



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 371 / 2013

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 30^{ης} Οκτωβρίου 2013

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ 12Β 1045714 ΕΞ 2013/11-03-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Β').

Περίληψη ερωτημάτων: Αν για την άρση των φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων που χορηγήθηκαν στην εταιρεία του ερωτήματος

α) *Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν.δ. 1297/1972, οι οποίες, προκειμένου περί ανώνυμης εταιρείας που προέρχεται από συγχώνευση ή μετατροπή, απαιτούν ως προϋπόθεση ολοσχερώς καταβεβλημένο κεφάλαιο όχι κατώτερο των 300.000 ευρώ, αναφέρονται σε καταβεβλημένο κεφάλαιο, στο οποίο δύναται να συμπεριληφθεί όχι μόνο στο μετοχικό κεφάλαιο, αλλά και το αποθεματικό που έχει σχηματισθεί από την υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών.*

β) *Η μετά την συγχώνευση αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποίησε η απορροφούσα εταιρεία, με καταβολή μετρητών και κεφαλαιοποίηση απαιτήσεων, καλύπτει το κατώτατο όριο κεφαλαίου που θέτουν οι προαναφερθείσες διατάξεις.*

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

I. Ιστορικό

Εκ του εγγράφου της ερωτώσης υπηρεσίας και των στοιχείων του φακέλου που το συνοδεύουν και ιδιαίτερα από το υπ' αριθ. πρωτ. 39317/18-7-2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων προς την ερωτώσα υπηρεσία προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Μετά από τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων στην επιχείρηση «ΤΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» (νυν «WIND ΕΛΛΑΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ») προέκυψαν τα εξής : Την 31-12-2008 καταχωρίσθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας Αθηνών η με αριθ. ΕΜ-28259/2008 απόφαση Νομάρχη (ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ 546/21-1-2009), με την οποία εγκρίθηκε η συγχώνευση των Ανωνύμων Εταιρειών: α) «ΤΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» και β) της «WIND ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» (η οποία κατείχε το 100% των μετοχών της πρώτης) με απορρόφηση της δεύτερης από την πρώτη, σύμφωνα με ης διατάξεις του ν.δ. 1297/1972.

Συναφώς προς τα ανωτέρω, στο έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ιστορούνται και τα εξής: Μετά την ως άνω συγχώνευση η απορροφούσα εταιρεία με τροποποίηση του καταστατικού της έλαβε την επωνυμία «WIND ΕΛΛΑΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και τον δ.τ. «WIND ΕΛΛΑΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ Α.Ε.Β.Ε.»

Η διαπίστωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της απορροφούμενης εταιρείας και η εκτίμηση της καθαρής της θέσεως, καθώς και η εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και η εκτίμηση της καθαρής θέσεως της απορροφούσας εταιρείας για τους σκοπούς του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει και των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972, έγινε με την από 27-10-2008 έκθεση εκτιμήσεως της Επιτροπής του άρθρου 9 παρ. 4 του κ.ν. 2190/1920, με βάση τα δεδομένα του ισολογισμού μετασχηματισμού της 31-08-2008.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση εκτιμήσεως, η καθαρή θέση της απορροφούμενης εταιρείας έχει συνοπτικά ως κάτωθι:

| <u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u> | |
|-------------------------------------|------------------|
| Έξοδα εγκαταστάσεως | 90.170.895,81 |
| Πάγιο ενεργητικό | 2.155.921.197,53 |
| Κυκλοφορούν ενεργητικό | 287.451.795,48 |
| Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού | 145.870.546,63 |
| Σύνολο (Α) | 2.679.414.435,45 |

| <u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u> | |
|------------------------------------|------------------|
| Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα | 19.851.804,29 |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | 1.961.940.057,19 |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | 229.645.761,44 |
| Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού | 171.770.912,95 |
| Σύνολο (Β) | 2.383.208.535,87 |
| Ίδια Κεφάλαια [(Α) – (Β)] | 296.205.899,58 |

