



ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: Β'

Ταχ. Δ/ση :Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας :101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο :210 - 3375312
Fax :210 - 3375001
E-Mail :d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

Αθήνα, 13 Σεπτεμβρίου 2019
Αρ.Πρωτ: Ε.2167/13-9-2019

Ε 2167/2019

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013)

Σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 (Α' 167) και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 (Α' 170):

Α. ΓΕΝΙΚΑ

Με τις διατάξεις των άρθρων 56 και 27 παρ. 5 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 115 του ν.4549/2018) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, ΚΦΕ) έχουν θεσπισθεί ειδικοί αντικαταχρηστικοί κανόνες για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων και τη μεταφορά ζημιών, αντίστοιχα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, ΚΦΔ) έχει τεθεί γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας (ΓΚΑΚ), κατόπιν ενσωμάτωσης του άρθρου 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ΑΤΑΔ Ι). Το εν λόγω άρθρο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 του ν. 4607/2019, προς τον σκοπό της εναρμόνισης με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου.

Με δεδομένο ότι οι φορολογικές διατάξεις, σε κάθε περίπτωση, ερμηνεύονται στενά, οι αντικαταχρηστικοί κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις που έχει διαπιστωθεί πραγματική κατάχρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, και πάντοτε υπό το πρίσμα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος οι οποίες θεμελιώνουν την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων.

Επισημαίνεται ιδίως ότι, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου

13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 ΚΦΔ, οι διατάξεις αυτές που θεσπίζουν αντικαταχρηστικούς κανόνες, κατά τη διεθνή πρακτική, δεν τυγχάνουν και δεν προορίζονται να τυγχάνουν ευρείας και γενικευμένης εφαρμογής αλλά εφαρμόζονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής.

Τέλος, επισημαίνεται ότι καθώς οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 5 είναι ειδικές σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 56 και του άρθρου 38 ΚΦΔ, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 56 είναι ειδικότερες σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 38 ΚΦΔ. Όταν μια υπόθεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ειδικότερης διάταξης, εξετάζεται μόνο υπό το πρίσμα αυτής και όχι υπό το πρίσμα των γενικότερων διατάξεων, ούτε σωρευτικά ούτε εναλλακτικά.

Β. ΑΡΘΡΟ 56 ΤΟΥ Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) - ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΥΕΡΓΕΤΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 52-55 ΤΟΥ ΚΦΕ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) εισάγεται ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών μετασχηματισμών που προβλέπονται στον ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ήτοι στις περιπτώσεις εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52), ανταλλαγής τίτλων (άρθρο 53), στις συγχωνεύσεις, κοινές διασπάσεις και μερικές διασπάσεις (άρθρο 54) και στη μεταφορά της καταστατικής έδρας SE (ευρωπαϊκής εταιρείας) ή μιας SCE (ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας) (άρθρο 55).

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του υπόψη άρθρου ορίζεται ότι τα ευεργετήματα που προβλέπονται στο άρθρο 52 για τις εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων, στο άρθρο 53 για την ανταλλαγή τίτλων, στο άρθρο 54 για τις συγχωνεύσεις και διασπάσεις (κοινές και μερικές) και στο άρθρο 55 για τη μεταφορά της καταστατικής έδρας SE ή μιας SCE αίρονται ολικά ή μερικά, όταν κάποια από τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα αυτά έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή.

Επισημαίνεται ότι η διάταξη αποτελεί την αυτούσια επανάληψη του άρθρου 15 παρ. 1 της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, το οποίο περιέχεται ήδη και στο άρθρο 8 του ν. 2578/1998, όσον αφορά στους διασυνοριακούς μετασχηματισμούς. Επίσης, σημειώνεται ότι από το περιεχόμενο των ρυθμίσεων των άρθρων 52-56 του ΚΦΕ διαφαίνεται ότι ο νομοθέτης έχει επιλέξει την εφαρμογή των ρυθμίσεων της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ και για τους ημεδαπούς μετασχηματισμούς (βλ. και αιτιολογική έκθεση επί των άρθρων 53 και 54 του ν. 4172/2013 και ΠΟΛ.1057/2017 εγκύκλιό μας, όπου και αναφορά στην παρ. 7 του Προοιμίου της Οδηγίας).

2. Από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 56 προκύπτει ότι οι εν λόγω διατάξεις καταλαμβάνουν μόνο τα ευεργετήματα που παρέχονται στο πλαίσιο των άρθρων 52-55 ΚΦΕ, και μόνο αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, ενώ ως προς τα παρεχόμενα ευεργετήματα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4438/2016 ως προς τις λοιπές φορολογίες θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ.

Επίσης, ως προς τους λοιπούς μετασχηματισμούς που δεν καταλαμβάνονται από το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 52-55 του ν.4172/2013 (π.χ. μετασχηματισμοί με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και ν.2166/1993), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ.. Ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του, 27 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε σε μετασχηματισμούς επιχειρήσεων, βλέπετε αναλυτικά κατωτέρω, ενότητα Δ.

