



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄-Α΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
 Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
 Πληροφορίες : Φ.Φανάρα
 Μ. Χαπίδης
 Τηλέφωνο : 210-3375312
 Fax : 210-3375001

**ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**

**ΑΔΑ:
Αθήνα, 6 Απριλίου 2017**

ΠΟΛ.1057

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013 και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

A. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53 και 54 του ν. 4172/2013 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα τα οποία ισχύουν επί εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52), επί ανταλλαγής τίτλων (άρθρο 53), καθώς και επί απορρόφησης μίας ή περισσότερων εταιρειών από άλλη υφιστάμενη εταιρεία, συγχώνευσης δύο ή περισσότερων εταιρειών με τη σύσταση νέας εταιρείας και διάσπασης μίας εταιρείας σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες, συμπεριλαμβανομένης και της μερικής διάσπασης αυτής (άρθρο 54).

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα για τη μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE).

2. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Κατά συνέπεια, για την υπαγωγή μίας ή περισσότερων

εταιρειών στις υπόψη διατάξεις του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει οι σχετικές αποφάσεις από τα αρμόδια εταιρικά όργανα (ενδεικτικά, απόφαση Δ.Σ. για έναρξη διαδικασίας συγχώνευσης) να έχουν ληφθεί ή να λαμβάνονται από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 52, της παραγράφου 7 του άρθρου 53 και της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη άρθρων εμπίπτουν οι εταιρείες που:

α) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει,

β) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους – μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,

γ) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται σωρευτικά, καθόσον αν έστω και μία από αυτές δεν πληρείται τότε δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο υπόψη καθεστώς. Διευκρινίζεται ότι με βάση το Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, οι τύποι ημεδαπών εταιρειών που περιλαμβάνονται είναι οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Περαιτέρω, με βάση το Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, για την Ελλάδα, οι εταιρείες πρέπει να είναι υποκείμενες σε φόρο νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επισημαίνεται ότι στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων εμπίπτουν και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.) λόγω της ίδιας φορολογικής μεταχείρισής τους με τις Ε.Π.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4072/2012.

4. Στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων εμπίπτουν μορφές μετασχηματισμών που είτε προβλέπονται και από τις διατάξεις της σχετικής εταιρικής νομοθεσίας (π.χ. συγχώνευση με απορρόφηση ή σύσταση νέας εταιρείας, διάσπαση), είτε από τις ειδικότερες διατάξεις του κοινοποιούμενου αυτού νόμου (π.χ. μερική διάσπαση) και όχι λοιπές περιπτώσεις μετασχηματισμών, όπως για παράδειγμα η απορρόφηση Α.Ε. από Ε.Π.Ε. Επίσης, οι υπόψη διατάξεις δεν εφαρμόζονται κατά την εξαγορά μίας ή περισσότερων ανωνύμων εταιρειών από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία καθόσον η περίπτωση αυτή, στην οποία μεταβιβάζεται σύνολο περιουσίας έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζομένων εταιρειών του χρηματικού αντιτίμου των δικαιωμάτων τους,

αν και προβλέπεται στην εταιρική νομοθεσία (άρθρο 79 κ.ν.2190/1920), δεν καλύπτεται από τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Ομοίως, στις ως άνω διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 δεν εμπίπτουν οι μετατροπές επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής σε άλλη νομική μορφή, οι μετασχηματισμοί ατομικών επιχειρήσεων και οι μετασχηματισμοί προσωπικών εταιριών με τη μορφή της συγχώνευσης με απορρόφηση από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία ή ΕΠΕ ή με σύσταση νέας ανώνυμης εταιρείας ή ΕΠΕ.

5. Επισημαίνεται ότι η διαδικασία έγκρισης και ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, αποτίμησης των εισφερομένων στοιχείων, διαπίστωσης της σχέσης ανταλλαγής, κ.λπ. καθορίζεται βάσει των διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας (κ.ν.2190/1920, ν.3190/1955, κ.λπ.) και τελεί υπό την έγκριση των αρμόδιων εποπτικών αρχών, κατά περίπτωση. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές διατάξεις που εξετάζονται με την παρούσα δεν επηρεάζουν σε καμία περίπτωση την εφαρμογή του εταιρικού πλαισίου, όπως αυτό υπαγορεύεται από την σχετική εταιρική νομοθεσία.

6. Τονίζεται ότι η υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική, καθόσον μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να κάνει χρήση είτε μόνο των γενικών διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας χωρίς καμία αναφορά σε διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας, είτε των διατάξεων των αναπτυξιακών νόμων ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993. Αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει την υπαγωγή της στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του ν. 4172/2013, θα τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων των διατάξεων αυτών, οι οποίες αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4438/2016 (ΦΕΚ Α'220), που ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία έχει αρχίσει μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (28.11.2016), για τις λοιπές φορολογίες.

Επίσης, εξακολουθούν να παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του ν.2578/1998 σχετικά με τους διασυννοριακούς μετασχηματισμούς, οι οποίες εφαρμόζονται εκ παραλλήλου με τον παρόντα νόμο σε όποιες περιπτώσεις δεν ρυθμίζονται με τις διατάξεις αυτού.

Επισημαίνεται ότι η επιλογή της επιχείρησης για υπαγωγή στις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου πρέπει να προκύπτει με κάθε πρόσφορο μέσο, π.χ. από τα οικεία εταιρικά έγγραφα.

B. ΑΡΘΡΟ 52 - ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΤΛΩΝ**α) Προϋποθέσεις υπαγωγής**

1. Το άρθρο αυτό αφορά, σύμφωνα με την παράγραφο 1, σε μεταβιβάσεις κλάδων δραστηριότητας, όπως αυτοί ορίζονται στην παράγραφο 2, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία και πληρούνται και οι λοιπές οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.

2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ως «εισφορά ενεργητικού» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία (εισφέρουσα), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη εταιρεία (λήπτρια), έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας. Ως «κλάδος δραστηριότητας» θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ενός τμήματος μιας επιχείρησης, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Επισημαίνεται ότι η μεταβίβαση αυτή πραγματοποιείται χωρίς τη λύση της εισφέρουσας εταιρείας. Περαιτέρω και δεδομένου ότι δεν τίθεται περιορισμός, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να είναι είτε υφιστάμενη είτε νεοϊδρυόμενη. Σε περίπτωση που η λήπτρια είναι υφιστάμενη εταιρεία, κατά τη μεταβίβαση του κλάδου προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, αποδίδοντας στην εισφέρουσα εταιρεία μετοχές σε αντάλλαγμα της αξίας του εισφερόμενου κλάδου ενώ έχει εναλλακτικά τη δυνατότητα να αποδώσει και ίδιες μετοχές τις οποίες έχει στο χαρτοφυλάκιο της.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εισφορά κλάδου θα πρέπει να πραγματοποιείται από λειτουργούσα εταιρεία (εισφέρουσα) προς εταιρεία που λειτουργεί ήδη ή πρόκειται να συσταθεί και περαιτέρω, η εισφέρουσα μετά την εισφορά κλάδου θα πρέπει να εξακολουθεί να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής ο κλάδος θα πρέπει να εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και θα πρέπει να εισφέρονται στη λειτουργούσα ή νεοϊδρυόμενη εταιρεία όλα τα περιουσιακά στοιχεία του αποσπώμενου κλάδου.

