

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

Αθήνα, 21 Μαρτίου 2019

ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Αρ.Πρωτ:Ε.2048

Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα

Τηλέφωνο : 210 – 3375312

Fax : 210 – 3375001

E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση διατάξεων του ν.4601/2019 «Εταιρικοί μετασχηματισμοί και εναρμόνιση του νομοθετικού πλαισίου με τις διατάξεις της Οδηγίας 2014/55/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την έκδοση ηλεκτρονικών τιμολογίων στο πλαίσιο δημόσιων συμβάσεων και λοιπές διατάξεις...» (ΦΕΚ Α' 44/9.3.2019)

Α. Γενικά

1. Με την παρούσα σας κοινοποιούμε τις διατάξεις φορολογικού ενδιαφέροντος του προσφάτως ψηφισθέντος ν.4601/2019 με τις οποίες ρυθμίζονται ζητήματα εταιρικού δικαίου των μετασχηματισμών. Με τις εν λόγω διατάξεις αναμορφώθηκε το δίκαιο των εταιρικών μετασχηματισμών συστηματοποιώντας τις εταιρικές ρυθμίσεις του συνόλου αυτών σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο. Οι διατάξεις του ν. 4601/2019 που αφορούν τους εταιρικούς μετασχηματισμούς περιλαμβάνονται στο Μέρος Α' (άρθρα 1-147), με έναρξη ισχύος την 15.4.2019, σύμφωνα με το άρθρο 157 του ίδιου νόμου.

2. Ως προς τα φορολογικά ζητήματα που τίγονται με τον ν. 4601/2019, επισημαίνονται οι ακόλουθες διατάξεις:

- (α) Άρθρο 4 (Σχέση με φορολογικές διατάξεις)
- (β) Άρθρα 54-57 και 70 (Διάσπαση)
- (γ) Άρθρο 140 (Διατηρούμενες σε ισχύ διατάξεις)
- (δ) Άρθρο 141 (Μεταβατικές διατάξεις)
- (ε) Άρθρο 142 (Παραπομπές)
- (στ) Άρθρο 147 (Καταργούμενες διατάξεις)

3. Ως προς το πεδίο εφαρμογής και τα είδη μετασχηματισμών που καταλαμβάνονται, με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση αυτού (σχετ. οι παρ. 7 και 24 του γενικού μέρους της αιτιολογικής έκθεσης), πλέον ρυθμίζονται οι μετασχηματισμοί (συγχώνευση, διάσπαση και μετατροπή) στους οποίους μπορούν να μετάσχουν, με οποιαδήποτε ιδιότητα (ως απορροφώμενες, απορροφώσες, συγχωνευόμενες, διασπώμενες, εισφέρουσες, επωφελούμενες, συνιστώμενες ή μετατρεπόμενες), όλες οι εταιρικές μορφές (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., αλλά και αστικοί συνεταιρισμοί, ετερόρρυθμες εταιρίες κατά μετοχές, κοινοπραξίες, ευρωπαϊκές εταιρείες και ευρωπαϊκές συνεταιριστικές εταιρείες), ενώ γίνεται σαφές ότι σε έναν μετασχηματισμό μπορούν να συμμετάσχουν εταιρείες διαφορετικού τύπου.

Περαιτέρω, στον εταιρικό μετασχηματισμό που συντελείται με τη μορφή της διάσπασης (άρθρο 54) περιλαμβάνεται πλέον και η μερική διάσπαση (άρθρο 56) καθώς και η απόσχιση κλάδου (άρθρο 57).

Συνεπώς, το επιτρεπτό, οι προϋποθέσεις, η διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματα των μετασχηματισμών οι οποίοι λαμβάνουν χώρα, μεταξύ άλλων, με τις μορφές της απόσχισης κλάδου, της μερικής διάσπασης και της μετατροπής υποκαταστήματος σε θυγατρική εταιρεία, για τους οποίους μέχρι σήμερα υπήρχαν σχετικές προβλέψεις στα αναπτυξιακά ή φορολογικά νομοθετήματα, ρυθμίζεται πλέον από το εταιρικό δίκαιο (βλ. και ρυθμίσεις του άρθρου 4, κατωτέρω).

B. Άρθρο 4 ν. 4601/2019 (Σχέση με φορολογικές διατάξεις)

1. Με το άρθρο 4 του ν. 4601/2019 ρυθμίζονται ζητήματα της σχέσης των εταιρικών μετασχηματισμών του νόμου αυτού με τις διατάξεις άλλων νόμων, φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου.

