ΣΚΕΨΟΥ ΠΡΙΝ ΤΥΠΩΣΕΙΣ . ΠΡΟΣΤΑΤΕΨΕ ΤΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ

TAX HEAVEN

Άρθρα
Φορολογική αντιμετώπιση εταιρικών μετασχηματισμών

Του Γιώργου Δαλιάνη*
www.artion.gr

Πρόσφατα ψηφίσθηκε ο νόμος 4601/2019 για εταιρικούς μετασχηματισμούς με τον οποίο επιδιώκεται η αναμόρφωση του δικαίου των εταιρικών μετασχηματισμών και γίνεται προσπάθεια συστηματοποίησής του για πρώτη φορά σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο. Στο παρόν άρθρο θα εξετάσουμε τα κυριότερα σημεία του νέου νόμου, με ιδιαίτερη έμφαση στην φορολογική αντιμετώπιση των σχετικών ζητημάτων που ανακύπτουν.

Πεδίο εφαρμογής του νόμου

Καταρχάς, οι μορφές εταιρικών μετασχηματισμών που εμπίπτουν στον νόμο είναι:
• συγχώνευση
• διάσπαση
• μετατροπή
Δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου οι διασυνοριακές συγχωνεύσεις (διότι υπερισχύει το ευρωπαϊκό δίκαιο) και θα συνεχίσουν να διέπονται από τον ν. 3777/2009, καθώς και οι περιπτώσεις που αναφέρονται στον ν. 4335/2015.

Νομικές μορφές που αφορά ο νέος νόμος

Με βάση το άρθρο 2, ο νέος νόμος καταλαμβάνει αποκλειστικά νομικά πρόσωπα με εμπορική ιδιότητα, όπως αυτά περιοριστικά απαριθμώνται κατωτέρω:
α. Ανώνυμες Εταιρείες.
β. Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.
γ. Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες.
δ. Ομόρρυθμες Εταιρείες.
ε. Ετερόρρυθμες Εταιρείες.
στ. Ετερόρρυθμες Εταιρείες κατά μετοχές.
ζ. κοινοπραξίες που προβλέπονται στην παρ. 3 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Α΄86).
η. Ευρωπαϊκές Εταιρείες (SE) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (ΕΕ L 294).
θ. Αστικοί Συνεταιρισμοί.

ι. Ευρωπαϊκές Συνεταιριστικές Εταιρείες (ΕΣΕτ) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 1435/2003 της 22ής Ιουλίου 2003 (ΕΕ L 207).
Σημειώνουμε ότι επιτρέπονται πλέον όλα τα είδη μετασχηματισμών, μεταξύ κάθε νομικής μορφής, από τις ανωτέρω (α-ι).

Προσοχή:
Δεν περιλαμβάνεται η «Ατομική Επιχείρηση», όπως άλλωστε και στο προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο. Και αυτό διότι σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του εμπορικού δικαίου μετατροπή πραγματοποιείται όταν μια εταιρεία που διαθέτει ήδη νομική προσωπικότητα μεταβάλλει την εταιρική της μορφή σε έναν άλλο εταιρικό τύπο (π.χ. μια Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.). Δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση δεν διαθέτει βάσει νόμου νομική προσωπικότητα δεν είναι νοητή η μετατροπή εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα σε (άλλη) εταιρεία με νομική προσωπικότητα.
Η μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε ΕΠΕ/ΑΕ/ΙΚΕ αποτελεί κατ' ουσίαν σύσταση νέου νομικού προσώπου με εισφορά σε είδος και όχι μετατροπή κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 118-133 του νέου νόμου για τους εταιρικούς μετασχηματισμούς (ν. 4601/2019). Στην περίπτωση αυτή, λοιπόν, εφαρμόζονται οι διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων (ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993 κ.λπ.) (βλ. και ΑΑΔΕ/Ε.2048/2019).
Περαιτέρω, εκτός από τις ατομικές επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στον νόμο και:
- εν γένει οι εταιρικές μορφές που στερούνται νομικής προσωπικότητας (π.χ. κοινωνία κληρονόμων, συνιδιοκτησία λ.χ. φορτηγού, συμπλοιοκτησία)
- ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979
- ναυτικές εταιρείες πλοίων αναψυχής του ν. 3182/2003
- αγροτικοί συνεταιρισμοί του ν. 4384/2016

Έναρξη ισχύος του νόμου

Έναρξη ισχύος του νόμου είναι η 15η Απριλίου 2019, ενώ για τις περιπτώσεις που οι διαδικασίες βρίσκονταν ήδη σε εξέλιξη κατά την δημοσίευση του νόμου, θα εξακολουθήσει να ισχύει το προγενέστερο καθεστώς. Συγκεκριμένα, ο νέος νόμος εφαρμόζεται σε:
α) συγχωνεύσεις στις οποίες η ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης είναι μεταγενέστερη της 15ης.4.2019, για οποιαδήποτε από τις εταιρείες που μετέχουν στη συγχώνευση,
β) διασπάσεις στις οποίες η ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης είναι μεταγενέστερη της 15ης.4.2019, για οποιαδήποτε από τις εταιρείες που μετέχουν στη διάσπαση και
γ) μετατροπές στις οποίες η απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων λαμβάνεται μετά την 15η.4.2019.

Φορολογικές διατάξεις

Ο νόμος 4601/2019 αντιμετωπίζει τους μετασχηματισμούς μόνο από εταιρικής σκοπιάς και δεν έχει κάποια αντιμετώπιση φορολογικών θεμάτων. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του νόμου αυτού ορίζεται ότι οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, των ν. 2166/1993, 4172/2013 και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, οι οποίες αναφέρονται σε μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του νόμου, διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα. Δυστυχώς αυτό το γεγονός κάνει τον νόμο ατελή και τα κενά που αφήνει θα ανακύψουν πολλά προβλήματα στην εφαρμογή του. Στα πλαίσια αυτά, με την εφαρμογή του νόμου 4601/2019 θα δημιουργηθούν ζητήματα όπου για τον εταιρικό μετασχηματισμό είναι απαραίτητη η αποτίμηση εισφορών, ιδίως σε σχέση με τον ν. 2166/1993 που ρητά αποκλείει την αποτίμηση.

Ορισμός εμπειρογνωμόνων

Για την εξέταση του σχεδίου σύμβασης μετασχηματισμού ή εξακρίβωσης της περιουσίας προβλέπεται ο ορισμός εμπειρογνώμονα. Τον ρόλο αυτό μπορεί να έχουν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες, αλλά και οι πιστοποιημένοι εκτιμητές του ν. 4152/2013, είτε λογιστές-φοροτεχνικοί Α' Τάξεως, είτε διπλωματούχοι οικονομολόγοι εγγεγραμμένοι στο μητρώο του οικονομικού επιμελητηρίου Ελλάδος.

Δικαιώματα εργαζομένων

Με την διενέργεια οποιασδήποτε πράξης βάσει του ν. 4601/2019 (μετατροπή, συγχώνευση κ.λπ.) υπάρχει προστασία των εργαζομένων, σύμφωνα και με τις ισχύουσες διατάξεις για την μεταβολή του πρόσωπο του εργοδότη (Π.Δ. 178/2002).

Εν κατακλείδι, διαπιστώνουμε ότι η απόπειρα του Έλληνα νομοθέτη για ενοποίηση και συστηματοποίηση του δικαίου των εταιρικών μετασχηματισμών, μέσω του άρτι ψηφισθέντος νόμου (4601/2019) βρίσκει πολλαπλά προσκόμματα. Αφενός, διότι το εταιρικό δίκαιο των μετασχηματισμών, το οποίο είναι διασκορπισμένο σε διάσπαρτα νομοθετήματα δεν ενοποιείται εξ ολοκλήρου, δεδομένου ότι εξακολουθούν να διατηρούνται σε ισχύ ορισμένες από τις σχετικές προϋπάρχουσες διατάξεις. Αφετέρου, διότι ο νέος νόμος δεν περιέχει ρυθμίσεις φορολογικού χαρακτήρα, διατηρουμένων σε ισχύ ως προς τις φορολογικές διατάξεις των κατά τα λοιπά καταργούμενων νόμων. Η δεύτερη αδυναμία του νόμου είναι η πλέον σημαντική, δεδομένου ότι οι υφιστάμενες φορολογικές ρυθμίσεις (που εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την έναρξη ισχύος του νέου νόμου) δεν καλύπτουν όλα τα σκέλη των εταιρικών μετασχηματισμών που εισάγει ο νέος νόμος, αφού το φορολογικό σκέλος είχε σχεδιαστεί με βάση το τότε υφιστάμενο εταιρικό δίκαιο των μετασχηματισμών. Αυτή η διαφορά ταχυτήτων μεταξύ των δύο πόλων, δηλαδή του εταιρικού και του φορολογικού δικαίου των εταιρικών μετασχηματισμών, αναμένεται να γεννήσει προβλήματα στην υλοποίησή τους, ιδίως στις περιπτώσεις όπου απαιτείται αποτίμηση, εάν δεν υπάρξει άμεση νομοθετική πρωτοβουλία για τον επανασχεδιασμό και τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τους εταιρικούς μετασχηματισμούς.

**Ο κ. Γιώργος Δαλιάνης είναι Διευθύνων Σύμβουλος της Artion A.E. & Ιδρυτής του Ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός.*

https://www.taxheaven.gr