

Κεφάλαιο 2: Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων

Για το διάστημα μετά την 01.01.2015, τα εν λόγω υποκαταστήματα:

- α) τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσουν ισολογισμό, ανεξάρτητα ύψους καθαρού κύκλου εργασιών, όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ετερόρρυθμη κατά μετοχές ή Ι.Κ.Ε.) ή του νομικού τύπου της περ. 2(β) του άρθρου 1 (Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή άλλου συγκρίσιμου νομικού τύπου), και όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι οντότητες της περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, ΙΚΕ, ετερόρρυθμες κατά μετοχές).
- β) δύνανται να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα και υποχρεούνται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (δύνανται να μη συντάσσουν ισολογισμό), όταν ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000 (για δύο συνεχόμενες περιόδους) και όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(γ) του άρθρου 1 (Ο.Ε. ή Ε.Ε. η άλλου συγκρίσιμου νομικού τύπου), χωρίς ταυτόχρονα όλοι οι εταίροι να είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, ΙΚΕ, ετερόρρυθμες κατά μετοχές).

Παράδειγμα 2.4: ένταξη υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας

Μια ανώνυμη εταιρεία με έδρα χώρα της ΕΕ, υποκείμενη στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ, έχει συστήσει υποκατάστημα στην Ελλάδα από το οποίο αποκτά καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους περίπου 50.000. Το υποκατάστημα έχει καθαρό κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει το ποσό των 300.000 ετησίως, απασχολεί 2 άτομα προσωπικό και στερείται σημαντικών παγίων.

Ερωτήσεις

- α) Υπάγεται το υποκατάστημα της εταιρείας στο ν. 4308/14;
- β) Εάν υπάγεται, ποια είναι η σχετική διάταξη του νόμου;
- γ) Δύναται το υποκατάστημα να τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα;

Ανάλυση-Λύση

Το σχετικό νομικό πλαίσιο για την απάντηση των ερωτημάτων έχει ως εξής:

Κεφάλαιο 2: Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων

1. Οι διατάξεις των περιπτώσεων (α) και (β) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/14 ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Οι εν λόγω διατάξεις εντάσσουν στον εν λόγω νόμο τις λειτουργούσες στα κράτη μέλη της ΕΕ κατηγορίες εταιρειών (Α.Ε., ΕΠΕ, κλπ).
2. Οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας αναφέρονται αποκλειστικά στους λογιστικούς κανόνες και στη μορφή των συντασσόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των υπαγόμενων νομικών μορφών, χωρίς (αυτονοήτως) να περιέχουν ρυθμίσεις για ζητήματα λογιστικής υποκαταστημάτων. Περαιτέρω, δεν αναφέρονται, ούτε απαιτούν ή επιτρέπουν, τη χρήση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Ζητήματα λογιστικής υποκαταστημάτων και λογιστικού συστήματος επαφίενται στην κρίση της οντότητας, σύμφωνα με τη διεθνώς κρατούσα πρακτική.
3. Στην ΠΟΛ 1003/14 (Λοιπές ρυθμίσεις του άρθρου 3, παρ. 3.01) ορίζεται ότι: *«Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές».*
4. Με την ΠΟΛ 1145/10.02.15 γίνεται δεκτό από τη φορολογική διοίκηση ότι λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της αλλοδαπής οντότητας στην αλλοδαπή, όταν αυτή η οντότητα αποκτά στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ., δεδομένου ότι μια τέτοια μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Επομένως, κατά τις απαιτήσεις της φορολογικής διοίκησης, αφού η αλλοδαπή οντότητα εμπίπτει στην περ. 2(α) του άρθρου 1 των ΕΛΠ, το λειτουργούν στην Ελλάδα υποκατάστημα αυτής (μόνιμη εγκατάσταση) αντιμετωπίζεται ως οντότητα της ίδιας περίπτωσης 2(α), δηλαδή ως εάν το υποκατάστημα να ήταν το ίδιο ανώνυμη εταιρεία του ελληνικού δικαίου.

Λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ΠΟΛ 1145/15 της φορολογικής διοίκησης, αλλά και τη συναφή ΠΟΛ 1138/2015, το υποκατάστημα στην Ελλάδα εντάσσεται στην περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/14, επειδή η αλλοδαπή οντότητα στην αλλοδαπή, είναι του νομικού τύπου της Ανώνυμης Εταιρείας. Ως εκ τούτου, το υποκατάστημα τηρεί

διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσει υποχρεωτικά ισολογισμό, πέραν της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Παράδειγμα 2.5: ένταξη υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας

Περίπτωση 1

Αλλοδαπή ΟΕ κατέχει από ετών ακίνητο στην Ελλάδα από το οποίο αποκτά εισόδημα από ενοικίαση ύψους 200.000 ευρώ το έτος. Μέχρι τις 31.12.2013 ήταν μη υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, καθώς μέχρι τότε ήταν σε ισχύ ειδική ρύθμιση.