Τα Ίδια Κεφάλαια αναλύονται:

| | |
|---|----------------|
| Μετοχικό κεφάλαιο | 29.893.362,00 |
| Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο | 127.364.152,30 |
| Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων | 5.042.641,00 |
| Επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού | 124.960,83 |
| Τακτικό αποθεματικό | 12.486.154,56 |
| Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων | 307.257,34 |
| Αποθεματικό υπεραξίας ν.δ. 1297/1972 | 914.692.548,17 |
| Αποτελέσματα εις νέον (Ζημιές) | - |
| | 794.098.891,82 |
| Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου | 393.715,20 |
| Σύνολο | 296.205.899,58 |

Το ως άνω αποθεματικό υπεραξίας ν.δ. 1297/1972, ύψους 914.692.548,17, ευρώ έχει αχθεί στην πίστωση του λογαριασμού 0409 «αποθεματικό υπεραξίας ν.δ.1297/72» της ελεγχόμενης (απορροφούσας) εταιρείας.

Με την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως με απορρόφηση, το μετοχικό κεφάλαιο της ελεγχόμενης (απορροφούσας) εταιρείας διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

(α) Το μετοχικό κεφάλαιο που ανέρχονταν σε 28.660.239,00 ευρώ, διαιρούμενο σε 28.660.239 κοινές ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 1,00 ευρώ η κάθε μία περιήλθε στην ίδια, υπό την ιδιότητά της του οιονεί καθολικού διαδόχου της απορροφούμενης εταιρείας, που ήταν και η μόνη μέτοχος της απορροφούσας. Οι μετοχές αυτές ακυρώθηκαν σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 6 του άρθρου 16 του κ.ν. 2190/1920, ενώ διαγράφηκε συμψηφιστικά ο αντίστοιχος λογαριασμός συμμετοχών της απορροφούμενης εταιρείας.

(β) Παράλληλα το μετοχικό κεφάλαιο της απορροφούσας εταιρείας αυξήθηκε ως αποτέλεσμα της συγχωνεύσεως κατά το ποσό της εισφερόμενης καθαρής θέσεως της απορροφούμενης εταιρείας, 168.015.813,91 ευρώ, όπως αυτή προέκυψε από την εκτίμηση της Επιτροπής του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920.

Ήτοι:

| | |
|---|-----------------|
| Μετοχικό κεφάλαιο | 29.893.362,00 |
| Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων | 5.042.641,00 |
| Τακτικό αποθεματικό | 12.486.154,56 |
| Αποθεματικό υπεραξίας ν.δ. 1297/1972 | 914.692.548,17 |
| Αποτελέσματα εις νέον (Ζημιές) | -794.098.891,82 |
| Σύνολο | 168.015.813,91 |

(γ) Τέλος, ποσό 0,09 ευρώ κεφαλαιοποιήθηκε από τον λογαριασμό διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο για λόγους στρογγυλοποίησης και μόνο των νεοεκδοθέντων μετοχών.

Κατά συνέπεια, με την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως το μετοχικό κεφάλαιο της ελεγχόμενης (απορροφούσας) εταιρείας ανήλθε στο ποσό των 168.015.814,00 ευρώ, διαιρούμενο σε 168.015.814 κοινές ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 1,0 ευρώ η κάθε μία.

Τα ακόλουθα στοιχεία του παθητικού, όπως διαμορφώθηκαν κατά την 31-12-2008, μεταφέρθηκαν σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα βιβλία της απορροφούσας επιχειρήσεως:

| | |
|---|----------------|
| Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο | 127.364.152,30 |
| Επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού | 96.126,23 |
| Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων | 307.257,34 |
| Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου | 393.715,20 |

Επιπλέον, στα βιβλία της ελεγχόμενης (απορροφούσας) μεταφέρθηκαν σε χρέωση του λογαριασμού 42 01 00 «ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΣ ΝΕΟ» λογιστικές ζημίες της απορροφηθείσας ποσού 259.602.841,86, ευρώ οι οποίες αφορούν τις ζημίες που προέκυψαν κατά τη μεταβατική περίοδο, δηλαδή από την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού μετασχηματισμού (31-08-2008) μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορροφήσεως (31-12-2008).

