



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 12 Δεκεμβρίου 2002

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Αρ. Πρωτ: 1101117/10876πε/Β0012

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑ: Β΄

**ΠΟΛ. 1275**

ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Δ15)

ΤΜΗΜΑ: Α΄

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Μ. Ηλιοκαύτου

Τηλέφωνο : 210 – 3375311, 312

ΦΑΞ : 210 - 3375001

**ΘΕΜΑ:** Απορρόφηση επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των ν. 2515/1997 και 2166/1993 και μεταφορά των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού αυτών.

Με αφορμή την υποβολή ερωτημάτων, σχετικά με το θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 μεταξύ άλλων ορίζονται και τα εξής:

- Συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 2076/1992, πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρίας κατά τους ορισμούς του άρθρου 68 του κ.ν. 2190/1920 (παρ. 1).

- Αντί της εκτίμησης της παρ. 4 μπορεί να γίνει ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των υπό συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς τους που συντάσσονται για το σκοπό αυτό και

Σ.Α.Τ.Ε.

μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού του πιστωτικού ιδρύματος, απορροφώντας ή νέου (παρ. 5, εδάφ. πρώτο).

- Όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τα συγχωνευόμενα πιστωτικά ιδρύματα μετά την ημερομηνία των ισολογισμών συγχώνευσης θεωρούνται ότι διενεργήθηκαν για λογαριασμό του προερχόμενου από τη συγχώνευση πιστωτικού ιδρύματος και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία αυτού (παρ. 5, εδάφ. τελευταίο).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. ορίζεται, ότι οι πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σ' αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.

3. Επίσης, με τη 294/1999 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, κρίθηκε, ότι όταν μία τράπεζα απορροφά άλλη τράπεζα με βάση τις διατάξεις του ν. 2515/1997 και με ενοποίηση, χωρίς εκτίμηση, των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού τους και εφόσον η απορρόφηση ολοκληρώνεται εντός της τετράμηνης προθεσμίας για την κατάρτιση και πριν την κατάρτιση του ισολογισμού της απορροφώσας τράπεζας (έστω την 15/3/2002), τότε: α) οι πράξεις της απορροφούμενης τράπεζας που διενεργήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού της (έστω μετά την 30/4/2001) μέχρι και την ημερομηνία που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας τράπεζας (την 31/12/2001), για την οποία πρέπει να καταρτιστεί ισολογισμός, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις αυτού του ισολογισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. και β) οι πράξεις της απορροφούμενης τράπεζας που διενεργήθηκαν από την επόμενη της ημέρας που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας τράπεζας (δηλαδή από την 1/1/2002) μέχρι και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης (15/3/2002) θεωρούνται ως πράξεις της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου της απορροφώσας τράπεζας (1/1-31/12/2002).

4. Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2166/1993 ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

- Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ. ν. 2190/1920 και του ν. 3190/1955. με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των

μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών που συντάσσονται για το σκοπό του μετασχηματισμού και τη μεταφορά τους ως στοιχείων ισολογισμού της νέας εταιρίας (παρ. 1).

- Όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού θεωρούνται ότι διενεργήθηκαν για λογαριασμό της νέας εταιρίας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της (παρ. 6).

5. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη γνωμοδότηση και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της παραγράφου 4 της παρούσας, η απορροφώσα τράπεζα μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης πρέπει να μεταφέρει στα βιβλία της με συγκεντρωτικές εγγραφές αφενός τα δεδομένα του ισολογισμού μετασχηματισμού της απορροφούμενης τράπεζας και αφετέρου τις πράξεις που διενήργησε η τελευταία από την 1/5/2001 μέχρι και την 31/12/2001. Οι εγγραφές αυτές, επειδή οι πιο πάνω πράξεις ενεργούνται μεν από την απορροφούμενη τράπεζα αλλά για λογαριασμό της απορροφώσας, όπως ορίζεται από τις οικείες προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 2515/1997, θα επηρεάσουν νομίμως (λογιστικά και φορολογικά) τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001 της απορροφώσας τράπεζας. Επιπλέον, η απορροφώσα τράπεζα πρέπει να μεταφέρει στα βιβλία της με συγκεντρωτική εγγραφή τις πράξεις που διενήργησε η απορροφούμενη τράπεζα από την 1/1-15/3/2002, η εγγραφή δε αυτή θα επηρεάσει νομίμως για τον ίδιο λόγο τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα της διαχειριστικής της περιόδου 1/1-31/12/2002.

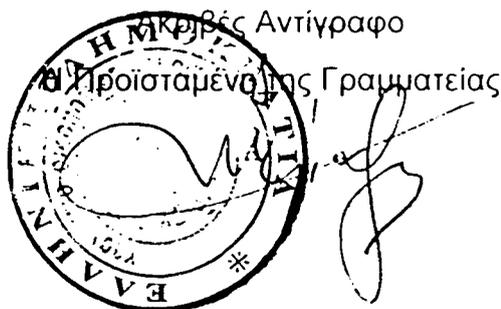
Τα παραπάνω είναι δυνατό να γίνουν χωρίς παρενέργειες, γιατί η απορροφούμενη τράπεζα είναι επιχείρηση που παρέχει αποκλειστικά υπηρεσίες και δεν διαθέτει αποθέματα, δηλαδή εμπορεύματα, προϊόντα (έτοιμα ή ημιτελή κτλ.), α' και β' ύλης κτλ. Έτσι, με τη μεταφορά των δεδομένων του ισολογισμού μετασχηματισμού της και των πράξεών της των συγκεκριμένων χρονικών διαστημάτων (1/5-31/12/2001 και 1/1-15/3/2002) στα βιβλία της απορροφώσας τράπεζας μεταφέρονται στα βιβλία της τελευταίας και στις οικείες διαχειριστικές περιόδους αυτής όλα τα αναγκαία οικονομικά δεδομένα, χωρίς να επέρχεται αλλοίωση των αποτελεσμάτων αυτών των διαχειριστικών περιόδων λόγω αυτής της μεταφοράς. Στην αντίθετη περίπτωση, δηλαδή εάν υποθεθεί ότι ήταν επιτρεπτή η απορρόφηση εμπορικής, βιοτεχνικής κτλ. επιχείρησης και γενικά επιχείρησης που διέθετε αποθέματα, τα παραπάνω δεν θα ήταν δυνατό να γίνουν χωρίς παρενέργειες, γιατί δεν θα υπήρχε απογραφή τέλους των αποθεμάτων της απορροφούμενης επιχείρησης με

ημερομηνία 31/12/2001. Ειδικότερα, αφού δεν θα υπήρχε απογραφή τέλους των αποθεμάτων, οπότε θα έλειπε το αναγκαίο στοιχείο για την εξεύρεση του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων ή προϊόντων κτλ., με τη μεταφορά των δεδομένων του ισολογισμού μετασχηματισμού και των πράξεων της απορροφούμενης επιχείρησης των συγκεκριμένων χρονικών διαστημάτων στα βιβλία της απορροφώσας τράπεζας δεν θα μεταφέρονταν στα βιβλία της τελευταίας και στις οικείες διαχειριστικές περιόδους της όλα τα αναγκαία οικονομικά δεδομένα, με αποτέλεσμα την ανεπίτρεπτη αλλοίωση των αποτελεσμάτων της των οικείων διαχειριστικών περιόδων.

6. Επειδή οι προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 2515/1997 είναι ταυτόσημες με τις αντίστοιχες διατάξεις του ν. 2166/1993, συνάγεται ότι η πιο πάνω γνωμοδότηση και γενικά όσα αναφέρονται παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και στις απορροφήσεις που πραγματοποιούνται δυνάμει των διατάξεων του ν. 2166/1993. Δηλαδή, όταν επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών αποκλειστικά την παροχή υπηρεσιών και χωρίς την ύπαρξη αποθεμάτων απορροφάται από άλλη επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993 και η απορρόφησή της πραγματοποιείται εντός της τετράμηνης προθεσμίας για την κατάρτιση και πριν την κατάρτιση του ισολογισμού της απορροφώσας επιχείρησης, τότε:

α) 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 επιχείρησης, για την οποία πρέπει να καταρτιστεί ισολογισμός, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις αυτού του ισολογισμού.

β) Οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης 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.



Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ  
ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ ΚΟΥΝΑΔΗΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

#### ΣΧΟΛΙΑ ΣΑΤΕ

- α) Μόνο η τελευταία (4) σελίδα αφορά τεχνικές εταιρείες.
- β) Οποια εταιρεία-μέλος ενδιαφέρεται για τη γνωμοδότηση 294/1999 του Ν.Σ.Κ. παρακαλείται να επικοινωνήσει με τη Γραμματεία του Συνδέσμου.