Ειδικά τα έσοδα από συμμετοχές μπορεί να αποτελούν περιουσιακό στοιχείο ενός αποσπώμενου κλάδου, αλλά δε συνιστούν κλάδο καθόσον δεν είναι ικανά από οργανωτική άποψη να αποτελέσουν αυτόνομη εκμετάλλευση και να λειτουργούν αυτοδύναμα. Κατά συνέπεια, μια εταιρεία δεν μπορεί να εισφέρει «κλάδο» συμμετοχών της. Μια εταιρεία δεν μπορεί να εισφέρει κλάδο της εάν μετά την εισφορά του κλάδου θα συνεχίσει να λειτουργεί με μόνη δραστηριότητα την εκμετάλλευση του χαρτοφυλακίου συμμετοχών της.

Αντίθετα, τα ακίνητα μπορούν να εισφερθούν με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, με την προϋπόθεση ότι η εισφορά ακινήτου συναρτάται με εισφορά αντίστοιχης επιχειρηματικής δραστηριότητας συναφούς με το ακίνητο αυτό (π.χ. εταιρείες με αυτοτελή κλάδο εκμετάλλευσης ακινήτων).

Τέλος, με την προϋπόθεση ότι τηρούνται τα ανωτέρω και δεδομένου ότι ο νόμος κάνει αναφορά σε σύνολο στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ενός τμήματος μίας επιχείρησης, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και την εισφορά τμήματος επιχείρησης. Ως τμήμα εταιρείας νοείται αυτοτελές μέρος κλάδου, του οποίου οι δραστηριότητες παρακολουθούνται διακεκριμένα στα βιβλία από τις δραστηριότητες άλλων τμημάτων, όπως για παράδειγμα εταιρεία που κατασκευάζει γεωργικά μηχανήματα και συγχρόνως έχει εμπόριο εισαγομένων γεωργικών μηχανημάτων, καθώς και ανταλλακτικών αυτών, είναι μικτή επιχείρηση, διαθέτουμε δύο κλάδους, βιομηχανικό (παραγωγής μηχανημάτων) και εμπορικό με δύο τμήματα (εμπορίας εισαγομένων γεωργικών μηχανημάτων και εμπορίας εισαγομένων ανταλλακτικών).

3. Με την ίδια παράγραφο ορίζεται ότι ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρεία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή εισφέρεται υποκατάστημα σε νεοσυσταθείσα εταιρεία. Οι μετοχές της νεοσυσταθείσας εταιρείας αποκτώνται εξ ολοκλήρου από το κεντρικό (εισφέρουσα εταιρεία) και κατά συνέπεια το κεντρικό καθίσταται μητρική της νεοσυσταθείσας εταιρείας (θυγατρική).

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το άρθρο αυτό εφαρμόζεται κατά την εισφορά ενεργητικού στις περιπτώσεις κατά τις οποίες:

α) τόσο η εισφέρουσα όσο και η λήπτρια είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

Με την περίπτωση αυτή, η οποία αναφέρεται στην εισφορά ενεργητικού μεταξύ ημεδαπών εταιρειών, δεν αποκλείεται και η εισφορά κλάδου που διατηρείται στην αλλοδαπή, οπότε και αποκτά η λήπτρια μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή. Επομένως, δεν τίθεται κάποιος περιορισμός ως προς τον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο κλάδος. Επίσης, διευκρινίζεται ότι η περίπτωση αυτή καταλαμβάνει και την εισφορά ελληνικού υποκαταστήματος εγκατεστημένου στην αλλοδαπή από ημεδαπή εταιρεία (κεντρικό) σε νεοσυσταθείσα ημεδαπή εταιρεία.

β) η εισφέρουσα είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, και με την προϋπόθεση ότι μετά τη μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις

και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδος της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην εισφορά κλάδου σε ημεδαπή λήπτρια εταιρεία (υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη) ανεξάρτητα από τον τόπο που είναι εγκατεστημένος ο εισφερόμενος κλάδος (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, εντός ή εκτός Ε.Ε.), με τον περιορισμό της μη σύνδεσης των ανωτέρω εισφερόμενων στοιχείων με μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εκτός Ελλάδος. Για παράδειγμα, γαλλική εταιρεία δεν μπορεί με τις διατάξεις του νόμου αυτού να εισφέρει κλάδο της σε ημεδαπή λήπτρια εταιρεία, προσαρτώντας τα στοιχεία του σε μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής εταιρείας στην αλλοδαπή (στη Γαλλία ή σε άλλη χώρα).

γ) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και με την προϋπόθεση ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην εισφορά κλάδου ημεδαπής εταιρείας ή εισφορά κλάδου που διατηρεί στην Ελλάδα αλλοδαπή εταιρεία φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. (με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα) προς αλλοδαπή λήπτρια φορολογικό κάτοικο Ε.Ε. η οποία είτε έχει ήδη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα με την οποία συνδέεται ο εισφερόμενος κλάδος μετά τη μεταβίβαση, είτε μετά τη μεταβίβαση αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθόσον μόνο στις περιπτώσεις αυτές τηρείται η σχετική προϋπόθεση ότι δηλαδή μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.

Για παράδειγμα, γαλλική εταιρεία με βιομηχανικό κλάδο (εργοστάσιο) στην Ελλάδα εισφέρει τον κλάδο αυτό σε γερμανική εταιρεία, η οποία ως αποτέλεσμα της πράξης αυτής αποκτά στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση (κλάδος εγκατεστημένος στην Ελλάδα). Στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων εμπίπτει και η περίπτωση που η γερμανική εταιρεία διατηρούσε ήδη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, στην οποία μετά την πράξη της εισφοράς προσαρτάται ο εισφερόμενος κλάδος.

5. Με την παράγραφο 10 του ίδιου άρθρου προβλέπεται περίπτωση κατά την οποία εταιρεία φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (εισφέρουσα) μεταβιβάζει κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται

σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε. σε λήπτρια εταιρεία άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. Στην περίπτωση αυτή, δεν εφαρμόζονται οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού και η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν σε αυτό το κράτος – μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει.