Στο ΣΧΕΔΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗΣ, που εγκρίθηκε από τα Διοικητικά Συμβούλια των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων στις 27-10-2008, καθώς και στην οριστική σύμβαση συγχωνεύσεως που καταρτίσθηκε με την με αριθμό 26610/23.12.2008 πράξη της Συμβολαιογράφου Αθηνών Μαρίνας – Ελένης Μάγκλαρη, αναφέρονται ότι από 01.09.2008 και εφεξής και μέχρι τη νόμιμη ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως που τελειούται με την καταχώρηση της εγκριτικής αποφάσεως στα οικεία Μητρώα Ανωνύμων Εταιρειών, όλες οι πράξεις της απορροφούμενης εταιρείας θεωρούνται από λογιστικής άποψης ότι γίνονται για λογαριασμό της απορροφούμενης εταιρείας. Το ίδιο ισχύει και για την τύχη των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ. 1297/72, όπως ισχύει. Από την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως όλες οι πράξεις από λογιστικής άποψης θα γίνονται για λογαριασμό της απορροφούσας. Το ίδιο ισχύει και για την τύχη των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Σημειώνεται ότι η ως άνω συμφωνία των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων δεν μεταβλήθηκε μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συγχωνεύσεως, ούτε και μεταγενέστερα.

Με βάση τα ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων με το προαναφερθέν έγγραφο της έθεσε το ερώτημα *«αν οι μεταφερθείσες στην απορροφώσα λογιστικές ζημίες ποσού 259.602.841, 86 ευρώ της μεταβατικής περιόδου, κατά παρέκκλιση της συμφωνίας των θα έπρεπε υποχρεωτικά να μειώσουν το μετοχικό κεφάλαιο της απορροφώσας, όπως αυτό προσδιορίσθηκε από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 και σε περίπτωση καταφατικής απάντησης ποιες είναι οι συνέπειες από φορολογική άποψη για την απορροφώσα, δεδομένου ότι το μετοχικό κεφάλαιο θα καθίστατο αρνητικό. Αν δεν συντρέχει η ανωτέρω περίπτωση, υφίστανται φορολογικές συνέπειες με την μεταφορά της ως άνω ζημίας στην απορροφώσα»*.

2. Περαιτέρω, κατά τα ιστορούμενα στο έγγραφο του ερωτήματος, η «WIND ΕΛΛΑΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ

ΕΤΑΙΡΕΙΑ» (απορροφούσα), εξ αφορμής του γεγονότος ότι κατά τον έλεγχο γεννήθηκε ο προβληματισμός, αν το μετοχικό κεφάλαιο έπρεπε να μειωθεί κατά το ποσό των ζημιών, με την από 26/10/2012 αίτησή της, προς την ερωτώσα υπηρεσία, έθεσε υπόψη της τελευταίας, πλην άλλων, τα οποία κατά βάση προκύπτουν και από το έγγραφο της Δ.Ο.Υ, ότι κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της απορροφήσεως, η απορροφούσα εταιρεία είχε εμφανίσει στο λογαριασμό «2.5.6.2.1 Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» υπόλοιπο 118.485.862 ευρώ και η απορροφηθείσα στο λογαριασμό «4.6.6.2.1 Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» το ποσό των 127.364.152 ευρώ, ποσά τα οποία θα μπορούσαν να κεφαλαιοποιηθούν, χωρίς την καταβολή φόρου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος

Με την ίδια αίτηση, η εταιρεία έθεσε στην ερωτώσα υπηρεσία και το θέμα εγκρίσεως για την εκ των υστέρων κεφαλαιοποίηση των υφισταμένων αποθεματικών υπέρ το άρτιο, ούτως ώστε να μην υφίσταται ούτε τυπικό θέμα, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1297/72 ή του κ.ν. 2190/20, με δεδομένο ότι η κεφαλαιοποίηση αυτή θα μπορούσε να είχε γίνει και κατά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού, χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος και επομένως χωρίς την απώλεια εσόδων για το Δημόσιο.

