

Τ.ΕΙ. ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΗΣ-
ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗΣ-ΑΛΛΑΓΗ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΜΟΡΦΗΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗ-
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ**



- ΜΠΑΤΣΑΚΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
- ΣΕΡΕΤΗ ΑΝΔΡΙΑΝΑ
- ΑΜΑΞΑ ΔΗΜΗΤΡΑ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΣ ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|----------------------|-----------|
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ..... | 10 |
|----------------------|-----------|

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΡΦΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

| | |
|---|-----------|
| 1.1 Εισαγωγή | 12 |
| 1.2 Ατομική Επιχείρηση | 14 |
| 1.3 Ομόρρυθμη εταιρία | 14 |
| 1.3.1 Έννοια Ομόρρυθμης Επιχείρησης | 14 |
| 1.3.2 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις της Ο.Ε | 15 |
| 1.3.2.1 Προσωπικότητα Ο.Ε..... | 15 |
| 1.3.2.2 Απεριόριστη ευθύνη εταίρων | 16 |
| 1.3.2.3 Εμπορική Ιδιότητα εταιρίας και εταίρων | 17 |
| 1.3.3 Σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας..... | 17 |
| 1.3.3.1 Σύμβαση εταιρίας | 17 |
| 1.3.3.2 Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή της Ο.Ε | 17 |
| 1.3.3.3 Σύνταξη καταστατικού Ο.Ε. | 18 |
| 1.3.3.3.1 Περιεχόμενο καταστατικού | 18 |
| 1.4 Ετερόρρυθμη εταιρία | 22 |
| 1.4.1 Έννοια της Ετερόρρυθμης εταιρίας κατά τον Ε.Ν. (Εμπορικό Νόμο) | 22 |
| 1.4.2 Ομόρρυθμοι εταίροι | 22 |

| | | |
|------------|---|-----------|
| 1.4.3 | Ετερόρρυθμοι εταίροι | 22 |
| 1.4.4 | Απλή και κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρία | 22 |
| 1.4.5 | Απλή Ετερόρρυθμη Εταιρία | 23 |
| 1.4.5.1 | Εταιρική επωνυμία | 23 |
| 1.4.5.2 | Εταιρικές εισφορές | 23 |
| 1.4.5.3 | Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρίας | 24 |
| 1.4.5.4 | Δικαιώματα και υποχρεώσεις ετερόρρυθμου εταίρου | 24 |
| 1.4.6 | Λύση ετερόρρυθμης εταιρίας | 25 |
| 1.5 | Εταιρία περιορισμένης ευθύνης | 26 |
| 1.5.1 | Εμπορική ιδιότητα Ε.Π.Ε. | 26 |
| 1.5.2 | Ορισμός, χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε..... | 27 |
| 1.5.3 | Έννοια της Ε.Π.Ε. Περιορισμένη ευθύνη των μελών της | 28 |
| 1.5.4 | Τα εταιρικά μερίδια της Ε.Π.Ε. | 28 |
| 1.5.5 | Ο σκοπός της Ε.Π.Ε. | 29 |
| 1.5.6 | Έδρα της Ε.Π.Ε. | 30 |
| 1.5.7 | Εταιρικό κεφάλαιο | 31 |
| 1.5.8 | Εταιρική μερίδα, εταιρικό μερίδιο | 31 |
| 1.6 | Ανώνυμη εταιρία | 32 |
| 1.6.1 | Δρύση Ανώνυμης Εταιρίας | 32 |
| 1.6.2 | Χαρακτηριστικά Ανώνυμης Εταιρίας | 32 |
| 1.6.3 | Προϋποθέσεις Σύσταση της Ανώνυμης Εταιρίας | 32 |
| 1.6.3.1 | Καταστατικό | 33 |
| 1.6.3.1.1 | Διατάξεις Καταστατικών | 35 |
| 1.7 | Αφανής Εταιρία | 36 |

| | |
|---|----|
| 1.7.1 Έννοια Αφανούς Εταιρίας | 36 |
| 1.7.2 Σύσταση Αφανούς Εταιρίας | 37 |
| 1.7.3 Διαχείριση Αφανούς Εταιρίας | 37 |
| 1.7.4 Λύση της Αφανούς Εταιρίας | 38 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΟΣΟΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΑ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

| | |
|---|-----------|
| 2.1 Φορολογία Κερδών Ατομικής Επιχείρησης | 39 |
| 2.1.1 Χαρακτηριστικά Φορολογίας Ατομικής Επιχείρησης | 39 |
| 2.1.2 Παράδειγμα Φορολογίας Ατομικής Επιχείρησης..... | 40 |
| 2.2 Φορολογία Κερδών Ο.Ε και Ε.Ε. | 41 |
| 2.2.1 Χαρακτηριστικά Φορολογίας Ο.Ε. και Ε.Ε | 41 |
| 2.2.2 Παράδειγμα Φορολογίας Ο.Ε. και Ε.Ε. | 43 |
| 2.2.3 Σύγκριση παραδειγμάτων ατομικής επιχείρησης και προσωπικών εταιριών | 45 |
| 2.3 Φορολογία Κερδών Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης | 46 |
| 2.3.1 Χαρακτηριστικά Φορολογίας Ε.Π.Ε. | 46 |
| 2.3.2 Παράδειγμα Φορολογίας Ε.Π.Ε. | 48 |
| 2.4 Φορολογία Κερδών Ανώνυμων Εταιριών | 48 |
| 2.4.1 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της Α.Ε. | 48 |
| 2.4.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος Α.Ε. | 49 |
| 2.4.3 Υπολογισμός του φόρου στα καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρίας | 49 |

| | |
|---|-----------|
| 2.5. Φορολογία Κερδών Αφανούς Εταιρίας | 49 |
| 2.5.1 Κεφαλαιοποίηση κερδών και αποθεματικών | 50 |

