



ΕΝΩΣΗ
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ
ΕΤΑΙΡΙΩΝ
ΕΛΛΑΔΟΣ

Αριθμ. Πρωτ. : 240602/485

Αριθμ. Φακ. : 056

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΑΡΙΘΜ. 25 111

Προς τις Ασφαλιστικές
Εταιρίες – Μέλη της Ένωσης

ΞΕΝΟΦΩΝΤΟΣ 10,
ΑΘΗΝΑ.
Τ.Κ. 105 57

T: (+30) 210 33 34 100
F: (+30) 210 33 34 149
E: info@eaee.gr

www.eaee.gr

Αθήνα, 23 Οκτωβρίου 2025

Υπόψη
Διευθυνόντων Συμβούλων
Γενικών Διευθυντών
Υπευθύνων Οικονομικών Υπηρεσιών & Λογιστηρίων

Ενημέρωση για εγκύκλιο ΑΑΔΕ

Σας διαβιβάζουμε για ενημέρωσή σας, την υπ' αριθμ. πρωτ.: Ε.2088/10.10.2025 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα :

«Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024 (Α'198), σχετικά με τα φορολογικά κίνητρα μετασχηματισμών».

Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να επικοινωνήσετε με την κα Κέλλυ Χατζηδημητρίου, Αναπλ. Δ/ντρια Νομικής Υπηρεσίας και Διεθνών Σχέσεων (e.chatzidimitriou@eaee.gr).

Με εκτίμηση,

Ελίνα Παπασπυροπούλου
Γενική Διευθύντρια

Εύα Βαρουχάκη
Διευθύντρια Νομικής Υπηρεσίας
& Διεθνών Σχέσεων



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ: Ρ3Δ546ΜΠ3Ζ-2ΨΧ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

**1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

ΤΜΗΜΑ Β΄

**2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ**

ΤΜΗΜΑ Β΄

**3. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ & Β΄

Αθήνα, 10 Οκτωβρίου 2025
Αρ. Πρωτ: Ε.2088

Ταχ. Δ/νση : Πειραιώς 180
Ταχ. Κώδικας : 17778 Ταύρος
Τηλέφωνο : 2131410178,
2131410229,
2131410517,
2131410133

E-mail: deaf.b@aade.gr
defk.b@aade.gr
deef@aade.gr

Url: www.aade.gr

ΠΡΟΣ: Ως προς τον πίνακα διανομής

ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Μέρους Δ΄ του ν. 5162/2024 (Α΄ 198), σχετικά με τα φορολογικά κίνητρα μετασχηματισμών».

ΠΕΡΙΛΗΨΗ
A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47 – 56, 58 και 59 του ν. 5162/2024, περί φορολογικών κινήτρων μετασχηματισμών.
B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι οι οδηγίες με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47 – 56, 58 και 59 του ν. 5162/2024 που αφορούν στην παροχή φορολογικών κινήτρων για μετασχηματισμούς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των σχετικών διατάξεων. Ειδικότερα, η εγκύκλιος διαρθρώνεται στις ακόλουθες ενότητες:

A. Γενικά (παρ. 1 – 3)

B. Άρθρα 47 – 48 – 53 (παρ. 4 – 25)

Πεδίο εφαρμογής – Ορισμοί – Ειδικά θέματα διασυννοριακών συγχωνεύσεων και διασπάσεων

Γ. Άρθρα 49 – 50 – 51 (παρ. 26 – 52)

Κανόνες για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των εταιρικών συμμετοχών μετά τον μετασχηματισμό – Κανόνες για τη φορολόγηση της υπεραξίας που προκύπτει από τον μετασχηματισμό – Διενέργεια αποσβέσεων και μεταφορών ζημιών, αποθεματικών και προβλέψεων

Δ. Άρθρο 52 (παρ. 53 – 57)

Ειδικά θέματα εισφοράς ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012

Ε. Άρθρο 54 (παρ. 58 – 62)

Μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας ευρωπαϊκής εταιρείας ή μιας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας – Διασυννοριακή μετατροπή

ΣΤ. Άρθρο 55 (παρ. 63 – 65)

Φορολόγηση φορολογικού κατοίκου Ελλάδας μετόχου ή μεριδιούχου διαφανούς εταιρείας σε περίπτωση διασυννοριακού μετασχηματισμού

Ζ. Άρθρο 56 (παρ. 66 – 70)

Λοιπές απαλλαγές – μη εφαρμογή ευεργετημάτων

Η. Άρθρα 58 – 59 (παρ. 71 – 72)

Μεταβατικές διατάξεις – Καταργούμενες διατάξεις

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που συμμετέχουν στους μετασχηματισμούς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 5162/2024 και κάνουν χρήση των φορολογικών κινήτρων που παρέχονται με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

Σε συνέχεια της Ο. 3064/2025 Οδηγίας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις, μεταξύ άλλων, των άρθρων 47 – 56, 58 και 59 του ν. 5162/2024 (Α' 198), παρέχονται με την παρούσα οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των ως άνω σχετικών άρθρων.

A. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024 αναδιαρθρώνεται το καθεστώς παροχής φορολογικών κινήτρων σε εταιρικούς μετασχηματισμούς. Σκοπός της αναδιάρθρωσης ήταν η ευθυγράμμιση των φορολογικών κινήτρων με τις διατάξεις του ν. 4601/2019 (Α' 44) και ο εκσυγχρονισμός και η ενοποίηση σε ένα νομοθέτημα των κινήτρων που προβλέπονταν στο ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), στα άρθρα 1 – 4 του ν. 2166/1993 (Α' 137), στο Κεφάλαιο Α' του ν. 2578/1998 (Α' 30), στα άρθρα 52 – 56 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013 - Α' 167) και στο άρθρο 61 του ν. 4438/2016 (Α' 220), καταργούμενων ταυτόχρονα των διατάξεων αυτών από την έναρξη ισχύος του ν. 5162/2024. Επιπλέον, δίδονται φορολογικά κίνητρα στην περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Α' 86), ενσωματώνονται οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ του

Συμβουλίου της 19ης Οκτωβρίου 2009 (L310) σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο, καθώς επίσης, δίδονται φορολογικά κίνητρα και στην περίπτωση εισφοράς κλάδου ή ανταλλαγής συμμετοχών που πραγματοποιείται μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής εταιρείας κράτους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο ν.5162/2024.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 47 οριοθετείται το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής στους εθνικούς και διασυννοριακούς μετασχηματισμούς εταιρειών και λοιπών επιχειρήσεων, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρέχονται οι αναγκαίοι ορισμοί. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των άρθρων 49 και 50, οι οποίες αλληλοσυμπληρώνονται, ορίζονται οι κανόνες αποτίμησης, για φορολογικούς σκοπούς, των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών που συμμετέχουν στον μετασχηματισμό, των εταιρικών συμμετοχών που περιέχονται στους μετόχους – εταίρους αυτών, καθώς και των εταιρικών συμμετοχών που αποκτά η εισφέρουσα εταιρεία στην περίπτωση απόσχισης κλάδου, καθώς και η φορολογική μεταχείριση τυχόν υπεραξιών που προκύπτουν κατά το χρόνο του μετασχηματισμού τόσο σε επίπεδο μετόχων όσο και σε επίπεδο λήπτριας, ανά είδος μετασχηματισμού. Με το άρθρο 51 ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη διενέργεια αποσβέσεων, τη μεταφορά φορολογικής ζημίας, αποθεματικών και προβλέψεων και με το άρθρο 52 εισάγονται διατάξεις για τη φορολογική αντιμετώπιση της εισφοράς ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012. Με τις διατάξεις των άρθρων 53 και 54 ρυθμίζονται θέματα διασυννοριακών συγχωνεύσεων και διασυννοριακών διασπάσεων, καθώς και μεταφοράς της καταστατικής έδρας μιας Ευρωπαϊκής Εταιρείας (S.E.) ή μιας Ευρωπαϊκής Συνεταιριστικής Εταιρείας (S.C.E.) από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. και αντίστροφα. Με τις διατάξεις του άρθρου 55 ρυθμίζονται θέματα σχετικά με τη φορολόγηση φορολογικού κατοίκου Ελλάδας μετόχου ή μεριδιούχου διαφανούς εταιρείας σε περίπτωση διασυννοριακού μετασχηματισμού. Με τις διατάξεις του άρθρου 56 ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τις λοιπές φορολογικές απαλλαγές και εισάγεται αντικαταχρηστικός κανόνας για την άρση των ευεργετημάτων των διατάξεων του ν. 5162/2024. Τέλος, με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 προβλέπονται μεταβατικές διατάξεις και ορίζονται οι καταργούμενες διατάξεις, αντίστοιχα.

3. Επισημαίνεται ότι η παράλληλη εφαρμογή των διατάξεων των ν. 5162/2024 και ν. 4935/2022, δεδομένου του σκοπού της ενοποίησης στον ν. 5162/2024 των κινήτρων που προβλέπονταν στο ν.δ. 1297/1972, στον ν. 2166/1993 και στον ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τη ρητή διατύπωση της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 1 του ν. 4935/2022, κατά την οποία προβλέπεται ότι ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, η εφαρμογή των άρθρων 1 – 9 του ν. 4935/2022 αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013. Κατά συνέπεια, διευκρινίζεται ότι στις διατάξεις του ν. 5162/2024 εντάσσονται μετασχηματισμοί για τους οποίους στο σχετικό σχέδιο σύμβασης μετασχηματισμού γίνεται επίκληση των διατάξεων του εταιρικού νόμου 4601/2019 και των διατάξεων του ν. 5162/2024, χωρίς αναφορά σε λοιπές διατάξεις φορολογικού και αναπτυξιακού χαρακτήρα.

Η υπαγωγή στις διατάξεις του ν. 5162/2024 συνεπάγεται την παροχή ευεργετημάτων που αφορούν τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στις λοιπές φορολογίες.

B. ΑΡΘΡΑ 47 – 48 – 53

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ – ΟΡΙΣΜΟΙ – ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΩΝ ΔΙΑΣΠΑΣΕΩΝ

α) Πεδίο εφαρμογής - Ορισμοί

4. Το Μέρος Δ΄ του ν. 5162/2024 εφαρμόζεται, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 47, σε: α) συγχωνεύσεις, β) διασπάσεις, περιλαμβανομένης της μερικής διάσπασης και της απόσχισης κλάδου, γ) σε ανταλλαγές εταιρικών συμμετοχών και δ) μετατροπές εταιρειών.

Σύμφωνα με την περ. α΄ του άρθρου 48, οι εταιρείες που συμμετέχουν στους ως άνω εταιρικούς μετασχηματισμούς πρέπει να έχουν μία από τις εταιρικές μορφές που προβλέπονται στο άρθρο 2 του ν. 4601/2019, ήτοι ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ομόρρυθμες εταιρείες, ετερόρρυθμες εταιρείες, ετερόρρυθμες εταιρείες κατά μετοχές, κοινοπραξίες που προβλέπονται στην παρ. 3 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, ευρωπαϊκές εταιρείες που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (ΕΕ L 294), αστικοί συνεταρισμοί, ευρωπαϊκές συνεταριστικές εταιρείες που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 1435/2003 του Συμβουλίου της 22ής Ιουλίου 2003 (ΕΕ L 207).

5. Ως προς τις μορφές μετασχηματισμών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Μέρους Δ΄ του ν. 5162/2024, είναι αυτές που προβλέπονται από τις διατάξεις της σχετικής εταιρικής νομοθεσίας (ν. 4601/2019), καθόσον, σύμφωνα με τις περ. ε΄, ζ΄ και ια΄ του άρθρου 48 του ν. 5162/2024, ως συγχώνευση, διάσπαση και μετατροπή νοούνται οι αντίστοιχοι εταιρικοί μετασχηματισμοί, όπως αυτοί ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 6, στην παρ. 1 του άρθρου 54 και στο άρθρο 104 του ν. 4601/2019, κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 48 του ν. 5162/2024, στην έννοια της συγχώνευσης δεν περιλαμβάνεται η περίπτωση της συγχώνευσης δια της εξαγοράς, όπως εξάλλου προκύπτει και από τον ορισμό της περ. ε΄ του άρθρου 48.

Επισημαίνεται ότι ως προς τα είδη των μετασχηματισμών που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση, δεν υφίσταται κάποιος περιορισμός σχετικά με το εάν ο μετασχηματισμός άγει προς ανώτερη ή κατώτερη νομική μορφή.

Τέλος, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 47 ορίζεται ότι όπου στο Μέρος Δ΄ του ν. 5162/2024 γίνεται αναφορά σε εισφέρουσα ή λήπτρια εταιρεία, αυτή ισχύει και για δύο ή περισσότερες εισφέρουσες ή λήπτριες εταιρείες.