Στη συνέχεια, με την 21/11/2012 αίτηση της, η εταιρεία «WINDELLΑΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» έθεσε υπόψη της ερωτώσης υπηρεσίας, ότι η εταιρεία προέβη πολύ πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, σε αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου ως εξής: α) την 31.12.2009, κατά 51 εκατ. ευρώ, β) την 30/10/2010, κατά 83 εκατ. ευρώ, γ) την 24.12.2010, κατά 1,5 δις ευρώ (με κεφαλαιοποίηση δανείων) και δ) στις 23.1.2012, κατά 93 εκ. ευρώ, με αποτέλεσμα να μη συντρέχει πλέον λόγος για την εκ των υστέρων αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου.

Κατόπιν των ανωτέρω η ερωτώσα υπηρεσία θέτει στο έγγραφό της τα ακόλουθα : «*λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος, ότι αφενός μεν οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. δ. 1297/1972, περί κατωτάτου ορίου κεφαλαίου, αναφέρονται ρητά σε καταβεβλημένο κεφάλαιο, στο οποίο αναμφίβολα περιλαμβάνεται και το αποθεματικό που έχει σχηματισθεί κατά την υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών και όχι μόνο στο μετοχικό κεφάλαιο και περαιτέρω στη συνέχεια η απορροφούσα εταιρεία «WINDELLΑΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΟΜΗΧΑΝΙΚΗ*

ΕΤΑΙΡΕΙΑ» αύξησε, με καταβολή μετρητών και κεφαλαιοποίηση απαιτήσεων το μετοχικό της κεφάλαιο με συνέπεια την κατά πολύ υπερκάλυψη του κατωτάτου ορίου που ορίζεται από το άρθρο 4 του ν.δ. 1297/1972, δημιουργήθηκε το θέμα αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 6 του ίδιου ν. δ/τος, σχετικά με την ανάκληση των φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων που χορηγήθηκαν κατά την εν λόγω απορρόφηση».

II. Νομοθετικό πλαίσιο

1. Στο άρθρο 1 του ν.δ. 1297/1972 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων» (Α' 217), όπως τούτο ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζετο ότι :

«Αι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής, εις ανώνυμον εταιρείαν, ή προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας, ως και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής, εφόσον εν αυταίς δεν περιλαμβάνεται ανώνυμος εταιρεία, εις εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης ή προς τον σκοπόν ιδρύσεως εταιρείας περιωρισμένης ευθύνης, υπό την προϋπόθεσιν ότι, η συγχώνευσις ή μετατροπή θα τελειωθή μέχρι και της (31^{ης} Δεκ. 1975)». Η προθεσμία αυτή, η οποία έχει παραταθεί διαδοχικά μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2005, παρατάθηκε εκ νέου μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2008 με το άρθρο 25 του ν. 3427/2005.

Με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ίδιου ως άνω ν.δ/τος, παρέχονται ορισμένες φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις, κατά τα ειδικότερα σε αυτές διαλαμβανόμενα και μη ενδιαφέροντα στο πλαίσιο των εξεταζομένων ερωτημάτων.

Περαιτέρω, στα άρθρα 4 και 6 του αυτού ν.δ/τος ορίζονται τα εξής:

«Άρθρον 4 : *«Προϋποθέσεις εφαρμογής 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,.....».*

Σύμφωνα με υπ' αριθ .1038678/10318/Β0012/ΠΟΛ.1106/11.4.2001 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης «Καθορισμός σε ευρώ του κατώτερου ύψους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας που προέρχεται από μετασχηματισμό με βάση τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 ή του ν. 2166/1993» (Β'

476), το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας, όταν προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ.1297/1972, δεν μπορεί να είναι μικρότερο των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ.

