



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Β' - Δ'**

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:

Αθήνα, 7 Δεκεμβρίου 2016

ΠΟΛ.1183

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10 ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες : Φ. Φανάρα
Τηλέφωνο : 210 – 3375311
FAX : 210 – 3375001

ΘΕΜΑ: Πρόσθετες διευκρινίσεις αναφορικά με την υποβολή των δηλώσεων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993 μετά την έκδοση του αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/07.08.2015 εγγράφου μας.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια του αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/07.08.2015 εγγράφου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιό μας με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και του χρόνου κτήσης του εισοδήματος διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι καταργείται η υπερδωδεκάμηνη περίοδος, δηλαδή σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, ούτε για την πρώτη χρήση. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ή με ειδικές διατάξεις νόμων (ν. 2166/1993, ν.δ. 1297/1972, κλπ.).

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.2166/1993 και δεδομένου, ότι το προερχόμενο από το μετασχηματισμό νομικό πρόσωπο υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το χρονικό διάστημα από την επομένη της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μετά, έγινε δεκτό με την ίδια εγκύκλιο ότι το πρώτο φορολογικό έτος των εν λόγω νομικών προσώπων που προέρχονται από το μετασχηματισμό με τις πιο πάνω ευεργετικές διατάξεις μπορεί να

λήγει και σε οποιαδήποτε άλλη ημερομηνία πέραν της 30ής Ιουνίου ή της 31ης Δεκεμβρίου, αλλά σε καμία περίπτωση δεν δύναται να ξεπερνάει τους δώδεκα (12) μήνες.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.2166/1993 ορίζεται ότι ο κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του νόμου αυτού μετασχηματισμός πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν.2190/1920 και ν.3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρείας.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ορίζεται, ότι όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.

3. Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση πριν από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, η ολοκλήρωση του μετασχηματισμού πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού και όχι μεγαλύτερου των 24 μηνών (ΠΟΛ.1131/1995 εγκύκλιος), γιατί διαφορετικά οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα μέσω της καθυστέρησης της ολοκλήρωσής του να αναβάλλουν επ' αόριστον τη φορολογία των κερδών που προκύπτουν από πράξεις που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού (σχετ. το αριθ. 1014009/10210/B0012/20.02.2009 έγγραφό μας), καθόσον όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας.

4. Επίσης, από τη Διοίκηση, και πριν την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, είχε γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία απορροφάται από άλλη ανώνυμη εταιρεία με τις διατάξεις του ν.2166/1993 και ο μετασχηματισμός (απορρόφηση) ολοκληρώνεται μέσα στον επόμενο χρόνο από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, η απορροφώσα εταιρεία κλείνει ισολογισμό όπως θα έκλεινε κανονικά αν δεν πραγματοποιείτο η απορρόφηση και συμπεριλαμβάνει μόνο τα εισοδήματα της κλειόμενης χρήσης. Τα κτηθέντα εισοδήματα της απορροφούμενης ή απορροφούμενων εταιρειών για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι ολοκλήρωσης αυτού συμπεριλαμβάνονται μαζί με τα εισοδήματα της απορροφώσας

στην αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο (σχετ. τα αριθ 1111751/10674/B0012/1995 και 1001510/10019/B0012/2001 έγγραφά μας).

Ειδικά, για επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών αποκλειστικά την παροχή υπηρεσιών και χωρίς την ύπαρξη αποθεμάτων η οποία απορροφάται από άλλη επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του ν.2166/1993 και η απορρόφησή της πραγματοποιείται εντός της προθεσμίας για την κατάρτιση και πριν την κατάρτιση του ισολογισμού της απορροφώσας επιχείρησης θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1275/2002 εγκύκλιό μας σύμφωνα με την οποία οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης που διενεργήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού της μέχρι και την ημερομηνία που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας, για την οποία πρέπει να καταρτιστεί ισολογισμός, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις αυτού του ισολογισμού, ενώ οι πράξεις της απορροφούμενης που διενεργήθηκαν από την επόμενη της ημέρας που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας επιχείρησης μέχρι και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης θεωρούνται ως πράξεις της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου της απορροφώσας επιχείρησης.

5. Με το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/7.08.2015 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι παρόλο που με τις διατάξεις του ν.2166/1993 δεν ορίζεται προθεσμία, με αφετηρία την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, εντός της οποίας πρέπει να ολοκληρωθεί ο μετασχηματισμός, θα πρέπει, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, ήτοι από την 1.1.2014 και μετά, η ολοκλήρωση του μετασχηματισμού να γίνει το πολύ εντός ενός έτους (δωδεκάμηνο ή υποδωδεκάμηνο φορολογικό έτος, κατά περίπτωση).

Με τον τρόπο αυτό πληρείται το γράμμα του Κ.Φ.Ε για μη υπερδωδεκάμηνο φορολογικό έτος του προερχόμενου από τον μετασχηματισμό νομικού προσώπου, ενώ ταυτόχρονα αποφεύγεται ο κίνδυνος οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να αναβάλλουν επ' αόριστον, μέσω της καθυστέρησης της ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, τη φορολογία των κερδών που προκύπτουν από πράξεις που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, καθόσον όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται, με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993, ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας.