6. Περαιτέρω, ως προς την **ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών**, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την περ. θ΄ του άρθρου 48 του ν. 5162/2024, ως «ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών» νοείται η πράξη με την οποία μία εταιρεία (αποκτώσα εταιρεία) αποκτά εταιρικές συμμετοχές άλλης εταιρείας (αποκτώμενη εταιρεία) σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση εταιρικών συμμετοχών αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι ύστερα από την ανταλλαγή η αποκτώσα εταιρεία πρόκειται να κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή το πενήντα τοις εκατό (50%) και μία εταιρική συμμετοχή τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας.

Κατά συνέπεια, οι ανταλλαγές εταιρικών συμμετοχών καταλαμβάνουν περιπτώσεις που μία εταιρεία (αποκτώσα) προτίθεται να αποκτήσει τίτλους άλλης εταιρείας (αποκτώμενη). Η αποκτώσα εταιρεία παίρνει τίτλους της αποκτώμενης και οι μέτοχοι – εταίροι αυτής για αντίτιμο λαμβάνουν είτε τίτλους της αποκτώσας που η ίδια εκδίδει είτε ίδιους τίτλους που μεταβιβάζει σε αυτούς.

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

Όσον αφορά στην προϋπόθεση της κατοχής, ύστερα από την ανταλλαγή, τουλάχιστον του 50% της αξίας του κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας συν έναν τίτλο από περισσότερους του ενός μετόχους – εταίρους, αυτή πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα ενώ καταλαμβάνονται και περιπτώσεις που ήδη υφίσταται η προβλεπόμενη πλειοψηφία και η αποκτώσα εταιρεία επιθυμεί σε μεταγενέστερο χρόνο την αύξηση του ποσοστού αυτού.

Επισημαίνεται ότι από τη συνδυαστική ερμηνεία των πιο πάνω διατάξεων της περ. θ' του άρθρου 48 και της περ. γ' του άρθρου 50 του ν. 5162/2024 προκύπτει ότι η αποκτώσα εταιρεία μπορεί να προβεί σε χρηματική καταβολή, ως αντίτιμο των μετοχών της αποκτώμενης που μεταβιβάζουν κατά αναλογία οι μέτοχοι. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι με τις υφιστάμενες διατάξεις δεν ορίζεται καμία προϋπόθεση ως προς το καταβαλλόμενο ποσό έναντι της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδίδει ή μεταβιβάζει η αποκτώσα εταιρεία προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης, σε αντίθεση με τα οριζόμενα στις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΕ.

Σημειώνεται ότι η αποκτώσα μπορεί σε αντάλλαγμα των τίτλων της αποκτώμενης να μεταβιβάζει και ιδίους τίτλους στους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας που έχει στο χαρτοφυλάκιο της από απόκτηση ιδίων μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4548/2018 (Α' 104), στο πλαίσιο της στήριξης της χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής, αλλά δεν μπορεί να δώσει ως αντάλλαγμα τίτλους άλλων εταιρειών τους οποίους εμφανίζει στο χαρτοφυλάκιο της ως συμμετοχές.

β) Μετασχηματισμοί μεταξύ ημεδαπών εταιρειών

7. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 5162/2024 ορίζεται ότι το Μέρος Δ' του ίδιου νόμου εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στους μετασχηματισμούς της παρ. 1, όταν στους μετασχηματισμούς αυτούς συμμετέχουν μόνο ημεδαπές επιχειρήσεις που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς.

Κατά συνέπεια, με βάση τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ημεδαπές επιχειρήσεις, τόσο οι εισφέρουσες όσο και οι λήπτριες, που εμπíπουν στην εν γένει ρυθμιστική εμβέλεια του ΚΦΕ, όπως αναφέρεται και στη σχετική αιτιολογική έκθεση του άρθρου 47, νοείται ότι υπόκεινται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς για σκοπούς εφαρμογής του ν. 5162/2024, ακόμα και αν απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με απαλλαγή που χορηγείται είτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ΚΦΕ, είτε με βάση ειδικότερες διατάξεις.

8. Επισημαίνεται ότι δεδομένης της κατάργησης των διατάξεων των άρθρων 21 έως 31 του ν. 2778/1999 (Α' 295) σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 5193/2025, το Μέρος Δ' του ν. 5162/2024, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 58 του ν. 5193/2025, περί φορολογικών κινήτρων μετασχηματισμών, εφαρμόζεται και α) επί Α.Ε.Ε.Α.Π., η οποία: αα) συνιστάται είτε με συγχώνευση δύο ή περισσότερων εταιρειών, οι οποίες διαθέτουν ακίνητη περιουσία είτε με διάσπαση ή απόσχιση κλάδου εταιρείας, που διαθέτει ακίνητη περιουσία, ή αβ) αποκτά ακίνητη περιουσία, είτε λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση άλλης εταιρείας που διαθέτει ακίνητη περιουσία, είτε λόγω διάσπασης ή απόσχισης κλάδου εταιρείας που διαθέτει ακίνητη περιουσία, αλλά και β) στην εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων και στην ανταλλαγή τίτλων, καθώς και στις συγχωνεύσεις και διασπάσεις Α.Ε.Ε.Α.Π..

γ) Διασυννοριακοί μετασχηματισμοί μεταξύ ημεδαπής και εταιρειών κρατών-μελών της Ε.Ε.

ι. Γενικά ζητήματα

9. Με τις διατάξεις της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 5162/2024 και της υποπερ. βά΄ της περ. β΄ της ίδιας παραγράφου ορίζεται ότι το Μέρος Δ΄ του ίδιου νόμου εφαρμόζεται στους μετασχηματισμούς της παρ. 1 (ήτοι συγχωνεύσεις, διασπάσεις, περιλαμβανόμενης της μερικής διάσπασης και της απόσχισης κλάδου, ανταλλαγές εταιρικών συμμετοχών και μετατροπές εταιρειών), όταν στους μετασχηματισμούς αυτούς συμμετέχουν:

- μία (1) τουλάχιστον ημεδαπή επιχείρηση που έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα,
- και οι λοιπές επιχειρήσεις που συμμετέχουν εδρεύουν και έχουν τη φορολογική κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), έχουν μία από τις μορφές του Μέρους Α΄ του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ και υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β΄ του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαθιστά έναν από τους φόρους αυτούς.

10. Με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 47, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 53 – 55, εισάγονται στον ν. 5162/2024 ρυθμίσεις για τους διασυννοριακούς μετασχηματισμούς, κωδικοποιώντας τις διατάξεις με τις οποίες είχε ενσωματωθεί στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2009/133/ΕΚ. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 47 και του άρθρου 53 οριοθετείται το πεδίο εφαρμογής για τη διασυννοριακή συγχώνευση, διάσπαση και ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών με γνώμονα την εξασφάλιση του δικαιώματος φορολόγησης από το κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρείας (παρ. 7 προοιμίου Οδηγίας 2009/133/ΕΚ). Με τις διατάξεις του άρθρου 54 ρυθμίζονται οι περιπτώσεις μεταφοράς καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας ή μίας ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας που προβλέπονται από την Οδηγία 2009/133/ΕΚ, ενώ με την παρ. 6 του άρθρου 54 εισάγεται και η περίπτωση της διασυννοριακής μετατροπής. Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 55 ρυθμίζεται η φορολόγηση φορολογικού κατοίκου Ελλάδας μετόχου ή μεριδιούχου φορολογικά διαφανούς εταιρείας σε περίπτωση διασυννοριακού μετασχηματισμού.

11. Αναφορικά με τον ορισμό των διασυννοριακών μετασχηματισμών, με τις διατάξεις των περ. στ΄, η΄ και ι΄ του άρθρου 48 του ν. 5162/2024 σχετικά με τη διασυννοριακή συγχώνευση, διάσπαση και μετατροπή αντίστοιχα, γίνεται παραπομπή κατ’ αντιστοιχία στις διατάξεις της περ. ε΄ του άρθρου 53β, της περ. στ΄ του άρθρου 103β και της περ. δ΄ του άρθρου 139β του ν. 4601/2019 [όπως αυτές εισήχθησαν με τον ν. 5055/2023 με τον οποίο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/2121, με την οποία τροποποιήθηκε η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1132].

Πιο συγκεκριμένα, με τις διατάξεις της περ. ε΄ του άρθρου 53β του ν. 4601/2019 ως «**διασυννοριακή συγχώνευση**» ορίζεται κάθε συγχώνευση στην οποία συμμετέχουν μία ή περισσότερες ημεδαπές κεφαλαιουχικές εταιρείες και μία ή περισσότερες αλλοδαπές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Με τις διατάξεις της περ. στ΄ του άρθρου 103β του ν. 4601/2019 ως «**διασυννοριακή διάσπαση**» ορίζεται κάθε διάσπαση που προβλέπεται στο άρθρο 74 του ν. 4601/2019 και στην οποία συμμετέχουν, ως διασπώμενες ή επωφελούμενες, μια ή περισσότερες ημεδαπές ή αλλοδαπές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Σημειώνεται ότι στο άρθρο 74 του ν. 4601/2019 προβλέπεται η περίπτωση της διάσπασης με σύσταση νέας εταιρείας ή νέων εταιρειών.

Τέλος, με τις διατάξεις της περ. δ΄ του άρθρου 139β του ν. 4601/2019 ως «**διασυννοριακή μετατροπή**» ορίζεται η πράξη με την οποία μια εταιρεία, χωρίς να λυθεί ή να τεθεί υπό εκκαθάριση, μετατρέπει τη νομική μορφή υπό την οποία είναι καταχωρισμένη σε ένα κράτος μέλος αφετηρίας, σε μια νομική μορφή του κράτους μέλους προορισμού, περιεχόμενη στο Παράρτημα ΙΙ της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/1132 και

μεταφέρει τουλάχιστον την καταστατική έδρα της στο κράτος μέλος προορισμού, διατηρώντας τη νομική προσωπικότητά της, εφόσον η Ελλάδα αποτελεί είτε το κράτος μέλος αφετηρίας, είτε το κράτος μέλος προορισμού. Περαιτέρω, ως εταιρεία με βάση τις πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 139β του ν. 4601/2019 ορίζεται η ανώνυμη εταιρεία, η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, η ευρωπαϊκή εταιρεία και κάθε άλλη εταιρεία με μορφή που απαριθμείται στο Παράρτημα II της Οδηγίας 2017/1132/ΕΕ.

Κατά συνέπεια, στην περίπτωση διασυννοριακών συγχωνεύσεων και διασπάσεων σε ό,τι αφορά τις ημεδαπές εταιρείες, φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, αυτές πρέπει να έχουν τη μορφή της κεφαλαιουχικής εταιρείας, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του ν. 4601/2019 και να εμπίπτουν στη ρυθμιστική εμβέλεια του ΚΦΕ, ακόμα και αν απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με απαλλαγή που χορηγείται είτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ΚΦΕ είτε με βάση ειδικότερες διατάξεις. Αναφορικά με τις εταιρείες με έδρα και φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αυτές πρέπει να έχουν μια από τις μορφές του Μέρους Α΄ του Παραρτήματος I της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή του Παραρτήματος II της Οδηγίας 2017/1132 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 2017, σχετικά με ορισμένες πτυχές του εταιρικού δικαίου (L 169), που εμπίπτει στον ορισμό της κεφαλαιουχικής εταιρείας, σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο του κράτους μέλους της καταστατικής τους έδρας, και επιπλέον να υπόκεινται σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β΄ του Παραρτήματος I της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

Όσον αφορά στην περίπτωση της **διασυννοριακής μετατροπής**, από τη συνδυαστική ερμηνεία των διατάξεων της περ. ι΄ του άρθρου 48 του ν. 5162/2024 και των περ. α΄ και δ΄ του άρθρου 139β του ν. 4601/2019 προκύπτει ότι προκειμένου για μετατροπή ημεδαπής εταιρείας η μετατραπείσα δύναται να είναι ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία ή ευρωπαϊκή εταιρεία, ενώ σε περίπτωση μετατροπής αλλοδαπής εταιρείας η προερχόμενη από τη μετατροπή εταιρεία πρέπει να έχει μια από τις μορφές που απαριθμούνται στο Μέρος Α΄ του Παραρτήματος I της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, συμπεριλαμβανομένης της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή του Παραρτήματος II της Οδηγίας 2017/1132 και όσον αφορά την αλλοδαπή πρέπει να υπόκεινται σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β΄ του Παραρτήματος I της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαθιστά έναν από τους φόρους αυτούς.

12. Σε ότι αφορά τη **διασυννοριακή ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών**, η οποία δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4601/2019, από τη στενή ερμηνεία των διατάξεων της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 47 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. α΄ του άρθρου 48 προκύπτει ότι οι εμπλεκόμενες ημεδαπές εταιρείες θα έχουν μια από τις μορφές των εταιρειών του άρθρου 2 του ν. 4601/2019, ενώ οι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα και φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα έχουν μια από τις μορφές του Μέρους Α΄ του Παραρτήματος I της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ και θα υπόκεινται σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β΄ του Παραρτήματος I της ίδιας Οδηγίας, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαθιστά έναν από τους φόρους αυτούς.