«Άρθρο 6 : 1. *Εν περιπτώσει μη τηρήσεως α) των εν άρθρω 4 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαι ή διευκολύνσεις, β).....».*

2. Εξάλλου, στα άρθρα 9 (παρ. 1, 4, 6), 68 παρ. 1, 69 (παρ. 1 και 2 περ. ε), 71, 72, 74 και 75 παρ. 1 του κ.ν.2190/1920, όπως το άρθρο 68 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 του π.δ. 498/1987 (Α' 236) και τα άρθρα 69, 71, 72, 74 και 75 προστέθηκαν με τα άρθρα 10 και 12 του ίδιου π. δ/τος, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 9 : *Αποτίμηση των εταιρικών εισφορών*

1. *Η εξακρίβωση της αξίας των εταιρικών εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής εμπειρογνωμόνων*

4. *Η εκτίμηση που γίνεται κατά το παρόν άρθρο μπορεί, με επιλογή των ιδρυτών κατά το στάδιο της ίδρυσης ή, στη συνέχεια, του διοικητικού συμβουλίου, να γίνει με δαπάνες της εταιρείας και χωρίς παρέμβαση του Υπουργείου Ανάπτυξης ή της αρμόδιας Αρχής από δύο ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές ή, κατά περίπτωση, από δύο εκτιμητές του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.....*

6. *Οι εκθέσεις αποτίμησης των εισφορών σε είδος υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β».*

«Άρθρο 68 : 1. *Η συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέας εταιρείας. 2. Συγχώνευση με απορρόφηση είναι πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες (απορροφούμενες), οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία (απορροφούσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους τους μετοχών εκδιδόμενων από την απορροφούσα εταιρεία και, ενδεχομένως καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται.....».*

«Άρθρο 69: 1. *Τα Διοικητικά Συμβούλια των εταιρειών που συγχωνεύονται καταρτίζουν εγγράφως σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης. 2. Το σχέδιο σύμβασης*

συγχώνευσης περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:..... ε) Την ημερομηνία από την οποία οι πράξεις της ή των απορροφούμενων εταιρειών θεωρούνται, από λογιστική άποψη, ότι γίνονται για λογαριασμό της απορροφούσας εταιρείας και την τύχη των οικονομικών αποτελεσμάτων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, που θα προκύψουν από την ημερομηνία αυτή μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συγχώνευσης όπως προβλέπεται στα άρθρα 74 και 75».

«Άρθρο 71. 1. Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών συντάσσεται έκθεση προς τη γενική συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από επιτροπή εμπειρογνομόνων ή την επιτροπή της παραγράφου 1 ή τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 9. Τα πρόσωπα αυτά, που ορίζονται μετά από κοινή αίτηση ή συμφωνία των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζουν επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης. 2. Στην έκθεσή τους τα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποχρεούνται να αναφέρουν αν, κατά τη γνώμη τους, η σχέση ανταλλαγής των μετοχών της ή των απορροφούμενων εταιρειών προς τις μετοχές που εκδίδει η απορροφούσα εταιρεία είναι δίκαιη και λογική. Στην ίδια έκθεση πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι εξής πληροφορίες: α) Η αξία της εισφερόμενης εταιρικής περιουσίας στο σύνολό της (ενεργητικό και παθητικό) για τη μεταβολή του κεφαλαίου της απορροφούσας εταιρείας την οποία συνεπάγεται η συγχώνευση και τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 2 εδάφιο δεύτερο..... β)....».

«Άρθρο 72 : 1. Για τη συγχώνευση απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης κάθε μιας από τις συγχωνευόμενες εταιρείες. Η απόφαση αυτή αφορά την έγκριση του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης και, κατά περίπτωση, τις τροποποιήσεις του καταστατικού που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης.....»

«Άρθρο 74: 1. Οι αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων για συγχώνευση, που λαμβάνονται σύμφωνα με το άρθρο 72, μαζί με τη σχετική σύμβαση, που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο στο οποίο προσαρτάται υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 (ΦΕΚ Α' 75) ότι δεν προβλήθηκαν οι κατά την παρ. 2 του άρθρου 79 αντιρρήσεις ή οι τυχόν προβληθείσες επιλύθηκαν, και μετά από έγκριση του Υπουργού Εμπορίου, υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β για κάθε μία από τις συγχωνευόμενες εταιρείες. 2. Η έγκριση που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο 1 παρέχεται μόνο αφού εξακριβωθεί η ύπαρξη και

η νομιμότητα όλων των πράξεων και διατυπώσεων που επιβάλλει ο παρών νόμος στις συγχωνευόμενες εταιρείες για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης».

