



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 133/2024  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑ Β΄  
Συνεδρίαση της 26<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2024**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αθηνά Αλεφάντη, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

**Μέλη:** Χρήστος Μητκίδης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Αγγελική Καστανά, Αναστασία Ζαφειριάδου, Παναγιώτης Δημόπουλος και Διονύσιος Ζαχαρόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Διονύσιος Ζαχαρόπουλος, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το με αριθμό πρωτ. 212805/4-11-2024 έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών / Διεύθυνση Μεταφορών, με το οποίο αναδιατυπώθηκε το ερώτημα που αρχικά είχε υποβληθεί με το με αριθμό πρωτ. 38015/5-2-2024 έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας

**Ερώτημα:** Εάν τα προβλεπόμενα στα άρθρα 26 και 27 του ν.2873/2000 τέλη έκδοσης αδειας κυκλοφορίας και τέλη μεταβίβασης οχημάτων καταβάλλονται: α) στις περιπτώσεις εταιρικών μετασχηματισμών, όπως αυτοί ορίζονται στον ν. 4601/2019, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του ν. 4935/2022 και ειδικότερα ενόψει της πρόβλεψης του άρθρου 9 παρ. 1 του νόμου αυτού και β) στις περιπτώσεις μετατροπών ατομικών επιχειρήσεων ή εταιρειών χωρίς νομική προσωπικότητα.

**Ιστορικό**

Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Το ερώτημα της υπηρεσίας, κατά την αρχική διατύπωσή του, αφορούσε την καταβολή ή μη τελών έκδοσης αδείας επιβατικών ιδιωτικής χρήσης οχημάτων και τελών μεταβίβασης των οχημάτων αυτών σε ειδικότερες περιπτώσεις μετατροπής, συγχώνευσης ή απορρόφησης εταιρειών ή ατομικών επιχειρήσεων. Αφορμή για το ερώτημα ήταν, σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στο έγγραφο, οι διαφορετικές απόψεις και προβληματισμοί από Υπηρεσίες Μεταφορών και Επικοινωνιών των Περιφερειών και από ερωτήματα πολιτών και φορέων του ιδιωτικού τομέα, που είχαν περιέλθει στην υπηρεσία σχετικά με το ζήτημα αυτό.

2. Στο αρχικό έγγραφο εκτίθενται διάφορες περιπτώσεις στις οποίες το ζήτημα αντιμετωπίζεται σε εγκυκλίους και έγγραφα δημοσίων υπηρεσιών όχι με ομοιόμορφο και σαφή τρόπο και η ερωτώσα υπηρεσία αφού εστιάζει τον προβληματισμό της στο *«εάν και σε ποιες περιπτώσεις, καταλύεται η νομική προσωπικότητα των εν λόγω εταιρειών, σε τέτοιο βαθμό που να μπορεί βάσιμα να υποστηριχθεί ότι πρόκειται για διάλυση και σύσταση νέας εταιρείας, και συνεπώς, αλλαγή κατόχου, με άμεσο επακόλουθο την εκ νέου καταβολή τέλους αδείας οχήματος, καθώς και αν η εισφορά περιουσιακών στοιχείων κατά την απορρόφηση εταιρείας συνιστά επαχθή αιτία»*, ακολουθώντας εξειδικεύει το ερώτημά της για τέσσερις περιπτώσεις μεταβολών : α) της μετατροπής μιας εταιρικής μορφής σε μια άλλη με διατήρηση της νομικής της προσωπικότητας και του ΑΦΜ β) της μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή εταιρίας χωρίς νομική προσωπικότητα σε άλλη εταιρεία με νομική προσωπικότητα γ) της συγχώνευσης ή απορρόφησης εταιρειών, κατά την οποία διατηρούνται τα στοιχεία εταιρικής ταυτότητας της απορροφώμενης εταιρείας και δ) συγχώνευσης ή απορρόφησης εταιρειών με εισφορά περιουσιακών στοιχείων και εν προκειμένω ΕΙΧ οχημάτων.

3. Με το υπ' αριθμ. πρωτ. 225-412/5137/22-3-2024 έγγραφο του ΓΝΣ ζητήθηκαν οι απόψεις της Διεύθυνσης Οικονομικών Τοπικής Αυτοδιοίκησης του Υπουργείου Εσωτερικών, καθόσον το τέλος αδείας και τέλος μεταβίβασης αυτοκινήτων εισπράττεται υπέρ των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων και ήδη των Περιφερειών. Η Γενική Γραμματεία Αυτοδιοίκησης και Αποκέντρωσης του Υπουργείου Εσωτερικών, με το με αριθμ. πρωτ. 34759/11-4-2024 έγγραφό της, απάντησε ότι *«η είσπραξη του τέλους αδείας και τέλους μεταβίβασης αυτοκινήτων οχημάτων υπέρ των Περιφερειών της Χώρας συνδέεται με την κάλυψη του συνολικού*

κόστους που προκαλείται στις Υπηρεσίες των Περιφερειών από την άσκηση της αρμοδιότητας μεταβίβασης των οχημάτων και της έκδοσης νέων αδειών κυκλοφορίας. Συνεπώς, κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, το κρίσιμο στοιχείο που πρέπει να αξιολογηθεί για την επιβολή ή μη των εν λόγω τελών στην περίπτωση των εταιρικών μεταβολών δεν είναι η φύση του νέου εταιρικού σχήματος, δηλαδή εάν αποτελεί μία νέα εταιρεία, ή είναι ένα είδος συνέχειας ή διάδοχης κατάστασης της προηγούμενης, αλλά το εάν οι συγκεκριμένες εταιρικές μεταβολές συνεπάγονται την ανάγκη μεταβίβασης της κυριότητας του οχήματος και της έκδοσης νέας άδειας κυκλοφορίας. Στην τελευταία αυτή περίπτωση προκαλείται διοικητικό και άλλα κόστη στις Υπηρεσίες των Περιφερειών και επομένως τα εν λόγω τέλη οφείλονται κανονικά».