13. Επισημαίνεται ότι οι προβλέψεις του Μέρους Δ΄ του ν. 5162/2024 εφαρμόζονται ανεξάρτητα από τη φορολογική κατοικία των μετόχων ή εταίρων, οι οποίοι μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, φορολογικοί κάτοικοι κρατών μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τρίτων χωρών, ωστόσο τα ευεργετήματα του άρθρου 50, όπως αναλύονται κατωτέρω, 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 της περ. ε΄ της παρ. 1 του άρθρου 5 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.1032/26.1.2015 εγκύκλιος).

14. Σημειώνεται ότι σε όλες τις ως άνω μορφές των διασυννοριακών μετασχηματισμών, οι αλλοδαπές εταιρείες πρέπει να υπάγονται εν τοις πράγμασι σε έναν από τους αναφερόμενους στο Μέρος Β΄ του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ φόρους, χωρίς τη δυνατότητα απαλλαγής, βάσει ειδικότερων διατάξεων νόμων ή προβλέψεων περί υποκειμενικών απαλλαγών.

II. Ειδικές προϋποθέσεις για τις διασυννοριακές συγχωνεύσεις και διασπάσεις

15. Περαιτέρω, σε ότι αφορά ειδικότερα τις διασυννοριακές συγχωνεύσεις και διασπάσεις, οι οποίες πραγματοποιούνται υπό το πλαίσιο του ν. 4601/2019 και με βάση όσα ορίζονται στις διατάξεις αυτές για το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματα των μετασχηματισμών, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 5162/2024 τίθενται επιπλέον προϋποθέσεις για την υπαγωγή στις διατάξεις του Μέρους Δ΄ του πιο πάνω νόμου και τη χορήγηση των σχετικών φορολογικών κινήτρων, ως ακολούθως:

α) Η εισφέρουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία και φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι ημεδαπή εταιρεία και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αν μετά από τη διασυννοριακή συγχώνευση ή τη διασυννοριακή διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδας μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας.

Η ως άνω περίπτωση 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. Σημειώνεται ότι σε ότι αφορά τη διασυννοριακή διάσπαση, αυτή καταλαμβάνει τη διάσπαση με σύσταση νέας εταιρείας ή εταιρειών, όπως προκύπτει από τον ορισμό που δίνεται με τις διατάξεις του άρθρου 103β του ν. 4601/2019.

Για παράδειγμα, η περίπτωση κατά την οποία εταιρεία κράτους μέλους Α (ΚΜ-Α) απορροφάται από ημεδαπή λήπτρια εταιρεία με προσάρτηση των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων σε υφιστάμενη μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας στο ΚΜ-Α, δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του Μέρους Δ΄ του ν. 5162/2024.

Κατά συνέπεια, 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 δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής λήπτριας στην αλλοδαπή.

β) Η λήπτρια εταιρεία είναι αλλοδαπή εταιρεία και φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αν μετά από τη διασυννοριακή συγχώνευση ή τη διασυννοριακή διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού που βρίσκονται στην Ελλάδα, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις της συγχώνευσης ή διάσπασης (κοινής, μερικής, απόσχισης κλάδου) 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).

Για παράδειγμα:

- i) ελληνική εταιρεία απορροφάται από εταιρεία κράτους μέλους – Β (ΚΜ-Β), η οποία αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, λόγω του ότι τα εισφερόμενα στοιχεία με φυσική παρουσία στην Ελλάδα δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής λήπτριας στην Ελλάδα,
- ii) ελληνική εταιρεία διασπάται μερικώς και εισφέρει το βιομηχανικό της κλάδο (εργοστάσιο) προς εταιρεία του ΚΜ-Β η οποία αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, λόγω του ότι ο εγκατεστημένος στην Ελλάδα βιομηχανικός κλάδος δημιουργεί μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής λήπτριας στην Ελλάδα,
- iii) εταιρεία ΚΜ-Α με βιομηχανικό κλάδο (εργοστάσιο) στην Ελλάδα αποσχίζει τον κλάδο αυτό σε εταιρεία του ΚΜ-Β, η οποία ως αποτέλεσμα της πράξης αυτής αποκτά στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση (κλάδος εγκατεστημένος στην Ελλάδα).

16. Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 53 του ν. 5162/2024, εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και η λήπτρια εταιρεία είναι αλλοδαπή εταιρεία και φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., το παρόν άρθρο εφαρμόζεται αν η διασυννοριακή συγχώνευση ή η διασυννοριακή διάσπαση επιφέρει τη μεταβίβαση κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.. Σε αυτή την περίπτωση, η εισφέρουσα εταιρεία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για την υπεραξία στην ημεδαπή και δικαιούται περαιτέρω πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που θα επιβαλλόταν στο κράτος μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, αν δεν εφαρμόζονταν οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 9 και 68 του ΚΦΕ.

Τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση απόσχισης κλάδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 53 του ν. 5162/2024.

Για παράδειγμα, ελληνική Α.Ε. (εισφέρουσα) απορροφάται από εταιρεία (λήπτρια) ΚΜ-Α. Η ελληνική εταιρεία διατηρεί κλάδο δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση στο ΚΜ-Β. Η υπεραξία για την εισφέρουσα ημεδαπή εταιρεία φορολογείται στην ημεδαπή αλλά δικαιούται πίστωση φόρου έναντι του φόρου που αναλογεί στην Ελλάδα ίση με το ποσό του φόρου που θα καταβαλλόταν στο ΚΜ-Β εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

δ) Μετασχηματισμοί μεταξύ ημεδαπής και εταιρειών κρατών εκτός Ε.Ε.

17. Με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 5162/2025 ορίζεται ότι ειδικά στην περίπτωση εισφοράς κλάδου ή ανταλλαγής συμμετοχών αλλοδαπής εταιρείας κράτους εκτός Ε.Ε., οι διατάξεις του Μέρους Δ' του ίδιου ως άνω νόμου εφαρμόζονται και όταν στις πιο πάνω μορφές μετασχηματισμών συμμετέχει μία (1) τουλάχιστον ημεδαπή επιχείρηση που έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα και οι λοιπές επιχειρήσεις που συμμετέχουν εδρεύουν και έχουν τη φορολογική κατοικία τους σε κράτος εκτός της Ε.Ε. που έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) ή Σύμβαση Διοικητικής Συνδρομής (ΣΔΣ).

18. Με τις ως άνω διατάξεις, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 53 του ν. 5162/2024, προβλέπεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024 και στις περιπτώσεις εισφοράς κλάδου και ανταλλαγής συμμετοχών από ημεδαπή εταιρεία σε εταιρεία που εδρεύει σε κράτος εκτός της Ε.Ε. και αντιστρόφως, υπό την προϋπόθεση της ύπαρξης ΣΑΔΦ σε ισχύ ή ΣΔΣ σε ισχύ με τη χώρα μας. Η «ανταλλαγή συμμετοχών» ορίζεται στην περ. θ) και ο «κλάδος» ορίζεται στην περ. ιβ) του άρθρου 48 του ν. 5162/2024. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι, η εισφορά κλάδου, εντάσσεται στην έννοια της «απόσχισης κλάδου» της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 47

του ν. 5162/2024 και επισημαίνεται ότι στην έννοια της «εισφοράς κλάδου» περιλαμβάνεται και η εισφορά υποκαταστήματος.

Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται και όταν η αλλοδαπή εταιρεία (εισφέρουσα ή λήπτρια) :

α) έχει την καταστατική έδρα της σε κράτος μέλος της Ε.Ε. και την φορολογική κατοικία της σε κράτος εκτός της Ε.Ε. που έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) ή Σύμβαση Διοικητικής Συνδρομής (ΣΔΣ)

ή

β) έχει την καταστατική έδρα της σε κράτος εκτός της Ε.Ε. που έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) ή Σύμβαση Διοικητικής Συνδρομής (ΣΔΣ) και τη φορολογική κατοικία της σε κράτος μέλος της Ε.Ε..

19. Ειδικότερα, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων ισχύουν στους διασυνοριακούς εντός ΕΕ μετασχηματισμούς, διευκρινίζεται ότι ως προς την εισφορά κλάδου, οι συμμετέχουσες εταιρείες, αφενός ημεδαπές, φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, και αφετέρου αλλοδαπές, φορολογικοί κάτοικοι τρίτων χωρών εκτός Ε.Ε., πρέπει να έχουν τη μορφή της κεφαλαιουχικής εταιρείας. Επίσης, οι ημεδαπές εταιρείες πρέπει να εμπίπτουν στις διατάξεις του ΚΦΕ ακόμα και αν απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με απαλλαγή που χορηγείται είτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ΚΦΕ είτε με βάση ειδικότερες διατάξεις, ενώ οι αλλοδαπές εταιρείες πρέπει να υπόκεινται εν τοις πράγμασι σε φόρο εισοδήματος, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής.

Σε ό,τι αφορά την ανταλλαγή συμμετοχών, οι ημεδαπές εταιρείες μπορούν να έχουν μια από τις μορφές των εταιρειών του άρθρου 2 του ν. 4601/2019 και να εμπίπτουν στις διατάξεις του ΚΦΕ ακόμα και αν απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με απαλλαγή που χορηγείται είτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ΚΦΕ είτε με βάση ειδικότερες διατάξεις. Οι αλλοδαπές εταιρείες πρέπει να έχουν τη μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας και να υπόκεινται εν τοις πράγμασι σε εταιρικό φόρο, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής. Σε ό,τι αφορά τις αλλοδαπές εταιρείες, η εταιρική μορφή, καθώς και η εν τοις πράγμασι υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος πρέπει να διαπιστώνονται με κάθε πρόσφορο τρόπο, όπως για παράδειγμα με εταιρικά έγγραφα σύστασης της εταιρείας, υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή, κατά περίπτωση.

20. Περαιτέρω, στην **εισφορά κλάδου** εφαρμόζονται οι τιθέμενες με βάση τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 53 του ν. 5162/2024 προϋποθέσεις, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του Μέρους Δ' του πιο πάνω νόμου εφαρμόζονται όταν:

α) Η εισφέρουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία και φορολογικός κάτοικος χώρας εκτός Ε.Ε. με την οποία υπάρχει σε ισχύ ΣΑΔΦ ή ΣΔΣ και η λήπτρια εταιρεία είναι ημεδαπή εταιρεία φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αν μετά από την εισφορά κλάδου τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδας μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας.

Η ως άνω περίπτωση καταλαμβάνει την εισφορά κλάδου εταιρείας που είναι φορολογικός κάτοικος κράτους εκτός 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.

Κατά συνέπεια, 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 δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής λήπτριας στην αλλοδαπή.

β) Η λήπτρια εταιρεία είναι αλλοδαπή εταιρεία και φορολογικός κάτοικος κράτους εκτός Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αν μετά από την εισφορά κλάδου τα στοιχεία του ενεργητικού που βρίσκονται στην Ελλάδα, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημιές που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην εισφορά κλάδου ημεδαπής εταιρείας προς αλλοδαπή λήπτρια φορολογικό κάτοικο κράτους εκτός 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).

21. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 53 του ν. 5162/2024 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση απόσχισης κλάδου, εφόσον η ημεδαπή εταιρεία εισφέρει τη μόνιμη εγκατάστασή της που βρίσκεται σε κράτος εκτός της Ε.Ε., σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου αυτού, η προκύπτουσα στην περίπτωση αυτή υπεραξία φορολογείται στην Ελλάδα κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα η διασυννοριακή απόσχιση κλάδου, κατά παρέκκλιση της περ. β' του άρθρου 50. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται χωρίς τη δυνατότητα πίστωσης φόρου ελλείψει ρητής προς τούτο διάταξης.

22. Σε ό,τι αφορά την ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών, οι διατάξεις του Μέρους Δ' εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την φορολογική κατοικία των μετόχων, ωστόσο, τα φορολογικά πλεονεκτήματα, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν. 5162/2024, παρέχονται μόνο σε ημεδαπούς φορολογικούς κατοίκους ή αλλοδαπούς με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με όσα έχουν διευκρινιστεί ανωτέρω στο κεφάλαιο γ της Ενότητας Β και ειδικότερα στην παράγραφο 13 της παρούσας, σχετικά με την ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών μεταξύ ημεδαπών και εντός Ε.Ε. εταιρειών.

