

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
1. Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α' - Β'
2. Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση: Σίνα 2 - 4
Ταχ. Κώδικας: 106 74
Τηλέφωνο: 210-3642922, 210-3627747; 2103375872
FAX: 210-3645413, 2103375834

ΠΕΔΜΕΔΕ

Αρ. Πρ.: 23111 Ημερ. 27-12-2016
Προεδρός
Γεν. Γραμ.

ΠΟΛ. 1198

Αθήνα, 23 Δεκεμβρίου 2016

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4438/2016 (Α' 220/28.11.2016) σχετικά με τα φορολογικά κίνητρα των μετασχηματισμών εταιρειών που προβλέπονται από τα άρθρα 52 έως και 55 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

Με το άρθρο 61 του ν. 4438/2016 δόθηκαν κίνητρα για τους μετασχηματισμούς εταιρειών που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα άρθρα 52 έως και 55 του ν. 4172/2013 (Α' 167). Ειδικότερα, για μετασχηματισμούς αυτών, η σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, 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 εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο ΓΕΜΗ 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 οποιουδήποτε τρίτου, με την επιφύλαξη του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων. Αναφορικά με το ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), όπως ισχύουν, αντίστοιχα.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει από την δημοσίευση του ν. 4438/2016, ήτοι την 28.11.2016. Κατά συνέπεια, για την υπαγωγή μίας ή περισσότερων εταιρειών στις υπόψη διατάξεις 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 28η Νοεμβρίου 2016 και μετά.

Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση επί της κοινοποιούμενης διάταξης, με την προτεινόμενη ρύθμιση παρέχεται πλέον πλήρες πλαίσιο κινήτρων για μετασχηματισμούς σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ και συνεπώς από την έναρξη

ισχύος δεν είναι δυνατή η παράλληλη υπαγωγή μετασχηματισμών στις διατάξεις του ΚΦΕ και στις διατάξεις των λοιπών αναπτυξιακών νομοθετημάτων.

Α. ΦΠΑ

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 4 και 8 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κθ' του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσεται η παράδοση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1103/18.5.1990 έχει διευκρινιστεί ότι δεν θεωρείται μεταβίβαση μέρους επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ, η μεταβίβαση μετοχών Α.Ε. ή μεριδίων από εταίρους, γιατί οι μεταβιβάσεις αυτές δεν περιλαμβάνουν εμπράγματο δικαίωμα επί των αγαθών της εταιρείας, της οποίας τυγχάνουν μέλη, αφού οι εταίροι με τον τρόπο αυτό δεν μεταβιβάζουν αγαθά της εταιρείας.

Ωστόσο στις μεταβιβάσεις αυτές δεν οφείλεται ΦΠΑ, καθώς ισχύει η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κα' του Κώδικα ΦΠΑ σύμφωνα με την οποία απαλλάσσονται οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι εάν ο μετασχηματισμός των εταιρειών κατά τα άρθρα 52 έως και 55 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αφορά μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου ή εάν αφορά μεταβίβαση μετοχών ή μεριδίων, οι πράξεις αυτές δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ εφαρμοζομένων αναλογικά των προαναφερομένων διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι οι παραπάνω πράξεις απαλλάσσονται και από τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κοινοποιούμενο άρθρο 61.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω εάν ο χρόνος έναρξης της δραστηριότητας των

προερχόμενων από τον μετασχηματισμό νομικών προσώπων, συμπίπτει με τον χρόνο λήξης της δραστηριότητας των νομικών προσώπων που μετατρέπονται, συγχωνεύονται, απορροφώνται ή διασπώνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 55 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι δηλώσεις ΦΠΑ υποβάλλονται από τα ανωτέρω πρόσωπα για τις πράξεις που διενεργεί το κάθε πρόσωπο στο όνομά του και για τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν, μέσα στις οικείες προθεσμίες.

Β. ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

1. Οι απαλλαγές του άρθ. 61 του ν. 4438/2016, από κάθε φόρο, τέλος, χαρτόσημο, εισφορά κλπ για τις πράξεις που διενεργούνται στα πλαίσια μετασχηματισμών των άρθρων 52 - 55 του ΚΦΕ, δεν καταλαμβάνουν τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων. Για την υπαγωγή ή μη των πράξεων αυτών σε ΦΣΚ, εξετάζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ν. 1676/1986 (Α' 204), όπως ισχύει.

2. Ειδικότερα σημειώνεται ότι, στις περιπτώσεις μετασχηματισμών των άρθρων αυτών που ολοκληρώνονται με τη σύσταση νέου προσώπου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Υποπαραγράφου ΣΤ.22 της Παραγράφου ΣΤ. του Άρθρου Πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014 (ΦΕΚ 85 Α'), σύμφωνα με τις οποίες, οι πράξεις σύστασης προσώπων υποκείμενων σε ΦΣΚ, απαλλάσσονται του φόρου αυτού.

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με την κοινοποιούμενη διάταξη χορηγείται απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπαγωγής τους, οι οποίες προβλέπονται αναλυτικώς στα ως άνω άρθρα του Κ.Φ.Ε.

Η απαλλαγή αυτή καταλαμβάνει τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός. Επιπλέον, η απαλλαγή αυτή παρέχεται σε όλα τα ακίνητα που ανήκουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή αν είναι εκμισθωμένα σε τρίτους κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, εάν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν ακίνητα, απαιτείται για κάθε ακίνητο υποβολή δήλωσης φόρου μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), που θα επισυναφθεί στο συμβόλαιο, στην οποία ως τίμημα θα αναγραφεί η λογιστική ή αγοραία αξία αυτών, εφόσον έχει συνταχθεί έκθεση εκτίμησης.

Εφόσον συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις μετασχηματισμού των επιχειρήσεων η ανωτέρω δηλωθείσα αξία θεωρείται ως ειλικρινής, χωρίς την καταβολή φόρου μεταβίβασης.

Σε περίπτωση όμως που μετά τη διαδικασία του μετασχηματισμού διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου αυτού, αίρεται και η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης και ο φόρος θα επιβληθεί επί της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της εισφοράς.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