Για παράδειγμα, αν ημεδαπή εταιρεία εισφέρει κλάδο της εγκατεστημένο στη Γαλλία σε λήπτρια εταιρεία άλλου κράτους μέλους Ε.Ε. (Γερμανίας) η οποία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, δεν εφαρμόζονται οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού και η υπόψη πράξη αντιμετωπίζεται ως μεταβίβαση για την οποία όμως η εισφέρουσα ημεδαπή εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του φόρου που αναλογεί ίση με το ποσό του φόρου που θα καταβαλλόταν στη Γαλλία εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

β) Φορολογικά ευεργετήματα

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.4465/2017 (ΦΕΚΑ΄47) ορίζεται ότι κατά το χρόνο της εισφοράς του ενεργητικού η λήπτρια εταιρεία δεν αποδίδει στα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία φορολογητέα αξία μεγαλύτερη από την αξία που είχαν στην εισφέρουσα αμέσως πριν από την εισφορά ενεργητικού.

2. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η όποια υπεραξία προκύπτει ως διαφορά της αγοραίας αξίας των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζεται στα βιβλία της λήπτριας και της αξίας αυτών πριν από την εισφορά του ενεργητικού, δεν φορολογείται κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού. Συνεπώς, η τυχόν αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που λαμβάνει χώρα κατά εισφορά του κλάδου δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

Η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί στη λήπτρια εταιρεία κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων (“disposal of assets”, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του Προοιμίου της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ). Ως «μεταβίβαση» των στοιχείων νοείται ο χρόνος πραγματικής μεταβίβασής τους ή διάλυσης της λήπτριας εταιρείας, ενώ όσον αφορά στην περίπτωση της μόνιμης εγκατάστασης, ο χρόνος που τα στοιχεία πάψουν να συνδέονται με αυτή, ήτοι παύση λειτουργίας υποκαταστήματος (π.χ. κλείσιμο / διακοπή εργασιών, πώληση) ή ο χρόνος που τα στοιχεία μεταφέρονται λογιστικά στα βιβλία του κεντρικού.

Επισημαίνεται ότι δεν λαμβάνει χώρα γεγονός φορολόγησης κατά τα ανωτέρω, σε περίπτωση περαιτέρω μετασχηματισμού (με όποιον νόμο και αν πραγματοποιηθεί) της λήπτριας εταιρείας ή της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 56 του ν. 4172/2013 ή του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), κατά περίπτωση.

Προς τον σκοπό της φορολόγησης της τυχόν υπεραξίας σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου που αποτελεί μέρος του εισφερόμενου κλάδου ή διάλυσης της λήπτριας εταιρείας, θα πρέπει να προκύπτουν ευχερώς από τα βιβλία της λήπτριας εταιρείας οι αξίες των περιουσιακών στοιχείων όπως είχαν διαμορφωθεί για σκοπούς παρακολούθησης της φορολογικής βάσης αμέσως πριν τον μετασχηματισμό.

Όσον αφορά στην εισφέρουσα εταιρεία, με τις διατάξεις της παραγράφου 7, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ν. 4465 ορίζεται πλέον ρητά ότι δεν τίθεται θέμα φορολόγησης της τυχόν υπεραξίας που αυτή αποκτά λόγω του μετασχηματισμού κατά τον χρόνο της εισφοράς του ενεργητικού, δηλαδή της υπεραξίας που προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της αξίας του εισφερόμενου κλάδου της, και της αξίας των τίτλων που λαμβάνει ως αντάλλαγμα για την εισφορά του κλάδου δεδομένου ότι αυτή αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από την λήπτρια στην αγοραία τους αξία, αλλά η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί κατά το χρόνο της μεταγενέστερης μεταβίβασης των τίτλων.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 32 του ν.4465/2017, με την οποία τροποποιήθηκε η παρ.7 του άρθρου 52, προβλέπεται οριστική απαλλαγή για την εισφέρουσα εταιρεία από την υπεραξία που τυχόν προκύπτει λόγω του μετασχηματισμού, και όχι αναβολή μέχρι τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση αυτής. Συνεπώς, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησης του ποσού της υπεραξίας.

Εξαιρετικά, γεγονός φορολόγησης της υπεραξίας που αποκτά η εισφέρουσα συντρέχει μόνο αν αυτή μεταβιβάσει τους αποκτώμενους τίτλους εντός τριετίας από την ολοκλήρωση της εισφοράς ενεργητικού, όπου στην περίπτωση αυτή για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή κτήσης των τίτλων που μεταβιβάζονται λαμβάνεται η αξία που είχαν τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν την εισφορά. Προς αποφυγή καταχρήσεων, γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που λάβει χώρα κεφαλαιοποίηση ή διανομή του υπόψη ποσού εντός του χρονικού ορίου της τριετίας, τότε έχουν εφαρμογή οι διατάξεις

της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 62 του ίδιου νόμου για τον μέτοχο.

Τονίζεται ότι σε περίπτωση που μετά από την αποτίμηση του εισφερόμενου κλάδου η καθαρή θέση αυτού είναι αρνητική, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, καθόσον λόγω της αρνητικής καθαρής θέσης του κλάδου δεν μπορούν να εκδοθούν νέοι τίτλοι από τη λήπτρια εταιρεία στους μετόχους/εταίρους της εισφέρουσας (σχετ. η αριθ. 145/1981 γνωμοδότηση Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.).

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι θα πρέπει να τηρούνται οι ίδιοι κανόνες αποσβέσεων που τηρούσε και η εισφέρουσα, ήτοι ο συντελεστής απόσβεσης θα είναι ο ίδιος και οι αποσβέσεις θα διενεργούνται επί της αξίας και με τη μέθοδο που εφήρμοζε η εισφέρουσα εταιρεία, ως εάν δεν είχε λάβει χώρα η εισφορά ενεργητικού.

Για παράδειγμα, έστω πάγιο στοιχείο αρχικής αξίας 400.000 ευρώ με συντελεστή απόσβεσης 10% το οποίο αποτελεί στοιχείο κλάδου που εισφέρεται στις 31.12.2016. Η αναπόσβεστη αξία του παγίου ανέρχεται σε 140.000 ευρώ, ενώ η αξία του μετά την αποτίμηση σε 180.000 ευρώ (40.000 υπεραξία λόγω αποτίμησης). Η λήπτρια εταιρεία θα διενεργεί λογιστικές αποσβέσεις στο ποσό των 180.000 ευρώ (αρχική αξία στα βιβλία της λήπτριας), ήτοι $180.000 \times 10\% = 18.000$ ευρώ, ενώ για σκοπούς φορολογίας θα διενεργούνται αποσβέσεις επί της αρχικής αξίας των 400.000 ευρώ (αρχική αξία στα βιβλία της εισφέρουσας) με συντελεστή 10%, μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου, ήτοι $400.000 \times 10\% = 40.000$ ευρώ.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι η λήπτρια μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση.