6. Η Διεύθυνση Εταιρειών & Γενικού Εμπορικού Μητρώου του Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Εμπορίου με το από 12.02.2016 έγγραφό της μας γνώρισε ότι σε συνέχεια του αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/7.08.2015 εγγράφου μας έχει τη γνώμη ότι το δεύτερο τμήμα της παραγράφου 3 του εγγράφου αυτού στο οποίο θίγονται τα ως

άνω αναφερόμενα έχουν εφαρμογή μόνο στην περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών με σύσταση νέας.

7. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 37 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του ν.4308/2014 ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, διενεργούν κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία θα συνταχθεί ισολογισμός απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους. Με βάση αυτή την απογραφή συντάσσεται ο ισολογισμός έναρξης της οντότητας.

8. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Καταρχήν, σε περίπτωση συγχώνευσης εταιριών με σύσταση νέας εταιρίας με βάση τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993, το φορολογικό έτος της νέας εταιρίας, το οποίο υπολογίζεται με αφετηρία τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού θα πρέπει υποχρεωτικά να μην υπερβαίνει τους 12 μήνες, γεγονός που επιτυγχάνεται μόνο αν ο μετασχηματισμός ολοκληρωθεί το πολύ εντός ενός έτους, σύμφωνα και με όσα αναφέρονται στο αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/07.08.2015 έγγραφό μας. Ομοίως, σε περίπτωση μετατροπής εταιριών σε άλλο νομικό τύπο με βάση τις διατάξεις του ίδιου ως άνω αναπτυξιακού νόμου και λαμβανομένου υπόψη ότι υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, και πάλι δεν μπορεί η δήλωση της προερχόμενης από τη μετατροπή εταιρείας να αφορά μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα (φορολογικό έτος) και επομένως και στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα αναφερόμενα στο πιο πάνω έγγραφό μας.

β) Όσον αφορά στις περιπτώσεις συγχώνευσης επιχειρήσεων δι' απορροφήσεως και δεδομένου ότι στον αναπτυξιακό νόμο ν. 2166/1993 ουδεμία αναφορά γίνεται ως προς τον χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο μετασχηματισμός ολοκληρώνεται μετά τη λήξη του φορολογικού έτους της απορροφώσας εταιρίας, τα εισοδήματα της απορροφούμενης εταιρίας τα οποία αποκτήθηκαν μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού δεν μπορούν να ανάγονται σε διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και δεν μπορούν να ενσωματωθούν στα εισοδήματα της απορροφώσας εταιρίας στον χρόνο ολοκλήρωσης της απορρόφησης, όπως εφαρμοζόταν μέχρι πρότινος με βάση την πάγια θέση της Διοίκησης (παρ. 4 του παρόντος). Αντίθετα, θα πρέπει να υπολογίζονται σε δωδεκάμηνη βάση (με βάση την αρχή του φορολογικού έτους) και ως τέτοια να ενσωματώνονται στα έσοδα της

απορροφώσας εταιρίας του φορολογικού αυτού έτους. Για τον σκοπό αυτό, θα πρέπει η απορροφούμενη εταιρία, σε περίπτωση που διαθέτει αποθέματα, δηλαδή εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, κ.λπ., να διενεργεί απογραφή τέλους χρήσης των αποθεμάτων της την ημερομηνία που λήγει το φορολογικό έτος της απορροφώσας μέχρι την ολοκλήρωση του υπόψη μετασχηματισμού προκειμένου για την ορθή μεταφορά των δεδομένων του ισολογισμού μετασχηματισμού και των πράξεων της απορροφούμενης εταιρείας των συγκεκριμένων χρονικών διαστημάτων πριν την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού στα βιβλία της απορροφώσας εταιρίας.

Σε περίπτωση ακύρωσης του μετασχηματισμού, η υποχρέωση της απορροφούμενης εταιρείας αναβιώνει και συνεπώς αυτή θα φορολογηθεί για τα εισοδήματά της από τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι τον χρόνο λήξης του φορολογικού έτους της με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους αυτού. Αντίστοιχα, η απορροφώσα οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για τα εισοδήματα της απορροφούμενης που τυχόν περιέλαβε.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993, με ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού μετά την 01.01.2014 που δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμη μέχρι την έκδοση του παρόντος. Όσοι μετασχηματισμοί επιχειρήσεων έλαβαν χώρα με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993 και με ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού μετά την 1.1.2014 που η ολοκλήρωσή τους έχει ήδη πραγματοποιηθεί και στους οποίους τυχόν εφαρμόστηκαν τα αναφερόμενα στις παραγράφους 5 και 6 του παρόντος και τα όσα ειδικότερα διευκρινίσθηκαν με τις ΠΟΛ.1131/1995 και ΠΟΛ.1275/2002 εγκυκλίου της Διοίκησης δεν θίγονται. Ομοίως για τους μετασχηματισμούς που έχουν ξεκινήσει πριν την έκδοση της παρούσας και δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμη, και δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η διενέργεια απογραφής παρελθόντων ετών, γίνεται δεκτό ότι, και για αυτούς θα εξακολουθήσει να εφαρμόζεται η πάγια θέση της Διοίκησης, όπως αυτή αποτυπώνεται στις ως άνω εγκυκλίους.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜ. ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ΄ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β΄
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε΄
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α΄, Β΄, Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΔ΄, ΙΣΤ΄, ΙΘ΄, ΚΑ΄ και ΚΒ΄
2. Υπουργείο Οικονομίας Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 – Τ.Κ. 105 62 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Αναπλ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Β΄ (3)