Περαιτέρω, με το άρθρο αυτό θεσπίζεται τεκμήριο αναφορικά με τη διαπίστωση του κύριου στόχου της πράξης αναδιάρθρωσης, σύμφωνα με το οποίο εάν η πράξη εταιρικής αναδιάρθρωσης δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εμπλεκόμενων εταιρειών, τεκμαίρεται ότι ο κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 56 του ν.4172/2013, ήτοι την άρση των φορολογικών ευεργετημάτων των άρθρων 52 έως και 55 του ίδιου νόμου, απαιτείται να διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι ο κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Επομένως, το βάρος της απόδειξης το έχει καταρχήν η Φορολογική Αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διατάξεις των άρθρων 52-55 του ΚΦΕ στοχεύουν στη δημιουργία ενός πλαισίου φορολογικά ουδέτερων κανόνων όσον αφορά τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορούν οι επιχειρήσεις να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς, να αυξάνουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς (βλ. και παρ. 2 του Προοιμίου της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ).

4. Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να εξακριβώσει τον σκοπό της σχεδιαζόμενης πράξης θα πρέπει να προβαίνει στη συνολική εξέταση της εκάστοτε περίπτωσης, μη εφαρμοζομένων γενικών και προκαθορισμένων κριτηρίων, συνεκτιμώντας τους λόγους πραγματοποίησης της εταιρικής αναδιάρθρωσης (φορολογικούς και μη) και λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αναδιάρθρωσης είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή και επομένως εάν η πράξη πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους (Απόφαση ΔΕΕ Leur-Bloem C-28/95). Επισημαίνεται ότι τα κίνητρα της σχεδιαζόμενης πράξης έχουν καθοριστική σημασία κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 56. Προκειμένου να ενεργοποιηθεί ο υπόψη ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας δεν αρκεί μεταξύ των στόχων της εταιρικής αναδιάρθρωσης να περιλαμβάνεται η χρησιμοποίηση των φορολογικών ευεργετημάτων, αλλά θα πρέπει να μην είναι ο κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους για τη διενέργεια της υπόψη πράξης (Απόφαση ΔΕΕ Foggia C-126/10).

5. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται ότι ο κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αναδιάρθρωσης είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή είναι όταν οι λόγοι διενέργειας της εν λόγω πράξης δεν είναι οικονομικά θεμιτοί. Οικονομικά θεμιτοί λόγοι είναι ενδεικτικά η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εμπλεκόμενων εταιρειών η οποία είναι επωφελής για τη δομή της παραγωγής, τη μεσοπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη στρατηγική αναδιάρθρωσης και επέκτασης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Η έννοια των οικονομικά θεμιτών λόγων είναι ευρύτερη από την επιδίωξη αμιγώς φορολογικών πλεονεκτημάτων. Μια πράξη αναδιάρθρωσης η οποία επιδιώκει

περισσότερους σκοπούς, μεταξύ των οποίων μπορεί να είναι και σκοποί φορολογικής φύσεως, πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, υπό τον όρο ότι η επιδίωξη φορολογικού οφέλους δεν είναι ο κύριος σκοπός που επιδιώκεται με τη σχετική πράξη.

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις λεπτομέρειες της εκάστοτε εξεταζόμενης πράξης, τόσο από νομικής όσο και από οικονομικής άποψης, η Φορολογική Διοίκηση, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας, θα πρέπει να εξετάσει τη σχέση μεταξύ των φορολογικών και των μη φορολογικών πλεονεκτημάτων που απολαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω της πραγματοποίησης της σχετικής πράξης, προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσο ο κύριος στόχος της είναι η εκμετάλλευση των παρεχόμενων φορολογικών ευεργετημάτων του Κ.Φ.Ε, δηλαδή εάν το φορολογικό πλεονέκτημα έχει μεγαλύτερη βαρύτητα σε σχέση με τα λοιπά πλεονεκτήματα (τόσο ποιοτικά όσο και ποσοτικά) που επιτυγχάνονται μέσω της αναδιάρθρωσης (π.χ. εξοικονόμηση διοικητικών εξόδων, κ.λπ.).

Για παράδειγμα, μια πράξη αναδιάρθρωσης (π.χ. συγχώνευση εντός ομίλου) κατά κανόνα δύναται να οδηγήσει σε εξοικονόμηση δαπανών συνεπεία μείωσης των διοικητικών εξόδων και των εξόδων διαχείρισης, καθόσον συνεπάγεται εξ ορισμού απλοποίηση της δομής του ομίλου. Ωστόσο, θα πρέπει να συνεκτιμηθούν και άλλοι σκοποί που επιδιώκονται μέσω της υπόψη πράξης. Συνεπώς, σε περίπτωση συγχωνεύσεως δύο εταιρειών του ίδιου ομίλου, μπορεί να συνιστά τεκμήριο ότι η πράξη αυτή δεν πραγματοποιήθηκε για οικονομικά θεμιτούς λόγους το γεγονός ότι, κατά την ημερομηνία της πράξεως συγχωνεύσεως, η απορροφώμενη εταιρεία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα, δεν κατέχει χρηματοπιστωτικές συμμετοχές και μεταφέρει απλώς υψηλές και απροσδιόριστης προελεύσεως ζημίες της στην απορροφούσα εταιρεία, μολονότι η πράξη συγχωνεύσεως έχει θετικά αποτελέσματα για τη δομή κόστους του εν λόγω ομίλου (Απόφαση ΔΕΕ Foggia C-126/10).