Τα υπόψη αποθεματικά και προβλέψεις θα μεταφέρονται αυτούσια στη λήπτρια εταιρεία και θα εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της. Για παράδειγμα, εάν υπάρχουν αφορολόγητα αποθεματικά προερχόμενα από προηγούμενο μετασχηματισμό της εισφέρουσας με το ν.δ.1297/1972, αυτά δεν φορολογούνται κατά τον

χρόνο του μετασχηματισμού και η λήπτρια εταιρεία συνεχίζει να απολαμβάνει τις φορολογικές απαλλαγές που ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται με το ν.δ. 1297/1972. Σε περίπτωση που ο εισφερόμενος κλάδος έχει ενταχθεί στους αναπτυξιακούς ν.2601/1998, ν.3299/2004 και ν.3908/2011 θα ενεργούνται αφορολόγητες εκπτώσεις για την κάλυψη της ακάλυπτης αξίας επενδύσεων ή σχηματισμός ειδικών λογαριασμών προκειμένου για την επιδότηση φόρου, κατά περίπτωση, δεδομένου ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι προϋποθέσεις των υπόψη ειδικότερων νόμων. Είναι προφανές ότι κατά τον χρόνο της εισφοράς δεν επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση των υπόψη αποθεματικών και προβλέψεων.

Σε περίπτωση που ο εισφερόμενος κλάδος έχει ενταχθεί σε ειδικό καθεστώς, τότε η λήπτρια αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας κατά το μέρος που δεν έχει γίνει χρήση αυτών πριν την υπόψη εισφορά ενεργητικού.

5. Σε περίπτωση εισφοράς κλάδου κατά την οποία η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία, το πρώτο φορολογικό έτος αυτής έχει έναρξη την ημερομηνία ολοκλήρωσης εισφοράς του υπόψη κλάδου (ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ).

6. Με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι η λήπτρια εταιρεία μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας που σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται, με τις ίδιες προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Στην περίπτωση που οι ζημίες δεν μεταφερθούν στην λήπτρια εταιρεία, η εισφέρουσα χάνει το δικαίωμα μεταφοράς τους.

Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία κατά τον χρόνο της εισφοράς του κλάδου έχει ζημία που σχετίζεται με αυτόν, αυτή θα εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα βιβλία της λήπτριας. Η εν λόγω ζημία, η οποία προέρχεται είτε από τη χρήση εντός της οποίας λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός, είτε από προηγούμενες χρήσεις, μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη της λήπτριας εταιρείας, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Σε περίπτωση διασυνοριακού μετασχηματισμού οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή για το πρόσωπο ή την οντότητα η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα ενώ για το πρόσωπο ή την οντότητα που βρίσκεται σε άλλη χώρα θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της χώρας εκείνης για τον συμψηφισμό και τη μεταφορά των ζημιών που συνδέονται με το πρόσωπο ή την οντότητα αυτή. Κρίσιμος χρόνος για το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας είναι το έτος που αυτή προέκυψε (πριν την εισφορά του ενεργητικού).

Για παράδειγμα, έστω ότι η εταιρεία Α (εισφέρουσα) στις 31.12.2016 εισφέρει κλάδο της στην εταιρεία Β (λήπτρια). Προς τούτο, η εταιρεία Α συντάσσει προσωρινή λογιστική

κατάσταση με ημερομηνία 31.12.2016, προκειμένου να λάβει χώρα εκτίμηση του εισφερόμενου κλάδου της, με ημερομηνία ολοκλήρωσης της εισφοράς στις 31.3.2017. Έστω ότι στον εισφερόμενο κλάδο αναλογούν συσσωρευμένες ζημίες ύψους 2.000 ευρώ, οι οποίες πρόεκυψαν ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	Ποσό ζημίας	Συσσωρευμένο ποσό ζημίας
1/1/2011-31/12/2011	200 ευρώ	200 ευρώ
1/1/2012-31/12/2012	300 ευρώ	500 ευρώ
1/1/2013-31/12/2013	200 ευρώ	700 ευρώ
1/1/2014-31/12/2014	400 ευρώ	1.100 ευρώ
1/1/2015-31/12/2015	300 ευρώ	1.400 ευρώ
1/1/2016-31/12/2016	600 ευρώ	2.000 ευρώ

Με βάση την ως άνω ανάλυση, η λήπτρια εταιρεία Β μπορεί να μεταφέρει κατά το φορολογικό έτος 2017 και επόμενα τις ζημίες που αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο της εισφέρουσας εταιρείας Α, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, ύψους 1.800 ευρώ (2.000 – 200 ευρώ), καθώς επίσης και τυχόν ζημίες που προέκυψαν από 1.1.2017 μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης του κλάδου (31.3.2017) κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου αυτού.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του ίδιου άρθρου παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλλει προϋποθέσεις προκειμένου να αποφεύγεται η καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων. Περίπτωση καταστρατήγησης θα μπορούσε να συνιστά ενδεικτικά η περίπτωση εισφοράς ζημιολογίου κλάδου οι δραστηριότητες του οποίου δεν σχετίζονται με τις δραστηριότητες της λήπτριας εταιρείας, το οποίο, ως θέμα πραγματικό, εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής.

8. Με την παράγραφο 13 ορίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 52 πρέπει η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία να έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς (βλ. Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ). Κατά συνέπεια και λαμβάνοντας υπόψη ότι η εισφέρουσα ή η λήπτρια εταιρεία ενδεχομένως είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., θα πρέπει να υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος εν τοις πράγμασι, δηλαδή να μην απαλλάσσονται βάσει ειδικότερων διατάξεων νόμων και να μην εμπίπτουν σε υποκειμενικές απαλλαγές (π.χ. άρθρο 46 του ν.4172/2013). Η περίπτωση που τόσο η εισφέρουσα όσο και η λήπτρια είναι νομικά πρόσωπα που ωστόσο δεν υπάγονται σε φόρο νομικών προσώπων αλλά και οι δύο υπάγονται στον ίδιο ειδικό τρόπο

φορολόγησης βάσει ειδικότερων διατάξεων (π.χ. ΑΕΕΑΠ του ν.2778/1999) δεν εμπίπτει στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού.