«**Άρθρο 75:** 1. Από την καταχώρηση, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα χωρίς καμία άλλη διατύπωση, τόσο για τις συγχωνευόμενες εταιρείες όσο και έναντι των τρίτων, τα ακόλουθα αποτελέσματα: α) Η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται στο σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της ή των απορροφούμενων εταιρειών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή. β) Οι μέτοχοί της ή των απορροφούμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι της απορροφούσας εταιρείας. γ) Οι απορροφούμενοι ή οι απορροφούμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν».

III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα :

1. α. Για την ενίσχυση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας και την δημιουργία στη χώρα ισχυρών οικονομικών μονάδων, ικανών να ανταποκριθούν στα προκύπτοντα ζητήματα από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη (όπως, αύξηση παραγωγικότητας, μείωση του κόστους, αύξηση της παραγωγής και βελτίωση της ανταγωνιστικής τους θέσεως, ορθολογικότερη οργάνωση της παραγωγής και διανομής κ.λ.π.), παρασχέθηκαν με το ν.δ. 1297/1972 φορολογικά κίνητρα για τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων σε ανώνυμη εταιρεία ή σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, με τη θέσπιση φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων (πρβλ ΟΛΣΤΕ 2394/2004, ΣΤΕ 1656/2011)

β. Για την απόλαυση, από τις συγχωνευόμενες ανώνυμες εταιρείες, των παρεχομένων από τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου φορολογικών πλεονεκτημάτων, απαιτείται, κατά το άρθρο 4 περ. α' του ν.δ. 1297/1972, όπως η από τη συγχώνευση προερχόμενη ανώνυμη εταιρεία έχει κατά το χρόνο της συγχωνεύσεως «ολοσχερώς καταβεβλημένο κεφάλαιο» όχι κατώτερο των 300.000 ευρώ, κατά την αποτίμηση, προκειμένου περί εισφορών σε είδος, της Επιτροπής του άρθρου 9 του ν. 2190/ 1920. Συνεπώς, εφόσον υπάρχει εκτιμητική έκθεση της ως άνω Επιτροπής κατά την οποία το κεφάλαιο της προερχόμενης από τη συγχώνευση ανώνυμης εταιρείας ανέρχεται σε 300.000 ευρώ ή σε ποσό ανώτερο του ελάχιστου

αυτού ορίου, η οικεία συγχώνευση υπάγεται στις απαλλακτικές διατάξεις του εν λόγω ν.δ/τος. Σε περίπτωση που δεν συντρέχει η προϋπόθεση αυτή αίρονται αυτοδικαίως οι παρασχεθείσες φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις και η εταιρεία υποχρεούται στην καταβολή όλων των φόρων και τελών, για τους οποίους είχε τύχει απαλλαγής ή αναβολής καταβολής (άρθρα 5 και 6 του ν. δ. 1297/1972).