Περαιτέρω, η Φορολογική Διοίκηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο την αρχική κατάσταση των εμπλεκόμενων εταιρειών όσο και το τελικό αποτέλεσμα που επέρχεται με τον μετασχηματισμό και τυχόν εταιρικές πράξεις που τον ακολουθούν. Σε αυτές τις περιπτώσεις ειδικά όταν πρόκειται για διασυνοριακούς μετασχηματισμούς είναι κρίσιμο για τη διαπίστωση του σκοπού φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής να εξετάζεται αν και μετά τη θέση σε εφαρμογή των τυχόν διευθετήσεων διατηρείται η επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, όπως ασκείτο και πριν τον μετασχηματισμό (παρά την τυχόν μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης συνεπεία του μετασχηματισμού, βλ. σχετικά και τα σημεία 5 και 6 του Προοιμίου της Οδηγίας). Από την άποψη αυτή, κατ' αρχήν δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής του αντικαταχρηστικού κανόνα, εφόσον η άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας διατηρείται στην Ελλάδα, και συνεπώς η Ελλάδα διατηρεί το δικαίωμα φορολόγησης που έχει ως κράτος της εισφέρουσας, όπως αυτό είχε και πριν το μετασχηματισμό.

Κρίσιμο στοιχείο επίσης για τη διαπίστωση της ύπαρξης οικονομικά θεμιτού λόγου είναι η πραγματική δικαιοπρακτική βούληση των μερών. Αυτή είναι δυνατόν να διαπιστώνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (ενδεικτικά, αλληλογραφία μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών, αποφάσεις διοικητικών συμβουλίων, αλληλογραφία με αρχές άλλων χωρών, κ.ά.) από την οποία να προκύπτει ποια είναι στην πραγματικότητα τα πρόσωπα τα οποία επιθυμούν να συμβληθούν ώστε αν τα τελικώς

συμβληθέντα πρόσωπα είναι διαφορετικά, να είναι δυνατή η εξαγωγή συμπεράσματος για την τυχόν ύπαρξη ή όχι οικονομικά θεμιτού λόγου. Επισημαίνεται ότι η ανάλυση από πλευράς φορολογικής αρχής δεν μπορεί να έχει ως σκοπό, εν όψει και του άρθρου 5 του Συντάγματος, την υπόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής, άλλης, ενδεχομένως επαχθέστερης φορολογικά, συναλλαγής, έναντι της πράγματι σκοπούμενης.

Ο σκοπός της ανάλυσης από πλευράς της φορολογικής αρχής συνίσταται στην αξιολόγηση του αν οι εμφανιζόμενοι συμβληθέντες ή το εμφανιζόμενο αποτέλεσμα της συναλλαγής, είναι οι πράγματι συμβληθέντες ή το πράγματι σκοπούμενο αποτέλεσμα.

6. Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, το προαναφερόμενο τεκμήριο είναι μαχητό και ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει την ύπαρξη οικονομικά θεμιτών λόγων για την πραγματοποίηση της αναδιάρθρωσης, οι οποίοι δεν θα πρέπει να είναι δευτερεύουσας σημασίας σε σχέση με τα φορολογικά πλεονεκτήματα που απολαμβάνει λόγω της υπόψη αναδιάρθρωσης και οι λόγοι αυτοί θα πρέπει να δικαιολογούν τη σχετική επιλογή αναδιάρθρωσης.

Για παράδειγμα, θεωρούνται κατ' αρχήν μετασηματισμοί που λαμβάνουν χώρα για οικονομικά θεμιτούς λόγους οι μετασηματισμοί που υπαγορεύονται από την ανάγκη ορθολογικότερης και αποδοτικότερης οργάνωσης μιας επιχείρησης, στην οποία υπάρχουν και λειτουργούν περισσότεροι από ένας αυτόνομοι κλάδοι. Ομοίως, θεωρείται ότι κατ' αρχήν υπάρχουν οικονομικά θεμιτοί λόγοι στην περίπτωση πράξεων που υπαγορεύονται από νομικούς ή πραγματικούς περιορισμούς ή λόγους που αφορούν τρίτους - εξωγενείς - παράγοντες. Επίσης, οικονομικά θεμιτοί λόγοι στο πλαίσιο πράξεων του άρθρου αυτού συνιστούν και οι ενδεικτικά αναφερόμενοι στην παράγραφο 4.4 του μέρους Δ.ΠI κατωτέρω

7. Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, οι διατάξεις των άρθρων 52 έως και 56 ισχύουν για μετασηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το

οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονόσ που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιρθρώσεων, κ.λπ.).

