

ΠΟΛ.1185/2018

Παροχή οδηγιών επί ειδικών ζητημάτων που προκύπτουν κατά τη μεταφορά στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε υφιστάμενες ή νεοσυσταθείσες εταιρείες σε περίπτωση μετασχηματισμού

Αθήνα, 2 Οκτωβρίου 2018

ΠΟΛ.1185/02.10.2018

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας: 10184 Αθήνα

Πληροφορίες: Μ. Χαπίδης, Φ. Φανάρα

Τηλέφωνο: 210-3375312

Fax: 210-3375001

ΠΟΛ 1185/2018

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών επί ειδικών ζητημάτων που προκύπτουν κατά τη μεταφορά στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε υφιστάμενες ή νεοσυσταθείσες εταιρείες σε περίπτωση μετασχηματισμού.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 5](#) του ν.2166/1993 ορίζεται ότι

κατά την εφαρμογή του νόμου αυτού δεν θίγονται οι διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 5 και 7 του άρθρου 51 και των άρθρων 53 - 55 του ν. 3190/1955 και των παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 8, του άρθρου 9 και των άρθρων 69 έως 89 του κ.ν. 2190/1920.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.δ.1297/1972 ορίζεται ότι δεν θίγονται οι διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 5 και 7 του άρθρου 51 και των άρθρων 53 του ν. 3190/1955 και των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 4 του ν.δ. 4237/1962.

3. Με την ΠΟΛ.1057/2017 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 - 54 του ν.4172/2013, διευκρινίστηκε 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.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2578/1998 ορίζεται ότι όταν συνεπεία των πράξεων της συγχώνευσης η αλλοδαπή λήπτρια εταιρεία καθίσταται καθολική διάδοχος της εισφέρουσας εταιρείας, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις της τελευταίας, που απορρέουν από την υπαγωγή της σε ημεδαπούς αναπτυξιακούς νόμους, κατά το μέρος που δεν τα άσκησε και δεν τις εκπλήρωσε κατά περίπτωση πριν από τις παρακάτω πράξεις, ισχύουν για την αλλοδαπή λήπτρια εταιρεία.

B. ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ

α) Χρεωστική διαφορά από την ανταλλαγή ΟΕΔ κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του Ελληνικού χρέους (PSI)

1. Με βάση τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 27 του

ν.4172/2013, η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, από την έναρξη ισχύος του ν. 4046/2012, δηλαδή από τις 14.2.2012 και μετά.

2. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1088/24.6.2016 διευκρινίσθηκε ότι όσον αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων των νομικών προσώπων που συμμετείχαν στο πρόγραμμα του PSI, η ανωτέρω έκπτωση θα πραγματοποιείται εξωλογιστικά κατ' έτος με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτών. Περαιτέρω, δεδομένου ότι η χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων, διευκρινίσθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα η χρεωστική διαφορά για το PSI αποσβένεται σε 28 ισόποσες ετήσιες δόσεις, καθόσον για κάθε μία από τις χρήσεις 2012 και 2013 έχει ήδη εκπέσει το 1/30 αυτής.

Το ποσό αυτό καταχωρείται στον κωδικό 752 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Έντυπο Ν), με βάση τις σχετικές οδηγίες που δίδονται για τη συμπλήρωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (σχετ. ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιος).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση μετατροπής (με την οποία δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της εταιρείας αλλά μόνο αλλαγή του νομικού τύπου αυτού), καθώς και συγχώνευσης ή διάσπασης (πράξεις που εξομοιώνονται με καθολική διαδοχή), είτε με τις γενικές διατάξεις του εταιρικού δικαίου είτε με τις διατάξεις των ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν. 2578/1998 ή ν. 4172/2013,

επιχειρήσεων που έκαναν χρήση των διατάξεων του ν. [4046/2012](#), το υπόλοιπο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς έκπτωση θα πρέπει να μεταφερθεί στην προερχόμενη από τον μετασχηματισμό εταιρεία, η οποία υπεισέρχεται στο δικαίωμα της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από την απόσβεση της ως άνω χρεωστικής διαφοράς και συνεχίζει να εκπίπτει την πραγματοποιηθείσα δαπάνη στα υπολειπόμενα χρόνια. Επισημαίνεται ότι, ειδικά σε περίπτωση διάσπασης επιχειρήσεων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο της χρεωστικής διαφοράς του PSI θα μεταφερθεί στην λήπτρια εταιρεία με βάση τα οριζόμενα στο σχέδιο σύμβασης διάσπασης.

β) Εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 63](#) του ν.[4172/2013](#)

1. Με τις διατάξεις της [παρ.1](#) του [άρθρου 63](#) του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι δεν παρακρατείται καθόλου φόρος από τα μερίσματα που διανέμονται σε νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις του ίδιου άρθρου (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, χρόνος διακράτησης, κ.ο.κ).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της [παρ.3](#) του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι εάν ένας φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα διανείμει μέρισμα, σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους όρους των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ο υπόχρεος σε παρακράτηση που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό της απαλλαγής.

