχείρηση είναι άλλη επιχείρηση, όπως ατομική, ή προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ και συνεπώς η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση εισφοράς ή απόσχισης κλάδου ή διάσπασης Α.Ε. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθμ. 1067133/10606/Β0012/30.07.1999 απάντησή της Διοίκησης που σε σχετικό ερώτημα αποσαφήνισε ότι «Οι μετοχές ανώνυμης εταιρείας που συστάθηκε μετά από εισφορά κλάδου άλλης ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα στο σύνολό τους, χωρίς την απώλεια των φορολογικών απαλλαγών και προ της

παρόδου της πενταετίας». Επομένως, ισχυρίζεται ότι η υποχρέωση αμεταβίβαστου των μετοχών της νέας εταιρείας δεν εξαρτάται από το είδος της πράξης, όπως εσφαλμένα έκρινε η φορολογική Αρχή, αλλά με το πρόσωπο της εισφέρουσας τον κλάδο ή διασπώμενης ή συγχωνευόμενης εταιρείας, ισχύει δε μόνο όταν αυτή έχει νομική μορφή άλλη, πλην Α.Ε.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προαναφερόμενες διατάξεις, η αρχική διατύπωση της περ. β' του άρθρου 4 του ν.1297/1972, στο πλαίσιο κοινοποίησης των διατάξεων του εν λόγω νόμου με την ΠΟΛ.25/1973 έχει διευκρινισθεί από την Διοίκηση, ότι η υποχρέωση αμεταβίβαστου κατά ποσοστό 75% επί του συνόλου των μετοχών επί μια πενταετία ισχύει και επί συγχωνεύσεων οποιασδήποτε μορφής, **πλην ανωνύμων εταιρειών**, προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας.

Εξάλλου η ως άνω ερμηνεία της Διοίκησης προκύπτει και από τη γραμματική διατύπωση και στενή ερμηνεία της εν λόγω διάταξης καθώς δεν αναφέρεται σε αυτή η περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης ανώνυμης εταιρείας σε ανώνυμη παρά μόνο οι περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής επιχείρησης ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρεία.

Επειδή, περαιτέρω από την συνδυασμένη ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1 και 4(β) του Ν. 1297/1972, 7 παρ. 1 και 2 του ιδίου ως άνω ν.δ/τος, όπως αντικαταστάθηκαν αντίστοιχα με το άρθρο 9 παρ. 8 του Ν. 1882/1990 και με το άρθρο 22 παρ. 10 του Ν. 1828/1989, καθώς και του άρθρου 22§11 του Ν.1828/1989, προκύπτει ότι οι απαλλαγές του Ν. 1297/1972, οι οποίες παρέχονται σε περίπτωση απόσχισης κλάδου με τις προϋποθέσεις του άρθρου 4 του νομοθετικού αυτού διατάγματος, όπως ισχύει, παρέχονται και σε κάθε περίπτωση διάσπασης ανώνυμης εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις του προεδρικού διατάγματος 498/1987, εφ' όσον το μετοχικό κεφάλαιο καθεμίας από τις επωφελούμενες από την διάσπαση εταιρείες δεν είναι μικρότερο του καθοριζόμενου στο άρθρο 4 του Ν.Δ. 1297/1972. Ο νομοθέτης ήδη με το ν.1828/1989 εξομοίωσε για τις φορολογικές απαλλαγές τις περιπτώσεις διάσπασης ανώνυμης εταιρείας με τις περιπτώσεις απόσχισης κλάδου ανωνύμων εταιρειών.

Επειδή, στη συνέχεια με την τροποποίηση που επήλθε στο άρθρο 4 περ. του ν.1297/1972 με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.2579/1998, προστέθηκε στο κείμενο του νόμου η φράση «εκτός της περίπτωσης συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών». Ωστόσο, με την τροποποίηση αυτή αποσαφηνίστηκε (καθώς ήδη είχε διευκρινισθεί από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ. 25/1973) η δυνατότητα μεταβίβασης του 75% των μετοχών προ της παρόδου της πενταετίας της προερχόμενης από τη συγχώνευση ανώνυμης εταιρείας.

Επειδή, εξάλλου προς την ίδια κατεύθυνση είναι και η με αριθ. 1067133/10606/Β0012/30.07.1999 απάντησή της Διοίκησης σε σχετικό ερώτημα με την οποία - αφού λήφθηκαν υπόψη οι τροποποιήσεις που επήλθαν στο ν.1297/1972 με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.2579/1998 - αποσαφηνίστηκε ότι οι μετοχές

ανώνυμης εταιρείας που συστάθηκε μετά από εισφορά κλάδου άλλης ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα στο σύνολό τους, χωρίς την απώλεια των φορολογικών απαλλαγών και προ της παρόδου της πενταετίας». Επομένως η Διοίκηση έχοντας ως βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις στενά ερμηνευτέες έκρινε ότι η περίπτωση της απόσχισης ανώνυμης εταιρείας δεν αναφέρεται στις προϋποθέσεις του άρθρου 4β του ν.1297/1972.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι βάσει του άρθρου 22§11 του Ν.1828/1989, η διάσπαση ανωνύμων εταιρειών εξομοιώνεται ως προς τις φορολογικές απαλλαγές, για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972, με την περίπτωση απόσχισης/εισφοράς κλάδου ανωνύμων εταιρειών, καθίσταται σαφές ότι και οι μετοχές ανώνυμης εταιρείας που συστάθηκε μετά από διάσπαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972, μπορούν να μεταβιβασθούν χωρίς να αίρονται οι φορολογικές απαλλαγές του Ν.Δ. 1297/1972.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίσης προσφυγής προκύπτει ότι ο μόνος λόγος που ο έλεγχος έκρινε ότι αίρονται οι φορολογικές απαλλαγές που έλαβε η προσφεύγουσα είναι διότι συντελέστηκε η μεταβίβαση άνω του 75% των μετοχών της εντός της πενταετίας (συνεπώς δεν τηρήθηκε ο όρος του άρθρου 4 β) του Ν.Δ. 1297/1972. Ωστόσο, η ως άνω κρίση του ελέγχου, όπως εκτενώς αναλύθηκε, είναι εσφαλμένη καθώς η προσφεύγουσα προέρχεται από τη διάσπαση ανώνυμης εταιρείας και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας με τη επωνυμία με ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακίνητης Περιουσίας, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φορολογικό έτος 2019

- Υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	31.702,57 €	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	15.389,60 €	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	47.092,17 €	0,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.