



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΕΠΕΙΓΟΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β'**

**Αθήνα, 10 Μαρτίου 2017
Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1036897
ΕΞ 2017**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ. : 10184 Αθήνα
Πληροφ. : Θ. Κακλαμάνης
Τηλέφωνο : 210 - 3375312
Fax : 210 - 3375001
E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

ΠΡΟΣ:

ΚΟΙΝ:

ΘΕΜΑ: Έκπτωση δαπάνης αγοράς φυσικού αερίου κατά την εισφορά κλάδου από την εταιρεία «.....» στη νεοϊδρυόμενη εταιρεία «.....», με βάση τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 80Α του ν.4001/2011 και του ν.2166/1993.

ΣΧΕΤ: Η από αίτηση της εταιρείας «.....»

Απαντώντας στη σχετική αίτηση της εταιρείας «.....», αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.ε΄ της παρ.1 του άρθρου 1 του ν.2166/1993, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου, όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται ότι οι ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία, με την προϋπόθεση, ότι η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα εταιρεία, καθώς και η απορροφώσα, θα έχουν συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1080/1994 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.2166/1993 έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση εισφοράς κλάδου ή τμήματος από λειτουργούσα επιχείρηση σε ανώνυμη εταιρεία, η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα επιχείρηση δεν θα προβεί στη σύνταξη ισολογισμού μετασχηματισμού, καθόσον στην περίπτωση αυτή εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα και μετά την εισφορά, αλλά θα συντάξει, κατά το χρόνο που θα ορισθεί ως χρόνος εισφοράς, απογραφή για τα στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού) του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και βάσει αυτής, λογιστική κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος.

Η ως άνω απογραφή καθώς και η λογιστική κατάσταση θα πρέπει απαραίτητως να καταχωρηθούν στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τη μετατρεπόμενη, συγχωνευόμενη ή απορροφώμενη επιχείρηση δεδομένου ότι ο ισολογισμός που θα συνταχθεί με βάση την απογραφή αυτή θα αποτελέσει και τον ισολογισμό λήξης της μετατρεπόμενης κλπ. επιχείρησης.

Οι πράξεις που θα λάβουν χώρα μετά το χρόνο σύνταξης της απογραφής και οι οποίες αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο ή τμήμα θα παρακολουθούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς στα βιβλία της εισφέρουσας τον κλάδο ή τμήμα εταιρείας προκειμένου να μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της απορροφώσας τον κλάδο ή τμήμα ανώνυμης εταιρείας κατά τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 2.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 80Α του ν.4001/2011, όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται ότι η απόσχιση των κλάδων Διανομής ή Προμήθειας που προβλέπεται στις παρ.3 και 4 πραγματοποιείται με τη διαδικασία και τους όρους του παρόντος νόμου, των άρθρων 68 έως 79 του κ.ν.2190/1920 και των άρθρων 1 έως και 5 του ν.2166/1993, κατά παρέκκλιση της περ.ε΄ της παρ.1 του άρθρου 1 του νόμου αυτού και με ανάλογη εφαρμογή των παρεκκλίσεων που προβλέπονται στο άρθρο 98, εκτός της παρ.3 περ.θ΄ του

άρθρου 98, η οποία δεν εφαρμόζεται στην προκειμένη περίπτωση. Κατά παρέκκλιση του άρθρου 1 παρ.2 του ν.2166/1993 δεν απαιτείται η νέα εταιρεία να έχει συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Στην προκειμένη περίπτωση δεν εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρο 2 παρ.6 του ν.2166/1993 σχετικά με τη μεταφορά με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρείας των πράξεων που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης της λογιστικής κατάστασης του μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση της απόσχισης. Η κατά περίπτωση απόσχιση του κλάδου υπόκειται, μεταξύ άλλων, στην ακόλουθη ειδική ρύθμιση:

κ) Οι πράξεις που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης της λογιστικής κατάστασης του μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση της απόσχισης και αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο δεν θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει υποχρέωση μεταφοράς των ποσών αυτών με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρείας. Αντίθετα, οι πράξεις αυτές θεωρούνται πράξεις της εισφέρουσας εταιρείας. Αντίστοιχα, το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα που θα προκύψει κατά την εν λόγω μεταβατική περίοδο θα περιληφθεί στο λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα της εισφέρουσας εταιρείας. Η νέα εταιρεία θα μεταφέρει στα βιβλία της με συγκεντρωτικές εγγραφές μόνο τα υπόλοιπα των λογαριασμών ισολογισμού του εισφερόμενου κλάδου, όπως προκύπτουν κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απόσχισης. Κατά την περίοδο μέχρι και την ολοκλήρωση της απόσχισης η εισφέρουσα εταιρεία δεν υποχρεούται για σκοπούς φορολογικούς σε διακριτή λογιστική παρακολούθηση των δύο κλάδων.

Οι Ε.Δ.Α. ή οι νέες Ε.Π.Α. υποκαθίστανται, ανεξαρτήτως του χρόνου γενέσεώς τους, σε όλα εν γένει τα δικαιώματα, τις υποχρεώσεις και τις έννομες σχέσεις της κατά περίπτωση εισφέρουσας εταιρείας που αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο και απολαμβάνουν τα φορολογικά προνόμια και ατέλειες που είχαν θεσπιστεί υπέρ της εισφέρουσας τον κλάδο εταιρείας. Η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή και από την ημερομηνία της καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της σχετικής εγκριτικής απόφασης η εισφέρουσα τον κλάδο εταιρεία απαλλάσσεται από κάθε υποχρέωση έναντι οποιουδήποτε τρίτου, περιλαμβανομένου του Δημοσίου και των ασφαλιστικών ταμείων, η οποία αφορά τον εισφερόμενο κλάδο Διανομής ή Προμήθειας, ως προς τις οποίες υποκαθίσταται κατά τα ανωτέρω η αντίστοιχη Ε.Δ.Α. ή η νέα Ε.Π.Α.. Οποιοσδήποτε λογιστικός ή φορολογικός χειρισμός διενεργήθηκε από την εισφέρουσα εταιρεία, που αφορά τον κλάδο διανομής ή προμήθειας και ενέχει μελλοντικά οφέλη ή βάρη, μεταφέρεται συνεπεία της απόσχισης στην

απορροφώσα τον κλάδο Ε.Δ.Α. ή νέα Ε.Π.Α., προς όφελος ή εις βάρος αυτής (παρ.6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου).

5. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 68 του κ.ν.2190/1920, όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται ότι η συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας.

Από την καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται στο άρθρο 74, η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται στο σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της ή των απορροφούμενων εταιρειών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή (παρ.1α άρθρου 75).

6. Όπως έχει διευκρινισθεί από τη Διοίκηση, κατά την εισφορά κλάδου από ανώνυμη εταιρεία σε νεοϊδρυόμενη ανώνυμη εταιρεία με βάση τις διατάξεις του ν.2166/1993 και τις παρεκκλίσεις που αναφέρονται στο άρθρο 7 του ν.3428/2005, τα έσοδα και οι δαπάνες που πραγματοποίησε η εισφέρουσα τον κλάδο εταιρεία κατά το χρονικό διάστημα μετά τη σύνταξη της λογιστικής κατάστασης (χρόνος εισφοράς) και μέχρι τη χορήγηση ΑΡΜΑΕ στην νέα εταιρεία και αφορούν στον εισφερόμενο κλάδο πρέπει να μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της δεύτερης, δεδομένου ότι η εν λόγω εταιρεία μέχρι την ημερομηνία χορήγησης ΑΡΜΑΕ δεν υφίστατο ως νομικό πρόσωπο, ιδιότητα την οποία υστερείτο και ο εισφερθείς κλάδος. Τα ίδια ισχύουν και για τα έσοδα και τις δαπάνες που τιμολογήθηκαν από την εισφέρουσα τον κλάδο εταιρεία για λογαριασμό της νεοϊδρυόμενης Α.Ε. προς τρίτους (σχετ. το 1031717/10413/Β0012/17.04.2007 έγγραφό μας).

7. Από τα στοιχεία της σχετικής αίτησης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (.....) με αντικείμενο εργασιών τη διανομή και διαχείριση του δικτύου διανομής φυσικού αερίου (και με προϋφιστάμενη επωνυμία «.....») προκύπτει ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 80Α του ν.4001/2011 και κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ.ε΄ της παρ.1 του άρθρου 1 του ν.2166/1993, εισέφερε τον κλάδο προμήθειας φυσικού αερίου στη νεοϊδρυόμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....» (.....). Ως χρόνος εισφοράς του πιο πάνω κλάδου (ημερομηνία σύνταξης της λογιστικής κατάστασης) ορίσθηκε η, ενώ η ολοκλήρωση της εισφοράς πραγματοποιήθηκε στις (χρόνος ίδρυσης της νέας Ε.Π.Α.). Ακόμη, η Ε.Δ.Α. μας γνώρισε ότι μέχρι τον χρόνο ολοκλήρωσης της εισφοράς παρέμειναν στην εταιρεία τα έσοδα και τα έξοδα του κλάδου προμήθειας φυσικού αερίου (πλέον των αντίστοιχων αποτελεσμάτων του κλάδου διανομής), ενώ με την ολοκλήρωση της εισφοράς μεταφέρθηκαν στη νέα Ε.Π.Α. οι λογαριασμοί

ενεργητικού και παθητικού του κλάδου προμήθειας, όπως αυτοί διαμορφώθηκαν στις

Επιπλέον, η Ε.Δ.Α. μας γνώρισε ότι μέσω του κλάδου προμήθειας και για τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε αγορές φυσικού αερίου από τον προμηθευτή της (.....), για τις οποίες το σχετικό τιμολόγιο εκδίδεται από την εντός του Ιανουαρίου 2017 (και μετά τις), με βάση τα Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), προς τη νέα Ε.Π.Α. Ωστόσο, λόγω της αγοράς και πώλησης φυσικού αερίου μέσω δικτύου συνεχής ροής, οι ποσότητες που αγοράστηκαν την παραπάνω περίοδο έχουν ήδη μεταπωληθεί στους τελικούς καταναλωτές, με αποτέλεσμα το σχετικό κόστος αγοράς του φυσικού αερίου να έχει επηρεάσει το κόστος πωληθέντων της Ε.Δ.Α. για τη συγκεκριμένη περίοδο. Επομένως, τα έσοδα και τα έξοδα από την πώληση του φυσικού αερίου έχουν λογιστικοποιηθεί στο επίπεδο της Ε.Δ.Α., ενώ οι απαιτήσεις (από την πώληση του φυσικού αερίου) και οι υποχρεώσεις (από την αγορά του φυσικού αερίου) μεταφέρονται συνεπεία της εισφοράς του κλάδου προμήθειας στη νέα Ε.Π.Α..

8. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι η εν λόγω εισφορά πραγματοποιήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 80Α του ν.4001/2011 και κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ.ε΄ της παρ.1 του άρθρου 1 του ν.2166/1993 και επομένως το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα που προκύπτει κατά τη μεταβατική περίοδο από την ημερομηνία σύνταξης της λογιστικής κατάστασης και μέχρι την ολοκλήρωση της εν λόγω εισφοράς περιλαμβάνεται στο λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα της εισφέρουσας εταιρείας, η «.....» δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της την εν λόγω δαπάνη αγοράς φυσικού αερίου (μέσω του κόστους πωληθέντων) το φορολογικό έτος 2016.

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΥΘΥΜΙΟΣ ΣΑΪΤΗΣ**

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

- 1.Γραφείο κ. Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.
- 2.Γραφείο κ. Αναπλ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
- 3.Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β΄(2)
- 4.Δ/ση Νομικής Υποστήριξης