4. Με το 225-1065/5137/08-10-2024 έγγραφό μας, ενόψει των νομοθετικών μεταβολών που δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την σύνταξη και υποβολή του ερωτήματος ήτοι του ν. 4601/2019, με τον οποίο αναμορφώνεται και συστηματοποιείται το δίκαιο των εταιρικών μετασχηματισμών και του ν. 4935/2022 περί παροχής κινήτρων για συνενώσεις και συνεργασίες επιχειρήσεων, ζητηθήκαν διευκρινίσεις και συμπλήρωση του ερωτήματος, προκειμένου το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους να γνωμοδοτήσει, σχετικά με την καταβολή τελών αδειας και μεταβίβασης οχημάτων επί όλων των εταιρικών μετασχηματισμών, στο πλαίσιο και των παραπάνω νομοθετικών ρυθμίσεων. Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου υπεβλήθη αναδιατυπωμένο ως άνω το ερώτημα.

#### **Νομοθετικό πλαίσιο**

5. Στο άρθρο 2 παρ. 1 και 2 του ν. 722/1977 «Περί απλουστεύσεως της διαδικασίας χορηγήσεως των αδειών κυκλοφορίας και μεταβιβάσεως της κυριότητας των αυτοκινήτων οχημάτων και άλλων τινών διατάξεων».- (Α' 299) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 82 του ν.4954/2022 (Α' 136) ορίζεται ότι: «1. Η άδεια κυκλοφορίας που χορηγείται στα επιβατηγά οχήματα του άρθρου 1, αποτελεί τίτλο κυριότητας. Η άδεια αυτή χορηγείται μόνο εφόσον έχουν καταβληθεί όλες οι οικονομικές επιβαρύνσεις για την έκδοσή της και έχει διενεργηθεί ο τεχνικός έλεγχος του υπό μεταβίβαση οχήματος, χωρίς τη διαπίστωση σοβαρών ή επικίνδυνων ελλείψεων, εφόσον το όχημα υποχρεούται να έχει υποβληθεί σε αυτόν. 2. Η μεταβίβαση της κυριότητας, από επαχθή αιτία, των επιβατηγών οχημάτων του παρόντος άρθρου συντελείται με έγγραφη συμφωνία των μερών, η

οποία καταχωρείται με ευθύνη τους στην οικεία θέση της άδειας κυκλοφορίας του οχήματος, που προβλέπεται από την παρ. 1. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών της περιφερειακής ενότητας ή της περιφέρειας, ενώπιον του οποίου γίνεται η πράξη της μεταβίβασης, κρατεί την άδεια κυκλοφορίας του οχήματος που μεταβιβάστηκε και αμέσως, μέσω του μητρώου αδειών κυκλοφορίας οχημάτων του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, εκδίδει νέα άδεια κυκλοφορίας στο όνομα του αγοραστή, ανεξάρτητα από τη διεύθυνση κατοικίας του, η οποία και παραδίδεται στον νέο αγοραστή. Προς τον σκοπό υλοποίησης της παρούσας, ο πωλητής προσκομίζει βεβαίωση της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας περί μη οφειλής τελών κυκλοφορίας, καθώς και ισχύον δελτίο τεχνικού ελέγχου».

6. Στα άρθρα 26 παρ. 1-3 και 27 παρ. 1 του ν. 2873/2000 «Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις» - (Α 285), όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 57 του ν.3283/2004 και τα άρθρα 86 και 87 περ. 2 και 3 του ν 5039/2023, ορίζεται ότι:

Άρθρο 26 Ενοποίηση επιβαρύνσεων αδειών κυκλοφορίας: «1.Τα τέλη χαρτοσήμου, η εισφορά υπέρ Τ.Σ.Α., τα τέλη χαρτοσήμου επί ης εισφοράς Τ.Σ.Α., η επί των τελών χαρτοσήμου εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. και το γενικό παράβολο, που επιβάλλονται για την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος και μοτοσικλέτας και για την αντικατάσταση ή ανανέωση αυτής, ενοποιούνται σε ενιαίο, κατά περίπτωση, τέλος, με την ονομασία "τέλος άδειας οχήματος", το οποίο εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου και ανέρχεται ως εξής: Α. Ιδιωτικής χρήσης: α) Μοτοσικλέτες δρχ. 3.000 β) Λοιπά οχήματα δρχ 25.000. Β. Δημόσιας χρήσης α) Μοτοσικλέτες δρχ. 10.000 β) Λοιπά οχήματα δρχ 35.000. 2. Από 1ης Ιανουαρίου 2002 τα ποσά των 3.000, 10.000, 25.000 και 35.000 δρχ. που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο ορίζονται σε ΕΥΡΩ και στρογγυλοποιούνται διαμορφώνονται αντίστοιχα σε 9, 30, 75 και 100 ΕΥΡΩ. 2<sup>Α</sup>. Για τα οχήματα ιδιωτικής χρήσης κατηγορίας Ο1 εισπράττεται το τέλος άδειας οχήματος της παρ. 1, ύψους 30 ευρώ.... 3. Από το τέλος που προβλέπεται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων απαλλάσσονται οι δημόσιες υπηρεσίες, καθώς και οι ανάπηροι για τις άδειες που αφορούν αναπηρικά αυτοκίνητα που είναι ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στη διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, απαλλαγές από φόρους και

τέλη που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις υπέρ ορισμένων προσώπων δεν αφορούν το τέλος αυτό».

Άρθρο 27 Ενοποίηση επιβαρύνσεων μεταβίβασης οχημάτων: «1. Τα τέλη χαρτοσήμου, η επ' αυτών εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α., ο πόρος υπέρ του Ταμείου Νομικών και η εισφορά υπέρ Τ.Σ.Α. που επιβάλλονται κατά περίπτωση για τη μεταβίβαση, από επαχθή αιτία, της κυριότητας αυτοκινήτου οχήματος και μοτοσικλέτας, με αίρεση ή χωρίς αίρεση, ενοποιούνται σε ενιαίο κατά περίπτωση τέλος, με την ονομασία "τέλος μεταβίβασης αυτοκινήτου οχήματος", το οποίο εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου και ανέρχεται ως εξής :

α) Επιβατικά Ι.Χ. αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες κάθε κατηγορίας και χρήσης:  
Κατηγορία Α Κινητήρας σε κυβ.εκατ. έως 400 τέλος μεταβίβασης 30 ευρώ,  
κατηγορία Β... κατηγορία Ζ Κινητήρας σε κυβ. εκατ. 2.501 και άνω 70.000 δρχ.  
β)... ζ) Ρυμουλκούμενα ή ημιρυμουλκούμενα... 2. Από 1ης Ιανουαρίου 2002 τα ποσά των 10.000, 15.000, 20.000, 25.000, 30.000, 35.000, 40.000, 45.000, 50.000, 55.000, 60.000, 85.000, 70.000, 80.000, 120.000, 155.000, 180.000 και 190.000 δραχμών, που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο, ορίζονται σε ΕΥΡΩ και στρογγυλοποιούμενα διαμορφώνονται αντίστοιχα σε: 30, 45, 60, 75, 90, 105, 120, 135, 145, 160, 175, 190, 205, 235, 350, 455, 530 και 560 ΕΥΡΩ..».

