

Αθήνα, 06 Ιουνίου 2016
Αρ. Πρωτ: ΔΕΑΦΒ 1086197 ΕΞ 2016

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
1. Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β'
2. Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑ Δ'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84, ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Κ. Καρακικέ, Α.Κουτσούμπας
Τηλέφωνο: 210 - 3375311, 3375793
ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ν.4174/2013 για επιχειρήσεις που συγχωνεύονται με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, οι οποίες εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1).

Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

2. Προκειμένου για την εκπλήρωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) πρόσωπα, υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές.

Συγκεκριμένα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και

δ' του άρθρου 2 του Κ. Φ. Ε., για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περ. ζ' του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στα άρθρα 50 και 51 του Κ.Φ.Ε., υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή (παρ. 1).

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που αποτελείται κατά περίπτωση από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος (παρ. 3).

Οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον: α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος» ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος» (παρ. 2).

Το περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα πληροφοριών, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους έχουν καθορισθεί με τις ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993 ορίζεται ότι όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.

4. Όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1080/5.4.1994 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν. 2166/1993, η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασηματισμού συνεχίζει να υφίσταται ως επιχείρηση και να διενεργεί συναλλαγές επ' ονόματι της και να εκδίδει τα προβλεπόμενα στοιχεία από τον ΚΒΣ και να τα καταχωρεί στα τηρούμενα από αυτή βιβλία. Όλες όμως οι πράξεις αυτές που γίνονται μετά το χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού μετασηματισμού και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασηματισμού (σύσταση της νέας εταιρείας) θεωρούνται για φορολογικούς σκοπούς ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρείας και κατά συνέπεια όλες οι πράξεις αυτές θα μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρείας, αμέσως μετά τη σύσταση αυτής.

Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο έγινε δεκτό, ότι οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις φορολογούνται για τα τυχόν κέρδη που προκύπτουν μέχρι του χρόνου σύνταξης από μέρους των του ισολογισμού μετασηματισμού, ενώ τα κέρδη που θα

προκύπτουν από τις συναλλαγές που θα διενεργηθούν μετά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι της ολοκλήρωσης του, φορολογούνται στο όνομα της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρείας. Προς τούτο, οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες (απορροφούμενες) επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το αποτέλεσμα που θα προκύψει με βάση τον ισολογισμό μετασχηματισμού.

5. Επίσης, με την ΠΟΛ.1231/21.10.2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι ως τέλος του φορολογικού έτους για τα μετατρεπόμενα ή συγχωνευόμενα με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, προκειμένου για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των προσώπων αυτών για το χρονικό διάστημα μέχρι τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, λαμβάνεται η ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού. Δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν λαμβάνει χώρα εκκαθάριση των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το πιο πάνω διάστημα υποβάλλεται χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και όχι μέσα σε έναν (1) μήνα όπως ισχύει σε περίπτωση διάλυσης ή λήξης της εκκαθάρισης των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993, για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από την απορροφούμενη εταιρεία μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι τον χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (ημερομηνία καταχώρησης της απόφασης στο Γ.Ε.Μ.Η.), υποχρέωση κατάρτισης Φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες στο άρθρο 21 του ν. 4174/2013 προϋποθέσεις, έχει η απορροφώσα εταιρεία. Ειδικότερα, η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τις συναλλαγές εκείνες που πραγματοποίησε στο πιο πάνω χρονικό διάστημα η απορροφούμενη εταιρεία με άλλες συνδεδεμένες με αυτή εταιρείες και όχι τις συναλλαγές μεταξύ της απορροφώσας και της απορροφούμενης εταιρείας, καθόσον οι πράξεις αυτές μπορούν να αντιλογισθούν στα βιβλία της απορροφώσας εταιρείας, με λογιστική τακτοποιητική εγγραφή, μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης και την ενσωμάτωση των δεδομένων των απορροφούμενων εταιρειών στα βιβλία της (Δ12Β 1125529 ΕΞ2010/27.9.2010 έγγραφό μας) και ως εκ τούτου, δεν υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης αυτών.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η απορροφούμενη εταιρεία μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και εφόσον προκύπτει σχετική υποχρέωση για κατάρτιση Φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, τότε ο Φάκελος θα καταρτίζεται και ο συνοδευτικός συνοπτικός πίνακας θα υποβάλλεται από την ίδια, εντός τεσσάρων (4) μηνών από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, που αποτελεί με βάση τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 της παρούσας, και λήξη του φορολογικού της έτους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