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του νόμου αυτού ορίζεται ότι οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, των ν. 2166/1993, 4172/2013 και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, οι οποίες αναφέρονται σε μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του παρόντος, διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα. Κατά τα λοιπά, οι αναφερόμενοι στα νομοθετήματα αυτά μετασχηματισμοί διέπονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, ιδίως όσον αφορά το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματά τους.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι εφόσον στις διατάξεις των παραπάνω αναφερομένων αναπτυξιακών νόμων και του ΚΦΕ προβλέπονται μορφές ή υποκείμενα μετασχηματισμών που δεν αναφέρονται στα άρθρα 1 και 2 του νέου νόμου ή δεν καταλαμβάνονται από τα άρθρα αυτά, οι μετασχηματισμοί αυτοί διέπονται, όσον αφορά ιδίως το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία και τα αποτελέσματά τους, από τις διατάξεις της οικείας εταιρικής νομοθεσίας. Ειδικά οι περιπτώσεις εισφοράς ή απόσχισης κλάδου ή κλάδων από λειτουργούσα επιχείρηση ή εταιρεία, σε άλλη εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993, καθώς και της μετατροπής υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρεία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 52 του ν. 4172/2013, συνιστούν αποσχίσεις κλάδου κατά το άρθρο 57 του ν. 4601/2019 και διέπονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, ιδίως, όσον αφορά το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τις διαδικασίες και τα αποτελέσματά τους.

3. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 4, οι διατάξεις των ως άνω φορολογικών ή αναπτυξιακών νομοθετημάτων εξακολουθούν να διατηρούνται σε ισχύ, όσον αφορά τις φορολογικού χαρακτήρα ρυθμίσεις. Σε σχέση, όμως, με τα εταιρικού δικαίου ζητήματα που αφορούν τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία και τα αποτελέσματα των μετασχηματισμών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν.4601/2019, κατισχύουν οι διατάξεις αυτού.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα προβλεπόμενα από τους αναπτυξιακούς νόμους (ν.δ.1297/1972, ν.2166/1993 κλπ.) ή τον

ν.4172/2013 φορολογικά ευεργετήματα, θα πρέπει να συντρέχουν οι ειδικότερα οριζόμενες στους νόμους αυτούς προϋποθέσεις, π.χ. ελάχιστο ύψος κεφαλαίου, νομική μορφή των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, υποχρέωση αμεταβίβαστου των μετοχών (ν.δ. 1297/1972) κ.λπ.

5. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των αναπτυξιακών νομοθετημάτων συνεχίζουν να ισχύουν για όσους μετασχηματισμούς δεν καταλαμβάνονται από το πεδίο εφαρμογής του ν. 4601/2019, π.χ. για την μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε ΕΠΕ/ΑΕ κ.λπ., η οποία αποτελεί κατ' ουσίαν σύσταση νέου νομικού προσώπου με εισφορά σε είδος και όχι μετατροπή κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 118-133 του ν. 4601/2019, οι οποίες ρυθμίζουν τα της μετατροπής προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών.

6. Ειδικότερα, όσον αφορά στο ν.2166/1993, με τον οποίο προβλέπεται απλή λογιστική ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υπό το πρίσμα των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν.4601/2019, η λογιστική ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, σύμφωνα με τον ν. 2166/1993, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 4 του ν. 4601/2019, θα παραμένει δυνατή στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) εφόσον όλοι οι εταίροι των μετασχηματιζόμενων εταιρειών συμφώνησαν να μην εξετασθεί το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης ή διάσπασης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα και να μην συνταχθεί σχετική έκθεση (άρθρα 10 παρ. 7 και 62 ν.4601/2019), και

(β) στην περίπτωση που στη συγχώνευση ή στη διάσπαση μετέχουν προσωπικές εταιρείες, υπό την προϋπόθεση ότι κανένας εταίρος δεν ζήτησε την εξέταση του σχεδίου από εμπειρογνώμονες (άρθρα 28 παρ. 1 και 81 παρ. 1 ν.4601/2019).

7. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 4 προβλέπεται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρεία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 52 του ν. 4172/2013, ως απόσχιση κλάδου κατά το άρθρο 57 του ν. 4601/2019.

Γ. Άρθρα 54-57 και 70 ν. 4601/2019 (Διάσπαση)

1. Σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 του ν. 4601/2019, η διάσπαση διακρίνεται σε κοινή διάσπαση, μερική διάσπαση και απόσχιση κλάδου, οι οποίες ρυθμίζονται ειδικότερα από

τα άρθρα 55, 56 και 57 του ίδιου νόμου, αντίστοιχα. Στο άρθρο 70 ορίζονται τα αποτελέσματα της διάσπασης και ειδικότερα (άρθρο 70 παρ. 2) ότι στην περίπτωση της διάσπασης οι επωφελούμενες εταιρείες υποκαθίστανται καθολικές διάδοχοι στη μεταβιβαζόμενη σε αυτές περιουσία καθώς και ότι στις περιπτώσεις της μερικής διάσπασης και της απόσχισης κλάδου η καθολική διαδοχή καταλαμβάνει τον κλάδο δραστηριότητας που καθορίζεται στη σύμβαση διάσπασης.

2. Ειδικότερα ως προς τη μερική διάσπαση επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 56, στο πλαίσιο της συμμόρφωσης της εταιρείας με τις διατάξεις της νομοθεσίας που διέπουν τα στοιχεία της καθαρής της θέσης, η συνέλευση των εταίρων, ή οι εταίροι της διασπώμενης εταιρείας που καλούνται να εγκρίνουν τη διάσπαση, αποφασίζουν για τη λήψη των απαιτούμενων μέτρων, στα οποία μπορεί, μεταξύ άλλων, να περιλαμβάνεται και η μείωση κεφαλαίου. Υπενθυμίζεται ότι το φορολογικό πλαίσιο της μερικής διάσπασης διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4172/2013.