7. Στο άρθρο 27 του ν.3220/2004 - (Α'15), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 του ν. 3296/2024, με το οποίο προστέθηκε το τέταρτο εδάφιο, ορίζεται ότι: «Το τέλος αδείας οχήματος και το τέλος μεταβίβασης αυτοκινήτου οχήματος, που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 26 και 27 του Ν. 2873/2000 (Α'285), εισπράττονται υπέρ της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης. Τα τέλη αυτά καταβάλλονται πριν την έκδοση της άδειας και τη μεταβίβαση, αντίστοιχα, σε ειδικό λογαριασμό Τράπεζας, ο οποίος θα συσταθεί από τις Νομαρχίες για το σκοπό αυτόν. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Μεταφορών και Επικοινωνιών θα καθορισθεί η έναρξη ισχύος του άρθρου αυτού και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεών του. Από την έναρξη ισχύος του άρθρου αυτού τα δικαιώματα του Οργανισμού Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών (Ο.Α.Ε.Ε.) Τ.Σ.Α. και του Ταμείου Νομικών, που εισπράττονται με βάση τη διάταξη του άρθρου 29 του ν. 2873/2000 (και την κοινή απόφαση 1002705/62/Τ & Ε.Φ. των Υπουργών

Οικονομικών και Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων), βαρύνουν τον Κρατικό Προϋπολογισμό και αποδίδονται από το Δημόσιο...».

8. Τα άρθρα 1 παρ. 1,2 και 5, 2 παρ. 1-3, 6 παρ. 1-5, 18 παρ.1-4, 54, 70 παρ. 1-4, 104, 113 παρ. 1-4 και 147 του ν. 4601/2019 «Εταιρικοί μετασχηματισμοί και εναρμόνιση του νομοθετικού πλαισίου με τις διατάξεις της Οδηγίας 2014/55/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την έκδοση ηλεκτρονικών τιμολογίων στο πλαίσιο δημόσιων συμβάσεων και λοιπές διατάξεις» - (Α' 44), ορίζουν τα εξής:

Άρθρο 1 Μορφές εταιρικών μετασχηματισμών «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. 2. Πέραν των μορφών μετασχηματισμών της παραγράφου 1, άλλες μορφές εταιρικών μετασχηματισμών επιτρέπονται, εφόσον προβλέπονται ρητά από διάταξη νόμου.3...4...5. Οι διατάξεις του παρόντος αποτελούν αναγκαστικό δίκαιο, εκτός αν σ' αυτές ορίζεται ρητά το αντίθετο».

Άρθρο 2 Υποκείμενα εταιρικών μετασχηματισμών «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 (Σημ.: Αφορά τις κοινοπραξίες που ασκούν εμπορική δραστηριότητα για τις οποίες εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία)

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).

2. Οι εταιρείες της παραγράφου 1 μπορεί να μετάσχουν σε εταιρικό μετασχηματισμό με οποιαδήποτε από τις ιδιότητες που προσιδιάζουν σε αυτόν, δηλαδή ως απορροφώμενες, απορροφώσες, συγχωνευόμενες, διασπώμενες, εισφέρουσες, επωφελούμενες, συνιστώμενες (νέες) ή μετατρεπόμενες, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις διατάξεις του παρόντος νόμου. Όπου στον παρόντα γίνεται αναφορά σε εταιρικές συμμετοχές, νοούνται, κατά περίπτωση, εταιρικές συμμετοχές, εταιρικά μερίδια ή μετοχές ή συνεταιριστικές μερίδες της εταιρείας που μετέχει στον μετασχηματισμό.

3. Οι εταιρικοί μετασχηματισμοί της παραγράφου 1 του άρθρου 1 μπορεί να πραγματοποιηθούν με τη συμμετοχή εταιρειών της παραγράφου 1 της ίδιας ή και διαφορετικής μορφής, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις διατάξεις του παρόντος».

Άρθρο 6 Μορφές συγχώνευσης Ορισμοί : «1. Η συγχώνευση πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας. 2. «Συγχώνευση με απορρόφηση» είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρείες (απορροφώμενες) μεταβιβάζουν σε μία άλλη υφιστάμενη εταιρεία (απορροφώσα), ύστερα από λύση τους, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους των απορροφώμενων εταιρειών εταιρικών συμμετοχών της απορροφώσας εταιρείας και ενδεχομένως με καταβολή χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που διατίθενται ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας. 3. Η συγχώνευση με απορρόφηση διέπεται από τα άρθρα 7 έως 21. 4. «Συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας» είναι η πράξη με την οποία δύο ή περισσότερες εταιρείες (συγχωνευόμενες) μεταβιβάζουν σε μία νέα εταιρεία, την οποία συνιστούν, ύστερα από λύση τους, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους των συγχωνευόμενων εταιρειών εταιρικών συμμετοχών της νέας εταιρείας και ενδεχομένως με καταβολή χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που διατίθενται ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας. 5. Η συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας διέπεται από το άρθρο 22».

Άρθρο 18 Αποτελέσματα της συγχώνευσης : «1. Η συγχώνευση συντελείται με μόνη την καταχώριση, σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα` της περίπτωσης α` της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005, της σύμβασης συγχώνευσης ως προς την απορροφώσα εταιρεία, ακόμα και πριν από τη διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. της απορροφώμενης εταιρείας. 2. Από την ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. σύμφωνα με την παράγραφο 1, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της απορροφώσας και της απορροφώμενης εταιρείας όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα: α) η απορροφώσα εταιρεία υποκαθίσταται ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, β) οι μέτοχοι ή οι εταίροι της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι ή εταίροι της απορροφώσας εταιρείας, γ) η απορροφώμενη ή οι απορροφώμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν. 3. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση από την απορροφώσα εταιρεία» 4. Οι προβλεπόμενες στον νόμο ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση συγχώνευσης. 5...».