Γ. ΑΡΘΡΟ 53 – ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΤΙΤΛΩΝ

α) Προϋποθέσεις υπαγωγής

1. Το άρθρο αυτό αφορά, σύμφωνα με την παράγραφο 1, σε πράξεις ανταλλαγής τίτλων που αποκτά μέτοχος ή εταίρος σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό το άρθρο από τον μέτοχο ή εταίρο και πληρούνται οι προϋποθέσεις του υπόψη άρθρου. Ειδικότερα, καταλαμβάνει περιπτώσεις που μία εταιρεία (αποκτώσα) προτίθεται να αποκτήσει τίτλους άλλης εταιρείας (αποκτώμενη). Η αποκτώσα εταιρεία παίρνει τίτλους της αποκτώμενης τους οποίους κάποιοι μέτοχοι/εταίροι αυτής αποδέχονται να πωλήσουν. Για αντίτιμο λαμβάνουν τίτλους της αποκτώσας που η ίδια εκδίδει ή μεταβιβάζει σε αυτούς.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ως «ανταλλαγή τίτλων» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία («αποκτώσα εταιρεία») αποκτά τίτλους άλλης εταιρείας («αποκτώμενη εταιρεία») σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση τίτλων αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας. Για την υπαγωγή στο άρθρο αυτό απαιτείται μετά την ανταλλαγή τίτλων η αποκτώσα εταιρεία να κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή τουλάχιστον το 50% της αξίας του κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας συν έναν τίτλο.

Περαιτέρω, με την ίδια παράγραφο ορίζεται ότι για τις ανάγκες υπαγωγής στο άρθρο αυτό της εξαγοράς εισηγμένων μετοχών σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο αξιών από την αποκτώσα εταιρεία, ώστε αυτή να νοείται ως μία ενιαία συναλλαγή, απαιτείται αυτή να συντελείται εντός έξι (6) μηνών.

Η πράξη της ανταλλαγής όπως αυτή περιγράφεται από τις κείμενες διατάξεις έχει την έννοια της εισφοράς σε είδος για την αποκτώσα εταιρεία και όχι την έννοια της διπλής πώλησης, αφού πραγματοποιείται μεταξύ ενός νομικού προσώπου και των μετόχων/εταίρων της αποκτώμενης και όχι μεταξύ των μετόχων της αποκτώσας και της αποκτώμενης.

Όσον αφορά στην απόκτηση τουλάχιστον του 50% της αξίας του κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας συν έναν τίτλο από περισσότερους του ενός μετόχους/εταίρους, αυτή πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν και στις περιπτώσεις που ήδη υφίσταται η προβλεπόμενη πλειοψηφία και η αποκτώσα εταιρεία επιθυμεί σε μεταγενέστερο χρόνο την αύξηση του ποσοστού αυτού.

3. Στην ανωτέρω περίπτωση ανταλλαγής τίτλων, με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η αποκτώσα εταιρεία μπορεί να προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, υπό την προϋπόθεση ότι η χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδίδει ή μεταβιβάζει η αποκτώσα εταιρεία προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το 10% της φορολογητέας αξίας τους.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή η χρηματική καταβολή αποτελεί συμπληρωματικό αντίτιμο των μετοχών της αποκτώμενης που ανταλλάσει ο μέτοχος της αποκτώμενης, καθώς πέραν των τίτλων της αποκτώσας που αυτός λαμβάνει μπορεί να λάβει και χρηματικό ποσό. Το χρηματικό ποσό που καταβάλει η αποκτώσα προσδιορίζεται έως το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων της αποκτώσας ή αν αυτή δεν υπάρχει, έως το 10% της αξίας των τίτλων, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί μετά την ανταλλαγή των μετοχών (αξία που προκύπτει από την αποτίμηση της αποκτώσας για τις ανάγκες του προσδιορισμού της σχέσης ανταλλαγής) η οποία αποτελεί και τη φορολογητέα αξία στα βιβλία της αποκτώσας εταιρείας.

Περαιτέρω, η αποκτώσα μπορεί σε αντάλλαγμα των τίτλων της αποκτώμενης να μεταβιβάζει και ίδιους τίτλους στους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας τις οποίες έχει στο χαρτοφυλάκιό της από απόκτηση μετοχών στο πλαίσιο της στήριξης της χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής της με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 5 και επόμενων του άρθρου 16 του κ.ν.2190/1920, αλλά δεν μπορεί να δώσει ως αντάλλαγμα μετοχές άλλων εταιρειών τις οποίες εμφανίζει στο χαρτοφυλάκιό της ως συμμετοχές.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το άρθρο αυτό εφαρμόζεται όταν η αποκτώσα και η αποκτώμενη εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και/ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. Επιπλέον, τίθεται ως προϋπόθεση οι μέτοχοι ή εταίροι της αποκτώμενης εταιρείας να είναι είτε φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος είτε αν δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος να κατέχουν τόσο τους αρχικούς τίτλους (μετοχές ή μερίδια της αποκτώμενης) όσο και τους νέους τίτλους (μετοχές ή μερίδια που εξέδωσε ή μεταβίβασε η αποκτώσα λόγω της ανταλλαγής) μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρούν στην Ελλάδα. Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την φορολογική κατοικία των μετόχων ή εταίρων της αποκτώμενης, οι οποίοι μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, φορολογικοί

κάτοικοι Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, ωστόσο, τα ευεργετήματά του παρέχονται μόνο σε ημεδαπούς φορολογικούς κατοίκους και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 42 του ΚΦΕ, τα φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) απαλλάσσονται από τον φόρο για το εισόδημα που αποκτούν από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. ε' του ΚΦΕ, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα φορολογούνται για το εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων μόνο όταν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και το προϊόν της μεταβίβασης μπορεί να αποδοθεί στην μόνιμη εγκατάσταση (σχετ. η ΠΟΛ 1032/2015 εγκύκλιός μας).