3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει.

5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της.

Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων

προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου.

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (conduit company) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (treaty shopping) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (back-to-back loan).

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (ringfencing rules), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ.

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία

Μητρικών - Θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι.

Προς διευκόλυνση ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται περιπτώσεις που έχουν κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) ότι δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (artificial) διευθετήσεις με σκοπό την φοροαποφυγή:

- α) Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορφή γραφείου, υποκαταστήματος κ.λπ. ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας (Απόφαση ΔΕΕ Imperial Chemical Industries (ICI) C-264/96, παρ. 26),
- β) Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κράτος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ο ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04), παρ. 69),
- γ) Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 37),
- δ) Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Eurowings Luftverkehr C-294/97, παρ. 44),
- ε) Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (ομοίως),
- στ) Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 36-38),
- ζ) Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικές ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 55-60),
- η) Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Lasteyrie du Saillant C-9/02, παρ. 51).

9. Ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4607/2019 διευκρινίσθηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.χ. Principle Purpose Test), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ. και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ.

Δ. ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 ΤΟΥ Ν.4172/2013, ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΕΙ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟ 6 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 115 ΤΟΥ Ν.4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14.6.2018)

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1147/2018 εγκυκλίου, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Ι. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 αντικαταστάθηκε η παραγράφος 5 του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, ορίζεται ότι σε περίπτωση που μεταβληθεί η άμεση ή έμμεση συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου σε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα άνω του ποσοστού 33% εντός ενός φορολογικού έτους και παράλληλα γίνει, μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέστηκε η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, αλλαγή της δραστηριότητας της εταιρείας στην οποία αποκτάται η συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου, σε ποσοστό άνω του 50% του κύκλου εργασιών της σε σχέση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος από τη μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν έχουν εφαρμογή.

2. Η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 27 ΚΦΕ λειτουργεί ως ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας, προκειμένου να αποφευχθεί η καταστράτηγηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 1 περί μεταφοράς φορολογικών ζημιών (σχετ. και η αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 27 του ν. 4172/2013), γεγονός που δικαιολογεί τη θέση σωρευτικών προϋποθέσεων για την εφαρμογή της. Ως «καταστράτηγηση» της διάταξης περί μεταφοράς φορολογικών ζημιών νοείται η «πώληση» των ζημιών, σε άλλο φορέα (επιχείρηση), ώστε να τις εκμεταλλευθεί άλλη επιχείρηση από εκείνη που τις δημιούργησε.

3. Ως προς τη σχέση του άρθρου 27 παρ. 5 με το άρθρο 38 ΚΦΔ, επισημαίνεται ότι με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164 του Συμβουλίου της Ε.Ε. (ΑΤΑΔ Ι) προτείνεται «Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων», ως το ελάχιστο επίπεδο προστασίας που θα πρέπει να ακολουθήσουν τα Κ-Μ, δυνάμει του άρθρου 3 της εν λόγω Οδηγίας.

Ως γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας, το άρθρο 38 του ΚΦΔ, δεν θίγει την εφαρμογή του ειδικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρθρου 27 παρ. 5, καθώς εφαρμόζεται μόνο προς τον σκοπό της συμπλήρωσης κενών που δεν αντιμετωπίζονται με ειδικά στοχευμένες διατάξεις (βλ. και αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, σχετ. και η εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε. 2071/2019).

4. Επισημαίνεται ότι οι παρεχόμενες με την παρούσα οδηγίες εφαρμογής της διάταξης ισχύουν από την 1.1.2014 και μετά, καθόσον, κατά ρητή διατύπωση της περ. γ' της παρ. 18 του άρθρου 115 του ν.4549/2018, η τροποποίηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 5 με την παρ. 6 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 ισχύει από την 1.1.2014.

II. ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ

1. Σωρευτική συνδρομή των προϋποθέσεων

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ δεν εφαρμόζονται για τις ζημιές του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας όταν συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) μεταβληθούν, εντός του οικείου φορολογικού έτους σε ποσοστό που υπερβαίνει το 33%: (i) η άμεση συμμετοχή ή (ii) η έμμεση συμμετοχή στο υπόψη νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή (iii) τα δικαιώματα ψήφου στο ίδιο νομικό πρόσωπο ή

στη νομική οντότητα και παράλληλα,

(β) μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέστηκε η παραπάνω μεταβολή πραγματοποιηθεί αλλαγή δραστηριότητας του ίδιου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας σε ποσοστό άνω του 50% του κύκλου εργασιών σε σύγκριση με τον κύκλο εργασιών του αμέσως προηγούμενου φορολογικού έτους από εκείνο της πιο πάνω μεταβολής.