ε) Εισφορά ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας

23. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 5162/2024, το Μέρος Δ' του ίδιου νόμου εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις εισφοράς ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 σε υφιστάμενη ή νέα εταιρεία της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4601/2019, περί υποκειμένων των εταιρικών μετασχηματισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η εισφερόμενη ατομική επιχείρηση ή κοινοπραξία της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 48 του ν. 5162/2024 ορίζεται η ατομική επιχείρηση ως η επιχείρηση που έχει οργανωθεί και ασκείται από φυσικό πρόσωπο.

24. Συνεπώς, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων τόσο η εισφέρουσα όσο και η λήπτρια εταιρεία πρέπει να είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και περαιτέρω η λήπτρια, η οποία δύναται να είναι υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη εταιρεία, πρέπει να έχει μια από τις μορφές που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4601/2019.

Ως εισφορά για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων νοείται η μεταβίβαση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων που εξυπηρετούν τους σκοπούς της ατομικής επιχείρησης ή της κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, ώστε μετά την εισφορά να παύει η δραστηριότητα των πιο πάνω προσώπων.

Επίσης, δεδομένου ότι με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 47 οι μετασχηματισμοί της παρ. 1 του άρθρου 47 περιλαμβάνουν και την περίπτωση δύο ή περισσότερων εισφερούσων ή λήπτριων εταιρειών σημειώνεται ότι η εισφορά περισσότερων της μίας ατομικών επιχειρήσεων δεν εμπίπτει στις διατάξεις του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024 για την παροχή των προβλεπόμενων φορολογικών κινήτρων, καθόσον η ατομική επιχείρηση δεν αποτελεί εταιρεία. Για την πραγματοποίηση της οριζόμενης στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 5162/2024 εισφοράς ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται στις

διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4548/2018, περί των εισφορών σε είδος και αποτίμησης των εισφορών αυτών, με την επιφύλαξη τυχόν ειδικότερων διατάξεων που ρυθμίζουν το θεσμικό πλαίσιο σύστασης και λειτουργίας της εταιρικής μορφής της λήπτριας εταιρείας, εφόσον ορίζουν άλλως, αναφορικά με διαδικαστικά ζητήματα σε περίπτωση εισφοράς σε είδος.

στ) Κλάδος δραστηριότητας (εισφορά ή απόσχιση)

25. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιβ' του άρθρου 48 του ν. 5162/2024, ως «κλάδος δραστηριότητας» νοείται το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας ή τα εξατομικευμένα περιουσιακά στοιχεία με τις συναφείς προς αυτά υποχρεώσεις, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή, σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα, ανεξαρτήτως εάν από την εκμετάλλευση των στοιχείων αυτού προκύπτουν έσοδα πριν από τον μετασχηματισμό.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54 του ν. 4601/2019 ορίζεται ότι κλάδος δραστηριότητας είναι το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή, σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Εξάλλου, όπως προκύπτει τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 5162/2024, όσο και από την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω άρθρου, οι μορφές μετασχηματισμών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 5162/2024 και ειδικότερα η μερική διάσπαση και η εισφορά κλάδου και ο κλάδος δραστηριότητας έχουν την έννοια που ορίζεται στις διατάξεις του ν. 4601/2019, για λόγους ενότητας της ρύθμισης.

Κατόπιν τούτου και με δεδομένο ότι ο ν. 5162/2024 δεν καθορίζει το πλαίσιο διενέργειας των μετασχηματισμών, το οποίο ρυθμίζεται αποκλειστικά από την εταιρική νομοθεσία, αλλά παρέχει φορολογικά κίνητρα σε μετασχηματισμούς που διενεργούνται κατά τις διατάξεις του ν. 4601/2019 και κατά τα εκεί οριζόμενα, για τις περιπτώσεις που υπάρχει σχετική πρόβλεψη, όπως είναι η διάσπαση, ως κλάδος δραστηριότητας νοείται αυτός που περιλαμβάνεται στο σχέδιο της σύμβασης του μετασχηματισμού. Σε κάθε περίπτωση για την παροχή των φορολογικών ευεργετημάτων, η έννοια του κλάδου ορίζεται με τις διατάξεις της περ. ιβ' του άρθρου 48 του ν. 5162/2024.

Γ. ΑΡΘΡΑ 49 – 50 – 51

ΚΑΝΟΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ – ΚΑΝΟΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ – ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ, ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

26. Με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 5162/2024 ορίζεται το πλαίσιο αποτίμησης, για σκοπούς φορολόγησης, των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που συμμετέχουν στον μετασχηματισμό και των εταιρικών συμμετοχών για τους μετόχους - εταίρους αυτών, κατά περίπτωση, ανάλογα με τη συγκεκριμένη κατηγορία μετασχηματισμού, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ίδιου νόμου ρυθμίζεται η φορολόγηση της υπεραξίας που προκύπτει, κατά περίπτωση, ανάλογα με τη συγκεκριμένη κατηγορία μετασχηματισμού. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 αλληλοσυμπληρώνονται προκειμένου να επιτυγχάνεται η ουδετεροποίηση του μετασχηματισμού και η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος της υπεραξίας που προκύπτει, κατά περίπτωση, ανάλογα με τη μορφή μετασχηματισμού.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 51 ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη διενέργεια αποσβέσεων και τη μεταφορά ζημιών, αποθεματικών και προβλέψεων στη λήπτρια εταιρεία.

α) Συγχώνευση, διάσπαση και μετατροπή

α1) Λήπτρια εταιρεία

27. Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. αά' της περ. α' του άρθρου 49 του ν. 5162/2024, η συγχώνευση, η διάσπαση ή η μετατροπή δεν αυξάνουν τη φορολογητέα αξία των περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται στη λήπτρια εταιρεία ή, προκειμένου περί μετατροπής, παραμένουν στην εταιρεία υπό τη νέα νομική της μορφή, ενώ με τις διατάξεις της υποπερ. αά' της περ. α' του άρθρου 50 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι η υπεραξία που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη διάσπαση ή τη μετατροπή δεν συνεπάγεται φορολογική υποχρέωση για τη λήπτρια εταιρεία ή, προκειμένου περί μετατροπής, για την εταιρεία υπό τη νέα νομική της μορφή.

28. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 49, σε περίπτωση συγχώνευσης, διάσπασης και μετατροπής τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που μεταβιβάζονται λόγω καθολικής διαδοχής στη λήπτρια εταιρεία αποτυπώνονται στα βιβλία της λήπτριας εταιρείας (φορολογική βάση) με την ίδια φορολογική αξία που είχαν αμέσως πριν από τον μετασχηματισμό στα βιβλία της εισφέρουσας εταιρείας. Επίσης, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 50, σε περίπτωση συγχώνευσης, διάσπασης και μετατροπής η ουδετερότητα του μετασχηματισμού διασφαλίζεται με την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος της λήπτριας κατά το χρόνο συντέλεσης της συγχώνευσης ή της διάσπασης. Η απαλλαγή αυτή προϋποθέτει αλλά και επιτυγχάνεται με την πρόβλεψη ότι η λήπτρια εταιρεία συνεχίζει να διατηρεί, στη φορολογική βάση την ίδια αξία (δεν αποδίδει αξία μεγαλύτερη από αυτήν) που είχε η μεταβιβαζόμενη περιουσία στα χέρια της εισφέρουσας πριν τον μετασχηματισμό.

Εξάλλου, με την αιτιολογική έκθεση του ίδιου ως άνω άρθρου επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του ν. 5162/2024 που αφορούν τα φορολογικά κίνητρα μετασχηματισμών δεν επιβάλλουν ούτε προβλέπουν τη διενέργεια αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στο πλαίσιο της συγχώνευσης, διάσπασης και μετατροπής. Η ύπαρξη ή όχι υποχρέωσης για διενέργεια αποτίμησης καθορίζεται από τον ν. 4601/2019 και το εν γένει εταιρικό δίκαιο. Στην περίπτωση που διενεργηθεί αποτίμηση, προβλέπεται ότι οι τυχόν υπεραξίες που θα προκύψουν απαλλάσσονται από τον φόρο κατά τον χρόνο της συγχώνευσης, διάσπασης και μετατροπής. Η παρ. 1 του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν εφαρμόζεται στην εν γένει συγχώνευση και διάσπαση.

29. Από τα ανωτέρω συνάγονται τα ακόλουθα:

α) Το εταιρικό δίκαιο είναι εκείνο που καθορίζει την υποχρέωση διενέργειας αποτίμησης των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων.

β) Η λήπτρια παρακολουθεί τα εισφερόμενα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (λογιστική και φορολογική βάση). Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η αναβολή της φορολογίας της τυχόν υπεραξίας σε επίπεδο λήπτριας κατά το χρόνο του μετασχηματισμού, διασφαλίζοντας την ουδετερότητα του μετασχηματισμού κατά το χρόνο εκείνο.

Η περιουσία που θα περιέλθει στη λήπτρια εταιρεία θα φορολογηθεί στο μέλλον, όταν θα προκύψει κάποιο γεγονός φορολόγησης σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως, για παράδειγμα, όταν η λήπτρια θα προβεί σε μεταβίβαση κάποιου στοιχείου ενεργητικού που είχε περιέλθει σε αυτήν από την εισφέρουσα στο πλαίσιο του μετασχηματισμού. 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 ο χρόνος παύσης λειτουργίας υποκαταστήματος (π.χ. κλείσιμο / διακοπή εργασιών, πώληση) ή ο χρόνος που τα στοιχεία μεταφέρονται λογιστικά στα βιβλία της έδρας.

Επισημαίνεται ότι δεν λαμβάνει χώρα γεγονός φορολόγησης κατά τα ανωτέρω, σε περίπτωση περαιτέρω μετασχηματισμού της λήπτριας εταιρείας ή της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 5 του άρθρου 56 του ν. 5162/2024.

Προς τον σκοπό της φορολόγησης της τυχόν υπεραξίας σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν μέρος των εισφερόμενων στο πλαίσιο του μετασχηματισμού περιουσιακών στοιχείων 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.

Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας προς φορολόγηση, λαμβάνονται υπόψη και οι αποσβέσεις των εισφερόμενων στοιχείων που διενεργήθηκαν στη φορολογική βάση, από το χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (δημοσίευση ΓΕΜΗ) μέχρι την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα το γεγονός φορολόγησης.

Σημειώνεται ότι όταν μεταξύ των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται και οχήματα, η υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά τους δεν φορολογείται κατά το χρόνο του μετασχηματισμού και συνεπώς η προβλεπόμενη με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972 (Α' 64) δήλωση υποβάλλεται χωρίς την υποχρέωση καταβολής φόρου. Η σχετική υπεραξία θα φορολογηθεί σε επίπεδο λήπτριας εταιρείας, όταν λάβει χώρα γεγονός φορολόγησης, σύμφωνα με όσα αναφέρονται παραπάνω (π.χ. μεταβίβαση του οχήματος από τη λήπτρια εταιρεία).

γ) Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης του συνόλου ή μέρους της καθαρής θέσης του εισφερόμενου κεφαλαίου δεν έχει εφαρμογή η παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 50. Εξάλλου, σε αντίθετη περίπτωση θα ανέκυπτε ζήτημα διπλής φορολόγησης της υπεραξίας που περιλαμβάνεται στην υπόψη καθαρή θέση.

δ) Στην περίπτωση μετατροπής, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που παραμένουν στην εταιρεία υπό τη νέα νομική της μορφή αποτυπώνονται στο νομικό πρόσωπο με την ίδια φορολογική αξία που είχαν αμέσως πριν από τον μετασχηματισμό (μετατροπή). Κατά συνέπεια και στην περίπτωση αυτή υφίσταται αναβολή της φορολογίας της τυχόν υπεραξίας σε επίπεδο του νομικού προσώπου με τη νέα εταιρική μορφή κατά το χρόνο της μετατροπής, διασφαλίζοντας την ουδετερότητα του μετασχηματισμού κατά το χρόνο εκείνο. Η υποχρέωση αποτίμησης ή όχι των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της μετατρεπόμενης αποτελεί ζήτημα που ρυθμίζεται από το εταιρικό δίκαιο. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης τυχόν προκύπτουσας υπεραξίας θα έχουν αναλογική εφαρμογή τα αναφερόμενα στην περίπτωση γ' , δεδομένου ότι ως αναφέρεται στην αιτιολογική του άρθρου 49 στη μετατροπή δεν κεφαλαιοποιούνται κέρδη.

30. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της υποπερ. α' της περ. α' του άρθρου 50 του ν. 5162/2024 ορίζεται ότι η λήπτρια εταιρεία που συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας ή εισφέρουσα εταιρεία που συμμετέχει στο κεφάλαιο της λήπτριας εταιρείας δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει ως αποτέλεσμα της ακύρωσης της αξίας της συμμετοχής τους λόγω σύγχυσης, υπό την έννοια του άρθρου 453 του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984, Α' 164), που επήλθε από τη συγχώνευση.