2. α. Επί συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιρειών με απορρόφηση, μία ή περισσότερες εταιρίες (απορροφούμενες), οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη εταιρία (απορροφούσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) υπό τους όρους και προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 68 του κ.ν. 2190/1920. Η συγχώνευση αποφασίζεται από τη Γενική Συνέλευση κάθε μιάς από τις συγχωνευόμενες εταιρείες, η οποία εγκρίνει το σχέδιο συμβάσεως συγχωνεύσεως που καταρτίζουν τα Διοικητικά Συμβούλια των εταιρειών. Το σχέδιο συμβάσεως συγχωνεύσεως και το συμβολαιογραφικό έγγραφο της συγχωνεύσεως πρέπει να περιέχει, μεταξύ άλλων, την ημερομηνία από την οποία οι πράξεις της ή των απορροφούμενων εταιρειών θεωρούνται, από λογιστική άποψη, ότι γίνονται για λογαριασμό της απορροφούσας εταιρείας και την τύχη των οικονομικών αποτελεσμάτων της ή των απορροφουμένων εταιρειών, που θα προκύψουν από την ημερομηνία αυτή μέχρι την ημερομηνία καταχώρησεως στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της αποφάσεως με την οποία εγκρίθηκε η συγχώνευση. Οι αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων για συγχώνευση, μαζί με τη σχετική σύμβαση, που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, εγκρίνονται από τον αρμόδιο Υπουργό, αφού εξακριβωθεί η ύπαρξη και η νομιμότητα όλων των πράξεων και διατυπώσεων που επιβάλλει ο νόμος στις συγχωνευόμενες εταιρείες για την πραγματοποίηση της συγχωνεύσεως και στη συνέχεια υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας για κάθε μία από τις συγχωνευόμενες εταιρείες. Από την καταχώρηση στο Μητρώο των Ανωνύμων εταιριών της κατά τα ως άνω εγκριτικής αποφάσεως της συγχωνεύσεως επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα, χωρίς καμία άλλη διατύπωση, τόσο για τις συγχωνευόμενες εταιρίες όσο και έναντι τρίτων τα ακόλουθα αποτελέσματα: α) η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της ή των απορροφουμένων εταιριών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή, β) η απορροφούμενη ή οι απορροφούμενες παύουν να υπάρχουν (ΑΠ 1165/2009). Τέλος, με δεδομένο ότι

μέχρι την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως η απορροφούμενη εταιρεία δεν παύει να υπάρχει ως νομικό πρόσωπο και φορολογικό υποκείμενο, το αποτέλεσμα από όλες τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία αυτήν κατά την ως άνω μεταβατική περίοδο ανήκει, από φορολογική άποψη, στην απορροφούμενη, ενώ από λογιστική άποψη παρέχεται η ευχέρεια όπως το αποτέλεσμα από τις πράξεις της θεωρείται ότι ανήκει στην απορροφούμενη ή στην απορροφούσα.

β. Η εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων εταιρειών γίνεται από επιτροπή εμπειρογνομόνων ή την επιτροπή της παραγράφου 1 ή τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1932, με τη σύνταξη σχετικής εκθέσεως προς τη γενική συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, στην οποία, πλην άλλων, περιλαμβάνεται η αξία της εισφερόμενης εταιρικής περιουσίας στο σύνολό της (ενεργητικό και παθητικό) για τη μεταβολή του κεφαλαίου της απορροφούσας εταιρείας την οποία συνεπάγεται η συγχώνευση. Η έκθεση εκτιμήσεως της Επιτροπής του άρθρου 9 του κ.ν.2190/1920 δεσμεύει όχι μόνο τους μετόχους και τους τρίτους ιδιώτες αλλά και κάθε δημόσια αρχή, συνεπώς και τη φορολογική αρχή κατά την έρευνα της συνδρομής των προϋποθέσεων αναγνώρισεως των παρεχομένων με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 φορολογικών πλεονεκτημάτων (Ευαγ. Περάκης *«Το Δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας»*, τόμος 2^{ος}, σελ. 452 εκδ. 2003).

IV. Στην προκειμένη περίπτωση, από την ανακοίνωση του Νομάρχη Αθηνών, που δημοσιεύθηκε στην ΕΤΚ (ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ 546/21-1-2009), προκύπτει ότι «την 31-12-2008 καταχωρίσθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας Αθηνών η υπ' αριθμ. ΕΜ-28259/2008 απόφασή (μας), με την οποία εγκρίθηκε η συγχώνευση των ανωνύμων εταιρειών του ερωτήματος, *«σύμφωνα με ης διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, τη με αριθμό 26.610/23.12.2008 πράξη της Συμ/φου Αθηνών Μαρίνας-Ελένης Μάγκλαρη, την από 27.10.2008 Έκθεση Εκτίμησης της Επιτροπής του άρθρου 9 παρ. 4 του κ.ν. 2190/1920 καθώς και τις από 19.12.2008 αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων τους»*.