Πέραν των ανωτέρω, θα πρέπει να πληρείται σε κάθε περίπτωση και η προϋπόθεση η αποκτώσα εταιρεία να κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή τουλάχιστον το 50% της αξίας του κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας συν ένα τίτλο.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Ελληνική εταιρεία (αποκτώμενη) δίνει τις μετοχές της σε γαλλική αποκτώσα εταιρεία. Η ελληνική αποκτώμενη εταιρεία δύναται να έχει μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και άλλων κρατών μελών Ε.Ε., νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος, φορολογικούς κατοίκους άλλων κ-μ Ε.Ε. που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας (μέσω της οποίας υφίσταται η συμμετοχή τους στην αποκτώμενη), καθώς και νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους τρίτων χωρών χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας. Η γαλλική αποκτώσα εταιρεία για τους σκοπούς της ανταλλαγής θα εκδώσει τίτλους ή θα μεταβιβάσει τίτλους προς τους ανωτέρω μετόχους της αποκτώμενης. Ωστόσο, οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου αυτού θα ισχύουν μόνο για τους μέτοχους (εφόσον αυτοί το έχουν επιλέξει) φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή προκειμένου για νομικά πρόσωπα, για φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος ή μη φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος που όμως έχουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8, οι οποίες προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του ν. 4438/2016, παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλλει προϋποθέσεις προκειμένου να αποφεύγεται η καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων. Περιπτώσεις καταστρατήγησης αποτελούν η αλλαγή φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα του μετόχου, φυσικού ή νομικού προσώπου, της αποκτώμενης εταιρείας σε

διάστημα τριών (3) ετών από τον μετασχηματισμό, εκτός αν αποδείξει ότι η μεταβίβαση των τίτλων δεν έχει ως σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Επισημαίνεται ότι η αλλαγή κατοικίας εντός τριετίας χωρίς να υπάρχει στη συνέχεια μεταβίβαση των τίτλων μπορεί να αποτελέσει ένδειξη μη καταστρατήγησης των διατάξεων. Στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλονται οι προβλεπόμενες με τις διατάξεις του ν.4174/2013 κυρώσεις.

β) Φορολογικά ευεργετήματα

1. Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 53 ορίζεται ότι κατά την εφαρμογή του άρθρου αυτού, ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας δεν υπόκειται, κατά τον χρόνο της ανταλλαγής τίτλων, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. Ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων. Η αποκτώσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για φορολογικούς σκοπούς ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας θεωρεί ότι οι τίτλοι που αποκτά έχουν αξία ίση με εκείνη των τίτλων (της αποκτώμενης) που κατείχε πριν την ανταλλαγή των τίτλων. Κατά συνέπεια, αν και για λογιστικούς σκοπούς η αξία των συμμετοχών (μετοχές αποκτώσας) που κατέχει ο μέτοχος της αποκτώμενης μετά την ανταλλαγή είναι αυξημένη έναντι εκείνης προ της ανταλλαγής κατά το ποσό της τυχόν προκύπτουσας υπεραξίας της αποκτώσας εταιρείας μετά την πράξη της ανταλλαγής που αντιστοιχεί στους ανταλλασσόμενους τίτλους της αποκτώσας, η υπεραξία αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη για φορολογικούς σκοπούς.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που ο μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας είναι φυσικό πρόσωπο, δεν προκύπτει υπεραξία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής, αλλά η όποια υπεραξία θα προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των τίτλων αυτών με βάση το άρθρο 42 του ίδιου νόμου με αξία κτήσης των νέων τίτλων ίση με αυτή που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή. Η υπεραξία που θα προκύψει κατά τη μεταγενέστερη μεταβίβαση, αποτελεί εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων του άρθρου 42 του ΚΦΕ, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 και συνεπώς υπόκειται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α. Αντίθετα, δεν τίθεται θέμα επιβολής εισφοράς κατά τη στιγμή της ανταλλαγής, καθόσον ο μέτοχος ή εταίρος, φυσικό πρόσωπο, της αποκτώμενης εταιρείας, αποκτά τίτλους ίσης αξίας με εκείνη των

τίτλων που κατείχε και συνεπώς, για φορολογικούς σκοπούς, δεν αποκτά τη δεδομένη στιγμή εισόδημα.

Σε περίπτωση νομικού προσώπου, η όποια υπεραξία προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των νέων τίτλων θα φορολογηθεί τον χρόνο εκείνο και ως αξία κτήσης αυτών θα ληφθεί η αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση που κατά την ανταλλαγή προκύψει ζημία από την αποτίμηση των μετοχών της αποκτώμενης. Στην περίπτωση αυτή, κατά τον χρόνο της ανταλλαγής δεν προκύπτει καμία φορολογική ζημία αφού ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας θεωρεί ότι οι τίτλοι που αποκτά έχουν αξία ίση με εκείνη των τίτλων που αρχικά κατείχε, αλλά τυχόν ζημία μπορεί να προκύψει κατά τον χρόνο μεταγενέστερης μεταβίβασης των υπόψη συμμετοχών και λαμβάνεται υπόψη για φορολογικούς σκοπούς.

Γεγονός φορολόγησης της υπεραξίας για τον μέτοχο συντρέχει και σε περίπτωση μείωσης του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας με επιστροφή μετρητών/τίτλων στον μέτοχο της αποκτώμενης, μέχρι του ποσού της διαφοράς (υπεραξία) μεταξύ της αγοραίας αξίας των ανταλλασσόμενων τίτλων, όπως τους αποτίμησε η αποκτώσα εταιρεία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής τίτλων και της αξίας που είχαν οι τίτλοι αυτοί για τον μέτοχο αμέσως πριν την ανταλλαγή τους. Το ποσό αυτό φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα αν ο μέτοχος είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και σαν εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων αν ο μέτοχος είναι φυσικό πρόσωπο.

3. Περαιτέρω, σε περίπτωση χρηματικής καταβολής, σε φόρο υπόκειται το εισόδημα (υπεραξία) που προκύπτει κατά τον χρόνο της ανταλλαγής των τίτλων και αντιστοιχεί στο τμήμα της χρηματικής αυτής καταβολής. Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο μέτοχο ή εταίρο της αποκτώμενης εταιρείας, η εν λόγω υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 15% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 4172/2013 και το εισόδημα αυτό συμπεριλαμβάνεται στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου, ενώ για νομικά πρόσωπα η υπόψη υπεραξία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Όσον αφορά στους τίτλους της αποκτώμενης εταιρείας που περιέρχονται στην αποκτώσα εταιρεία, αυτοί αποτιμώνται στα βιβλία της τελευταίας στην αγοραία αξία τους κατά τον χρόνο της ανταλλαγής. Σε περίπτωση μεταγενέστερης πώλησης των υπόψη συμμετοχών, σε φόρο υπόκειται η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία κατά την πώληση.

Για την καλύτερη κατανόηση του άρθρου αυτού παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Η γενική συνέλευση των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας Β (αποκτώσα), αποφάσισε την 30.6.2016 την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εταιρείας Α (αποκτώμενη) με τη σύμφωνη γνώμη των μετόχων της τελευταίας. Για τον λόγο αυτό, οι ανώνυμες εταιρείες Α και Β συνέταξαν οικονομικές καταστάσεις στις 30.6.2016, από τις οποίες προέκυψε ότι πριν την ανταλλαγή των μετοχών το μετοχικό κεφάλαιο της αποκτώσας εταιρείας Β ανερχόταν σε 3.000 ευρώ με σύνολο αριθμού μετοχών 100 και ονομαστική αξία 30 ευρώ εκάστη και το μετοχικό κεφάλαιο της αποκτώμενης εταιρείας Α ανερχόταν σε 1.000 ευρώ με σύνολο αριθμού μετοχών 200 και ονομαστική αξία 5 ευρώ εκάστη.