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΤΑ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ

| | |
|---|-----------|
| 3.1 Γενικά περί μετατροπής | 52 |
| 3.1.1 Κέρδη που προκύπτουν μέχρι να συσταθεί η Α.Ε. από μετατροπή | 53 |
| 3.1.2 Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., ή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε., ή Ο.Ε. ή Ε.Ε σε Ε.Π.Ε., με ακίνητα | 54 |
| 3.1.3 Θεώρηση καινούργιων βιβλίων στις μετατροπές..... | 54 |
| 3.1.4 Περιπτώσεις εφαρμογής του Ν.2166/93 και Ν.Δ.1297/72, κατά τις μετατροπές των επιχειρήσεων σε Α.Ε..... | 55 |
| 3.1.5 Πλεονεκτήματα- μειονεκτήματα μετατροπή | 55 |
| 3.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ..... | 57 |
| 3.2.1 Μετατροπή Ο.Ε σε ατομική επιχείρηση..... | 57 |
| 3.2.2 Διαδικασία μετατροπής μιας ατομικής επιχείρησης σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή σε Κοινωνία Αστικού Δικαίου..... | 57 |
| 3.2.3 Διαδικασία μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε. ή και το αντίθετο (Ε.Ε. σε Ο.Ε.)..... | 60 |
| 3.2.3.1 Παράδειγμα μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε..... | 61 |
| 3.2.4 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή Ε.Ε σε Ε.Π.Ε..... | 63 |

| | |
|---|----|
| 3.2.5 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή Ε.Ε ή Ε.Π.Ε σε Α.Ε.(χωρίς να γίνει χρήση του Ν. 2166/93) | 65 |
| 3.2.5.1 Παράδειγμα μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε..... | 68 |
| 3.2.6 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή Ε.Ε ή Ε.Π.Ε σε Α.Ε. (με βάση το Ν. 2166/93)..... | 80 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.2166/93

| | |
|---|-----------|
| 4.1 Γενικά..... | 84 |
| 4.1.1 Περιπτώσεις που παρέχονται τα φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης του Ν. 2166/93..... | 84 |
| 4.1.2 Εισφερόμενο κεφάλαιο- μεταφορά ζημίας..... | 84 |
| 4.1.3 Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 κατά τη μετατροπή της εταιρίας..... | 86 |
| 4.1.4 Διάρκεια πρώτης διαχειριστικής περιόδου της εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν. 2166/93 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/ πολ. 1131/9.5.95..... | 88 |
| 4.1.5 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης (Εγκ.1055240/439/0015/πολ.1131/9.5.95 | 88 |
| 4.1.6 Μέχρι πότε μπορεί να εκδίδει στοιχεία η επιχείρηση που μετατρέπεται με την παλιά επωνυμία κλπ. Και για ποια ποσά τιμολόγια υποβάλλει η επιχείρηση αυτή συγκεντρωτικές καταστάσεις (Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/ πολ. 1131/9.5.95 | 89 |
| 4.1.7. Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν τόσο την επιχείρηση που μετατρέπεται όσο και την εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή (Εγκ.1055240/ πολ. 1131/9.5.95..... | 90 |
| 4.1.8 Παράδειγμα μετατροπής μιας Ε.Π.Ε σε Α.Ε. με βάση τον Νόμο 2166/93 | 92 |

| | |
|---|-----------|
| 4.2 ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.Δ. 1297/72 | 95 |
| 4.2.1 ΓΕΝΙΚΑ..... | 95 |
| 4.2.2 Φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/72 που αφορούν τις μετατροπές επιχειρήσεων | 96 |
| 4.2.3 Παράδειγμα υπολογισμού των αποσβέσεων σε περίπτωση μετατροπής επιχείρησης με βάση το Ν.Δ. 1297/72..... | 97 |
| 4.2.4 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα για τις μετατροπές (άρθρο 4 Ν.Δ. 1297/72 | 100 |
| 4.2.5 Περίπτωση διάλυσης μετατρεπόμενης εταιρίας πριν από την πάροδο .της 5ετίας. | 100 |
| 4.2.6 Φορολογικά κίνητρα για τις μετατροπές εργοληπτικών επιχειρήσεων σε Α.Ε. – Ε.Π.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1038682/πολ. 1088/27.3.95 | 101 |
| 4.2.7 Πρώτη διαχειριστική χρήση εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν.Δ. 1297/72 Η΄ ΤΟ Ν. 2190/20 | 101 |
| 4.2.8 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν.Δ. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2190/20, όσον αφορά την τήρηση βιβλίου αποθήκης, την έκδοση στοιχείων και την εφαρμογή των αποφάσεων της επιτροπής λογιστικών βιβλίων | 102 |