Υπό τα δεδομένα αυτά, σε συνδυασμό και προς το προεκτεθέν πραγματικό, οι αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων των εταιρειών ελήφθησαν και η συγχώνευση εγκρίθηκε με βάση την από 27-10-2008 έκθεση εκτιμήσεως της Επιτροπής του άρθρου 9 παρ. 4 του κ.ν. 2190/1920, η οποία προέβη στη διαπίστωση των

περιουσιακών στοιχείων της απορροφηθείσας εταιρείας και της καθαρής της θέσεως, καθώς και στην εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της απορροφούσας εταιρείας και της καθαρής της θέσεως, με βάση τα δεδομένα της 31-8-2008. Επομένως, εφόσον με τα δεδομένα αυτά τόσο το μετοχικό κεφάλαιο της απορροφούσας εταιρείας, στο οποίο δεν περιλαμβάνεται και το αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο πριν από την κεφαλαιοποίησή του όσο και η καθαρή θέση αυτής, στην οποία περιλαμβάνεται και το αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, υπερβαίνουν κατά πολύ το κατά το άρθρο 4 περ. α' του ν. 1297/1972 απαιτούμενο ελάχιστο όριο του ολοσχερώς καταβεβλημένου κεφαλαίου των 300.000 ευρώ υφ' οιαδήποτε έννοια και εάν εκληφθεί ο όρος «καταβεβλημένο κεφάλαιο», δηλαδή είτε ότι απηχεί το μετοχικό κεφάλαιο είτε την καθαρή θέση της απορροφούσας, η οικεία συγχώνευση υπήγετο στις απαλλακτικές διατάξεις του ν.δ. 1297/19729 και δεν συντρέχει περίπτωση άρσεως των φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων (πρβλ ΣτΕ 3266/1991).

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι, η διαπίστωση του φορολογικού ελέγχου, σε χρόνο μεταγενέστερο της ολοκλήρωσεως της συγχωνεύσεως, της μεταφοράς στα βιβλία της ελεγχόμενης (απορροφούσας), αντιθέτως προς τα συμφωνηθέντα, σε χρέωση του λογαριασμού 42 01 00 «ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΣ ΝΕΟ», λογιστικών ζημιών της απορροφηθείσας ποσού 259.602.841,86, ευρώ, οι οποίες προέκυψαν κατά τη μεταβατική περίοδο από 1-09-2008 μέχρι 31-12-2008, δεν ασκεί καμία επίδραση επί του ζητήματος της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων για την άρση των απαλλαγών και διευκολύνσεων. Η αντιθέτως προς τα συμφωνηθέντα ως άνω μεταφορά των λογιστικών ζημιών θα αντιμετωπισθεί από την φορολογική αρχή ως πραγματικό γεγονός, ασχέτως προς τις συνέπειες τις οποίες ενδεχομένως συνεπάγεται στο πλαίσιο της εφαρμογής των διατάξεων του εμπορικού δικαίου, διότι το ζήτημα τούτο ανήκει στη σφαίρα της αρμοδιότητας της εποπτευούσης τις ανώνυμες εταιρείες αρχής.

V. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, επί του πρώτου ερωτήματος, αρμόζει η απάντηση ότι στην περίπτωση της εταιρείας του ερωτήματος και υπό το διδόμενο συγκεκριμένο πραγματικό δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 6 του ν. 1297/1972, για την άρση των

φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων που χορηγήθηκαν στην εταιρεία, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η απάντηση επί του δευτέρου ερωτήματος.

Επειδή, όμως, ανεξαρτήτως της κατά τα ανωτέρω διαμορφωθείσης ομόφωνης γνώμης των μελών του Τμήματος, λόγω της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που ανέκυψαν και του γενικότερου ενδιαφέροντος του θέματος, το Τμήμα αποφάσισε ομοφώνως, κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 6 παρ. 3 περ. β' του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002, Α' 324), την παραπομπή του ερωτήματος στην Τακτική Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και τον ορισμό ως συνεισηγητή μέλους του Γραφείο Νομικού Συμβούλου της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, κατά την κρίση του Προέδρου του ΝΣΚ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 19 – 11 -2013
Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια

Γεωργία Μπουρδάκου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.