Στην περίπτωση αυτή τυχόν ζημία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, καθόσον η υπεραξία από την ίδια αιτία δεν φορολογείται. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που θυγατρική (λήπτρια) απορροφά τη μητρική της εταιρεία (εισφέρουσα), τυχόν χρεωστική διαφορά (ζημία) δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

α2) Μέτοχος – εταίρος εισφέρουσας εταιρείας

31. Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. α' της περ. α' του άρθρου 49 του ν. 5162/2024, ως φορολογητέα αξία των εταιρικών συμμετοχών που περιέρχονται στον μέτοχο ή εταίρο της εισφέρουσας ή της υπό μετατροπή εταιρείας από τη λήπτρια εταιρεία λαμβάνεται η αποτίμηση αυτών σε αγοραία αξία

κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της συγχώνευσης ή διάσπασης ή μετατροπής. Στην περίπτωση της συγχώνευσης ή διάσπασης, εφόσον οι εταιρικές συμμετοχές μεταβιβασθούν από τους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας εντός δύο (2) ετών από την ολοκλήρωση της συγχώνευσης ή διάσπασης, ως τιμή κτήσης αυτών θεωρείται η αξία που είχαν αμέσως πριν από τον μετασχηματισμό.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της υποπερ. αβ' της περ. α' του άρθρου 50 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας ή της υπό μετατροπή εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που προκύπτει λόγω του μετασχηματισμού, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.

32. Με τις πιο πάνω διατάξεις προβλέπεται ότι οι μέτοχοι ή εταίροι των εταιρειών που συμμετέχουν στον μετασχηματισμό θα αποτιμούν τις εταιρικές συμμετοχές που λαμβάνουν από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία αξία, κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού.

Επομένως, ο μέτοχος ή εταίρος έχει οριστική απαλλαγή για την υπεραξία που προκύπτει λόγω μετασχηματισμού, η οποία ενσωματώνεται στην αξία των εταιρικών συμμετοχών που παίρνει ως αντάλλαγμα ή που αυξάνεται στην περίπτωση μετατροπής.

Περαιτέρω, σε περίπτωση χρηματικής καταβολής, σε φόρο υπόκειται το εισόδημα (υπεραξία) που προκύπτει κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού και αντιστοιχεί στο τμήμα της χρηματικής αυτής καταβολής. Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο μέτοχο ή εταίρο η εν λόγω υπεραξία φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΕ και το εισόδημα αυτό συμπεριλαμβάνεται στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου, ενώ για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες η υπόψη υπεραξία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ΚΦΕ.

Η ανωτέρω οριστική απαλλαγή ανατρέπεται στην περίπτωση που ο μέτοχος ή εταίρος μεταβιβάσει τις αποκτώμενες εταιρικές συμμετοχές που έχουν περιέλθει σε αυτόν από τη συγχώνευση ή τη διάσπαση εντός διετίας από την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού. Στην περίπτωση μεταβίβασης των εταιρικών συμμετοχών εντός της διετίας, ως τιμή κτήσης τους λαμβάνεται η αξία που είχαν αμέσως πριν από τον μετασχηματισμό. Σημειώνεται ότι με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 49 στην περίπτωση αυτή, οι απαλλαγές που ισχύουν για τους λοιπούς μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας και για τις εταιρείες που συμμετέχουν στην συγχώνευση ή διάσπαση δεν θίγονται.

Τονίζεται ότι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, το δεύτερο εδάφιο της υποπερ. αβ' της περ. α' του άρθρου 49 του ν. 5162/2024, με το οποίο ρυθμίζεται το ζήτημα της υπό τις ως άνω προϋποθέσεις άρσης της απαλλαγής, δεν καταλαμβάνει τη μετατροπή. Κατά συνέπεια, ο μέτοχος ή εταίρος της υπό μετατροπή εταιρείας απαλλάσσεται από την τυχόν υπεραξία ανεξάρτητα από τη μεταγενέστερη και εντός διετίας μεταβίβαση των εταιρικών συμμετοχών του.

Όταν ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας ή μετατρεπόμενης είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα η υπεραξία που προκύπτει κατά τη συγχώνευση, διάσπαση ή μετατροπή δεν υπόκειται στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης της. Περαιτέρω, σε περίπτωση συγχώνευσης και προκειμένου για ανώνυμες εταιρίες δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 71B του ΚΦΕ.

Διευκρινίζεται ότι προς αποφυγή καταχρήσεων, γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που λάβει χώρα κεφαλαιοποίηση ή διανομή ποσού της σχετικής υπεραξίας εντός του χρονικού ορίου της διετίας, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ και περαιτέρω του άρθρου 62 του ίδιου νόμου.

Επισημαίνεται ότι δεν λαμβάνει χώρα γεγονός φορολόγησης κατά τα ανωτέρω, σε περίπτωση περαιτέρω μετασχηματισμού εντός διετίας, με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 56 του ν. 5162/2024.

β) Απόσχιση κλάδου

βα) Λήπτρια εταιρεία

33. Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. β' του άρθρου 49 του ν. 5162/2024, ως προς τα περιουσιακά στοιχεία που εισφέρονται στο πλαίσιο απόσχισης κλάδου εφαρμόζεται αναλόγως η υποπερ. α' της περ. α' του ίδιου άρθρου.

34. Κατά συνέπεια, σε ότι αφορά τη μεταχείριση της υπεραξίας που αποκτά η λήπτρια εταιρεία εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα ανωτέρω στο υποκεφάλαιο α1 του κεφαλαίου α της ενότητας Γ (παρ. 27 έως και 29).

ββ) Εισφέρουσα εταιρεία

35. Σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της περ. β' του άρθρου 49 του ν. 5162/2024, ως φορολογητέα αξία των εταιρικών συμμετοχών της λήπτριας εταιρείας που λαμβάνει η εισφέρουσα εταιρεία σε περίπτωση απόσχισης κλάδου λαμβάνεται η αποτίμηση αυτών σε αγοραία αξία ως είχε κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσης της απόσχισης. Εφόσον οι εταιρικές συμμετοχές μεταβιβασθούν από την εισφέρουσα εταιρεία, εντός δύο (2) ετών από την ολοκλήρωση της απόσχισης κλάδου, ως τιμή κτήσης αυτών θεωρείται η αξία που είχαν τα εισφερόμενα από αυτήν περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν από την απόσχιση του κλάδου.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 50 του ν. 5162/2024 ορίζεται ότι η εισφέρουσα εταιρεία απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει λόγω της εισφοράς του κλάδου δραστηριότητας.

36. Από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει σαφώς, όπως και στην περίπτωση της συγχώνευσης και διάσπασης, ότι δεν τίθεται θέμα φορολόγησης της τυχόν υπεραξίας που αποκτά η εισφέρουσα εταιρεία λόγω του μετασχηματισμού κατά τον χρόνο αυτό, 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 η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από την λήπτρια στην αγοραία τους αξία. Μάλιστα, η σχετική απαλλαγή της υπεραξίας είναι οριστική, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 και της παρ. 6 του άρθρου 71B του ΚΦΕ, σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησης της.

37. Σημειώνεται ότι η απαλλαγή της εισφέρουσας εταιρείας σχετίζεται με τη διακράτηση των εταιρικών συμμετοχών για χρονικό διάστημα δύο ετών από την ολοκλήρωση της απόσχισης του κλάδου και συνεπώς, η σχετική απαλλαγή δεν ισχύει εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία μεταβιβάσει τις αποκτώμενες εταιρικές συμμετοχές εντός του πιο πάνω χρονικού διαστήματος. Στην περίπτωση αυτή, ως τιμή κτήσης των εταιρικών συμμετοχών λαμβάνεται η αξία που είχαν τα εισφερόμενα από αυτήν περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν από την απόσχιση του κλάδου.

Επισημαίνεται ότι δεν λαμβάνει χώρα γεγονός φορολόγησης κατά τα ανωτέρω, σε περίπτωση μεταβίβασης των εταιρικών συμμετοχών λόγω περαιτέρω μετασχηματισμού εντός διετίας, με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 56 του ν. 5162/2024.

Όπως και στην περίπτωση της συγχώνευσης και διάσπασης, προς αποφυγή καταχρήσεων, γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που λάβει χώρα κεφαλαιοποίηση ή διανομή ποσού της σχετικής υπεραξίας εντός του

χρονικού ορίου της διετίας, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ και περαιτέρω του άρθρου 62 του ίδιου νόμου.

γ) Ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών

γα) Αποκτώσα εταιρεία

38. Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. γα' της περ. γ' του άρθρου 49 του ν. 5162/2024, ως φορολογητέα αξία των εταιρικών συμμετοχών που περιέρχονται στην αποκτώσα εταιρεία σε περίπτωση ανταλλαγής εταιρικών συμμετοχών λαμβάνεται η αγοραία αξία που είχαν κατά τον χρόνο της ανταλλαγής.

39. Κατά συνέπεια και με βάση τα οριζόμενα στην αιτιολογική του άρθρου 49, η αποκτώσα εταιρεία αποτιμά, για φορολογικούς σκοπούς, τους τίτλους της αποκτώμενης εταιρείας που περιέρχονται σε αυτήν στην αγοραία τους αξία και ως εκ τούτου δεν προκύπτει φορολογικό αποτέλεσμα κατά τη στιγμή της ανταλλαγής. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται οριστική απαλλαγή για την υπεραξία που προκύπτει λόγω αποτίμησης σε επίπεδο αποκτώσας εταιρείας. Σε περίπτωση μεταγενέστερης πώλησης των υπόψη συμμετοχών, σε φόρο υπόκειται η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία κατά την πώληση με αρχική αξία εκείνη που προέκυψε από την αποτίμηση κατά την ανταλλαγή.

γβ) Μέτοχος – Εταίρος αποκτώμενης εταιρείας

40. Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερ. γβ' της περ. γ' του άρθρου 49 του ν. 5162/2024, ως φορολογητέα αξία των εταιρικών συμμετοχών που περιέρχονται στον μέτοχο ή εταίρο της αποκτώμενης εταιρείας λαμβάνεται η αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενες εταιρικές συμμετοχές πριν από την ανταλλαγή.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 50 του ν. 5162/2024 ορίζεται ότι ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που προκύπτει λόγω του μετασχηματισμού με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.

41. Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι για φορολογικούς σκοπούς οι εταιρικές συμμετοχές (της αποκτώσας) που αποκτά ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας έχουν αξία ίση με εκείνη των συμμετοχών (της αποκτώμενης) που κατείχε πριν την ανταλλαγή τους. Κατά συνέπεια, εφόσον 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, 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 συμμετοχών αυτών με βάση το άρθρο 42 του ΚΦΕ. Η υπεραξία αυτή αποτελεί εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων του άρθρου 42 του ΚΦΕ και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΕ. Για την εξεύρεση της μέσης τιμής κτήσης των μεταβιβαζόμενων συμμετοχών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχαν οι συμμετοχές αμέσως πριν από την ανταλλαγή.

Σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η όποια υπεραξία προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των νέων εταιρικών συμμετοχών θα φορολογηθεί τον χρόνο εκείνο και ως αξία κτήσης αυτών θα ληφθεί η αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενες συμμετοχές 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 εταιρικές συμμετοχές που αποκτά έχουν αξία ίση με εκείνη των συμμετοχών που αρχικά κατείχε, αλλά η ζημία αυτή θα ληφθεί υπόψη κατά τον χρόνο μεταγενέστερης μεταβίβασης των εταιρικών συμμετοχών,

για τις οποίες ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που είχαν οι ανταλλασσόμενες συμμετοχές αμέσως πριν την ανταλλαγή. Γεγονός φορολόγησης της υπεραξίας για τον μέτοχο ή εταίρο συντρέχει και σε περίπτωση μείωσης του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας με επιστροφή μετρητών/εταιρικών συμμετοχών στον μέτοχο της αποκτώμενης, μέχρι του ποσού της διαφοράς (υπεραξία) μεταξύ της αγοραίας αξίας των ανταλλασσόμενων εταιρικών συμμετοχών, όπως τους αποτίμησε η αποκτώσα εταιρεία κατά τον χρόνο της ανταλλαγής 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, νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων αν ο μέτοχος είναι φυσικό πρόσωπο.

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 δεκαπέντε τοις εκατό (15%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΕ 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ΚΦΕ.

δ) Διενέργεια αποσβέσεων και μεταφορά ζημιών, αποθεματικών και προβλέψεων

42. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 5162/2024, η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού με βάση τις αντίστοιχες φορολογητέες αξίες των στοιχείων αυτών στην εισφέρουσα, σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα ο μετασχηματισμός. Αν ο μετασχηματισμός αφορά την απόσχιση κλάδου, οι μεταφερόμενες αποσβέσεις αφορούν τα στοιχεία ενεργητικού του εισφερόμενου κλάδου.

43. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων πρέπει να τηρούνται οι ίδιοι κανόνες αποσβέσεων που τηρούσε η εισφέρουσα, ήτοι ο συντελεστής απόσβεσης να είναι ο ίδιος και οι αποσβέσεις να διενεργούνται επί της αξίας και με τη μέθοδο που εφαρμόζε η εισφέρουσα εταιρεία, πριν λάβει χώρα ο μετασχηματισμός.

44. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 51 του ν. 5162/2024 ορίζεται ότι η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα, εάν δεν είχε λάβει χώρα ο μετασχηματισμός. Αν ο μετασχηματισμός αφορά την απόσχιση κλάδου, οι μεταφερόμενες ζημίες αφορούν την οικονομική δραστηριότητα του εισφερόμενου κλάδου.

45. Για την εφαρμογή των ανωτέρω και εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού έχει ζημία, προερχόμενη είτε από το φορολογικό έτος εντός του οποίου λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός είτε από προηγούμενα φορολογικά έτη αυτή θα εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα βιβλία της λήπτριας, ώστε να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη της και με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 1 – 4 του άρθρου 27 του ΚΦΕ. Κρίσιμος χρόνος για το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας είναι το έτος που αυτή προέκυψε.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρέχεται το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι η εταιρεία Α (εισφέρουσα) στις 31.12.2024 εισφέρει κλάδο της στην εταιρεία Β (λήπτρια). Προς τούτο, η εταιρεία Α συντάσσει προσωρινή λογιστική κατάσταση με ημερομηνία 31.12.2024, προκειμένου να λάβει χώρα εκτίμηση του εισφερόμενου κλάδου της, με ημερομηνία ολοκλήρωσης της εισφοράς στις 30.4.2025. Έστω ότι στον εισφερόμενο κλάδο αναλογούν συσσωρευμένες ζημίες ύψους 10.000 ευρώ, οι οποίες προέκυψαν ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	Ποσό ζημίας	Συσσωρευμένο ποσό ζημίας
1/1/2019-31/12/2019	1.200 ευρώ	1.200 ευρώ
1/1/2020-31/12/2020	2.300 ευρώ	3.500 ευρώ
1/1/2021-31/12/2021	1.200 ευρώ	4.700 ευρώ
1/1/2022-31/12/2022	1.400 ευρώ	6.100 ευρώ
1/1/2023-31/12/2023	1.800 ευρώ	7.900 ευρώ
1/1/2024-31/12/2024	2.100 ευρώ	10.000 ευρώ

Με βάση την ως άνω ανάλυση, η λήπτρια εταιρεία Β μπορεί να μεταφέρει κατά το φορολογικό έτος 2025 και επόμενα τις ζημίες που αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο της εισφέρουσας εταιρείας Α, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΕ, ύψους 8.800 ευρώ (10.000 – 1.200 ευρώ), καθώς επίσης και τυχόν ζημίες που προέκυψαν από 1.1.2025 μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης του κλάδου (31.3.2025), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 51 του ν. 5162/2024.

46. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 51 του ν. 5162/2024, 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, εάν δεν είχε λάβει χώρα ο μετασχηματισμός. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. Αν ο μετασχηματισμός αφορά την απόσχιση κλάδου, τα μεταφερόμενα αποθεματικά και προβλέψεις αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο. Για την εφαρμογή των ως άνω ρυθμίσεων, τα υπόψη αποθεματικά και προβλέψεις μεταφέρονται αυτούσια στη λήπτρια εταιρεία και εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της.

47. Σε περίπτωση που η εισφέρουσα εταιρεία έχει ενταχθεί σε καθεστώς κινήτρων αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 2601/1998, ν. 3299/2004, ν. 3908/2011, ν. 4399/2016, ν. 4887/2022, ν. 4608/2019, ν. 4864/2021) και δεν έχει υλοποιηθεί το κόστος του επενδυτικού σχεδίου που έχει υπαχθεί στο σχετικό φορολογικό κίνητρο, η εισφέρουσα εταιρεία θα εξακολουθεί να εμπίπτει στο καθεστώς ενίσχυσης, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις ειδικότερες διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων.

48. Τέλος, τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1185/2018 εγκύκλιο, αναφορικά με τη μεταφορά του υπολοίπου ποσού της χρεωστικής διαφοράς από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου (Ε.Δ.) ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ε.Δ., κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του Ελληνικού χρέους (PSI), αχρησιμοποίητων προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 2601/1998, ν. 3299/2004, ν. 3908/2011, ν. 4399/2016, ν. 4887/2022, ν. 4608/2019, ν. 4864/2021) εξακολουθούν και ισχύουν και για μετασχηματισμούς κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 5162/2024, στους οποίους περιλαμβάνεται και η περίπτωση διάσπασης (απόσχισης κλάδου, κοινής διάσπασης, μερικής διάσπασης) εφόσον τα μεταφερόμενα αποθεματικά και προβλέψεις αφορούν την οικονομική δραστηριότητα των κλάδων που εισφέρονται κατά περίπτωση.

ε) Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48, 63 και 48Α του ΚΦΕ

49. Αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48 και 63 του ΚΦΕ, με την ΠΟΛ. 1185/2018 διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση μετασχηματισμού με τον οποίο επέρχεται οιονεί καθολική διαδοχή της

μετασχηματιζόμενης εταιρείας δεν επηρεάζεται η αφετηρία του χρόνου διακράτησης (24 μήνες) του ελάχιστου ποσοστού κατοχής συμμετοχών, όπως είχε τεθεί για τη μετασχηματιζόμενη εταιρεία (λήπτρια των μερισμάτων). Η ίδια φορολογική μεταχείριση ισχύει και σε περίπτωση καταβολής τόκων και δικαιωμάτων με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 63 του ΚΦΕ, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις εισπραττόμενων μερισμάτων του άρθρου 48 του ΚΦΕ. Τα ως άνω αναφερόμενα εφαρμόζονται αντιστοίχως και σε μετασχηματισμούς που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 5162/2024.

Παράδειγμα: Θυγατρική εταιρεία (Γ) απορροφά την μητρική της (Β) (αντίστροφη απορρόφηση). Η (Β) πριν τον μετασχηματισμό κατέβαλλε τόκους στην μητρική της εταιρεία (Α). Μετά τον μετασχηματισμό η απορροφώσα εταιρεία (Γ), ως καθολική διάδοχος, θα καταβάλλει πλέον τους τόκους στην μητρική της (Α) και επομένως, για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του ΚΦΕ η αφετηρία του χρόνου διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής δεν θα επηρεαστεί.

Επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1185/2018 έχουν εφαρμογή και για διασυνοριακούς μετασχηματισμούς, καθώς και στην περίπτωση διάσπασης (απόσχισης κλάδου, κοινής διάσπασης, μερικής διάσπασης), ανεξάρτητα αν η μετασχηματιζόμενη εταιρεία είναι η λήπτρια των μερισμάτων ή η καταβάλλουσα των μερισμάτων, τόκων ή δικαιωμάτων.

50. Όσον αφορά στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, με την Ε. 2057/2021 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση μετασχηματισμού με τον οποίο επέρχεται οιονεί καθολική διαδοχή της μετασχηματιζόμενης εταιρείας, κατ' επέκταση και σε μετασχηματισμούς με βάση τις διατάξεις του ν. 5162/2024, δεν επηρεάζεται η αφετηρία του χρόνου διακράτησης (24 μήνες) του ελάχιστου ποσοστού κατοχής συμμετοχών, όπως είχε τεθεί για τη μετασχηματιζόμενη εταιρεία. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής που έχει λάβει ως αντάλλαγμα μέτοχος συνεπεία μετασχηματισμού.

51. Περαιτέρω σε περίπτωση, σύμφωνης με το εταιρικό δίκαιο, διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού, το οποίο σχηματίσθηκε από το απαλλασσόμενο ποσό της υπεραξίας που προέκυψε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48Α του Κ.Φ.Ε και το οποίο λόγω καθολικής διαδοχής περιήλθε στην λήπτρια (απορροφώσα), δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ.

στ) Θέματα υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

52. Όπως έχει διευκρινιστεί και ανωτέρω, με τις διατάξεις του ν. 5162/2024 εισάγονται φορολογικές ρυθμίσεις για μετασχηματισμούς που διενεργούνται σύμφωνα με τις προβλέψεις και εν γένει τα οριζόμενα με το εταιρικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του ν. 4601/2019. Κατά συνέπεια, σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έχουν εφαρμογή όσα έχουν διευκρινιστεί σχετικά στον οδηγό Ερωτήσεων – Απαντήσεων για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ([Συχνές ερωτήσεις – απαντήσεις για τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων \(έντυπο Ν\)](#)).

Συγκεκριμένα, όπως έχει διευκρινιστεί, κρίσιμος χρόνος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, όπως προκύπτει από την καταχώρηση στο ΓΕ.ΜΗ. Συνεπώς, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, η εισφέρουσα εταιρεία υποβάλλει την τελευταία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το χρονικό διάστημα από την έναρξη του φορολογικού έτους της μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, εντός του προβλεπόμενου στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ χρονικού διαστήματος. Σε ό,τι αφορά τη λήπτρια εταιρεία, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται είτε με έναρξη την ημερομηνία ολοκλήρωσης μετασχηματισμού, εφόσον πρόκειται για νέα

εταιρεία, είτε στο σχετικό φορολογικό έτος της λήπτριας, στο οποίο περιλαμβάνονται και τα αποτελέσματα από την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού και μετά, εφόσον πρόκειται για υφιστάμενη εταιρεία.

Στην περίπτωση της μετατροπής, η προερχόμενη από τη μετατροπή εταιρεία υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η μετατροπή, στην οποία περιλαμβάνεται το αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργήθηκαν τόσο από τη μετατραπείσα όσο και από την προερχόμενη από τη μετατροπή εταιρεία και φορολογείται για το συνολικό αποτέλεσμα.

Δ. ΑΡΘΡΟ 52

ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Ή ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 2 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 293 ΤΟΥ Ν. 4072/2012

53. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 52 του ν. 5162/2024, ως περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην εισφερόμενη ατομική επιχείρηση ή κοινοπραξία της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 νοούνται τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν: α) στο φυσικό πρόσωπο που είναι φορέας της ατομικής επιχείρησης, β) στα μέλη της κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, τα οποία, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, εξυπηρετούν τους σκοπούς της ατομικής επιχείρησης ή της κοινοπραξίας.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι φορολογικές απαλλαγές της υποπερ. αα) της περ. α) του άρθρου 49 παρέχονται εφόσον η εισφερόμενη ατομική επιχείρηση ή κοινοπραξία της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών δύο (2) τουλάχιστον έτη πριν από την ημερομηνία της εισφοράς, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 5 ορίζεται ότι η υποπερ. αβ) της περ. α) του άρθρου 49 και η υποπερ. αβ) της περ. α) του άρθρου 50 εφαρμόζονται αναλόγως για τους μετασχηματισμούς του παρόντος. Ακόμη, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6, το άρθρο 51 του ν. 5162/2024 εφαρμόζεται αναλόγως και στην εισφορά ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012.

54. Με τις πιο πάνω διατάξεις ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση της εισφοράς ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην περ. α' του άρθρου 49 και στην υποπερ. αβ' της παρ. α' του άρθρου 50 του ν. 5162/2024.

Κατά συνέπεια, στις εν λόγω εισφορές εφαρμόζονται όσα αναλύονται ανωτέρω στα υποκεφάλαια α1 και α2 του κεφαλαίου α της Ενότητας Γ και συγκεκριμένα στις παραγράφους 27 – 32. Ειδικότερα, η όποια υπεραξία προκύπτει στα βιβλία της λήπτριας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι η εισφερόμενη επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών, όπως αυτή προκύπτει με βάση τα κατά περίπτωση σχετικά έγγραφα, δύο τουλάχιστον έτη πριν από την εισφορά. Διευκρινίζεται ότι η έναρξη εργασιών προκύπτει από την ημερομηνία καταχώρησης στο μητρώο της αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας ή στο ΓΕΜΗ, κατά περίπτωση. Το χρονικό διάστημα των δύο (2) ετών πρέπει να έχει συμπληρωθεί κατά τον χρόνο που εκκινεί η διαδικασία της εισφοράς, όπως αυτή προκύπτει με κάθε πρόσφορο μέσο.

Περαιτέρω, φορολογική απαλλαγή για την υπεραξία που τυχόν προκύπτει κατά την απόκτηση των εταιρικών συμμετοχών της λήπτριας εταιρείας απολαμβάνουν και οι φορείς της εισφέρουσας επιχείρησης, ήτοι ο φορέας της ατομικής επιχείρησης ή τα μέλη της κοινοπραξίας, κατά περίπτωση. Η ως άνω απαλλαγή χορηγείται ανεξάρτητα από την πλήρωση της προϋπόθεσης αναφορικά με τον χρόνο έναρξης εργασιών της εισφέρουσας επιχείρησης και αίρεται σε περίπτωση μεταβίβασης των εταιρικών συμμετοχών εντός διετίας από την ολοκλήρωση της εισφοράς.

55. Επιπλέον, οι διατάξεις του άρθρου 51, όπως αναλύονται ανωτέρω στο κεφάλαιο δ της ενότητας Γ και συγκεκριμένα στις παραγράφους 42 – 48, εφαρμόζονται ανάλογα και στη λήπτρια εταιρεία της εισφερόμενης ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας.

56. Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 52, για τα εισφερόμενα ακίνητα στη λήπτρια εταιρεία, χορηγείται απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων εφόσον α) τα εισφερόμενα ακίνητα χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας για δύο (2) τουλάχιστον έτη πριν από την εισφορά και β) τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της λήπτριας εταιρείας επί δύο (2) τουλάχιστον έτη από την εισφορά.

Ως χρησιμοποίηση νοείται η πραγματική ένταξη των εισφερόμενων ακινήτων στην επιχειρηματική δράση της ατομικής επιχείρησης ή της κοινοπραξίας, η οποία εκδηλώνεται με την υλική και απευθείας χρήση με σκοπό τη διαρκή εξυπηρέτηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, και όχι μόνο η κυριότητα αυτών. Συνεπώς, δεν θεωρείται ότι η ατομική επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιούν τα ακίνητα κατά τον χρόνο της εισφοράς, όταν αυτά είναι εκμισθωμένα σε τρίτον ή όταν αυτά δεν είναι κατάλληλα για χρήση λόγω εκτέλεσης εργασιών ανοικοδόμησης ή διαμόρφωσής τους κ.λπ., έστω και αν από τον φορέα της επιχείρησης υπήρχε η πρόθεση να τα εντάξει μετά τη λήξη της μίσθωσης ή των εργασιών στην επιχειρηματική δράση της εισφερόμενης ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας.

Τα ως άνω ισχύουν και για τη χρησιμοποίηση των ακινήτων για τις ανάγκες της λήπτριας εταιρείας επί δύο (2) έτη από την εισφορά.

57. Επιπλέον, με την παρ. 4 του άρθρου 52 ορίζεται ότι δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης σε ακίνητα που εισφέρονται σύμφωνα με το άρθρο αυτό από ατομική επιχείρηση ή κοινοπραξία της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 με κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων. Συνεπώς, για ατομική επιχείρηση ή κοινοπραξία της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων, δεν ισχύουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 52 του ν. 5162/2024 και δεν απαιτείται τα εισφερόμενα ακίνητα να χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της εισφέρουσας επί δύο (2) τουλάχιστον έτη πριν από την εισφορά προκειμένου να εφαρμοστεί η απαλλακτική αυτή διάταξη.

Κατ' επέκταση, η απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5162/2024 χορηγείται ανεξάρτητα από τον χρόνο σύστασης της ατομικής επιχείρησης ή της κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 με το ως άνω αντικείμενο εργασιών.

Ε. ΑΡΘΡΟ 54

ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΗΣ ΕΔΡΑΣ ΜΙΑΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Ή ΜΙΑΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ – ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ

58. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 5162/2024, η μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) ή η μεταφορά από άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. στην Ελλάδα, της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE σύμφωνα με τους Κανονισμούς 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (L 294) και 1435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (L 207) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου δεν συνεπάγεται φορολογία των υπεραξιών σύμφωνα με την υποπερ. αα) της περ. α) του άρθρου 50 του παρόντος των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της SE ή της SCE, τα οποία προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα.

Από την πιο πάνω διάταξη προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της SE ή της SCE από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. τα εναπομείναντα στοιχεία της εταιρείας αυτής δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται, μη

εφαρμοζόμενων των σχετικών ευεργετημάτων. Για παράδειγμα, αν ευρωπαϊκή εταιρεία με έδρα στην Ελλάδα εμφανίζει στο ενεργητικό της μόνο απαίτηση κατά εταιρείας που εδρεύει σε κράτος μέλος της Ε.Ε. (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.

59. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 5162/2024, η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται σύμφωνα με την παρ. 1, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις που θα ίσχυαν αν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση μεταφοράς καταστατικής έδρας σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 5162/2024 από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται στην Ελλάδα υπολογίζει αποσβέσεις στα προσαρτώμενα σε αυτήν περιουσιακά στοιχεία με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις που θα ίσχυαν αν δεν είχε μεταφερθεί η καταστατική έδρα από την Ελλάδα.

60. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 ορίζεται ότι προβλέψεις ή αποθεματικά που η SE ή η SCE είχε σχηματίσει πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., τα οποία δεν έχουν προκύψει από την οικονομική δραστηριότητα μόνιμης εγκατάστασης της εταιρείας στην αλλοδαπή, δεν φορολογούνται κατά τον χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας, εφόσον η εταιρεία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και τα αποθεματικά συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της μόνιμης εγκατάστασης.

Σε περίπτωση μη αυτούσιας εμφάνισης των υπόψη αποθεματικών στα βιβλία της μόνιμης εγκατάστασης, αυτά υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις.

61. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4, η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της SE ή της SCE, που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος.

Για την εφαρμογή της σχετικής διάταξης, το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας παρελθουσών χρήσεων αναγνωρίζεται στο βαθμό που η εν λόγω ζημία συνδέεται με τα προσαρτώμενα στη μόνιμη εγκατάσταση στοιχεία. Για παράδειγμα, ευρωπαϊκή εταιρεία με έδρα την Ελλάδα διατηρεί έναν κλάδο παραγωγής από τον οποίο προκύπτει ζημία και έναν κλάδο διανομής και εμπορίας των παραγόμενων αγαθών, ο οποίος είναι κερδοφόρος. Η ευρωπαϊκή εταιρεία μεταφέρει την καταστατική έδρα της και τον κλάδο της παραγωγής σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. και διατηρεί στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση με τον κλάδο της διανομής και εμπορίας. Η προερχόμενη από τον κλάδο της παραγωγής ζημία της ευρωπαϊκής εταιρείας δεν μεταφέρεται στη μόνιμη εγκατάσταση της που δημιουργείται και παραμένει στην Ελλάδα και λειτουργεί με τον κλάδο διανομής.

62. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 54 του ν. 5162/2024, οι παρ. 2 έως 4 εφαρμόζονται και στην περίπτωση μεταφοράς καταστατικής έδρας από άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. στην Ελλάδα, εφόσον πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας, η SE ή η SCE διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του ίδιου άρθρου, οι παρ. 1 έως 4 εφαρμόζονται και στην περίπτωση της διασυννοριακής μετατροπής.

ΣΤ. ΑΡΘΡΟ 55

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΚΑΤΟΙΚΟΥ ΕΛΛΑΔΑΣ ΜΕΤΟΧΟΥ Ή ΜΕΡΙΔΙΟΥΧΟΥ ΔΙΑΦΑΝΟΥΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ

63. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 5162/2024, αν μία εισφέρουσα ή αποκτώμενη εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, χαρακτηριστεί από την ελληνική Φορολογική Διοίκηση ως φορολογικά διαφανής κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 2578/1998 (Α' 30), αφού ληφθούν υπόψη και τα νομικά χαρακτηριστικά της, βάσει του δικαίου του κράτους σύστασής της, οι μέτοχοι ή εταίροι, φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, φορολογούνται για το μερίδιό τους επί της υπεραξίας, όπως αυτή υπολογίζεται με βάση την υποπερ. αβ) της περ. α) του άρθρου 50. Από το συνολικό ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σύμφωνα με τον ΚΦΕ, εκπίπτει το αντίστοιχο ποσό φόρου που θα επιβαλλόταν σε βάρος της πιο πάνω αλλοδαπής εταιρείας για τα εισοδήματα, τα κέρδη ή τις υπεραξίες της, αν δεν εφαρμοζόταν το παρόν (παρ. 1).

Η υποπερ. αβ) της περ. α) του άρθρου 49, η υποπερ. αβ) της περ. α) του άρθρου 50 και οι παρ. 2 και 3 του άρθρου 51 δεν εφαρμόζονται, αν η λήπτρια ή αποκτώσα εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. χαρακτηρίζεται ως φορολογικά διαφανής βάσει του δικαίου του κράτους σύστασής της (παρ. 2).

Αν νομικό πρόσωπο, εταίρος εισφέρουσας ή αποκτώμενης εταιρείας, το οποίο έχει την έδρα του σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. και στο κεφάλαιο του οποίου συμμετέχει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, χαρακτηρίζεται ως φορολογικά διαφανές, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 2578/1998 (Α' 30), βάσει του δικαίου του κράτους σύστασής του, ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας δεν φορολογείται για το μερίδιό του επί του κέρδους ή της υπεραξίας που προκύπτει για τον αρχικό εταίρο της εισφέρουσας ή αποκτώμενης εταιρείας (παρ. 3).

64. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 2578/1998 και ειδικότερα το τελευταίο εδάφιο αυτής ορίζεται ότι εταιρεία φορολογικά διαφανής είναι αυτή της οποίας τα κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μετόχων ή μελών της.

65. Με βάση την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου αυτού ορίζεται ότι με τις υπόψη διατάξεις ενσωματώνεται στην εθνική νομοθεσία το άρθρο 11 της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ (L 310) αναφορικά με τις διαφανείς -φορολογικά- εταιρείες, για τις οποίες υπόχρεοι σε φορολογία εισοδήματος είναι οι φορείς αυτών (μέτοχοι/εταίροι) αντί του νομικού προσώπου καθ'αυτού. Στην Ελλάδα δεν υφίστανται επί του παρόντος φορολογικά διαφανείς εταιρείες. Με την εισαγόμενη ρύθμιση καλύπτεται η περίπτωση που σε μία φορολογικά διαφανή εταιρεία με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως ορίστηκε προηγουμένως και χαρακτηρίζεται ως τέτοια με βάση το δίκαιο του κράτους σύστασής της, συμμετέχει Έλληνας εταίρος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Εάν η αλλοδαπή φορολογικά διαφανής εταιρεία συμμετάσχει σε διασυνοριακό μετασχηματισμό, παρέχεται στην Ελλάδα –για τον Έλληνα εταίρο αυτής– πίστωση φόρου ο οποίος, (σε περίπτωση που δεν εφαρμοζόταν η προαναφερόμενη Οδηγία), θα είχε επιβληθεί στη φορολογικά διαφανή εταιρεία για τα εισοδήματα, τα κέρδη ή τις υπεραξίες της, με τον ίδιο τρόπο και για το ίδιο ποσό ως εάν ο φόρος αυτός είχε πράγματι βεβαιωθεί και καταβληθεί.

Ζ. ΑΡΘΡΟ 56

ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ – ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΥΕΡΓΕΤΗΜΑΤΩΝ

66. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 56 ορίζεται ότι απαλλάσσονται από κάθε φόρο ή τέλος υπέρ του Δημοσίου και από κάθε εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου, με την επιφύλαξη όσων

ορίζονται στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Κώδικας Φ.Π.Α., ν. 5144/2024, Α' 162), μεταξύ άλλων, οι συμβάσεις και πράξεις του μετασχηματισμού, το καταστατικό, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών ή επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται.