3. Όπως διευκρινίσθηκε με την [ΠΟΛ.1039/26.1.2015](#) ερμηνευτική εγκύκλιο εφαρμογής των διατάξεων των [άρθρων 48](#) και [63](#) του ν.[4172/2013](#), αναφορικά με τον χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, αυτός θεωρείται ότι είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης διανομής των μερισμάτων από τα αρμόδια όργανα του καταβάλλοντος νομικού προσώπου ή προκειμένου για τα μερίσματα που διανέμουν οι προσωπικές εταιρίες ο χρόνος απόκτησης αυτών από τα μέλη τους.

4. Με βάση τα ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση μετασχηματισμού με τον οποίο επέρχεται οιοσδήποτε καθολική διαδοχή της μετασχηματιζόμενης εταιρείας, δεν επηρεάζεται η αφητηρία του χρόνου διακράτησης (24 μήνες) του ελάχιστου ποσοστού κατοχής συμμετοχών, όπως είχε τεθεί για τη μετασχηματιζόμενη εταιρεία (λήπτρια των μερισμάτων). Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση καταβολής τόκων και δικαιωμάτων με βάση τις διατάξεις της [παρ.2 του άρθρου 63](#) του [ν.4172/2013](#) καθώς επίσης και στις περιπτώσεις εισπραττόμενων μερισμάτων του [άρθρου 48](#) του [ν.4172/2013](#).

γ) Μεταφορά αχρησιμοποίητων προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων

1. Σε περίπτωση διάσπασης ή εισφοράς κλάδου, με τις διατάξεις του [ν.δ.1297/1972](#) και [ν.2166/1993](#) επιχειρήσεων οι οποίες σχημάτισαν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων μη αναγνωριζόμενες φορολογικά κατά τον χρόνο σχηματισμού τους, οι προβλέψεις αυτές ακολουθούν τη σχετική με αυτές απαίτηση όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της προερχόμενης από τη διάσπαση εταιρείας ή της λήπτριας εταιρείας σε περίπτωση απόσχισης κλάδου, με βάση τα οριζόμενα στο σχέδιο σύμβασης διάσπασης/απόσχισης κλάδου.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις διάσπασης ή εισφοράς κλάδου με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 54 και 52](#) του [ν.4172/2013](#), δεδομένου ότι η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τις προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και οι οποίες σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση ([παρ. 5 άρθρου 52](#) και [παρ.10 άρθρου 54](#) του [ν.4172/2013](#)).

2. Το τυχόν αχρησιμοποίητο ποσό των προβλέψεων το οποίο επιβαρύνει τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους της προερχόμενης από τη διάσπαση εταιρείας ή της λήπτριας εταιρείας σε περίπτωση απόσχισης κλάδου αναμορφώνεται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους αυτού (ως αρνητική λογιστική διαφορά).

δ) Μεταφορά αποθεματικών

1. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Διοίκηση, σε περίπτωση διάσπασης ή εισφοράς κλάδου επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 και ν.2166/1993, στην έννοια του κλάδου περιλαμβάνονται όχι μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού αλλά και τα αντίστοιχα στοιχεία του παθητικού και κατά συνέπεια και τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων (ν.1262/1982, ν.1892/1990, ν.2601/1998, ν.3299/2004) τα οποία αφορούν τα στοιχεία αυτού.

Επομένως, σε περίπτωση εισφοράς κλάδου ή τμήματος κλάδου συγκεκριμένων παγίων στοιχείων θα πρέπει υποχρεωτικά να εισφερθεί σε κάθε επιχείρηση και το τμήμα της αφορολόγητης έκπτωσης που αντιστοιχεί στα υπόψη στοιχεία. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η αντιστοίχιση κάποιας επένδυσης με αποθεματικά του συγκεκριμένου αναπτυξιακού νόμου ή τμήματος αυτού, κατά περίπτωση, το αποθεματικό αυτό ή το τμήμα του, κατά περίπτωση θα παραμείνει στην εισφέρουσα εταιρεία (σχετ. Δ12 1119092 ΕΞ2009/10.12.2009 έγγραφό μας).

2. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση διάσπασης ή εισφοράς κλάδου επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν.4172/2013, δηλαδή θα πρέπει υποχρεωτικά να εισφερθεί σε κάθε επιχείρηση και το τμήμα της αφορολόγητης έκπτωσης που αντιστοιχεί στα πάγια στοιχεία του κλάδου που εισφέρεται, καθόσον με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 52 και παρ. 10 του άρθρου 54 του ν.4172/2013, η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα αποθεματικά που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας.

Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η αντιστοίχιση κάποιας επένδυσης με αποθεματικά του συγκεκριμένου αναπτυξιακού νόμου ή τμήματος αυτού, κατά περίπτωση, το αποθεματικό αυτό ή το τμήμα του θα παραμείνει στην εισφέρουσα εταιρεία.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