Η πραγματική καθαρή θέση της εταιρείας Β προσδιορίσθηκε στο ύψος των 3.000 ευρώ και της εταιρείας Α στο ύψος των 2.000 ευρώ. Κατά συνέπεια, η εσωτερική αξία της μετοχής της κάθε εταιρείας είναι για την Β 30 ευρώ (= 3.000/100) και για την Α 10 ευρώ (=2.000/200).

Με βάση τα ανωτέρω και αν υποθέσουμε ότι η εταιρεία Σ μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας Α είχε στην κατοχή της πριν την ανταλλαγή 150 μετοχές αξίας 5 ευρώ/καθεμία και συνολικής αξίας 750 ευρώ, μετά την αποτίμηση της Α η εσωτερική αξία της μετοχής της έχει διπλασιαστεί και κατά συνέπεια η αποκτώσα Β θα λάβει 150 μετοχές της Α με διπλάσια εσωτερική αξία από την αρχική ονομαστική και ίση με 10 ευρώ (συνολική αξία 1.500 ευρώ). Όσον αφορά στην εταιρεία Σ (μέτοχο της αποκτώμενης Α), αυτή θα ανταλλάξει 150 μετοχές της αρχικής αξίας (και ονομαστικής) 5 ευρώ με 50 μετοχές της αποκτώσας Β με αξία 30 ευρώ (εσωτερική αξία μετοχής της Β), ήτοι συνολικής αξίας 1.500 ευρώ γράφοντας στα βιβλία της υπεραξία 750 ευρώ η οποία όμως με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα δεν προσαυξάνει την αξία κτήσης για φορολογικούς σκοπούς.

Δ. ΑΡΘΡΟ 54 - ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΠΑΣΕΙΣ

α) Προϋποθέσεις υπαγωγής

1. Το υπόψη άρθρο εφαρμόζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 1, σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4 του ίδιου άρθρου και εφόσον επιλεγεί από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες και πληρούνται οι οριζόμενες στις επόμενες παραγράφους προϋποθέσεις. Επισημαίνεται ότι όπου στην

παρούσα γίνεται αναφορά σε εισφέρουσα ή σε λήπτρια εταιρεία, νοούνται δύο ή περισσότερες εισφέρουσες ή λήπτριες εταιρείες (παρ. 7). Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ως **συγχώνευση** θεωρείται κάθε πράξη με την οποία: α) μία ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας, β) δύο ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε εταιρεία που συστήνουν (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας.

3. Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ως **διάσπαση** θεωρείται κάθε πράξη με την οποία: α) μία εταιρεία (εισφέρουσα), κατά τη διάλυσή της χωρίς να τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες) με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της τίτλων του κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών, β) μία εταιρεία (εισφέρουσα) μεταβιβάζει χωρίς να λυθεί έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες), αφήνοντας τουλάχιστον έναν κλάδο δραστηριότητας στην εισφέρουσα εταιρεία, με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της ή τίτλων του κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών. Ως κλάδος δραστηριότητας θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

4. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 3 προβλέπεται η περίπτωση της διάσπασης κατά την οποία, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η εισφέρουσα παύει να υφίσταται και όλα τα στοιχεία της, ανεξάρτητα αν αποτελούν κλάδο/τμήμα κλάδου ή όχι, εισφέρονται σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες).

Με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου προβλέπεται η μερική διάσπαση εταιρείας, η οποία, όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, δεν προβλέπεται από τις διατάξεις της εταιρικής νομοθεσίας. Η διαφορά της μερικής διάσπασης από την προβλεπόμενη με

τις διατάξεις του άρθρου 52 εισφορά ενεργητικού είναι ότι στη μερική διάσπαση τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας λαμβάνουν οι μέτοχοι της εισφέρουσας εταιρείας (διασπώμενης) ενώ στην εισφορά ενεργητικού τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας λαμβάνει η εισφέρουσα εταιρεία. Όσον αφορά στην έννοια του κλάδου, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στο Κεφάλαιο Β' της παρούσας.

5. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παράγραφο 2 του άρθρου 60 του ν. 4438/2016, ορίζεται ότι σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3, μπορεί να λάβει χώρα πρόσθετη χρηματική καταβολή από τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, με την προϋπόθεση ότι η χρηματική καταβολή δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας, ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της φορολογητέας αξίας των τίτλων.

Προκειμένου για τον υπολογισμό του ποσού της χρηματικής καταβολής, ισχύουν τα αναφερόμενα στο Κεφάλαιο Γ' της παρούσας.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για τη μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού:

α) στη μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

Στην περίπτωση αυτή, η εισφέρουσα και λήπτρια είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και η εισφέρουσα μεταβιβάζει κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας που βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε κράτος μέλος της Ε.Ε., σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθρο 52 όπου ο εισφερόμενος κλάδος μπορεί να είναι εγκατεστημένος οπουδήποτε στην αλλοδαπή. Επίσης, καταλαμβάνει και τη διάσπαση ημεδαπής εταιρείας που μεταβιβάζει χωρίς να λυθεί όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της σε μία ή περισσότερες ημεδαπές εταιρείες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες). Διευκρινίζεται ότι στην έννοια της μεταβίβασης του συνόλου των κλάδων των δραστηριοτήτων μίας εταιρείας περιλαμβάνονται και οι περιπτώσεις απορρόφησης μίας ή περισσότερων εταιρειών από άλλη υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη εταιρεία.

β) εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδος, στον βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή καταλαμβάνει τη συγχώνευση ή διάσπαση εισφέρουσας εταιρείας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. προς ημεδαπή λήπτρια με την προϋπόθεση ότι μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού τα στοιχεία που μεταβιβάζονται συνδέονται με την ημεδαπή λήπτρια εταιρεία και όχι με μόνιμη εγκατάσταση αυτής εκτός Ελλάδος. Τα ίδια ισχύουν και στις περιπτώσεις σύστασης νέας ημεδαπής εταιρείας.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή στην περίπτωση που η ημεδαπή λήπτρια εταιρεία αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, λόγω του ότι τα εισφερόμενα στοιχεία με φυσική παρουσία στην αλλοδαπή δεν προσαρτώνται αλλά δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής λήπτριας στην αλλοδαπή.