Άρθρο 54 Διάσπαση: «1. Η διάσπαση διακρίνεται σε κοινή διάσπαση, μερική διάσπαση και απόσχιση κλάδου. 2. Όπου οι διατάξεις του παρόντος παραπέμπουν στα άρθρα 6 έως και 22, εταιρείες που συγχωνεύονται ή εταιρείες που μετέχουν στη συγχώνευση νοούνται οι μετέχουσες στη διάσπαση εταιρείες, απορροφώσα εταιρεία νοείται καθεμία από τις επωφελούμενες από τη διάσπαση εταιρείες, απορροφώμενη εταιρεία νοείται η διασπώμενη εταιρεία, συγχώνευση νοείται η διάσπαση και σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης νοείται το σχέδιο σύμβασης διάσπασης ή, κατά περίπτωση, το σχέδιο διάσπασης. 3. Κλάδος δραστηριότητας είναι το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή, σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.».

Άρθρο 70 Αποτελέσματα της διάσπασης : «1. Η διάσπαση συντελείται με μόνη την καταχώριση σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα` της περίπτωσης α` της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005, της σύμβασης διάσπασης, ως προς τις επωφελούμενες εταιρείες, ακόμα και πριν από τη διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. της

διασπώμενης εταιρείας, εφόσον πρόκειται για κοινή διάσπαση. 2. Από την ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. σύμφωνα με την παράγραφο 1, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της διασπώμενης και των επωφελομένων εταιρειών όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα: α. οι επωφελοόμενες εταιρείες υποκαθίστανται καθολικές διάδοχοι στη μεταβιβαζόμενη σε αυτές περιουσία. Στην κοινή διάσπαση, η καθολική διαδοχή καταλαμβάνει το σύνολο της περιουσίας, δηλαδή το σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της διασπώμενης εταιρείας, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της τελευταίας και αφορούν τη μεταβιβαζόμενη περιουσία. Η μεταβίβαση αυτής της περιουσίας στις επωφελοόμενες εταιρείες γίνεται σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται στη σύμβαση διάσπασης ή προκύπτει από την παράγραφο 3 του άρθρου 59. Στη μερική διάσπαση και στην απόσχιση κλάδου η καθολική διαδοχή καταλαμβάνει τον κλάδο δραστηριότητας που καθορίζεται στη σύμβαση διάσπασης, β. ...» 3. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση από τις επωφελοόμενες εταιρείες, σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται στο σχέδιο σύμβασης διάσπασης ή προκύπτει από την παράγραφο 3 του άρθρου 59. 4. Οι προβλεπόμενες στον νόμο ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση διάσπασης. 5...».

Άρθρο 104: «Μετατροπή είναι η πράξη με την οποία μία εταιρεία, χωρίς να λυθεί και να τεθεί υπό εκκαθάριση, μεταβάλλει τη νομική μορφή της, διατηρώντας τη νομική της προσωπικότητα».

Άρθρο 113 Αποτελέσματα της μετατροπής : «1. Η μετατροπή συντελείται με μόνη την καταχώριση, σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα` της περίπτωσης α` της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005, της απόφασης της συνέλευσης ή των εταίρων για τη μετατροπή. 2. Εφόσον το καταστατικό της εταιρείας με τη νέα νομική της μορφή έχει υποβληθεί στον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου, η μετατροπή συντελείται με μόνη την καταχώριση, σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα` της περίπτωσης α` της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005, του συμβολαιογραφικού εγγράφου. 3. Από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2, κατά περίπτωση, επέρχονται αυτοδίκαια και έναντι όλων τα εξής αποτελέσματα: α. η μετατραπείσα εταιρεία διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα και συνεχίζεται με τη νέα νομική της μορφή χωρίς να πραγματοποιείται μεταβίβαση της περιουσίας της, με ειδική ή καθολική

διαδοχή, β. οι διοικητικές άδειες που έχουν εκδοθεί υπέρ της μετατραπείσας εταιρείας συνεχίζουν να υφίστανται, γ. οι μέτοχοι ή οι εταίροι της μετατραπείσας εταιρείας μετέχουν στην εταιρεία με τη νέα νομική της μορφή, σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν αυτή, δ. δικαιώματα τρίτων στις εταιρικές συμμετοχές της μετατραπείσας εταιρείας διατηρούνται στις εταιρικές συμμετοχές με τη νέα νομική της μορφή. 4. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση στο όνομα της εταιρείας με τη νέα νομική της μορφή».

Άρθρο 147 Καταργούμενες διατάξεις (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 ν.5055/2023): «Με την επιφύλαξη του άρθρου 141, από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται:

α) τα άρθρα 66 έως 89 του κ.ν. 2190/1920 (Α' 216),

β) τα άρθρα 51 και 53 έως 55 του ν. 3190/1955 (Α' 91),

γ) το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 87, τα άρθρα 106 έως 115 και τα άρθρα 282, 282Α και 283 του ν. 4072/2012 (Α' 86),

δ) οι παρ. 4 και 5 του άρθρου 10 και το άρθρο 16 του ν. 1667/1986 (Α' 196),

ε) η παρ. 3 του άρθρου 4 του ν. 2166/1993 (Α' 137),

στ) κάθε άλλη γενική ή ειδική διάταξη, η οποία αντίκειται στις διατάξεις του παρόντος.»

9. Τα άρθρα 285 και 286 ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος...» - (Α 86) ορίζουν: Άρθρο 285 Έννοια αφανούς εταιρείας «1. Με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομα του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων.

2. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.Μ.Η. Οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών. Για τη συμφωνία αυτή εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 393 Κ.Πολ.Δ.

3. Στην αφανή εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, εκτός από εκείνες που δεν συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρείας».

Άρθρο 286 Εισφορά αφανούς εταίρου: «Ο αφανής εταίρος καταβάλλει την εισφορά του στον εμφανή εταίρο. Το αντικείμενο της εισφοράς μεταβιβάζεται στον εμφανή εταίρο, εν όλω ή εν μέρει, ή παραχωρείται κατά χρήση».

**10.** Τα άρθρα 1, 8, 9 ,12 και 13 του ν. 4935/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις»- (Α' 103), ορίζουν τα εξής:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής: «1. Ο παρών εφαρμόζεται επί όλων των μορφών μετασχηματισμών επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4601/2019 . 2. Ο παρών εφαρμόζεται και σε μορφές μετασχηματισμών που προβλέπονται από το ν.δ. 1297/1972, τον ν. 2166/1993, τον ν. 4172/2013 και άλλους νόμους, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, που δεν περιλαμβάνονται στις μορφές των μετασχηματισμών της παρ. 1. 3. Ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, η εφαρμογή των άρθρων 1-9 αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013.».

Άρθρο 8 Διατήρηση σε ισχύ διοικητικών αδειών: «Σε περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία κατά την έννοια του άρθρου 1, οι πάσης φύσεως διοικητικές άδειες, συμπεριλαμβανομένων των προσωποπαγών αδειών, που έχουν εκδοθεί υπέρ της ατομικής επιχείρησης, συνεχίζουν να υφίστανται υπέρ της νέας εταιρείας. Ομοίως είναι δυνατή α) η μεταφορά των δικαιωμάτων και απαιτήσεων που έχουν κατοχυρώσει οι ατομικές επιχειρήσεις από διάφορους φορείς, εθνικούς και ευρωπαϊκούς, καθώς και β) η διατήρηση των ευεργετημάτων του ν. 4690/2020, στα οποία είχαν ενταχθεί, περί μειωμένων ασφαλιστικών εισφορών και γ) η εισφορά τους στη 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 εμμίσθων 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)».

Άρθρο 12 Προϋποθέσεις για την απαλλαγή από την επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου - Προσθήκη εδαφίων στην παρ. 1 άρθρου 3 του ν.δ. 1297/1972: « Στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), μετά το πρώτο εδάφιο, προστίθενται νέο δεύτερο και τρίτο εδάφιο και η παρ. 1 του άρθρου 3 διαμορφώνεται ως εξής: «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 οποιοδήποτε ετέρου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιουδήποτε τρίτου....»

Άρθρο 13 Απαλλαγή από την επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου - Προσθήκη εδαφίου στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993: Στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993 (Α' 137), προστίθεται νέο δεύτερο εδάφιο και η παρ. 1 διαμορφώνεται ως εξής: «1. 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, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου...»

**11.** Στο άρθρο 61 του ν. 4438/2016, το οποίο είχε διαμορφωθεί με την παρ.1 άρθρου 14 ν. 4935/2022 και τροποποιήθηκε εκ νέου με το άρθρο 32 του ν.5036/2023, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 61 Κίνητρα για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων με τον ν. 4172/2013:

«Για μετασχηματισμούς κατά τα άρθρα 52 έως και 55 του ν. 4172/2013 (Α' 167) η σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων του ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο 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 Γ.Ε.ΜΗ. και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οιοποιδήποτε τρίτου. Η απαλλαγή του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και επί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, ήτοι το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, αφαιρουμένων των τυχόν μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα

χιλιάδων (450.000) ευρώ. Αναφορικά με τον ΦΠΑ και τον φόρο εισοδήματος, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), όπως ισχύουν, αντίστοιχα. Για τη μεταγραφή ή την εγγραφή των σχετικών πράξεων μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων καταβάλλονται μόνο πάγια δικαιώματα εμίσθων ή αμίσθων υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων, ποσού ύψους τριακοσίων (300) ευρώ, χωρίς οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση, αμοιβή, επίδομα 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»

### **Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

**12.** Με το άρθρο 2 του ν. 722/1977, όπως ισχύει, ορίζεται ότι η άδεια κυκλοφορίας των επιβατικών αυτοκινήτων οχημάτων αποτελεί τίτλο κυριότητάς τους, συγχρόνως δε καθορίζονται οι προϋποθέσεις και ο τρόπος έκδοσής της καθώς και η διαδικασία έκδοσης νέας άδειας σε περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας. Τα αντίστοιχα ζητήματα έκδοσης αδειας για ιδιωτικής χρήσης φορτηγά αυτοκίνητα και για τα δημοσίας χρήσης αυτοκινήτων ρυθμίζονται με όμοιο τρόπο από άλλες διατάξεις (άρθρο 2 του Β.Δ. 281 της 29.3./19.4.1973 και άρθρο 5 του ν 3887/2010, αντίστοιχα).

**13,** Με τα άρθρα 26 και 27 του ν. 2873/2000 ορίσθηκαν αντίστοιχα τα ποσά του «τέλους άδειας οχήματος» καθώς και του «τέλους μεταβίβασης αυτοκινήτου οχήματος» ανά κατηγορία οχήματος. Συγκεκριμένα, όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις, «τέλος άδειας οχήματος» επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση έκδοσης, αντικατάστασης ή ανανέωσης άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέτας και «τέλος μεταβίβασης αυτοκινήτου οχήματος» επιβάλλεται για τη μεταβίβαση από επαχθή αιτία της κυριότητάς τους. Με τις

διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 26 του ν. 2873/2000 ορίζονται περιοριστικά τα πρόσωπα για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή από το τέλος έκδοσης αδειάς ενώ δεν προβλέπεται αντίστοιχη απαλλαγή από τα τέλη μεταβίβασης του άρθρου 27. Ειδικότερα από τα τέλη έκδοσης αδειάς απαλλάσσονται οι δημόσιες υπηρεσίες καθώς και οι ανάπηροι για τις άδειες που αφορούν αναπηρικά αυτοκίνητα ειδικά διασκευασμένα γι' αυτούς. Σύμφωνα με την ίδια παράγραφο, απαλλαγές από φόρους και τέλη που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις υπέρ ορισμένων προσώπων, δεν αφορούν το τέλος αυτό.

**14.** Τα τέλη έκδοσης της άδειας κυκλοφορίας κυμαίνονται από 9 ευρώ (μοτοσικλέτες) έως 100 ευρώ (δημοσίας χρήσεως οχήματα) τα δε τέλη μεταβίβασης από 30 ευρώ (μοτοσικλέτες) έως 205 ευρώ για μεγάλο κυβισμού ΙΧΕ αυτοκίνητα και έως 560 ευρώ για δημοσίας χρήσεως λεωφορεία. Από τα παραπάνω ποσά αποδίδονταν, αρχικά, στο Τ.Σ.Α. το 45% των τελών έκδοσης αδειάς και στο Ταμείο Νομικών το 3% των τελών μεταβίβασης. Εξαιτίας της ανωτέρω κλιμάκωσης των τελών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα ή ότι καλύπτουν το διοικητικό κόστος έκδοσης των αδειών, που λογικά είναι ίδιο ανεξαρτήτως κυβισμού του οχήματος, ενώ αναμφισβήτητα ένα μεγάλο μέρος τους αποτελούσε αρχικά «κοινωνικό πόρο».

**15.** Κατά τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 3220/2004, τα ανωτέρω τέλη των άρθρων 26 και 27 του ν.2873/2000, εισπράττονται υπέρ της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης σε ειδικό λογαριασμό Τράπεζας ο οποίος έχει συσταθεί για το σκοπό αυτόν και ήδη υπέρ των Περιφερειών, ενώ με την ίδια διάταξη ορίστηκε ότι τα δικαιώματα υπέρ ΤΣΑ και Ταμείου Νομικών, που εισπράττονται κατά το άρθρο 29 του ν.2873/2000, βαρύνουν τον κρατικό προϋπολογισμό και αποδίδονται από το Δημόσιο.

**16.** Με το ν. 4601/2019, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική του έκθεση, επιδιώκεται η αναμόρφωση του δικαίου των εταιρικών μετασχηματισμών και η συστηματοποίησή του για πρώτη φορά σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, προκειμένου να διευκολυνθούν οι επιχειρηματικοί φορείς στην ανάπτυξη και προσαρμογή τους στο διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον, στον εξελισσόμενο ανταγωνισμό μέσω συνεργασιών, εξυγιάνσεων κλπ. Δια του μετασχηματισμού μεταβάλλεται η υπόσταση ενός εταιρικού φορέα άσκησης επιχείρησης, χωρίς κατά κανόνα να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάρισή του ούτε μεταβίβαση των περιουσιακών του στοιχείων με τους κανόνες της ειδικής

διαδοχής, τα δε νομικά αποτελέσματα επέρχονται ταυτοχρόνως και αυτοδικαίως με την καταχώρισή στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), τόσο έναντι των μετασχηματιζόμενων φορέων όσο και έναντι τρίτων. Σε αυτό το χρονικό σημείο οι μετασχηματιζόμενοι εταιρικοί φορείς ενοποιοούνται, διαιρούνται ή μεταβάλλουν, κατά περίπτωση, τη νομική τους μορφή, χωρίς να προηγηθούν οι οχληρές διατυπώσεις της λύσης και εκκαθάρισής τους και οι εταίροι τους καθίστανται αυτομάτως εταίροι των εταιρικών φορέων που προέρχονται από τον μετασχηματισμό, ενώ η μεταβίβαση, όπου αυτή απαιτείται, της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων φορέων πραγματοποιείται χωρίς εκκαθάριση, διανομή κλπ., αλλά με καθολική διαδοχή, δηλαδή, μεταβίβαση του συνόλου του ενεργητικού και παθητικού τους στον διάδοχο ή στους διάδοχους εταιρικούς φορείς, χωρίς την ανάγκη μεταβίβασης καθενός περιουσιακού στοιχείου χωριστά

**17.** Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.4601/2019, οι βασικές κατηγορίες μετασχηματισμών είναι τρεις (3): οι συγχωνεύσεις, οι διάσπασεις και οι μετατροπές. Συγχώνευση είναι η πράξη με την οποία επιτυγχάνεται η απόκτηση, με καθολική διαδοχή, από υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη εταιρεία, των περιουσιακών στοιχείων άλλων εταιρειών που λύνονται χωρίς εκκαθάριση. Διάσπαση είναι η πράξη μεταβίβασης, με καθολική διαδοχή, της περιουσίας μιας εταιρείας που λύεται χωρίς εκκαθάριση, σε δύο τουλάχιστον υφιστάμενες ή νεοϊδρυόμενες εταιρείες. Τέλος, μετατροπή είναι η πράξη μεταβολής της εταιρικής μορφής (του «νομικού ενδύματος») μιας εταιρείας, χωρίς να προηγηθεί λύση της, όπως στις άλλες κατηγορίες μετασχηματισμών και χωρίς να μεσολαβήσει διαδοχή (καθολική ή ειδική) στην περιουσία της.

**18.** Το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου, οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής του και καταλαμβάνει αποκλειστικά νομικά πρόσωπα με εμπορική ιδιότητα, όπως αυτά περιοριστικώς απαριθμούνται στην παράγραφο 1, στοιχείο α' έως ι', ενώ γίνεται σαφές ότι σε ένα μετασχηματισμό μπορούν να συμμετάσχουν εταιρείες διαφορετικού τύπου.

**19.** Με το άρθρο 6 του ανωτέρω νόμου ορίζονται οι μορφές συγχώνευσης (συγχώνευση με απορρόφηση και συγχώνευση με ίδρυση νέας εταιρείας) καθώς και τα βασικά τυπολογικά γνωρίσματά της. Με το άρθρο 54 ορίζονται οι μορφές διάσπασης (κοινή διάσπαση, μερική διάσπαση, απόσχιση κλάδου), για δε τα τυπολογικά γνωρίσματα παραπέμπει στις αντίστοιχες διατάξεις περί

συγχώνευσης. Με το άρθρο 104 ορίζεται η έννοια της μετατροπής και στα επόμενα άρθρα η ακολουθούμενη διαδικασία.

**20.** Με τα άρθρα 18, 70 και 113 ορίζονται τα αποτελέσματα των τριών κατηγοριών μετασχηματισμών ήτοι επί συγχωνεύσεων, διασπάσεων και μετατροπών αντίστοιχα, με σχεδόν πανομοιότυπο τρόπο, με τις αναγκαίες διαφοροποιήσεις ανάλογα με τις εννοιολογικές διαφορές τους. Χαρακτηριστικά αναφέρονται τα εξής: α) οι νέες εταιρείες από την ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ., υποκαθίστανται αυτοδίκαια ως καθολικές διάδοχοι στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και γενικά των εννόμων σχέσεων των μετασχηματιζόμενων φορέων ή των ειδικότερων κλάδων τους, β) οι μέτοχοι ή οι εταίροι γίνονται μέτοχοι της νέας εταιρείας ή της κατά μετατροπή εταιρείας γ) οι διοικητικές άδειες που είχαν εκδοθεί υπέρ των μετασχηματιζόμενων μεταβιβάζονται στις νέες, δ) οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση από τις νέες, ε) Οι προβλεπόμενες στον νόμο ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης. Εννοείται ότι στην περίπτωση μετατροπής, όπου διατηρείται η νομική προσωπικότητα, δεν επέρχεται μεταβίβαση της περιουσίας με καθολική ή ειδική διαδοχή, χωρίς αυτό να σημαίνει έκπτωση από τις απαλλαγές των επιβαρύνσεων, όπου αυτές προβλέπονται, καθόσον οι απαλλαγές δεν συνδέονται με την καθολική διαδοχή αλλά αφορούν, αδιακρίτως, κάθε μετασχηματισμό. Ειδικά για τις διοικητικές άδειες, που ενδιαφέρει το ερώτημα, οι οποίες έχουν εκδοθεί υπέρ της μετατραπείσας εταιρείας, συνεχίζουν να υφίστανται.

**21.** Με το ν. 4935/2022, σκοπός του οποίου, κατά την αιτιολογική του έκθεση, είναι η προώθηση της συνεργασίας μεταξύ των επιχειρήσεων, ιδίως των μικρών και μεσαίων, ενόψει του διαπιστωμένου προβλήματος ότι το μέσο μέγεθος της ελληνικής μικρής και μεσαίας επιχείρησης είναι μικρότερο από το μέσο μέγεθος της αντίστοιχης μικρής και μεσαίας επιχείρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι, ελλείψει κινήτρων, οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις παύουν τη δραστηριότητά τους σε σύντομο χρονικό διάστημα από την ίδρυσή τους, ρυθμίστηκαν ειδικότερα θέματα της διαδικασίας του μετασχηματισμού ενώ θεσπίστηκαν και διάφορα κίνητρα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού..

**22.** Το άρθρο 1 του ως άνω νόμου ορίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής του και έτσι, εκτός από τις μορφές μετασχηματισμών που συστηματοποιήθηκαν με το ν. 4601/2019 (ανωτ. παρ. 8), καταλαμβάνει και μορφές μετασχηματισμών που προβλέπονται από προηγούμενα νομοθετήματα παροχής κινήτρων για συνενώσεις, όπως το ν.δ. 1297/1972, ο ν. 2166/1993, ο ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και άλλοι νόμοι, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου. Στο άρθρο 9 του νόμου αυτού ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι 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, 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. Η παραπάνω γενικότητα της διατύπωσης περί απαλλαγής, και από «οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου» είναι προφανές ότι, εκτός από τις συγκεκριμένες φορολογικές τις οποίες προσδιορίζει, καταλαμβάνει και τις μη φορολογικές επιβαρύνσεις, όπως τα υπό κρίση τέλη.

**23.** Εξάλλου η ίδια διατύπωση περί απαλλαγής «από οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου» υπήρχε και στην διάταξη του άρθρου 61 του ν 4438/2016 με την οποία προβλέφθηκε η παροχή κινήτρων για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων που αφορούσε τους εταιρικούς μετασχηματισμούς των άρθρων 52 έως 55 του αμιγώς φορολογικού νόμου 4172/2013 (Κώδικας φορολογίας Εισοδήματος). Η διάταξη αυτή (άρθρο 61 του ν. 4438/2016) είναι ίδια ακριβώς (με εξαίρεση τα αμιγώς φορολογικά ζητήματα περί φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και ΦΠΑ) με την διάταξη του άρθρου 9 του ν.4935/2022, που αντιμετωπίζει ενιαία τα κίνητρα για ευρύτερες κατηγορίες εταιρικών μετασχηματισμών. Παρόμοιες εξάλλου με τις ρυθμίσεις της διάταξης του άρθρου 9 του ν. 4935/2022 ήταν, στις προγενέστερες μορφές τους, (πριν δηλαδή την τροποποίησή τους με το ν. 4935/2022 ) και οι

διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 1297/1972 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993, που και αυτές αφορούν φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις επί μετασχηματισμών επιχειρήσεων. Μετά δε την τροποποίηση και διαμόρφωσή τους, κατ' ενιαίο πλέον τρόπο, με τα άρθρα 12 και 13, αντίστοιχα, του ν. 4935/2022, είναι πλέον ταυτόσημες. Είναι, δηλαδή, σταθερή η βούληση του νομοθέτη και η εκ μέρους του αντιμετώπιση των μετασχηματισμών επιχειρήσεων με την παροχή κινήτρων. Αυτό προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 32 του μετέπειτα ν. 5063/2023, με το οποίο διαμορφώθηκε το άρθρο 61 του ν. 4438/2016, στην τελική του μορφή, όπως ισχύει σήμερα.

**24.** Περαιτέρω, ειδικά για τις ατομικές επιχειρήσεις πρέπει να σημειωθούν τα εξής: Στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4601/2019, το οποίο ορίζεται περιοριστικά, δεν εμπίπτουν εταιρικές μορφές ή επιχειρήσεις που στερούνται νομικής προσωπικότητας, όπως λ.χ. η συμπλοιοκτησία (άρθρο 10 επ. ΚΙΝΔ), ούτε και η ατομική (εμπορική) επιχείρηση ενός φυσικού προσώπου. Ωστόσο ο ν. 4935/2022, ο οποίος θεσπίζει τις ως άνω απαλλαγές (ανωτ. παρ. 11), έχει, όπως προελέχθη, ευρύτερο πεδίο εφαρμογής καταλαμβάνοντας και μετασχηματισμούς που ρυθμίζονται με άλλες διατάξεις (το ν.δ. 1297/1972, τον ν. 2166/1993, τον ν. 4172/2013, καθώς και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου). Μάλιστα, έχοντας ειδική πρόβλεψη για τις διοικητικές άδειες των ατομικών επιχειρήσεων (άρθρο 8) είναι σαφές ότι καταλαμβάνει και τις στερούμενες νομικής προσωπικότητας επιχειρήσεις. Με την εν λόγω διάταξη ο νομοθέτης παρέχει το «κίνητρο» της αυτοδίκαιης μεταβίβασης των διοικητικών αδειών, (περιλαμβανομένων μάλιστα και των προσωποπαγών), στην περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία που προέρχεται από εταιρικό μετασχηματισμό των νόμων 4601/2019, 1297/1972, 2166/1993 4172/2013 καθώς και «άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου»), όπου φυσικά αρμόζει. Τέτοια μορφή εισφοράς είναι η καταχρηστικά αποκαλούμενη «μετατροπή» ή «συγχώνευση ατομικής επιχείρησης» σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. υπό το καθεστώς του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993, η οποία δεν αποτελεί γνήσιο μετασχηματισμό παρά κοινή εισφορά επιχείρησης (υπό μορφή εισφοράς σε είδος) στο πλαίσιο, αντίστοιχα, της ίδρυσης ή της αύξησης του κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. ή της Α.Ε.. Επομένως, και η περίπτωση μετασχηματισμού

ατομικής επιχείρησης κατά την έννοια των παραπάνω νόμων, καταλαμβάνεται, από το ίδιο κίνητρο της αυτοδίκαιης μεταβίβασης όλων των διοικητικών αδειών και συνεπώς της απαλλαγής από τα υπό κρίση τέλη.

**25.** Ο παραπάνω κανόνας λοιπόν αφορά, περιοριστικά, μετασχηματισμούς ατομικών επιχειρήσεων που εντάσσονται όμως στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 1 του ν 4935/2022 και όχι οποιαδήποτε μετατροπή. Επομένως εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι εάν πρόκειται για μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε εταιρική μορφή, που δεν εντάσσεται σε μία από τις αναφερόμενες μετατροπές των παραπάνω ρητά αναφερόμενων νόμων ή «άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου», δεν έχουν εφαρμογή οι παραπάνω διατάξεις περί απαλλαγών. Εννοείται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν θα πρόκειται για καθολική διαδοχή, καθόσον καθολική διαδοχή χωρεί μόνον στις περιπτώσεις που ο νόμος το προβλέπει ρητώς, σχέση δε καθολικής διαδοχής δεν μπορεί να ιδρυθεί με σύμβαση (βλ. ΣΤΕ 614/2019, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Βέβαια η γενικότητα της διατύπωσης η οποία καταλαμβάνει, εκτός από τις γνωστές, ρυθμιζόμενες από συγκεκριμένους νόμους, μετατροπές και αυτές «άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου», αλλά και τα παρεχόμενα ισχυρά κίνητρα, καθιστούν εντελώς θεωρητικό το ενδεχόμενο της μη υπαγωγής σε κάποια απαλλασσόμενη μετατροπή. Ωστόσο εφόσον δεν ρυθμίζεται ρητά το ζήτημα για όλες τις ατομικές επιχειρήσεις ή τις στερούμενες νομικής προσωπικότητας εταιρικές μορφές, επιβάλλεται η διαφοροποίηση στην απάντηση επί του ερωτήματος.

**26.** Εξάλλου σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του εμπορικού δικαίου, μετατροπή υπάρχει μόνον όταν μία εταιρεία με νομική προσωπικότητα μεταβάλλει την μορφή, τον εταιρικό τύπο, υπό τον οποίο υφίστατο μέχρι το χρονικό σημείο της μεταβολής, χωρίς να επέρχεται καμία μεταβολή στη νομική της προσωπικότητα, απαραίτητο δηλαδή εννοιολογικό στοιχείο της μετατροπής είναι η νομική προσωπικότητα της μετατρεπόμενης εταιρείας, που δεν έχει η ατομική επιχείρηση. Οπότε, στην περίπτωση αυτή, δεν νοείται μετατροπή. Ομοίως, δεν είναι νοητή η μετατροπή εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα, όπως είναι π.χ. κατά κανόνα η αστική εταιρεία των άρθρων 741 επ. ΑΚ, η αφανής εταιρεία, σε (άλλη) εταιρεία με νομική προσωπικότητα. Στις περιπτώσεις αυτές δεν πρόκειται για μετατροπή, αλλά για ίδρυση νέας (βλ. Λ. Γεωργακόπουλου,

Εγχειρίδιο εμπορικού δικαίου, έκδ. 12η, 1985, σελ. 61, 122 και 146, Ν. Ρόκα, Εμπορικές εταιρείες, έκδ. 3η, σελ. 225). Ειδικά για την αφανή εταιρεία κατά το άρθρο 285 παρ. 2 του ν. 4072/2012 αυτή θεωρείται εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα στην οποία τα μέρη πρωτίστως συμφωνούν ότι α) ο ένας εκ των εταίρων – ο εμφανής- θα φαίνεται ως δραστηριοποιούμενος στις συναλλαγές και β) ο άλλος εταίρος – ο αφανής – δεν θα φαίνεται στους τρίτους αλλά μαζί με τον εμφανή θα αποφασίζουν τις πράξεις και τις κινήσεις της αφανούς εταιρείας και θα καθορίσουν το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη ή στις ζημίες της εταιρείας. Ο εταιρικός δεσμός εκδηλώνεται στις προς τα έξω μόνο σχέσεις των εταίρων ενώ προς τα έξω δρα στο δικό του όνομα μόνο ο εμφανής εταίρος. Από το γεγονός ότι η αφανής εταιρεία είναι εσωτερική εταιρεία συνάγεται ότι η εταιρική αυτή μορφή δεν έχει νομική προσωπικότητα, όπως άλλωστε ρητά στην ανωτέρω διάταξη ορίζεται.

## **Απάντηση**

**27.** Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στα ερωτήματά που υποβλήθηκαν το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

1) Ως προς το πρώτο ερώτημα, ότι τα προβλεπόμενα στα άρθρα 26 και 27 του ν.2873/2000 τέλη έκδοσης αδειάς κυκλοφορίας και τέλη μεταβίβασης οχημάτων, δεν καταβάλλονται στις περιπτώσεις εταιρικών μετασχηματισμών τόσο του ν. 4601/2019 όσο και του ν. δ/τος 1297/1972, του ν. 2166/1993, του ν. 4172/2013 ή άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου.

2) Ως προς το δεύτερο ερώτημα, ότι στις περιπτώσεις μετατροπών ατομικών επιχειρήσεων ή εταιρειών χωρίς νομική προσωπικότητα, εφόσον η μετατροπή εντάσσεται σε μία από τις μετατροπές των παραπάνω ρητά αναφερόμενων νόμων ήτοι του ν. 4601/2019, του ν. δ/τος 1297/1972, του ν. 2166/1993, του ν. 4172/2013 ή άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, τα εν λόγω τέλη δεν καταβάλλονται, ενώ σε διαφορετική περίπτωση καταβάλλονται.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 12 Δεκεμβρίου 2024

Η Πρόεδρος

Ο Εισηγητής

Αθηνά Αλεφάντη  
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Διονύσιος Ζαχαρόπουλος  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους