



Άρθρο του ΣΤΑΥΡΟΥ ΠΕΤΡΙΔΙΣΟΓΛΟΥ¹

Εισφορά ατομικής επιχείρησης σε υφιστάμενη ή νέα εταιρεία με τον νέο Ν. 5162/2024

Α. Εισαγωγή

Στο προηγούμενο άρθρο μας για τις φορολογικές ρυθμίσεις που ισχύουν στα πλαίσια ενός μετασχηματισμού επιχειρήσεων με βάση το νέο Ν. 5162/2024 (βλ. ΛΟΓΙΣΤΗ Δεκεμβρίου 2025 σελ. 1286), αναφέραμε ότι στους μετασχηματισμούς του νέου νόμου περιλαμβάνεται και η εισφορά ατομικής επιχείρησης σε υφιστάμενη ή νέα εταιρεία, με την προϋπόθεση ότι τόσο η εισφέρουσα τον κλάδο όσο και η λήπτρια εταιρεία θα είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας.

Η ιδιαίτερη αναφορά που γίνεται στο άρθρο αυτό για το μετασχηματισμό μιας ατομικής επιχείρησης, είναι διότι η εισφορά ατομικής επιχείρησης αποτελεί συχνό βήμα για μικρούς επιχειρηματίες που θέλουν να ενταχθούν σε μεγαλύτερες εταιρικές και ο Ν. 5162/2024 περιέχει ξεχωριστές διατάξεις όσον αφορά τις φορολογικές ρυθμίσεις ενός τέτοιου μετασχηματισμού. Σημειώνεται ότι ως ατομική επιχείρηση νοείται η επιχείρηση που έχει οργανωθεί και ασκείται από φυσικό πρόσωπο.

Β. «Μετατροπή» ατομικής επιχείρησης με τις προηγούμενες διατάξεις

Αξίζει να αναφέρουμε ότι παλαιότερα ένας μετασχηματισμός ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) αποκαλείτο καταχρηστικά ως «μετατροπή» και ήταν δυνατός μόνο από τους ειδικούς φορολογικούς νόμους που ίσχυαν, όπως ο Ν. 1297/1972 και ο Ν. 2166/1993 και με τις προϋποθέσεις που αυτοί έθεταν. Για τις μετατροπές αυτές ίσχυε το εταιρικό πλαίσιο που αφορά τις εισφορές σε είδος και την αποτίμηση αυτών, όπως το άρθρο 17 του Ν. 4548/2018 περί Ανωνύμων Εταιριών. (βλ. και ΔΕΑΦ Β 1113080 ΕΞ 2017, ΔΕΑΦ Β 1066057/03.05.2017, ΔΕΑΦ Β' 1084102 ΕΞ 2016)

Με το εταιρικό δίκαιο των μετασχηματισμών που θεσμοθετήθηκε με τον Ν. 4601/2019, η μετατροπή ατομικής επιχείρησης εταιρεία δεν είναι εφικτή. Αυτό συμβαίνει διότι στα υποκείμενα των εταιρικών μετασχηματισμών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 2 του νόμου αυτού δεν περιλαμβάνεται η ατομική επιχείρηση και επιπλέον μία τέτοιου είδους «μετατροπή» δεν καταλαμβάνεται από το Μέρος Δ του Ν. 4601/2019 που ρυθμίζει το εταιρικό πλαίσιο των μετατροπών εταιρειών. Ειδικότερα, με το άρθρο 104 του νόμου αυτού ορίζεται ότι «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». Επομένως, η ατομική επιχείρηση δεν έχει νομική προσωπικότητα, καθώς ταυτίζεται με το φυσικό πρόσωπο που τη λειτουργεί, και δεν περιλαμβάνεται στο ρυθμιστικό πλαίσιο των μετα-

(1) Ο κ. Σταύρος Πετρίδισογλου είναι τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής και Φοροτεχνικός

τροπών του Ν. 4601/2019.

Ωστόσο, όταν γινόταν αναφορά από τους φορολογικούς νόμους για «μετατροπή» ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία, κατ' ουσία γινόταν αναφορά σε σύσταση νέου νομικού προσώπου με εισφορά σε είδος, δηλαδή την καθαρή περιουσία της ατομικής επιχείρησης, και όχι σε γνήσια μετατροπή που προβλέπεται από τον Ν. 4601/2019 (βλ. εγκύκλιο Ε 2048/2019). Για την εισφορά αυτή είχε εφαρμογή το άρθρο 17 του Ν. 4548/2018, αναφορικά με τις εισφορές σε είδος και την αποτίμηση αυτών λόγω ίδρυσης ή αύξησης κεφαλαίου ανωνύμων εταιρειών και το οποίο έχει ανάλογη εφαρμογή και σε άλλους τύπους εταιρειών.

Πέραν αυτού, με την παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 4601/2019 προβλέπεται ότι «εφόσον στις διατάξεις των νόμων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 [εννοεί το Ν. 1297/1972 και Ν. 2166/1993] προβλέπονται μορφές ή υποκείμενα μετασχηματισμών που δεν αναφέρονται στα άρθρα 1 και 2 [εννοεί το Ν. 4601/2019] ή δεν καταλαμβάνονται από αυτά, οι μετασχηματισμοί αυτοί διέπονται, όσον αφορά ιδίως το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία και τα αποτελέσματά τους, από τις διατάξεις της οικείας εταιρικής νομοθεσίας.»

Επομένως, κατ' αντιστοιχία των προηγούμενων φορολογικών νόμων (Ν. 1297/1972, και Ν. 2166/1993) που περιλάμβαναν το μετασχηματισμό των ατομικών επιχειρήσεων και οι οποίοι καταργήθηκαν από 6.12.2024, ο νέος Ν. 5162/2024 περιλαμβάνει ευθέως και ρυθμίζει την εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε υφιστάμενη ή νέα εταιρεία υπό την προϋπόθεση ότι η εισφερόμενη ατομική επιχείρηση και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (παρ. 3 άρθρου 47). Όσον αφορά το εταιρικό πλαίσιο, η εισφορά ατομικής επιχείρησης συνεχίζει να θεωρείται ως «εισφορά σε είδος» για την ίδρυση μιας νέας εταιρείας ή την αύξηση του κεφαλαίου μιας ήδη υφιστάμενης εταιρείας.

Γ. Φορολογικές ρυθμίσεις του Ν. 5162/2024 για την εισφορά ατομικής επιχείρησης

Ειδικότερα, με βάση τον Ν. 5162/2024 ισχύουν τα ακόλουθα:

Γ.1. Περιουσιακά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης

Ως περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην εισφερόμενη ατομική επιχείρηση νοούνται τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στο φυσικό πρόσωπο που είναι φορέας της ατομικής επιχείρησης, τα οποία, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, έχουν ενταχθεί και εξυπηρετούν τους σκοπούς της ατομικής επιχείρησης (παρ. 1 άρθρου 52 Ν. 5162/2024). Σημειώνεται ότι μετά την εισφορά παύει η δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης και υποβάλλεται δήλωση διακοπής δραστηριότητας.

Γ.2. Φορολογητέα αξία εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων και υπεραξία

Η φορολογητέα αξία των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης δεν προσαιξάνεται λόγω της αποτίμησης αυτών στην αγοραία αξία που επιβάλουν οι εταιρικές διατάξεις, εφόσον η εισφερόμενη ατομική επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών δύο (2) τουλάχιστον έτη πριν από την ημερομηνία της εισφοράς (παρ. 2 άρθρου 52 Ν. 5162/2024). Με την προϋπόθεση αυτή, η τυχόν υπεραξία που μπορεί να προκύπτει από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης δεν φορολογείται κατά τον χρόνο εκείνο, αφού τα περιουσιακά στοιχεία θα συνεχίσουν να παρακολουθούνται στην φορολογική βάση της λήπτριας εταιρείας στην φορολογητέα αξία που είχαν αυτά στη ατομική επιχείρηση πριν την εισφορά. Ωστόσο, εφόσον τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβαστούν στο μέλλον ή όταν η εταιρεία διαλυθεί, η οποία

υπεραξία περιλαμβάνεται σε αυτά θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Γ.3. Ειδικές ρυθμίσεις για την εισφορά των ακινήτων

Προκειμένου περί εισφερόμενων ακινήτων, η απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.) ισχύει με τις ακόλουθες σωρευτικές προϋποθέσεις:

α) Τα εισφερόμενα ακίνητα θα πρέπει να έχουν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης για δύο (2) τουλάχιστον έτη πριν από την εισφορά.

β) Τα εισφερόμενα ακίνητα θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της λήπτριας εταιρείας για δύο (2) τουλάχιστον έτη από την εισφορά (παρ. 3 άρθρου 52 Ν. 5162/2024).

Ως χρησιμοποίηση νοείται, η υλική και απευθείας χρήση των ακινήτων στην διαρκή εξυπηρέτηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, και όχι μόνο η κυριότητα αυτών. Δεν θεωρείται ότι τα ακίνητα χρησιμοποιούνται, όταν αυτά είναι εκμισθωμένα ή όταν αυτά δεν είναι κατάλληλα για χρήση.

Αν τα ακίνητα που εισφέρονται δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης για δύο (2) τουλάχιστον έτη πριν την εισφορά, ή αν τα εισφερόμενα ακίνητα δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της λήπτριας εταιρείας για δύο (2) τουλάχιστον έτη από την εισφορά, αίρεται η απαλλαγή του Φ.Μ.Α. και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στην αξία των ακινήτων κατά τον χρόνο της εισφοράς με χρήση των συντελεστών που ίσχυαν κατά τον χρόνο αυτό (παρ. 6 άρθρου 56 Ν. 5162/2024).

Ανεξάρτητα από την ισχύ των ανωτέρω προϋποθέσεων, δεν επιβάλλεται Φ.Μ.Α. σε ακίνητα που εισφέρονται από ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων (παρ. 4 άρθρου 52 Ν. 5162/2024).

Γ.4. Εταιρικές συμμετοχές και υπεραξία

Ως φορολογητέα αξία των εταιρικών συμμετοχών στην λήπτρια εταιρεία που περιέρχονται στον φορέα της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης, θα λαμβάνεται η αποτίμηση αυτών στην αγοραία αξία κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της ίδρυσης της νέας εταιρείας ή της εισφοράς αυτής σε υφιστάμενη εταιρεία. Ο φορέας της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που προκύπτει λόγω του μετασχηματισμού, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. Ωστόσο, εφόσον οι εταιρικές συμμετοχές μεταβιβασθούν από τον φορέα της ατομικής επιχείρησης εντός δύο (2) ετών από την ολοκλήρωση της εισφοράς, ως τιμή κτήσης αυτών θεωρείται η αξία που είχαν αμέσως πριν από τον μετασχηματισμό και όχι η αξία της αποτίμησης αυτών κατά τον χρόνο της εισφοράς (παρ. 5 άρθρου 52 Ν. 5162/2024 και τελευταίο εδάφιο παρ. 54 εγκυκλίου Ε 2088/2025).

Γ.5. Αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων στην λήπτρια εταιρεία

Η λήπτρια ή η νέα εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις με βάση τις αντίστοιχες φορολογητέες αξίες των εισφερομένων στοιχείων που υπήρχαν στην ατομική επιχείρηση και σύμφωνα με τους κανόνες που αυτή εφαρμόζει (παρ. 6 άρθρου 52 Ν. 5162/2024).

Γ.6. Μεταφορά ζημιών στην λήπτρια εταιρεία

Η λήπτρια ή η νέα εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την ατομική επιχείρηση (παρ. 6 άρθρου 52 Ν. 5162/2024).

Γ.7. Μεταφορά αποθεματικών, προβλέψεων στην λήπτρια εταιρεία

Η λήπτρια ή η νέα εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα ατομική επιχείρηση, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα ατομική. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις (παρ. 6 άρθρου 52 Ν. 5162/2024).

Γ.8. Λοιπές φορολογικές απαλλαγές και διαδικασίες

Περαιτέρω στην εισφορά ατομικής επιχείρησης ισχύουν και οι λοιπές απαλλαγές από κάθε φόρο ή τέλος υπέρ του Δημοσίου, και από κάθε εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου, που αναφέραμε στο προηγούμενο μας άρθρο, στις συμβάσεις, την εισφορά και τη μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης (παρ. 1 άρθρου 56 Ν. 5162/2024).

Για τη μεταγραφή ή την εγγραφή των σχετικών πράξεων μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων καταβάλλονται μόνο πάγια δικαιώματα έμμισθων ή άμισθων υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων, ποσού ύψους τριακοσίων (300) ευρώ, χωρίς οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση (παρ. 2 άρθρου 56 Ν. 5162/2024).

Για τα ακίνητα που τυχόν εισφέρονται κατά τον μετασχηματισμό ατομικής επιχείρησης απαιτείται πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. και σε αντίθεση με τους άλλους μετασχηματισμούς, υποβάλλονται δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, ανεξάρτητα από το αν δεν οφείλεται Φ.Μ.Α με τις προϋποθέσεις που προαναφέραμε (παρ. 3 άρθρου 56 Ν. 5162/2024).

Γ.9. Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Σε αντίθεση με τους άλλους μετασχηματισμούς, στην εισφορά ατομικής επιχείρησης σε ήδη υφιστάμενη εταιρεία οφείλεται Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (παρ. 4 άρθρου 56 Ν. 5162/2024). Ωστόσο στην περίπτωση της εισφοράς ατομικής επιχείρησης για την σύσταση νέας εταιρείας υφίσταται απαλλαγή με βάση την υποπαρ. ΣΤ.22 της παρ. ΣΤ του πρώτου άρθρου του Ν. 4254/2014 (βλ. και πολ. 1042/2017).

Δ. Ισχύς των διατάξεων του Ν. 5162/2024

Οι ανωτέρω ρυθμίσεις που αφορούν τις εισφορές ατομικών επιχειρήσεων ισχύουν από 6.12.2024 και στην περίπτωση αυτή λαμβάνεται ως κριτήριο η ημερομηνία βεβαίωσης διακοπής εργασιών της ατομικής επιχείρησης (παρ. 2 άρθρου 58 Ν. 5162/2024).

Ε. Εναλλακτική εφαρμογή του Ν. 4935/2022

Όπως είχαμε αναφέρει και στο προηγούμενο άρθρο μας, εκτός από τον Ν. 5162/2024 συνεχίζουν να ισχύουν τα φορολογικά κίνητρα του Ν. 4935/2022 ο οποίος έχει εφαρμογή και στις εισφορές ατομικών επιχειρήσεων, εφόσον επιλεγεί. Ωστόσο, μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί ερμηνευτική εγκύκλιος που να ξεκαθαρίζει τις προϋποθέσεις που τίθενται, και έχει οδηγήσει σε αυθαίρετες ερμηνείες κατά την εφαρμογή του και την ανάληψη φορολογικού κινδύνου για τις επιχειρήσεις που τον εφαρμόζουν, αφού μεταξύ άλλων παρέχεται το κίνητρο της απαλλαγής από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), για εννέα (9) φορολογικά έτη, αρχής γενομένης από το επόμενο έτος της ημερομηνίας πραγματοποίησης εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής εταιρεία.

Τονίζεται ότι η παράλληλη εφαρμογή και των δύο νόμων, ήτοι του Ν. 5162/2024 και του Ν. 4935/2022, δεν επιτρέπεται.

ΣΤ. Επίλογος

Τέλος, όπως αναφέραμε και στο προηγούμενο μας άρθρο, η έλευση του Ν. 5162/2024 ενοποίησε και ξεκαθάρισε την προηγούμενη πολυνομία που υπήρχε στους μετασχηματισμούς και πλέον η εισφορά ατομικής επιχείρησης με σκοπό την δημιουργία μιας μεγαλύτερης και ισχυρότερης εταιρικής μονάδας είναι πλέον θεσμοθετημένη και περισσότερο ασφαλής διαδικασία. Ωστόσο σε κάθε περίπτωση σε ένα μετασχηματισμό απαιτείται ενδελεχής μελέτη των σχετικών διατάξεων και εγκυκλίων, καθώς η διαδικασία είναι σύνθετη και περιλαμβάνει νομικά, εταιρικά, φορολογικά, λογιστικά και διαχειριστικά ζητήματα. Η συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων μερών είναι απαραίτητη για την επιτυχή ολοκλήρωση του μετασχηματισμού.

Κυκλοφορεί από τις εκδόσεις "ΤΟΤΣΗ"

ΧΡΗΣΤΟΥ Ν. ΤΟΤΣΗ

ΚΩΔΙΚΑΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Νόμος 4308/2014

ΕΚΔΟΣΗ 2η (2024)

Ενημερωμένη μέχρι και το νόμο 5036/2023

Περιεχόμενα

- Κωδικοποίηση Διατάξεων Ν. 4308/2014
- Λογιστική Οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π. κατ' άρθρο
- Ερμηνευτική εγκύκλιος πολ. 1003/2014 κατ' άρθρο
- Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4308/2014
- Έκθεση επιστημονικής υπηρεσίας της Βουλής
- Απαντήσεις Ε.Λ.Τ.Ε.-Σ.ΛΟ.Τ. σε ερωτήματα λογιστών σχετικά με τα Ε.Λ.Π.
- Αλφαβητικό Ευρετήριο
- Αριθμητικό Ευρετήριο

Μόλις κυκλοφόρησε από τις Εκδόσεις "ΤΟΤΣΗ"

ΧΡΗΣΤΟΥ Ν. ΤΟΤΣΗ
ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΚΑΤΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΕΚΔΟΣΗ 11η (2025), ενημερωμένη και με το νόμο 5222/2025