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ – ΕΞΑΓΟΡΕΣ

| | |
|--|-----|
| 5.1. Γενικά | 104 |
| 5.2 Διαδικασία συγχώνευσης μεταξύ ατομικής επιχείρησης, Ο.Ε. και Ε.Ε. για ίδρυση Ο.Ε. Ή Ε.Ε..... | 105 |

| | |
|---|------------|
| 5.3 Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης Ο.Ε. ή Ε.Ε ή Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε. | 106 |
| 5.4 Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., ή Α.Ε. σε νέα Α.Ε. | 108 |
| 5.5 Διαδικασία συγχώνευσης δύο ή και περισσότερων Α.Ε με βάση το Ν.2190/20. | 110 |
| 5.6 Διαδικασία συγχώνευσης επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93 | 113 |
| 5.7 Διαδικασία – Διευκρινίσεις για απορροφήσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93. | 114 |
| 5.8 Διαδικασία – Διευκρινίσεις για εξαγορές επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93. | 115 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.2166/93-ΕΞΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

| | |
|--|------------|
| 6.1 Απώτερος σκοπός του Ν.2166/93. | 117 |
| 6.2 Περιπτώσεις συγχώνευσης όπου παρέχονται τα φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης του Ν.2166/93. | 117 |
| 6.3 Εισφερόμενο κεφάλαιο – Μεταφορά ζημιάς. | 118 |
| 6.4 Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 στις συγχωνεύσεις ή απορροφήσεις επιχειρήσεων. | 122 |
| 6.5 Το ελάχιστο όριο κεφαλαίου όταν εισφέρονται ένας ή περισσότεροι κλάδοι ή τμήματα από λειτουργούσα επιχείρηση. ... | 124 |
| 6.6 Άλλες διατάξεις, οι οποίες διατηρούνται μετά την εφαρμογή του Ν. 2166/93. | 125 |
| 6.7 Διάρκεια πρώτης διαχειριστικής περιόδου της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση (ή απορρόφηση κλπ.) με βάση το Ν. 2166/93 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/πολ. 1131/9.5.95) | 125 |

6.8 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση ή απορρόφηση κλπ. όσον αφορά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/πολ. 1131/9.5.95)126

6.9 Μέχρι πότε μπορούν να εκδίδουν στοιχεία με το παλιό τους Φ.Π.Α. οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται και για ποια τιμολόγια υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις (Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/πολ. 1131/9.5.95)128

6.10 Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν τόσο τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται όσο και την εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή (Εγκ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95)129

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.Δ. 1297/72

7.1 Γενικά133

7.2 Τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/72 που αφορούν τις συγχωνεύσεις επιχειρήσεων133

7.3 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα για τις συγχωνεύσεις (άρθρο 4 Ν.Δ. 1297/72.....135

7.4 Συγχωνευμένης εταιρίας πριν περάσει η 5ετία (άρθρο 5 Ν.Δ. 1297/72)136

7.5 Πρώτη διαχειριστική χρήση εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση με βάση το Ν.Δ. 1297/72 ή το Ν.2190/20.....138

7.6 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση με βάση το Ν.Δ 1297/72 ή με βάση το Ν. 2190/20, όσον αφορά την τήρηση βιβλίου αποθήκης, την έκδοση στοιχείων και την εφαρμογή των αποφάσεων της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.137

ΕΠΙΛΟΓΟΣ140

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ141

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο σημερινός φοροτέχνης - λογιστής, εκτός από τη σύγχρονη λογιστική, θα πρέπει να γνωρίζει σε άριστο βαθμό και όλη τη φοροτεχνική και την εργατική νομοθεσία καθώς επίσης και τα τυχόν φορολογικά και άλλα ευεργετήματα που παρέχουν οι εκάστοτε ισχύοντες αναπτυξιακοί νόμοι στις διάφορες επιχειρήσεις.

Ένα φορολογικό λάθος του λογιστή μπορεί να στοιχίσει πάρα πολύ στην επιχείρηση, ακόμα και την περίπτωση να μη μπορέσει η επιχείρηση να λειτουργήσει παραπέρα. Η συγγραφή της πτυχιακής εργασίας συνδυάζει πρακτικά αλλά και σε βάθος όλη τη λογιστική και τη φοροτεχνική που αφορούν τα φορολογικά κίνητρα.

Κρίναμε σκόπιμο να μελετήσουμε συστηματικά από νομική, φορολογική και λογιστική άποψη τις μετατροπές των εταιριών καθώς επίσης και την συγχώνευση και απορρόφηση τους.

Ειδικότερα η παρούσα πτυχιακή απαρτίζεται από τα ακόλουθα τρία μέρη:

Το πρώτο μέρος αφιερώνεται σε μια περιγραφική ανάλυση της εταιρίας καθώς και τα είδη που απαρτίζεται. Μια σύντομη περιγραφή αυτών. Αναλύονται τα φορολογικά κέρδη που έχει κάθε είδους εταιρίας και τη φορολογία τους.

Στο δεύτερο μέρος εξετάζεται η μετατροπή των εταιριών από άποψη νομική, φορολογική και λογιστική γενικά αλλά και σε συνάρτηση με τους αναπτυξιακούς νόμους που ισχύουν μέχρι και σήμερα.

Στο τρίτο μέρος αναφέρεται από άποψη νομική, φορολογική και λογιστική η συγχώνευση και η απορρόφηση των εταιριών και ειδικότερα: Η συγχώνευση όλων των εταιριών σε Α.Ε. χωρίς απορρόφηση αλλά και με απορρόφηση, η απορρόφηση Α.Ε. από άλλη που κατέχει το σύνολο των μετοχών της ή με σύσταση νέας Α.Ε. καθώς και η εξαγορά τους.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ
ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΡΦΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην κοινωνική συμβίωση των ανθρώπων, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το μεμονωμένο άτομο αισθάνεται ανίσχυρο να επιδιώξει, με μόνες τις δικές του δυνάμεις, κάποιον σκοπό. Ο σκοπός αυτός, στη γενική αυτή θεώρηση, δεν είναι απαραίτητο να ανάγεται στο πεδίο της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά μπορεί να είναι και ιδεολογικός, όπως π.χ. η διάδοση πολιτικών ή θρησκευτικών δοξασιών. Ακόμα, μπορεί να αποβλέπει στην ατομική κερδοσκοπία ή στην αποκόμιση κάποιων γενικότερων κοινωνικών ωφελημάτων. Και από τη στιγμή που η επίτευξη του υπερακοντίζει τις ατομικές δυνατότητες, η σύμπραξη περισσότερων ατόμων καθίσταται απαραίτητη. Ο νομικός θεσμός, στα πλαίσια του οποίου μπορεί να πραγματοποιηθεί μια τέτοια σύμπραξη, είναι εταιρία.

Κατά το άρθρο 741 του Α.Κ., «με τη σύμβαση εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό».

Παρουσιάζεται, δηλαδή, η εταιρική συνεργασία ως αδικοπραξία ιδιωτικού δικαίου στην οποία οι βουλήσεις των συνεργαζομένων προσώπων βαίνουν παράλληλες προς την αυτή κατεύθυνση, αντίθετα με ότι συνήθως συμβαίνει στις δικαιοπραξίες, όπου επιδιώκεται η σύμπτωση βουλήσεων αντίρροπων τάσεων (π.χ. αγοραπωλησία, σύναψη δανείου κ.λπ.). Με την ευρεία αυτή έννοια, εταιρίες αποτελούν:

- Τα σωματεία,
- Οι ερανικές επιτροπές,
- Οι εταιρίες αστικού δικαίου,
- Οι εταιρίες εμπορικού δικαίου.

Οι τελευταίες, οι κύριοι τύποι των οποίων και μόνο θα μας απασχολήσουν, είναι εκείνες που προβλέπονται από το εμπορικό δίκαιο.

Οι εταιρίες του εμπορικού δικαίου μπορούν να καταταγούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

1. Στις προσωπικές εταιρίες, στις οποίες προέχει το λεγόμενο προσωπικό στοιχείο, η προσωπικότητα των εταίρων, στο οποίο κυρίως

στηρίζεται η όλη συγκρότηση και λειτουργία και το οποίο αποτελεί την κύρια εγγύηση των πιστωτών.

2. Στις κεφαλαιουχικές ή κεφαλαιακές εταιρίες, στις οποίες κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων όσο και από τα μη διανεμηθέντα κέρδη (αποθεματικά). Το προσωπικό στοιχείο στις εταιρίες αυτές είναι ουσιαστικά ανύπαρκτο και η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε εταίρου προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο.

3. Στις μικτές εταιρίες, που αποτελούν ενδιάμεσες μορφές μεταξύ προσωπικών και κεφαλαιουχικών για να καλύψουν κάποιες μορφές επιχειρησιακής συγκροτήσεως στις οποίες το προσωπικό στοιχείο είναι σκόπιμο να συνυπάρχει με το κεφαλαιουχικό.

Η ελληνική εμπορική νομοθεσία αναγνωρίζει οκτώ εταιρικούς τύπους, από τους οποίους οι επτά μπορούν να καταταγούν στις παραπάνω βασικές κατηγορίες, ενώ οι υπόλοιποι δύο αποτελούν ιδιόρρυθμες εταιρίες. Οι τύποι αυτοί είναι:

1. Προσωπικές εταιρίες:
 - Ομόρρυθμη Εταιρία,
 - Ετερόρρυθμη Εταιρία (απλή),
 - Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρία.
2. Κεφαλαιουχικές Εταιρίες:
 - Ανώνυμη Εταιρία.
3. Μικτές Εταιρίες:
 - Ετερόρρυθμη κατά μετοχές Εταιρία,
 - Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης.
4. Ιδιόρρυθμες Εταιρίες:
 - Συνεταιρισμός,
 - Συμπλοιοκτησία.

Προϋποθέσεις για τη σύσταση εταιρίας είναι:

- τυπική ή άτυπη σύμβαση, κατά τις επιταγές του νόμου, μεταξύ των εταίρων,
- ικανότητα για δικαιοπραξία
- εισφορά από τους συμβαλλόμενους κεφαλαίου που δεν είναι πάντοτε απαραίτητο να αποτελείται από μετρητά, αλλά μπορεί να συνίσταται σε εισφορά υλικών ή άυλων περιουσιακών στοιχείων,
- θεμιτό του επιδιωκόμενου σκοπού,
- δημοσιότητα, για τις εταιρίες που έχουν νομική προσωπικότητα.

Έτσι στη συνέχεια αυτού του κεφαλαίου θα γίνει μια σύντομη περιγραφή και αναφορά των χαρακτηριστικών των εξής ακολούθων εταιριών: Της

Ατομικής Εταιρίας, που μπορεί να μην έχει νομική προσωπικότητα και μεγάλη σπουδαιότητα στον επιχειρησιακό κόσμο αλλά στη συνέχεια της εργασίας θα γίνει αντικείμενο λογιστικής αντιμετώπισης, της Ομόρρυθμης Εταιρίας, της Ετερόρρυθμης Εταιρίας (απλής και κατά μετοχές), της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, της Ανώνυμης Εταιρίας και της Αφανής Εταιρίας.

1.2 ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η ατομική επιχείρηση δεν περιλαμβάνει εταίρους, αλλά ανήκει σε ένα αποκλειστικά άτομο, το οποίο μπορεί να εργάζεται μόνο του, ή και να απασχολεί υπαλλήλους.

Το κύριο πλεονέκτημα της Ατομικής Επιχείρησης είναι πως αποτελεί μία εξαιρετικά ευέλικτη μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς ο επιχειρηματίας είναι σε θέση να ελέγχει κάθε τομέα της επιχείρησής του, να παίρνει ανεμπόδιστα αποφάσεις για το μέλλον της και να δρα γρήγορα και αποτελεσματικά. Τα μειονεκτήματα της Ατομικής Επιχείρησης αρχίζουν να φαίνονται όταν οι δραστηριότητες της επιχείρησης διευρύνονται, και οι αρμοδιότητες του επιχειρηματία απαιτούν όλο και περισσότερο χρόνο.

Στην περίπτωση λοιπόν που το μέγεθος της επιχείρησης είναι τέτοιο, ώστε να μην αρκεί ο επιχειρηματίας για να καλύψει τις ανάγκες, περνάμε σε εταιρικές μορφές επιχείρησης.

1.3 ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

1.3.1 Έννοια

Την έννοια της ομόρρυθμης εταιρείας δίνει ο Εμπορικός Νόμος στα άρθρα 20-22 αυτού. Ειδικότερα το άρθρο 20 Ε.Ν. ορίζει: «Ομόρρυθμος (εταιρεία) είναι η συσταينوμένη μεταξύ δύο ή και πολλών, έχοντας σα σκοπό να συνεμπορεύονται υπό επωνυμία εταιρική». Η επιστήμη και η νομολογία, καθώς και διάφορες άλλες διατάξεις με επιστέγασμα, τελικά, το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα, συμπλήρωσαν τον παραπάνω ορισμό, προσθέτοντας ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει δική της νομική προσωπικότητα, διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της. Συνέπεια τούτου είναι ότι έχει δική της νομική ύπαρξη, επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και δική της περιουσία. Το άρθρο 741 Α.Κ. προσδιορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της εταιρείας (που είναι ιδίως οικονομικός) γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων. Εξάλλου οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί εταιρειών (άρθρα 741-784) αφορούν,

βασικά, τις αστικές εταιρείες, επικουρικός, όμως, εφαρμόζονται και στις εμπορικές προσωπικές εταιρείες.

1.3.2 Δικαιώματα και υποχρεώσεις της Ο.Ε.

1.3.2.1 Προσωπικότητα Ο.Ε.

Όπως σημειώθηκε και παραπάνω, τόσο η ομόρρυθμη εταιρεία, όσο και η ετερόρρυθμη, έχουν δική τους νομική προσωπικότητα, δηλαδή, αποτελούν νομικά πρόσωπα.

Η έναρξη της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας επέρχεται με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου πρωτοδικείου. Το πέρας δε αυτής επέρχεται από τη στιγμή που θα τελειώσει η εκκαθάριση της εταιρείας και η διανομή του καθαρού ενεργητικού στους πρώην εταίρους.

Η νομική προσωπικότητα της Ο.Ε. παραμένει αναλλοίωτη και όταν τροποποιηθεί το καταστατικό αυτής, εξακολουθεί δε και μέχρι το πέρας της εκκαθάρισεως για τις ανάγκες αυτής. Η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της (πριν τούτο συμβεί, δεν μπορεί να συμβάλλεται ούτε να γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και σε περίπτωση που οι εταίροι της υπό σύσταση Ο.Ε. συνάψουν δικαιοπραξίες με τρίτους — πριν τη δημοσίευση του καταστατικού της εταιρείας — γίνονται αυτοί (οι εταίροι) φορείς των σχετικών δικαιωμάτων, έστω και αν οι συναλλασσόμενοι απέβλεπαν στην εταιρεία).