Από 1.1.2014 που έχει τεθεί σε ισχύ ο ΚΦΔ (ν. 4174/13) και ο ΚΦΕ (ν. 4172/13), η οντότητα αυτή θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, με τη χώρα προέλευσης της αλλοδαπής υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ). Συνεπώς, η οντότητα αυτή στην Ελλάδα θεωρείται ότι δεν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Ωστόσο, επειδή αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπάγεται στα ΕΛΠ. Ως πολύ μικρή οντότητα (περ. 2.γ του άρθρου 1 των ΕΛΠ), το υποκατάστημα είναι υπόχρεο σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων στη χρήση 2014, βάσει του ΚΦΑΣ. Το υποκατάστημα θα τηρήσει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα μόνο εάν γίνει μικρή οντότητα (καθαρός κύκλος εργασιών μεγαλύτερο του 1.500.000, για δύο συνεχόμενες περιόδους).

Περίπτωση 2

Αλλοδαπή ΑΕ, που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, ανεγείρει ακίνητο το οποίο ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2014. Το Ιούλιο του έτους αυτού, η ΑΕ προχωρεί σε ενοικίαση του ακινήτου.

Μέχρι την ολοκλήρωση της ανέγερσης δηλαδή μέχρι και τον Απρίλιο του 2014 τηρεί απλογραφικά βιβλία (ειδική ένταξη βάσει ΚΦΑΣ). Από τον Μάιο μέχρι και τον Ιούνιο του 2014 δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις τήρησης βιβλίων, καθόσον δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από τον Ιούλιο 2014, όμως, δεδομένου ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (εισόδημα από ακίνητη περιουσία), το υποκατάστημα υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων. Βάσει ειδικής ρύθμισης του ΚΦΑΣ (άρθρο 1) το εν λόγω υποκατάστημα πρέπει να τηρεί διπλογραφικά βιβλία και να συντάσσει ισολογισμό, δεδομένου ότι κατέχεται από

αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία. Στην ίδια υποχρέωση υπάγεται και από 01.01.2015, καθώς η αλλοδαπή οντότητα εντάσσεται στην περ. 2(α) των ΕΛΠ.

Περί κοινοπραξιών και κοινών διευθετήσεων και ένταξη αυτών στα ΕΛΠ

Για την κατανόηση του θέματος των κοινοπραξιών (joint ventures) και κοινών δραστηριοτήτων (joint operations), δίνονται οι παρακάτω εννοιολογικοί ορισμοί, σύμφωνα με το γλωσσάριο όρων των ΕΛΠ. Οι ορισμοί αυτοί έχουν εφαρμογή από λογιστική σκοπιά και δεν ταυτίζονται απαραίτητα με την έννοια της κοινοπραξίας κατά το άρθρο 293 του ν. 4072/12.

- α) **Κοινή διευθέτηση (joint arrangement).** Με τον όρο αυτό νοείται διευθέτηση στην οποία δύο ή περισσότερα μέρη, δεσμευμένα με σύμβαση, έχουν κοινό έλεγχο. Μια κοινή διευθέτηση είναι είτε κοινή δραστηριότητα είτε κοινοπραξία.
- β) **Κοινοπραξία (joint venture).** Κοινοπραξία είναι μια οντότητα (π.χ. μια ανώνυμη εταιρεία) επί της οποίας δύο ή περισσότερα (τρίτα) μέρη (π.χ. άλλες εταιρείες) ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία.
- γ) **Κοινή δραστηριότητα (joint operation).** Κοινή δραστηριότητα είναι μια διευθέτηση στην οποία τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν κοινό έλεγχο καθώς και δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις που προκύπτουν. Η κοινή δραστηριότητα διενεργείται από κοινού από τα εμπλεκόμενα μέρη. Παράδειγμα κοινής δραστηριότητας είναι η από κοινού ιδιοκτησία και συνεκμετάλλευση ενός περιουσιακού στοιχείου από δύο μέρη.

Πέραν της λογιστικής έννοιας της κοινοπραξίας κατά τα ΕΛΠ, στο Ελληνικό εταιρικό δίκαιο (άρθρο 293 του ν. 4072/2012) έχει εισαχθεί η έννοια της κοινοπραξίας ως εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα, και η έννοια αυτή έχει υιοθετηθεί από την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 45 ν. 4172/13 και ΠΟΛ 1044/2015). Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2012 ορίζονται τα εξής, ως προς την κοινοπραξία:

- α) Η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα.