



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Αρ. Πρωτ.: 1096645/11059/Β0012
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ: Β΄

Αθήνα, 22 Δεκεμβρίου 2003

ΠΟΛ. 1141

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Ι. Καθαρός
Τηλέφωνο : 210 - 3375311, 312
ΦΑΞ : 210 - 3375001

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «Εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2992/2002 για το συμψηφισμό ζημίας σε περίπτωση μετασχηματισμών επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993 και του ν. 2515/1997»:

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2992/2002, κατά το μετασχηματισμό επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του ν. 2166/1993 ή της παρ. 5 του άρθρου 16 του ν. 2515/1997, η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρείας ζημία, και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά τον μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής των επόμενων δύο (2) χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάσπασης ανωνύμων εταιρειών κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 81 του κ.ν. 2190/1920.

Σ.Α.Τ.Ε.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου αυτού, για μετασχηματισμούς για την πραγματοποίηση των οποίων συντάσσονται ισολογισμοί μετασχηματισμού από τις 20 Μαρτίου 2002 και μετά.

2. Όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου αυτού, με τις πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2992/2002, επαναφέρεται το καταργηθέν με τις διατάξεις του ν. 2386/1996 δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, το οποίο ίσχυε αρχικά βάσει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993. Για τις τελευταίες δε αυτές διατάξεις, με την 1039799/10359/Β0012/ΠΟΛ.1080/1994 εγκύκλιό μας είχε γίνει δεκτό, ότι η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση έχει υποχρέωση να εμφανίσει στον προβλεπόμενο από την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993 ισολογισμό μετασχηματισμού τη ζημία που προέρχεται από τη χρήση εντός της οποίας γίνεται ο μετασχηματισμός στο λογαριασμό του ΕΓΛΣ "42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεων εις νέο" και τη ζημία που προέρχεται από προηγούμενες χρήσεις στο λογαριασμό "42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων". Περαιτέρω, το ποσό της αναγνωριζόμενης προς μεταφορά ζημίας θα συμψηφίζεται κατ'αρχήν με τα κέρδη που έχουν φορολογηθεί και εμφανίζονται στο λογαριασμό "42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο" της νέας εταιρείας κατά το χρόνο μετασχηματισμού και στη συνέχεια, το τυχόν υπόλοιπο των αναγνωριζομένων αυτών ζημιών θα συμψηφίζεται με τα κέρδη των επομένων χρήσεων της νέας εταιρείας εφαρμοζομένων των προϋποθέσεων που ορίζονται στο άρθρο 4 του ν. 2238/1994.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του έκτου και έβδομου εδαφίου της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 99 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι επί ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.

4. Επιπλέον, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 106 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται, ότι αφορολόγητα αποθεματικά ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του

χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του κ.ν. 2190/1920 ορίζεται, ότι καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

6. Κατά την εφαρμογή των αναφερόμενων στις παρ. 1 και 2 του παρόντος, στην περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων με απορρόφηση, στη χρήση ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, η λογιστική ζημία της απορροφούμενης επιχείρησης συμψηφίζεται με τα λογιστικά κέρδη της απορροφώσας με συνέπεια την εξάλειψη της ζημίας αυτής. Περαιτέρω, αν δεν συμψηφισθεί και φορολογικά με τα κέρδη της ίδιας χρήσης από την απορροφώσα (εφόσον για την υπόψη ζημία υπάρχει το δικαίωμα μεταφοράς) αλλά ο συμψηφισμός πραγματοποιηθεί με τα φορολογητέα κέρδη της πρώτης μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού χρήσης, θα έχουμε τις ακόλουθες συνέπειες:

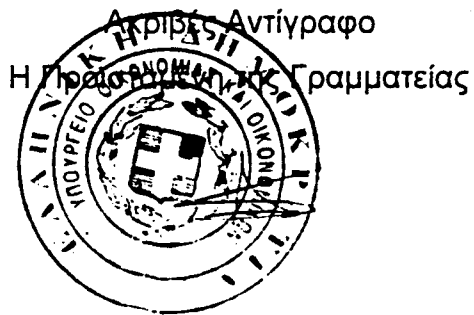
Στην πρώτη μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού χρήση, η απορροφώσα μπορεί μεν να προβεί σε διανομή πραγματικών κερδών (λογιστικών), όπως τα κέρδη αυτά ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του κ.ν. 2190/1920, που αφορούν στη χρήση αυτή, λόγω εξάλειψης της λογιστικής ζημίας κατά την προηγούμενη χρήση, αλλά όμως δεν θα έχει υπαχθεί σε φορολογία για το μέρος κερδών που αντιστοιχούν στις φορολογικές ζημίες που συμψηφίσε με αποτέλεσμα κατά τη διανομή κερδών να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 99 του ν. 2238/1994. Αν η απορροφώσα δεν διανείμει κέρδη, θα πρέπει να εμφανίσει το μέρος των κερδών που δεν υπήχθησαν σε φορολογία σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, οπότε κατά τη διανομή του στο μέλλον θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 106 του ν. 2238/1994.

Αντίθετα, αν η μεταφορά της ζημίας της απορροφούμενης εταιρείας για συμψηφισμό με τα κέρδη της απορροφώσας γίνει κατά τη χρήση που ολοκληρώνεται η απορρόφηση, αποφεύγονται τα ανωτέρω προβλήματα φορολογίας.

7. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι η μεταφερόμενη ζημία της απορροφούμενης συμψηφίζεται με τα κέρδη εις νέον της απορροφώσας και

Σ.Α.Τ.Ε.

το ακάλυπτο ποσό αυτής συμψηφίζεται με τα κέρδη της ίδιας που προκύπτουν στη χρήση ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού και το τυχόν ακάλυπτο ποσό μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη χρήση, υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι οι ως άνω συμψηφιζόμενες ζημίες αναγνωρίζονται φορολογικά προς συμψηφισμό με τα κέρδη της απορροφώσας των δύο αυτών χρήσεων.



**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ ΚΟΥΝΑΔΗΣ**

Σ.Α.Τ.Ε.