Το γεγονός ότι η προσωπική εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο έχει ορισμένες νομικές συνέπειες, όπως: Έχει επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και όργανα (φυσικά πρόσωπα) που την εκπροσωπούν και διοικούν (διαχειρίζονται) τις εταιρικές υποθέσεις και την εταιρική περιουσία. Έδρα της εταιρείας (κατοικία) είναι ο τόπος, όπου λειτουργεί η διοίκηση (διαχειριστές) αυτής. Κατά των εκπροσώπων (διαχειριστών) της προσωπικής εταιρείας μπορεί να διαταχθεί προσωπική κράτηση για απαιτήσεις εμπορικές ή από αδικοπραξία, σύμφωνα με το άρθρο 1047 § 3 του Κ. Πολ. Δικονομίας. Ακόμα, η εταιρεία έχει την ικανότητα να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων πραγμάτων, αλλά και άλλα δικαιώματα. Έτσι, έχει δική της περιουσία, διακεκριμένη από εκείνη των εταίρων αυτής. Τα ακίνητα της προσωπικής εταιρείας καταχωρούνται σε ειδική μερίδα του οικείου υποθηκοφυλακείου. Επίσης, η εταιρεία έχει δικαίωμα να επιδιώξει ικανοποίηση για ηθική βλάβη που υπέστη η προσωπικότητα της. Τέλος, η εταιρεία έχει το δικαίωμα να συμμετέχει ως μέλος άλλης εταιρείας, οποιουδήποτε τύπου, και να παρίσταται στο

δικαστήριο ως διάδικο μέρος, εκπροσωπούμενη από τους νόμιμους εκπροσώπους της.

1.3.2.2 Απεριόριστη ευθύνη εταίρων

Στο άρθρο 22 Ε.Ν. ορίζεται: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι στο καταστατικό της εταιρείας έγγραφο, υπόκεινται αλληλεγγύως σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένος παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρική όμως επωνυμία». Η έννοια της αλληλεγγύης είναι η της σε ολόκληρο ενοχής κατά τον Αστικό Κώδικα. Την αλληλέγγυα ευθύνη φέρουν τόσο το νομικό πρόσωπο της Ο.Ε., όσο και όλα τα (ομόρρυθμα) μέλη αυτής για την πληρωμή των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει νομίμως η εταιρεία. Ο δανειστής, επομένως, δικαιούται (σύμφωνα με το άρθρο 482 Α.Κ.) να απαιτήσει το χρέος της εταιρείας κατ' αρέσκεια από οποιοδήποτε εταίρο είτε ολόκληρο είτε μέρος αυτού.

Να τονισθούν ιδιαίτέρως δύο χαρακτηριστικά σημεία της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων:

- Οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας (που είναι όλοι τους ομόρρυθμοι) ευθύνονται απεριόριστα και σε ολόκληρο. Το «απεριόριστα» σημαίνει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους, ενώ το «εις ολόκληρο» σημαίνει αλληλέγγυα ευθύνη μεταξύ όλων των εταίρων.

- Την ίδια ευθύνη έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι της ετερόρρυθμης εταιρείας.

- Σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας δεν λύονται και οι υφιστάμενες συμβάσεις αυτής, έστω κι αν αναφέρονται σε χρόνο μεταγενέστερο της λύσεως. Οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με την εταιρεία για την εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων «εις ολόκληρο» έκαστος και ο δανειστής δικαιούται να απαιτήσει το χρέος από οποιοδήποτε εταίρο.

- Σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη, οι τέως ομόρρυθμοι εταίροι εξακολουθούν να ευθύνονται απεριορίστως και «εις ολόκληρο» για τις μέχρι της μετατροπής αναληφθείσες υποχρεώσεις της προσωπικής εταιρείας. Ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 53 § 4 του Ν. 31,90/55, που προβλέπει την παραπάνω ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε περίπτωση μετατροπής προσωπικής εταιρείας σε Ε.Π.Ε.(2).

- Κάθε νέος ομόρρυθμος εταίρος, που εισέρχεται σε προσωπική εταιρεία, ευθύνεται για όλα τα χρέη αυτής, ασχέτως αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδο του στην εταιρεία, εκτός αν αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα (της εισόδου του) χρέη της εταιρείας.

1.3.2.3 Εμπορική ιδιότητα εταιρείας και εταίρων

Η ομόρρυθμη εταιρεία έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το ουσιαστικό κριτήριο, δηλαδή, από τη δραστηριότητα που αναπτύσσει (εμπορικές πράξεις). Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο των ομορρύθμων όσο και των ετερορρύθμων εταιρειών είναι έμποροι. Ο ετερόρρυθμος εταίρος εμπορικής ετερορρύθμου εταιρείας δεν αποκτά την εμπορική ιδιότητα από μόνο το γεγονός της συμμετοχής του σ' αυτήν, αλλά η μεμονωμένη πράξη της συμμετοχής του είναι πράξη εμπορική.

Η ομόρρυθμη εταιρεία κρίνεται κατά το ουσιαστικό κριτήριο και συνεπώς αποκτά την εμπορική ιδιότητα. Οσάκις κατά το καταστατικό της σκοπό ενεργεί κυρίως και συνήθως εμπορικές πράξεις. Οι ομόρρυθμοι εταίροι αποκτούν την εμπορική ιδιότητα και επομένως υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα χρέη της εταιρείας από μόνη τη συμμετοχή τους σ' αυτήν.

1.3.3 Σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας

1.3.3.1 Σύμβαση εταιρείας

Με τη σύμβαση εταιρείας δύο ή περισσότεροι υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (ιδίως οικονομικού) με κοινές εισφορές (άρθρο 741 Α.Κ.). Η σύμβαση της ομόρρυθμης (αλλά και της ετερόρρυθμης) εταιρείας πρέπει να καταρτίζεται εγγράφως, αλλά το έγγραφο μπορεί να είναι ιδιωτικό (άρθρο 39 Ε.Ν.). Πρβλ. και τα άρθρα 43 και 44 Ε.Ν., που ομιλούν για τη δημοσίευση των καταστατικών (συστατικών εγγράφων) των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών, τα οποία πρέπει να δημοσιεύονται στο αρμόδιο δικαστήριο αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα (της εισόδου του) χρέη της εταιρείας.

1.3.3.2 Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή σε Ο.Ε.

Μετά τον Ν. 1329/1983 (διάταξη του οποίου αντικατέστησε το άρθρο 1387 Α. Κ.), κάθε άνδρας και κάθε γυναίκα που συμπλήρωσε το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας, δικαιούται να μετάσχει σε προσωπική εταιρεία ως ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος εταίρος. Ο κάτω των 18 ετών ανήλικος (και των δύο φύλων), καθώς και ο τελών υπό νόμιμη ή δικαστική απαγόρευση ή αντίληψη δεν μπορεί να συμμετάσχει ούτε ως ομόρρυθμος ούτε ως ετερόρρυθμος μέλος σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. Η έγγαμη γυναίκα, μετά το Σύνταγμα του 1975 που καθιέρωσε την ισότητα των δύο φύλων και το Ν. 1329/1983, μπορεί να μετέχει σε οποιοδήποτε

τύπου εταιρεία και γενικότερα να εμπορεύεται, χωρίς να χρειάζεται τη συναίνεση του συζύγου. Ο αλλοδαπός, εξάλλου, μπορεί να μετέχει σε προσωπική εταιρεία (αφού κατά το άρθρο 4 Α. Κ. εξομοιώνεται προς τον ημεδαπό όσον αφορά τα αστικά δικαιώματα).

1.3.3.3 Σύνταξη καταστατικού Ο.Ε.

Το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρείας συντάσσεται, συνήθως, από δικηγόρο, λογιστή ή άλλο πρόσωπο με σχετικές γνώσεις. Η παρουσία συμβολαιογράφου δεν είναι απαραίτητη. Το καταστατικό είναι η πρακτική μορφή υπό την οποία εμφανίζεται εγγράφως η εταιρική σύμβαση. Αποτελεί δε και την απόδειξη συστάσεως της προσωπικής εταιρείας. Ακόμα χρησιμεύει και για τη δημοσιότητα αυτής. Το καταστατικό υπογράφεται από όλους του εταίρους. Αντίγραφό του υποβάλλεται στην αρμόδια Οικονομική Εφορία προς θεώρηση και πληρωμή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 % (Ν. 1676/1986. Στη συνέχεια, το θεωρημένο από την οικονομική εφορία αντίγραφο καταστατικού προσκομίζεται στο Ταμείο Νομικών, όπου καταβάλλεται εισφορά επί του ονομαστικού ποσού του εταιρικού κεφαλαίου 0,5%. Το ίδιο αντίγραφο καταστατικού, με όλες τις έπ' αυτού θεωρήσεις, προσκομίζεται, τελικά, στο πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, όπου καταχωρείται στα οικεία βιβλία εταιρειών. Με την τελευταία αυτή πράξη συντελείται η δημοσιότητα της εταιρείας.

1.3.3.3.1 Περιεχόμενο καταστατικού

Γενικά Η σύμβαση εταιρείας, που συνάπτεται μεταξύ των ιδρυτών αυτής (δηλαδή των εταίρων), αποτυπώνεται σε ένα ιδιωτικό (ή και συμβολαιογραφικό) έγγραφο. Το έγγραφο αυτό είναι τυπικό και επικράτησε να ονομάζεται "Καταστατικό", πρέπει δε να έχει ένα ελάχιστο περιεχόμενο το οποίο προκύπτει από τις περί εταιρειών διατάξεις του Εμπορικού Νόμου, του Αστικού Κώδικα, άλλων νόμων, της διαμορφωθείσας νομολογίας και πρακτικής.

