

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ: 94ΟΜ46ΜΠ3Ζ-ΠΛ2

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Καρ. Σερβίας 10 101 84 Αθήνα 210-33.75.312 210 - 3375001 d12.b@yo.syzefxis.gov.gr
www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 20 του ν. 4646/2019, αναφορικά με την απαλλαγή των νομικών προσώπων από τον φόρο υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 20 του ν.4646/2019 (Α' 201) προστέθηκε νέο άρθρο 48Α στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) με τις διατάξεις του οποίου ορίζεται ότι απαλλάσσονται τα νομικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από το φόρο εισοδήματος επί της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση συμμετοχών εφόσον το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και
- β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
- γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και
- δ) το μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού κεφαλαίου ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου του οποίου οι τίτλοι συμμετοχής μεταβιβάζονται, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Επισημαίνεται ότι οι πιο πάνω προϋποθέσεις, όπως ρητά αναφέρεται στις υπόψη διατάξεις, πρέπει να πληρούνται σωρευτικά κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση τίτλων.

2. Ως προς τη συμπλήρωση του χρόνου διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής επισημαίνεται ότι αφητηρία υπολογισμού είναι η ημερομηνία κατά την οποία αποκτάται (με οποιοδήποτε τρόπο) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10%. Διευκρινίζεται επίσης ότι σε περίπτωση μετασχηματισμού με τον οποίο επέρχεται οιονεί καθολική διαδοχή της μετασχηματιζόμενης εταιρείας, δεν επηρεάζεται η αφητηρία του χρόνου διακράτησης (24 μήνες) του ελάχιστου ποσοστού κατοχής συμμετοχών, όπως είχε τεθεί για τη μετασχηματιζόμενη εταιρεία (βλ. και Πολ. 1185/2018).

3. Ως προς το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται διευκρινίζεται ότι στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε (Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών), στον πίνακα των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 2 περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι εταιρείες του ελληνικού δικαίου που αποκαλούνται «ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε), καθώς και άλλες εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα». Επίσης, στο Μέρος Β' του ίδιου ως άνω Παραρτήματος, στον πίνακα φόρων που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α περίπτωση iii, περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα.

Επομένως, για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (εντός Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι, πέρα από τα ρητά κατονομαζόμενα στο Παράρτημα της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), οι ΙΚΕ, καθώς και οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες πλέον υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα. Άλλες οντότητες που ενδεχομένως περιλαμβάνονται στο υπόψη Παράρτημα, όπως για παράδειγμα οι κοινοπραξίες και συνεταιρισμοί, τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα, πλην όμως δεν χαρακτηρίζονται ως νομικά πρόσωπα με βάση την περ. γ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, αλλά ως νομική οντότητα, δεν εμπίπτουν στο άρθρο 48Α και ως εκ τούτου, η υπεραξία που αποκτούν οι συμμετέχοντες σ' αυτά από τη

μεταβίβαση των τίτλων τους δεν απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ομοίως, ως προς το μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο, αυτό πρέπει να είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, νομικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδος. Ως τέτοια νοούνται, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν και πιο πάνω, τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 πρόσωπα, ήτοι επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα.

5. Ως μεταβίβαση τίτλων νοείται κάθε πράξη μεταβίβασης τίτλων, όπως είναι η πώληση, η εισφορά τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας, η ανταλλαγή τίτλων, η μεταβίβαση τίτλων στο πλαίσιο και με τους όρους και προϋποθέσεις, ανά περίπτωση, των άρθρων 31 (μείωση κεφαλαίου) και 161 (διανομή μερίσματος) του ν. 4548/2018. Επισημαίνεται ότι στις πιο πάνω περιπτώσεις που προβλέπονται από τον ν. 4548/2018, κρίσιμος χρόνος για την εξέταση των προϋποθέσεων του άρθρου 48Α και τη χορήγηση της απαλλαγής είναι ο χρόνος λήψης της σχετικής απόφασης για διανομή μερίσματος σε είδος ή επιστροφή κεφαλαίου σε είδος, από το αρμόδιο όργανο, όπως ορίζεται από τις οικείες διατάξεις.

6. Με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παραγράφου 18 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 ορίζεται, ότι οι διατάξεις του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.7.2020 και μετά.

7. Ειδικά ως προς την ανταλλαγή τίτλων για την οποία τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις του άρθρου 53 ΚΦΕ διευκρινίζονται τα εξής:

α) αν η ανταλλαγή τίτλων έχει λάβει χώρα πριν την 1^η Ιουλίου 2020, τότε κατά την μεταβίβαση των μετοχών αυτών οποτεδήποτε, και μετά την 1^η Ιουλίου 2020, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 53 ΚΦΕ για το ποσό της υπεραξίας του οποίου η φορολόγηση αναβλήθηκε με βάση τις διατάξεις αυτές. Αν τυχόν έχει δημιουργηθεί και περαιτέρω υπεραξία, αυτή δύναται να τύχει απαλλαγής με βάση το άρθρο 48Α ΚΦΕ, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού κατά το χρόνο της μεταβίβασης των μετοχών που έχουν αποκτηθεί από την ανταλλαγή.

β) αν η ανταλλαγή τίτλων για την οποία θα μπορούσε να έχει εφαρμογή το άρθρο 53 ΚΦΕ λάβει χώρα μετά την 1^η Ιουλίου 2020, και κατά το χρόνο της ανταλλαγής πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48Α ΚΦΕ, το

εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων απαλλάσσεται με βάση τις διατάξεις αυτές και δεν εφαρμόζεται πλέον το άρθρο 53 ΚΦΕ για το νομικό πρόσωπο μέτοχο της αποκτώμενης εταιρείας. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που μεταβιβαστούν μεταγενέστερα τίτλοι που αποκτήθηκαν λόγω ανταλλαγής τίτλων βάσει του άρθρου 53 ΚΦΕ, για τους οποίους κατά το χρόνο της ανταλλαγής δεν πληρούντο οι προϋποθέσεις του άρθρου 48Α, το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία της μεταβίβασης τίτλων απαλλάσσεται με βάση το άρθρο 48Α ΚΦΕ, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού κατά το χρόνο μεταβίβασης, χωρίς να εφαρμόζεται το άρθρο 53 ΚΦΕ για αυτό το νομικό πρόσωπο μέτοχο της αποκτώμενης εταιρείας.

8. Όσον αφορά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από τη μεταβίβαση των ως άνω τίτλων έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιό, καθώς και οι διατάξεις του ν. 4548/2018 που προβλέπουν τη σύνταξη έκθεσης αποτίμησης από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές.

9. Το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση συμμετοχών το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, εφόσον αποκτάται από νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού. Επισημαίνεται ότι το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι, και ως εκ τούτου ο χειρισμός αυτός ακολουθείται και στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις παρουσιάζουν ζημιολόνα αποτελέσματα. Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

10. Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το ως άνω αποθεματικό ή μέρος αυτού δεν έχουν εφαρμογή, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 48Α, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 ΚΦΕ, δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, σε περίπτωση διανομής του υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 5%, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 63 ΚΦΕ, καθώς εμπίπτει στην έννοια των μερισμάτων (διανεμομένων κερδών) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 36 και 64 του ίδιου νόμου.

11. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48Α ορίζεται ότι σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής κατά την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (υπεραξία από μεταβίβαση) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48Α, τότε κάθε είδους δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως, π.χ. συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους. Επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις δαπανών που αναφέρονται πιο πάνω είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές, καθόσον κάθε δαπάνη εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. Επίσης, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή με την οποία περιορίζεται η δυνατότητα έκπτωσης δαπανών, ως εξαίρεση, ερμηνεύεται στενά και εφαρμόζεται μόνο στις δαπάνες που συνδέονται στενά με τη συμμετοχή αυτή.

12. Με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παρ.18 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 ορίζεται, ότι οι ζημίες των νομικών προσώπων του άρθρου 45του ΚΦΕ, που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παραγράφου 1 του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την 1.1.2020 υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την 31.12.2019 και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Η έκπτωση των ζημιών αυτών αναγνωρίζεται μόνο όταν οι ζημίες αυτές καταστούν οριστικές έως την 31.12.2022. Εάν οι ζημίες κατά τον χρόνο οριστικοποίησης είναι μικρότερες από τις ζημίες που αποτιμήθηκαν, αναγνωρίζεται το μικρότερο ποσό. Εάν οι οριστικές ζημίες είναι μεγαλύτερες, αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αποτιμήθηκε.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την αναγνώριση της ζημίας από μεταβίβαση τίτλων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48Α, πρέπει η μεταβίβαση των τίτλων να έχει λάβει χώρα από την 1.1.2020 έως την 31.12.2022 (οριστική ζημία) και περαιτέρω οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι να υφίστανται κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2019 και επιπλέον να έχουν αποτιμηθεί την ίδια ημερομηνία (31.12.2019).

Περαιτέρω, το ποσό ζημίας που αναγνωρίζεται φορολογικά (οριστικές) συνδέεται με το ύψος των ζημιών εξ αποτιμήσεως (31.12.2019), καθόσον

στην περίπτωση που το ποσό αυτό (οριστικών ζημιών) είναι μεγαλύτερο αυτών εξ αποτιμήσεως τότε αυτές περιορίζονται μέχρι του ποσού των ζημιών εξ αποτιμήσεως.

Για παράδειγμα, αν νομικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας μεταβιβάσει στις 20.9.2020 τίτλους ενός νομικού προσώπου στο οποίο συμμετέχει από τη μεταβίβαση των οποίων προκύψει ζημία ύψους 100.000 ευρώ, ενώ η ζημία εξ αποτιμήσεως (31.12.2019) από τους ίδιους τίτλους ανερχόταν στο ύψος των 80.000 ευρώ, στην περίπτωση αυτή το ποσό των αναγνωρίσιμων ζημιών περιορίζεται υποχρεωτικά στο ύψος των 80.000 ευρώ. Αντίθετα, αν το ποσό των ζημιών που είχαν προκύψει την ίδια ημερομηνία ανερχόταν στο ύψος των 70.000 ευρώ αυτές αναγνωρίζονται στο σύνολο τους.

13. Τέλος, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση των σχετικών διατάξεων, οι διατάξεις του άρθρου 48Α δεν αφορούν τη ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση του νομικού προσώπου, αφού η εκκαθάριση δεν συνιστά μεταβίβαση των τίτλων συμμετοχής Στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1094/2016 εγκύκλιό μας, με την οποία διευκρινίσθηκε ότι κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η ζημία που προκύπτει από την αιτία αυτή εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ´ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Διεύθυνση Επιχειρησιακών Διαδικασιών
4. Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών
5. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α΄, Β΄, (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΔ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, ΙΘ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄ και ΚΓ΄

2. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα

3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ. 105 62, Αθήνα

4. ΔΤΔ - Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς

5. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

6. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών

7. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης

3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών

4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης

5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α΄, Β΄, Γ΄