Δ. Άρθρο 140 ν. 4601/2019 (Διατηρούμενες σε ισχύ διατάξεις)

Με το άρθρο 140 του ν.4601/2019, ορίζονται τα ακόλουθα:

(α) Ειδικές διατάξεις εταιρικού δικαίου που ρυθμίζουν θέματα μετασχηματισμών άλλων εταιρικών μορφών από εκείνες της παραγράφου 1 του άρθρου 2, ιδίως όσον αφορά το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματά τους, παραμένουν σε ισχύ (παρ.1).

(β) Ειδικές διατάξεις που ρυθμίζουν ζητήματα μετασχηματισμών, για συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων ή για επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ειδική εποπτεία ή προβλέπουν μεταξύ άλλων την έκδοση ειδικής εγκριτικής απόφασης, παραμένουν σε ισχύ. Για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται από τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4601/2019 (παρ.2).

(γ) Εταιρικοί μετασχηματισμοί του εν λόγω νόμου, οι οποίοι πραγματοποιούνται ή στους οποίους μετέχει πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 διέπονται από τις διατάξεις του ν. 4601/2019 συμπληρωματικά προς τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 (παρ.3).

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί της παρ. 3 του άρθρου 140, διασφαλίζεται αφενός η διατήρηση των ειδικών ρυθμίσεων που προβλέπει το άρθρο 16 του ν. 2515/1997

(εγκριτική απόφαση της εποπτικής αρχής, ειδικές φορολογικές ρυθμίσεις ή θέματα μεταγραφών, τρόπος ενοποίησης στοιχείων ενεργητικού-παθητικού, κοκ) και αφετέρου η δυνατότητα και των νομικών αυτών προσώπων να προβούν σε εταιρικούς μετασχηματισμούς του παρόντος νόμου οι οποίοι δεν περιγράφονται ρητά στον ν. 2515/1997.

Ε. Άρθρο 141 ν. 4601/2019 (Μεταβατικές διατάξεις)

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 141 ορίζεται ότι ο ν. 4601/2019 εφαρμόζεται σε:

α) συγχωνεύσεις στις οποίες η ημερομηνία του σχεδίου του άρθρου 7 είναι μεταγενέστερη της έναρξης ισχύος του, για οποιαδήποτε από τις εταιρείες που μετέχουν στη συγχώνευση,

β) διασπάσεις στις οποίες η ημερομηνία του σχεδίου του άρθρου 59 είναι μεταγενέστερη της έναρξης ισχύος του, για οποιαδήποτε από τις εταιρείες που μετέχουν στη διάσπαση,

γ) μετατροπές στις οποίες η απόφαση του άρθρου 108 λαμβάνεται μετά την έναρξη ισχύος του.

2. Κατά συνέπεια, μετασχηματισμοί διενεργούμενοι με τις διατάξεις των αναπτυξιακών νομοθετημάτων στους οποίους οι ανωτέρω προβλεπόμενες από τις περ. α'-γ' του άρθρου 141 ημερομηνίες είναι προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ν. 4601/2019 (15.4.2019, σχετ. το άρθρο 157 ν. 4601/2019) δεν θίγονται από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4601/2019.

ΣΤ. Άρθρο 142 ν. 4601/2019 (Παραπομπές)

Με τις διατάξεις του άρθρου 142 ορίζεται ότι όπου διάταξη νόμου παραπέμπει στις περί συγχωνεύσεων, διασπάσεων ή μετατροπών διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, των νόμων 3190/1955, 4072/2012 και 1667/1986 ή άλλων νομοθετημάτων, όσον αφορά εταιρικές μορφές που εμπίπτουν στην παράγραφο 1 του άρθρου 2, από την έναρξη ισχύος του παρόντος η παραπομπή αυτή νοείται ότι αναφέρεται στις αντίστοιχες διατάξεις του ν. 4601/2019.

Ζ. Άρθρο 147 ν. 4601/2019 (Καταργούμενες διατάξεις)

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 147 καταργείται ρητά η παρ.3 του άρθρου 4 του ν.2166/1993 με την οποία οριζόταν ότι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία χωρίς να λυθεί εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της

δραστηριότητάς της σε μία άλλη ανώνυμη εταιρεία έναντι μετοχών της λήπτριας εταιρείας δεν αποτελεί διάσπαση και δεν διέπεται από τα άρθρα 81 έως 89 του καταργηθέντος του κ.ν.2190/1920, καθόσον πλέον η απόσχιση κλάδου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 57 του κοινοποιούμενου νόμου.

Αναλυτικότερες οδηγίες για την αντιμετώπιση ειδικότερων φορολογικών ζητημάτων μετασχηματισμών που άπτονται της εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4601/2019 θα ακολουθήσουν με νεότερη εγκύκλιό μας.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. 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, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών και Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, 105 62, Αθήνα
4. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
5. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
6. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
7. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

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