Ως προς τις ως άνω προϋποθέσεις, επισημαίνεται ότι θα πρέπει αρχικά να εξετάζεται εάν έχουν επέλθει αλλαγές στη συμμετοχή ή στα δικαιώματα ψήφου και, σε θετική περίπτωση, στη συνέχεια να εξετάζεται εάν πληρείται και το δεύτερο κριτήριο της εν λόγω διάταξης, δηλαδή εάν στο ίδιο ή στο επόμενο φορολογικό έτος, από αυτό που έλαβε χώρα η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου (έτος αναφοράς), έχει πραγματοποιηθεί και αλλαγή της δραστηριότητας του νομικού αυτού προσώπου ή της νομικής οντότητας σε ποσοστό που υπερβαίνει το 50% του κύκλου εργασιών του σε σχέση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος από αυτό που επήλθε η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου.

2. Πεδίο εφαρμογής της διάταξης

Οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 5 ΚΦΕ αφορούν το σύνολο των εταιρικών νομικών τύπων (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και προσωπικές εταιρείες) καθώς και των νομικών οντοτήτων και καταλαμβάνουν το σύνολο των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας κατά τον χρόνο που συντελείται η μεταβολή της άμεσης ή έμμεσης συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου σε αυτό, δηλαδή τις ζημίες του διανυόμενου φορολογικού έτους καθώς και τις μεταφερόμενες ζημίες από τα προηγούμενα φορολογικά έτη.

3. Μεταβολή άμεσης/έμμεσης συμμετοχής/δικαιωμάτων ψήφου

3.1. Προς τον σκοπό εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 5, ως μεταβολή της άμεσης συμμετοχής στο κεφάλαιο νοείται η μεταβολή της συμμετοχής των άμεσων μετόχων/εταίρων/μελών στο νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα.

Ως μεταβολή της έμμεσης συμμετοχής, νοείται η μεταβολή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς στο επίπεδο τυχόν μητρικών επιχειρήσεων, ή μητρικών αυτών, ανεξαρτήτως επιπέδου, που εμμέσως μεταβάλλουν το ιδιοκτησιακό καθεστώς του εν λόγω νομικού προσώπου/νομικής οντότητας.

3.2. Ως προς τη μεταβολή των δικαιωμάτων ψήφου, θα πρέπει να ελέγχεται, στις περιπτώσεις που δεν έχει επέλθει άμεση ή έμμεση μεταβολή της συμμετοχής στο κεφάλαιο, εάν τυχόν έχει αλλάξει ο έλεγχος των δικαιωμάτων ψήφου. Η έννοια του δικαιώματος ψήφου συνδέεται άμεσα με τη συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Επισημαίνεται ότι, κατ' αρχήν δεν λαμβάνονται υπόψη περιπτώσεις όπου η εκχώρηση των δικαιωμάτων ψήφου μπορεί να είναι συνέπεια άλλων πράξεων. Για παράδειγμα, για την εφαρμογή της διάταξης δεν θεωρείται ότι επέρχεται μεταβολή των δικαιωμάτων ψήφου σε περίπτωση ενεχυρίασης μετοχών προς εξασφάλιση χορηγηθέντος δανείου ή άλλης μορφής πίστωσης που χορηγήθηκε προς την ζημιολόγο εταιρεία, σε περίπτωση που η ενεχυρίαση έχει ως συνέπεια την εκχώρηση των δικαιωμάτων ψήφου. Επίσης, η παροχή πληρεξουσιότητας για την ψήφο σε

κάποια Γενική Συνέλευση, δεν θεωρείται μεταβολή των δικαιωμάτων ψήφου προς τον σκοπό εφαρμογής της διάταξης.

3.3. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 27, η μεταβολή της άμεσης ή έμμεσης συμμετοχής εξευρίσκεται συγκρίνοντας το ποσοστό με το οποίο συμμετέχει ο κάθε μέτοχος/εταίρος/μέλος στο κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχει στην αρχή ενός φορολογικού έτους, με το αντίστοιχο ποσοστό στο τέλος του ίδιου φορολογικού έτους (το οποίο μπορεί να μεταβλήθηκε για διάφορους λόγους, π.χ. είσοδος νέου μετόχου/εταίρου/μέλους στην εταιρεία κατόπιν αύξησης κεφαλαίου, μεταβίβαση μετοχών/μεριδίων/μερίδων από επαχθή ή μη αιτία, ανταλλαγή τίτλων με βάση το άρθρο 53 του ν.4172/2013, εξαγορά εταιρείας, μετασχηματισμό κ.α.). Επισημαίνεται ότι εξετάζεται η απόλυτη μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής κάθε μετόχου και όχι η ποσοστιαία μεταβολή αυτού και στη συνέχεια αθροίζονται οι θετικές μεταβολές όλων των μετόχων προκειμένου να εξευρεθεί εάν ξεπερνούν στο σύνολό τους το 33%.

3.4. Είναι προφανές ότι η περίπτωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου μίας εταιρείας με αύξηση της αξίας της συμμετοχής των μετόχων/εταίρων αλλά διατήρηση του ποσοστού συμμετοχής τους δεν καταλαμβάνεται από τις υπόψη διατάξεις. Επισημαίνεται επίσης ότι η περίπτωση μεταβίβασης τίτλων λόγω κληρονομικής διαδοχής ή η αναγκαστική μεταβίβαση, π.χ. λόγω πλειστηριασμού, δεν εμπίπτει στις υπόψη διατάξεις καθόσον πρόκειται για γεγονός που δεν ανάγεται, βεβαίως, στη σφαίρα επιρροής του μεταβιβάζοντος και αποκτώντος προσώπου.

3.5. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1

Η μετοχική σύνθεση της ανώνυμης εταιρείας «ΑΛΦΑ Α.Ε.» στο φορολογικό έτος 2018 μεταβλήθηκε λόγω της μεταβίβασης μετοχών από τον μέτοχο Α στον νέο μέτοχο Γ, όπως στον ακόλουθο πίνακα:

| Μέτοχοι | «ΑΛΦΑ Α.Ε.» | | | | | | Μεταβολή ποσοστού συμμετοχής |
|---------------|---------------|--------------------|-------------|---------------|--------------------|-------------|------------------------------|
| | 1.1.2018 | | | 31.12.2018 | | | |
| Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | | |
| A | 36.000 | 72.000 | 60% | 12.000 | 24.000 | 20% | (40%) |
| B | 24.000 | 48.000 | 40% | 24.000 | 48.000 | 40% | 0% |
| Γ | | | | 24.000 | 48.000 | 40% | 40% |
| Σύνολο | 60.000 | 120.000 | 100% | 60.000 | 120.000 | 100% | |

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο της εταιρείας «ΑΛΦΑ ΑΕ» υπερβαίνει το 33% και ως εκ τούτου πρέπει ακολούθως να εξεταστεί αν συντρέχει και αλλαγή της δραστηριότητάς της προκειμένου να διαπιστωθεί αν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ

περί μη μεταφοράς των ζημιών της.

Παράδειγμα 2

Σε συνέχεια του προηγούμενου παραδείγματος, έστω ότι η «ΑΛΦΑ Α.Ε.» συμμετέχει στην «ΒΗΤΑ Α.Ε.» κατά 100%. Η έμμεση συμμετοχή στην ανώνυμη εταιρεία «ΒΗΤΑ Α.Ε.» στο φορολογικό έτος 2018 μεταβλήθηκε λόγω της μεταβίβασης μετοχών της μητρικής της εταιρείας από τον μέτοχο Α στον νέο μέτοχο Γ, όπως στον ακόλουθο πίνακα:

| | «ΒΗΤΑ Α.Ε.» | | | | | | Μεταβολή ποσοστού συμμετοχής |
|-----------------|----------------|----------------|--------------------|----------------|----------------|--------------------|------------------------------|
| | 1.1.2018 | | | 31.12.2018 | | | |
| Άμεσοι Μέτοχοι | Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | |
| «ΑΛΦΑ ΑΕ» | 100.000 | 200.000 | 100% | 100.000 | 200.000 | 100% | 0% |
| Σύνολο | 100.000 | 200.000 | 100% | 100.000 | 200.000 | 100% | |
| Έμμεσοι Μέτοχοι | | | | | | | |
| Α | 60.000 | 120.000 | 60% | 20.000 | 40.000 | 20% | (40%) |
| Β | 40.000 | 80.000 | 40% | 40.000 | 80.000 | 40% | 0% |
| Γ | | | | 40.000 | 80.000 | 40% | 40% |
| Σύνολο | 100.000 | 200.000 | 100% | 100.000 | 200.000 | 100% | |

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μεταβολή του ποσοστού έμμεσης συμμετοχής στο κεφάλαιο της «ΒΗΤΑ Α.Ε.» υπερβαίνει το 33% και ως εκ τούτου πρέπει ακολουθήσει να εξεταστεί αν συντρέχει και αλλαγή στη δραστηριότητα της προκειμένου να διαπιστωθεί αν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ περί μη μεταφοράς των ζημιών της.

Παράδειγμα 3

Ο μέτοχος Ε της εταιρείας «ΓΑΜΜΑ ΑΕ» μεταβιβάζει το 60% του ποσοστού συμμετοχής του στα φυσικά πρόσωπα Ζ, Η, και Θ:

| | «ΓΑΜΜΑ Α.Ε.» | | | | | | Μεταβολή ποσοστού συμμετοχής |
|----------------|--------------|--------------|--------------------|------------|--------------|--------------------|------------------------------|
| | 1.1.2018 | | | 31.12.2018 | | | |
| Άμεσοι Μέτοχοι | Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | |
| Δ | 20.000 | 40.000 | 20% | 20.000 | 40.000 | 20% | 0% |
| Ε | 80.000 | 160.000 | 80% | 20.000 | 40.000 | 20% | (60%) |
| Ζ | | | | 20.000 | 40.000 | 20% | 20% |
| Η | | | | 20.000 | 40.000 | 20% | 20% |
| Θ | | | | 20.000 | 40.000 | 20% | 20% |

| | | | | | | | |
|---------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------------|-------------|--|
| Σύνολο | 100.000 | 200.000 | 100% | 100.000 | 200.000 | 100% | |
|---------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------------|-------------|--|

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο της «ΓΑΜΜΑ Α.Ε.» υπερβαίνει το 33% στην περίπτωση της πιο πάνω μεταβίβασης. Κατά συνέπεια, για την εταιρεία αυτή θα πρέπει ακολούθως να εξεταστεί αν συντρέχει και αλλαγή της δραστηριότητάς της προκειμένου για τη μη εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ.

Παράδειγμα 4

Η μετοχική σύνθεση της ανώνυμης εταιρείας «ΑΛΦΑ Α.Ε.» στο φορολογικό έτος 2019 μεταβλήθηκε λόγω απορρόφησης της εταιρείας «ΓΑΜΜΑ Α.Ε.» με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4172/2013, όπως στον ακόλουθο πίνακα:

| «ΑΛΦΑ Α.Ε.» | | | | | | | |
|--------------------|----------------|---------------------|---------------------------|-------------------|---------------------|---------------------------|-------------------------------------|
| 1.1.2019 | | | | 31.12.2019 | | | Μεταβολή ποσοστού συμμετοχής |
| Μέτοχοι | Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | Μετοχές | Αξία μετοχών | Ποσοστό συμμετοχής | |
| A | 12.000 | 24.000 | 20% | 8.400 | 30.800 | 14% | (6%) |
| B | 24.000 | 48.000 | 40% | 16.800 | 61.600 | 28% | (12%) |
| Γ | 24.000 | 48.000 | 40% | 16.800 | 61.600 | 28% | (12%) |
| Δ | | | | 3.600 | 13.200 | 6% | 6% |
| E | | | | 3.600 | 13.200 | 6% | 6% |
| Z | | | | 3.600 | 13.200 | 6% | 6% |
| H | | | | 3.600 | 13.200 | 6% | 6% |
| Θ | | | | 3.600 | 13.200 | 6% | 6% |
| Σύνολο | 60.000 | 120.000 | 100% | 60.000 | 220.000 | 100% | |

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στην περίπτωση αυτή η μεταβολή στο κεφάλαιο της εταιρείας «ΑΛΦΑ Α.Ε.» δεν υπερβαίνει το 33% τόσο μεμονωμένα (ανά μέτοχο) όσο και αθροιστικά (6% X 5) και κατά συνέπεια, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 27 του ΚΦΕ.

4. Αλλαγή δραστηριότητας

4.1. Στο έτος κατά το οποίο επέρχεται μεταβολή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος (έτος αναφοράς), με βάση τα αναφερόμενα στην ενότητα Β.3 της παρούσας ή στο επόμενο από αυτό έτος, εξετάζεται αν επέρχεται αλλαγή της δραστηριότητας που συνεισφέρει ποσοστό άνω του 50% του κύκλου εργασιών της υπόψη εταιρείας σε σχέση με το προηγούμενο. Ειδικότερα, κατά τα κρίσιμα έτη εξετάζεται η κύρια δραστηριότητα η οποία, για σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης, θεωρείται εκείνη που αποφέρει στην εταιρεία ακαθάριστα έσοδα σε ποσοστό άνω του 50% του κύκλου εργασιών της.

4.2. Ως αλλαγή δραστηριότητας νοείται τόσο η διενέργεια νέας δραστηριότητας από την εταιρεία η οποία δεν υφίστατο κατά το προηγούμενο έτος από το έτος αναφοράς

(π.χ. η διατήρηση των υφιστάμενων δραστηριοτήτων με προσθήκη νέας δραστηριότητας, η κατάργηση κάποιας από τις υφιστάμενες με προσθήκη νέας), οι τυχόν αυξομειώσεις της συνεισφοράς των υφιστάμενων δραστηριοτήτων στον κύκλο εργασιών (π.χ. κατάργηση μιας ή περισσότερων από τις υφιστάμενες δραστηριότητες, σημαντικός περιορισμός στην άσκηση μιας ή περισσότερων υφιστάμενων δραστηριοτήτων), επαναδραστηριοποίηση εταιρείας που είτε ήταν σε κατάσταση αδράνειας είτε δεν είχε ενεργή δραστηριότητα (ήτοι έχει μηδενικά ακαθάριστα έσοδα χωρίς να είναι σε κατάσταση αδράνειας).

Προκειμένου για την αποφυγή καταστρατηγήσεων, θεωρείται ότι καταλαμβάνεται από τις υπόψη διατάξεις η περίπτωση κατά την οποία σε ζημιολόγιο εταιρεία η οποία είτε είναι σε κατάσταση αδράνειας είτε δεν έχει ενεργή δραστηριότητα (ήτοι έχει μηδενικά ακαθάριστα έσοδα χωρίς να είναι σε κατάσταση αδράνειας) πληρείται το κριτήριο μεταβολής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος ενώ εξακολουθεί να είναι στην ίδια κατάσταση αδράνειας ή μη ενεργούς δραστηριότητας.