Επιπλέον, με την παρ. 3 του άρθρου 56 ορίζεται ότι κατά παρέκκλιση κάθε γενικής ή ειδικής διάταξης, δεν απαιτείται να υποβάλλονται δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων και να μνημονεύονται ή να προσαρτώνται πιστοποιητικά της Φορολογικής Διοίκησης οποιασδήποτε μορφής ή χρήσης, ή οποιασδήποτε άλλης δημόσιας υπηρεσίας, οργανισμού ή εταιρείας ή οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης κάθε βαθμού ή οποιοσδήποτε διοικητικές εγκρίσεις, βεβαιώσεις μηχανικών, βεβαιώσεις υποθηκοφυλακείων ή κτηματολογικών γραφείων ή λοιπές βεβαιώσεις υποθηκοφυλακείων ή κτηματολογικών γραφείων ή λοιπές βεβαιώσεις, υπεύθυνες δηλώσεις, πιστοποιητικά, τοπογραφικά διαγράμματα, αποσπάσματα κτηματολογικών διαγραμμάτων και σχεδιαγράμματα για τη μεταβίβαση ακινήτων, ακόμη και εκείνων που έχουν αποκτηθεί με αναγκαστική απαλλοτρίωση ή βρίσκονται σε παραμεθόριες περιοχές. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου απαιτείται πιστοποιητικό Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του άρθρου 60 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α' 58), το οποίο επισυνάπτεται στη σύμβαση ή στην πράξη μετασχηματισμού ή στην έκθεση που επισυνάπτεται κατά την καταχώριση στα οικεία βιβλία μεταγραφών ή στα οικεία κτηματολογικά φύλλα αποσπάσματος της σύμβασης ή του καταστατικού, με το οποίο βεβαιώνεται μόνο ότι τα ακίνητα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων περιλαμβάνονται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα πέντε (5) προηγούμενα της μεταβίβασης έτη. Εάν το πιστοποιητικό εκδίδεται μετά από την πράξη προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. του τρέχοντος έτους, σε αυτό βεβαιώνεται ότι τα ακίνητα περιλαμβάνονται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. για έξι (6) έτη συμπεριλαμβανομένου του έτους μεταβίβασης. Η σύμβαση ή πράξη μετασχηματισμού που συντάσσεται στο πλαίσιο μετασχηματισμών του ν. 5162/2024, χωρίς την επισύναψη των εγγράφων που αναφέρονται ανωτέρω, είναι έγκυρη. Αν δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία μεταγραφής ή εγγραφής εμπράγματων δικαιωμάτων κατά τον χρόνο συντέλεσης του εταιρικού μετασχηματισμού, ολοκληρώνεται από το νομικό πρόσωπο στο οποίο περιέρχεται τελικώς το εμπράγματο δικαίωμα, ως καθολικό διάδοχο, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή. Κατ' εξαίρεση, για την εισφορά ακινήτων κατά το άρθρο 52 του ν. 5162/2024, υποβάλλεται δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Συνεπώς, για τους μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024, η σύμβαση για τη μεταβίβαση των ακινήτων των εταιρειών ή επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται απαλλάσσεται του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και δεν υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση. Ωστόσο, ειδικά για τους μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται σύμφωνα με το άρθρο 52, δηλαδή κατά την εισφορά ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, η απαλλαγή χορηγείται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτό και για τη μεταβίβαση των ακινήτων της εισφερόμενης ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας απαιτείται η υποβολή δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν απαιτείται η προσκόμιση φορολογικών πιστοποιητικών, όπως το πιστοποιητικό του άρθρου 102 του Κώδικα Φορολογίας Περιουσίας (ν. 5219/2025, Α' 130) πλην του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 56.

67. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 56 ορίζεται ότι: «Οι μετασχηματισμοί του παρόντος Μέρους, με εξαίρεση τους μετασχηματισμούς του άρθρου 52, απαλλάσσονται από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου», δηλαδή σύμφωνα με την εξαίρεση του αρ. 52, όταν εισφέρεται ατομική επιχείρηση σε υφιστάμενη εταιρεία, η πράξη αυτή θα υπόκειται σε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου.

Διαφορετική είναι η περίπτωση μετατροπής ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία οποιασδήποτε νομικής μορφής του άρθρου 32 του ν. 5177/2025 (Α' 21), (πρώην άρθρο 17 του ν. 1676/1986), καθώς και

εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε νεοσύστατη εταιρεία, διότι η μετατροπή εν προκειμένω διενεργείται με σύσταση εταιρείας και όχι με μεταβολή του νομικού τύπου υφιστάμενης εταιρείας (ΠΟΛ. 1042/2017).

68. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 56 ορίζεται ότι τα ευεργετήματα που προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο αίρονται ολικά ή μερικά, όταν κάποια από τις πράξεις που αναφέρονται στα επιμέρους άρθρα 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 ή επιχειρήσεων 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.

69. Με τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 56 του ν. 5162/2024 επαναλαμβάνονται οι καταργημένες διατάξεις του άρθρου 56 του ΚΦΕ για τις οποίες, μεταξύ άλλων, δόθηκαν διευκρινίσεις με την Ε. 2167/2019 εγκύκλιο. Ωστόσο, σε αντίθεση με την καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 56 ΚΦΕ, οι νεότερες διατάξεις καταλαμβάνουν όχι μόνο τα ευεργετήματα των άρθρων 49 - 52 ΚΦΕ, αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, αλλά και λοιπά παρεχόμενα ευεργετήματα του ν. 5162/2024 ως προς τις λοιπές φορολογίες. Κατά τα λοιπά, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 5162/2024, τα αναφερόμενα στην Ε. 2167/2019 εγκύκλιο εξακολουθούν να ισχύουν.

70. Με την παρ. 6 του άρθρου 56 καθορίζονται οι προϋποθέσεις άρσης της χορηγούμενης απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων στις περιπτώσεις εισφοράς ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας του άρθρου 293 παρ. 2 του ν. 4072/2012 (άρθρο 52 ν. 5162/2024) και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου στις περιπτώσεις αυτές.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι εφόσον διαπιστωθεί η μη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 3 του άρθρου 52, δηλαδή ότι τα εισφερόμενα ακίνητα δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της εισφέρουσας ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας, η οποία ασκεί επιχείρηση επί δύο (2) τουλάχιστον έτη πριν από την εισφορά ή ότι τα εισφερόμενα ακίνητα δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της λήπτριας εταιρείας επί δύο (2) τουλάχιστον έτη από την εισφορά, αίρεται η απαλλαγή που είχε χορηγηθεί και καταβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά τον χρόνο της εισφοράς με τη χρήση των συντελεστών που ίσχυαν κατά τον χρόνο αυτό.

Επιπλέον, ορίζεται ότι σε περίπτωση που το εισφερόμενο ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της λήπτριας εταιρείας επί δύο (2) τουλάχιστον έτη από την εισφορά, η λήπτρια εταιρεία υποβάλλει δήλωση για την καταβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από τη συμπλήρωση των δύο (2) ετών και καταβάλλει τον φόρο σύμφωνα με τα ανωτέρω, δηλαδή με βάση την αξία του ακινήτου κατά τον χρόνο της εισφοράς και με χρήση των συντελεστών που ίσχυαν κατά τον χρόνο αυτό.

Η. ΑΡΘΡΑ 58 – 59

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ – ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

71. Με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 5162/2024 προβλέπονται μεταβατικές διατάξεις και ορίζονται καταργούμενες διατάξεις.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 5162/2024, το Μέρος Δ του νόμου αυτού, περί φορολογικών κινήτρων στους μετασχηματισμούς, εφαρμόζεται σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, εφόσον το σχέδιο της σύμβασης συγχώνευσης ή διάσπασης, κατά περίπτωση, όπως προσδιορίζεται στις σχετικές διατάξεις του ν. 4601/2019, δημοσιεύεται μετά από την

έναρξη ισχύος του ν. 5162/2024, η οποία είναι η 5η.12.2024, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 136 του νόμου αυτού, ήτοι από 6.12.2024 και μετά, για οποιαδήποτε από τις εταιρείες που μετέχουν στον πιο πάνω μετασχηματισμό. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της περ. γ' και σε ότι αφορά τις μετατροπές, οι σχετικές διατάξεις του ν. 5162/2024 εφαρμόζονται εφόσον το σχέδιο της απόφασης της συνέλευσης ή των εταίρων ή το σχέδιο της διασυννοιακής μετατροπής, όπως προσδιορίζεται στις διατάξεις του ν. 4601/2019, δημοσιεύεται από τις 6.12.2024 και μετά. Οι διατάξεις του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024 εφαρμόζονται για τις ανταλλαγές εταιρικών συμμετοχών, εφόσον η σχετική απόφαση του αρμόδιου εταιρικού οργάνου της αποκτώντας δημοσιεύεται από τις 6.12.2024 και μετά (περ. δ' παρ. 1 άρθρο 58), και για τις μεταφορές καταστατικής έδρας μιας SE ή SCE, εφόσον η σχετική απόφαση του αρμόδιου εταιρικού οργάνου δημοσιεύεται από τις 6.12.2024 και μετά (περ. στ' παρ. 1 άρθρο 58). Με τις διατάξεις της περ. ε' αναφορικά με τις εισφορές ατομικών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι, οι διατάξεις του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024 εφαρμόζονται εφόσον η διακοπή εργασιών της εισφερόμενης επιχείρησης ή κοινοπραξίας λαμβάνει χώρα από τις 6.12.2024 και μετά.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 5162/2024 ορίζεται ότι οι μετασχηματισμοί των οποίων το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης ή διάσπασης ή η απόφαση του αρμόδιου εταιρικού οργάνου για μετατροπή εταιρείας ή η ανταλλαγή εταιρικών συμμετοχών ή η μεταφορά καταστατικής έδρας δημοσιεύονται πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι πριν τις 5.12.2024, δεν διέπονται από το Μέρος Δ' του ν. 5162/2024, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 5162/2024, το μέρος Δ' του πιο πάνω νόμου δεν εφαρμόζεται σε εισφορά ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας της παρ. 2 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, αν η βεβαίωση διακοπής εργασιών της εισφερόμενης επιχείρησης ή κοινοπραξίας λαμβάνει χώρα πριν από την έναρξη ισχύος ν. 5162/2024, ήτοι πριν τις 5.12.2024.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59, οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), τα άρθρα 1 έως και 4 του ν. 2166/1993 (Α' 137), το Κεφάλαιο Α' του ν. 2578/1998 (Α' 30), τα άρθρα 52 έως και 56 του ΚΦΕ και το άρθρο 61 του ν. 4438/2016 (Α' 220) καταργούνται από την έναρξη ισχύος του ν. 5162/2024, ήτοι από 5.12.2024 και μετά.

72. Κατά συνέπεια, κατόπιν των ανωτέρω, για συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μετατροπές εταιρειών, μεταφορές καταστατικών εδρών SE ή SCE και ανταλλαγές εταιρικών συμμετοχών, των οποίων τα σχέδια συμβάσεων ή οι αποφάσεις των αρμόδιων οργάνων έχουν δημοσιευτεί πριν από τις 5.12.2024 εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993, του ν. 2578/1998, του ΚΦΕ ή του ν. 4438/2016, κατά περίπτωση, ενώ αν δημοσιεύονται από τις 6.12.2024 και εφεξής, δεν έχουν εφαρμογή οι πιο πάνω διατάξεις, αλλά οι αντίστοιχες του ν. 5162/2024, κατά περίπτωση.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του Μέρους Δ' του ν. 5162/2024 εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις μετασχηματισμών (συγχωνεύσεων, διασπάσεων, μετατροπών, ανταλλαγών εταιρικών συμμετοχών και μεταφορών καταστατικών εδρών SE ή SCE) για τους οποίους το σχέδιο ή απόφαση, κατά περίπτωση, έχουν δημοσιευθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 5162/2024, δηλαδή πριν τις 5.12.2024 και δεν έχουν ολοκληρωθεί κατά την πιο πάνω ημερομηνία, εφόσον συνταχθεί νέο σχέδιο ή ληφθεί νέα απόφαση, κατά περίπτωση, εκ μέρους του αρμόδιου εταιρικού οργάνου, μετά από την έναρξη ισχύος του ν. 5162/2024, ήτοι από 6.12.2024 και μετά, όπως προκύπτει από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 58.

Σημειώνεται, ωστόσο, ότι οι μετασχηματισμοί που διενεργήθηκαν με βάση τις ως άνω καταργούμενες διατάξεις, συμπεριλαμβανομένων των μετασχηματισμών για τους οποίους το οικείο σχέδιο σύμβασης ή απόφαση του αρμόδιου εταιρικού οργάνου, δημοσιεύτηκε πριν τις 5.12.2024, συνεχίζουν να διέπονται από τις καταργούμενες διατάξεις ως προς τους όρους, τις προϋποθέσεις και τα φορολογικά

πλεονεκτήματα που προβλέπονται σε αυτές, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 58 του ν. 5162/2024.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι δεν θίγεται η εφαρμογή των διατάξεων του ν. 5162/2024 για μετασχηματισμούς που πραγματοποιήθηκαν με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού και ολοκληρώθηκαν πριν την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου, για τους οποίους στο σχετικό σχέδιο σύμβασης μετασχηματισμού δεν γίνεται επίκληση του ν. 5162/2024, σύμφωνα με όσα έχουν διευκρινιστεί ανωτέρω στην παράγραφο 3 της εγκυκλίου, εφόσον η επιλογή της επιχείρησης για υπαγωγή στις διατάξεις του ν. 5162/2024 προκύπτει με κάθε πρόσφορο μέσο, π.χ. από τα οικεία εταιρικά έγγραφα.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής
4. 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'
5. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
6. Υπουργείο Ανάπτυξης, Γενική Γραμματεία Εμπορίου, Γενική Δ/νση Αγοράς και Προστασίας Καταναλωτή , Δ/νση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
7. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Κεντρικό Πρωτόκολλο
ΚΑΛΑΪΤΖΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