γ) εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, στον βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στη συγχώνευση ή διάσπαση ημεδαπής εταιρείας ή εταιρείας άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα προς αλλοδαπή λήπτρια φορολογικό κάτοικο Ε.Ε., με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία που μεταβιβάζονται θα συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας (η οποία προκύπτει είτε εξαιτίας του μετασχηματισμού είτε προϋπήρχε).

7. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 14 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε., στον βαθμό που η συγχώνευση ή η διάσπαση επιφέρει τη μεταβίβαση κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε. Σε αυτή την περίπτωση, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 5, 6, 7 και 8, αλλά η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει ως αποτέλεσμα της συγχώνευσης ή διάσπασης σε σχέση με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν στο εν λόγω κράτος – μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ως αποτέλεσμα της συγχώνευσης ή διάσπασης, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ όπως ισχύει.

Για παράδειγμα, ελληνική Α.Ε. απορροφάται από γερμανική εταιρεία. Η ελληνική εταιρεία διατηρεί κλάδο δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία. Η

υπεραξία για την εισφέρουσα ημεδαπή εταιρεία φορολογείται αλλά εκπίπτει ο φόρος ο οποίος θα είχε πληρωθεί στη Γερμανία εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 εφαρμόζονται σε μέτοχο ή εταίρο ο οποίος, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, ανταλλάσσει τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι: α) ο μέτοχος ή εταίρος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή β) ο μέτοχος ή εταίρος, ο οποίος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατείχε τους τίτλους της εισφέρουσας και κατέχει τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

β) Φορολογικά ευεργετήματα

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας που είχαν πριν από τον μετασχηματισμό.

Για τον προσδιορισμό της προκύπτουσας υπεραξίας, τη φορολογική μεταχείριση αυτής, καθώς και την απεικόνιση για τη λήπτρια (απορροφώσα) εταιρεία, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ενότητα β) του Κεφαλαίου Β΄ της παρούσας (ανάλυση άρθρου 52 – φορολογικά ευεργετήματα).

2. Με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όπως ισχύει και στην περίπτωση εισφοράς κλάδου με το άρθρο 52 του ίδιου νόμου, θα πρέπει να τηρούνται οι ίδιοι κανόνες αποσβέσεων που τηρούσε και η εισφέρουσα, ήτοι ο συντελεστής απόσβεσης θα είναι ο ίδιος και οι αποσβέσεις θα διενεργούνται επί της αξίας και με τη μέθοδο που εφήρμοζε η εισφέρουσα, ως εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις

της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. Για την περίπτωση αυτή έχουν ανάλογη εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του Κεφαλαίου Β΄ της παρούσας.

4. Όπως και στην περίπτωση του άρθρου 52 περί εισφοράς κλάδου, όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία (περιπτώσεις συγχώνευσης/διάσπασης όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία), το πρώτο φορολογικό έτος της έχει έναρξη την ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ). Ομοίως, σε περίπτωση συγχώνευσης με απορρόφηση, κρίσιμος χρόνος για την υποβολή της δήλωσης της εισφέρουσας εταιρείας (απορροφώμενης) είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης της συγχώνευσης (καταχώρηση στο ΓΕΜΗ).

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι η λήπτρια εταιρεία μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.

Για τη φορολογική μεταχείριση των ζημιών αυτών εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παράγραφο 6 της ενότητας β΄ του Κεφαλαίου Β΄ της παρούσας.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 ορίζεται ότι αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από τον φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής. Στην περίπτωση αυτή αποσβένεται η αξία των συμμετοχών που εμφανίζεται στα βιβλία της απορροφώσας (λήπτριας) με το εισφερόμενο κεφάλαιο της εισφέρουσας. Τυχόν ζημία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, καθόσον η υπεραξία από την ίδια αιτία δεν φορολογείται.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που θυγατρική (λήπτρια) απορροφά τη μητρική της εταιρεία (εισφέρουσα), επέρχεται ακύρωση, στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας, της αξίας των ιδίων μετοχών της και τυχόν χρεωστική διαφορά (ζημία) από την ακύρωση αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 ορίζεται ότι ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους της λήπτριας που λαμβάνει ως αντάλλαγμα μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι τίτλοι της εισφέρουσας που κατείχε πριν τη συγχώνευση/διάσπαση. Κατά συνέπεια, δεν προκύπτει καμία υπεραξία για τον μέτοχο ή εταίρο της απορροφώμενης ή διασπώμενης εταιρείας, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί αναλογικά σε κάθε μετοχή, σε τυχόν χρηματική καταβολή για την οποία αυτός υπόκειται σε φόρο με βάση την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου. Για τον μέτοχο (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) της απορροφώμενης/διασπώμενης εταιρείας εφαρμόζονται όσα

αναφέρονται στην παράγραφο 2 της ενότητας β) του κεφαλαίου Γ΄ της παρούσας (ανάλυση άρθρου 53 – φορολογικά ευεργετήματα).

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του ίδιου άρθρου, όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 60 του ν. 4438/2016, παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλλει προϋποθέσεις προκειμένου να αποφεύγεται η καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων. Περιπτώσεις καταστρατήγησης αναφέρονται στο Κεφάλαιο Β΄ της παρούσας.

E. ΑΡΘΡΟ 55 – ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΗΣ ΕΔΡΑΣ ΜΙΑΣ ΣΕ Ή ΜΙΑΣ SCE

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ L 207/1/18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου δεν συνεπάγεται φορολογία των υπεραξιών που υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 54 των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της SE ή της SCE, τα οποία προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάψουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάσταση της SE ή SCE στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι υπεραξίες του προηγούμενου εδαφίου υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της SE ή της SCE τα εναπομείναντα στοιχεία της εταιρείας αυτής δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται, μη εφαρμοζομένων των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου αυτού. Για παράδειγμα, αν ευρωπαϊκή εταιρεία με έδρα στην Ελλάδα εμφανίζει στο ενεργητικό της μόνο απαίτηση κατά εταιρείας που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο (π.χ. συναλλαγματικές διαφορές) και μεταφέρει την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., κατά τον χρόνο μεταφοράς της έδρας οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θεωρούνται ως πραγματοποιηθείσες και υπόκεινται σε φορολογία.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί

να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι προβλέψεις ή αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE) πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος – μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

5. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της SE ή της SCE, που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος – μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.

Για τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην ενότητα Β΄ του Κεφαλαίου Β΄ της παρούσας.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β'
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ)
5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών-Τμήμα Ε' (Με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιριών & Γ.Ε.ΜΗ. Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. Γραφείο κ. Υπουργού
6. Γραφείο κας Υφυπουργού

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Δ/σεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Α.Α.Δ.Ε.
5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' , Β' , Γ' , Δ'