4.3. Για τους σκοπούς εφαρμογής των υπόψη διατάξεων δεν θεωρείται ότι επέρχεται αλλαγή στη δραστηριότητα της εταιρείας στις περιπτώσεις κατά τις οποίες:

α. Η νέα δραστηριότητα εντάσσεται στον ίδιο τετραψήφιο Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων με αυτό των υφιστάμενων δραστηριοτήτων της (σχετ. Ε.2065/2019 εγκύκλιος). Σε κάθε περίπτωση συνεκτιμάται η πράγματι ασκούμενη δραστηριότητα. Για παράδειγμα:

- εταιρεία αντιπροσωπείας συγκεκριμένης μάρκας αυτοκινήτου αλλάζει σε αντιπροσωπεία άλλης μάρκας αυτοκινήτων,
- εταιρεία η οποία κατασκευάζει έπιπλα χρησιμοποιώντας δύο παλιές της εγκαταστάσεις, μεταφέρει την παραγωγή της σε ένα νέο εργοστάσιο (εκσυγχρονισμός γραμμής παραγωγής).
- εταιρεία παραγωγής οικιακών συσκευών αντικαθιστά το εμαγιέ υλικό με πλαστικό ή εταιρεία κατασκευής ρολογιών αντικαθιστά μηχανικά με ηλεκτρονικά εξαρτήματα (μεταβολή της μεθόδου παραγωγής).

β. Μετά την επέκταση της δραστηριότητάς της με την έναρξη νέας δραστηριότητας, η εταιρεία συνεχίζει, παράλληλα με τη νέα δραστηριότητα, και την αρχική της δραστηριότητα χρησιμοποιώντας τα ίδια ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία αυτής.

Για παράδειγμα, η εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε.» δραστηριοποιείται στον τομέα της παραγωγής και εμπορίας πολυτελών ενδυμάτων παρουσιάζοντας ζημιολόγιο αποτελέσματα και στο φορολογικό έτος 2018 πραγματοποιείται μεταβίβαση των μετοχών της, με αποτέλεσμα να πληρείται το πρώτο κριτήριο της παρ. 5 του άρθρου 27. Στο ίδιο φορολογικό έτος επεκτείνει τη δραστηριότητά της στον τομέα της εμπορίας μεταχειρισμένων ενδυμάτων και δερμάτινων ειδών, ενώ συνεχίζει τη αρχική της δραστηριότητα χωρίς καμία σημαντική αλλαγή στη λειτουργία της. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η «ΑΛΦΑ Α.Ε.» είναι σε θέση να δείξει συνέχεια στη χρήση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών της στοιχείων τα οποία χρησιμοποιούσε πριν την αλλαγή της δραστηριότητάς της, η αλλαγή δραστηριότητας δεν εμπίπτει στις υπόψη διατάξεις.

4.4. Επισημαίνεται ότι η εταιρεία έχει πάντοτε τη δυνατότητα να ανταποδείξει (βλ. σχετικά μεταξύ άλλων ΣτΕ 1143/2018) ότι η αλλαγή της δραστηριότητάς της πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, όπως ενδεικτικά:

- προκειμένου να ωφεληθεί από ενδεχόμενες επιχειρηματικές ευκαιρίες, ή
- στο πλαίσιο ενδοομιλικής αναδιάρθρωσης, ή
- για λόγους περικοπής εξόδων ή προκειμένου να επιτύχει οικονομίες κλίμακας, ή
- με στόχο την ενοποίηση της εμπορικής ταυτότητάς της ή την επίτευξη συνεργειών μεταξύ διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που ασκεί η ίδια ή ο όμιλος στον οποίο ανήκει, ή
- αποτελεί πράξη η οποία θα αναμενόταν να υιοθετηθεί από μια επιχείρηση με παρόμοια δραστηριότητα.

5. Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 5 στους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων

5.1. Μετασχηματισμοί βάσει των άρθρων 52-54 ΚΦΕ

Στις περιπτώσεις μετασχηματισμών βάσει των άρθρων 52-54 ΚΦΕ, οι οποίοι έχουν ως συνέπεια την εξαφάνιση του νομικού προσώπου της εισφέρουσας, για την εισφέρουσα εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 56 ΚΦΕ, ενώ το άρθρο 27 παρ. 5 εφαρμόζεται για τις ίδιες ζημιές της λήπτριας εταιρείας, εφόσον συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παραγράφου αυτής.

Επισημαίνεται ότι τα οριζόμενα στην ενότητα II.4.4 της παρούσας εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις μετασχηματισμών.

5.2. Λοιπές περιπτώσεις μετασχηματισμών

Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 5 εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις μετασχηματισμών που δεν καταλαμβάνονται από το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 52-55 (π.χ. μετασχηματισμοί με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και ν.2166/1993, εξαγορά εταιρείας, μετατροπή εταιρείας με είσοδο νέου μετόχου, μετασχηματισμοί με βάση τις διατάξεις του ν. 4601/2019).

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