Τα κύρια σημεία που πρέπει να περιλαμβάνει ένα καταστατικό είναι:

1. Το προοίμιο

Το έγγραφο της συμβάσεως εταιρείας αρχίζει με ένα προοίμιο, που περιλαμβάνει την επικεφαλίδα, τον τόπο και το χρόνο της συστάσεως, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας των συμβαλλομένων και ενδεχομένως περίληψη του αντικειμένου της συμβάσεως. Η επικεφαλίδα του εγγράφου είναι ενδεικτική του περιεχομένου της συμβάσεως και πρέπει να αποδίδει αυτό κατά τον πιο σαφή τρόπο. Π.χ. ΣΥΣΤΑΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ

ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ "Α. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε." ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10.000.000€

Ο τόπος και ο χρόνος συστάσεως της εταιρείας είναι απαραίτητα στοιχεία για το ιστορικό της συστάσεως και όχι για την εγκυρότητα αυτής. Τούτο, γιατί σε περίπτωση παραλείψεως αναγραφής του τόπου συντάξεως του εγγράφου, μπορεί να θεωρηθεί ως τέτοιος ο τόπος δημοσιεύσεως του καταστατικού (στο οικείο Πρωτοδικείο). Αλλά και η έλλειψη χρονολογίας αναπληρώνεται από εκείνη της κατά τα άνω δημοσιεύσεως, οπότε το έγγραφο της συστάσεως αποκτά βέβαιη χρονολογία. Οι εταίροι (οι συμβαλλόμενοι για τη σύσταση της εταιρείας) αναγράφονται όλοι στη σειρά με τα πλήρη στοιχεία τους (ονοματεπώνυμο και πατρώνυμο, ιθαγένεια, επάγγελμα, διεύθυνση κατοικίας, αριθμός και εκδούσα αρχή δελτίου ταυτότητας). Η αναγραφή όλων των παραπάνω στοιχείων των συμβαλλομένων δεν επιβάλλεται από τις περί εταιρειών διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του Αστικού Κώδικα, αλλά είναι σκόπιμο να υπάρχουν στο συστατικό έγγραφο για λόγους τάξεως και για κάλυψη, ενδεχομένως, απαιτήσεων άλλων νόμων (π.χ. του Ποινικού Νόμου).

2. Το καταστατικό

Το καταστατικό - χωρισμένο σε άρθρα, ίσως και κεφάλαια - περιέχει όλους τους όρους της συμφωνίας συστάσεως, λειτουργίας και λύσεως της εταιρείας.

Πιο συγκεκριμένα, περιλαμβάνει τους ακόλουθους όρους:

- *Τη σύσταση και τον τύπο της εταιρείας*

Το πρώτο άρθρο του καταστατικού αρχίζει ως εξής: "Συνιστάται σήμερα ομόρρυθμη εταιρείας με την επωνυμία.

- *Την επωνυμία*

Κατά το άρθρο 21 Ε. Ν. και μόνα τα ονόματα των εταίρων μπορούν να συστήσουν την εταιρική επωνυμία. Η θεωρία και η νομολογία δέχθηκαν ότι δεν είναι απαραίτητο να συμπεριλαμβάνονται στην επωνυμία όλα τα ονόματα των εταίρων. Στην πράξη επικράτησε να αναφέρονται στην επωνυμία μόνο ένα ή δύο ονόματα εταίρων με την προσθήκη των λέξεων "και Σία" που σημαίνει "και Συντροφιά". Η επωνυμία είναι το όνομα του νομικού προσώπου της εταιρείας, το οποίο τη διακρίνει από τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν και με το οποίο εμφανίζεται αυτή (η εταιρεία) στις συναλλαγές της. Γι αυτό ακριβέστερο είναι να ομιλούμε περί Εμπορικής επωνυμίας. Η εταιρεία μπορεί να έχει επιπλέον και διακριτικό τίτλο, καθώς επίσης και κάποιο σήμα (που προστατεύονται με ξεχωριστές διατάξεις νόμων). Επιτρέπεται να τροποποιηθεί η επωνυμία, καθώς και ο διακριτικός τίτλος της εταιρείας

(με τροποποίηση, φυσικά, των αντιστοίχων άρθρων του καταστατικού). Τυχόν έλλειψη αναγραφής της επωνυμίας στο καταστατικό της εταιρείας δεν επιφέρει ακυρότητα αυτής.

- *Σκοπός της εταιρείας*

Το άρθρο του καταστατικού που αναγράφει το σκοπό της εταιρείας, πρέπει να αποδίδει, κατά το δυνατόν, το αντικείμενο των εργασιών αυτής. Δεν υπάρχει περιορισμός από το νόμο ως προς την ευρύτητα του περιεχομένου του σκοπού, αλλά για λόγους τάξεως και σοβαρότητας εμφανίσεως της εταιρείας η διατύπωση του σχετικού άρθρου οφείλει να είναι ευκρινής και σύμφωνη με το νόμο. Έτσι δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στο σκοπό της ομόρρυθμης εταιρείας εργασίες για τη διενέργεια των οποίων ο νόμος απαιτεί συγκεκριμένο τύπο εταιρείας.

- *Διάρκεια της εταιρείας*

Συνήθως, η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται σε ξεχωριστό άρθρο του καταστατικού και μάλιστα κατά τρόπο σαφή (π.χ. "Η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται δεκαετής, αρχόμενη από σήμερα και λήγουσα την αντίστοιχη ημερομηνία του έτους"). Η διάρκεια της εταιρείας μπορεί να είναι και αόριστη. Αόριστης διάρκειας είναι η εταιρεία και όταν δεν αναφέρεται στο καταστατικό καθόλου η διάρκεια αυτής ή η λήξη της εταιρείας. Παράταση της διάρκειας της εταιρείας είναι επιτρεπτή και μπορεί να αναφέρεται στο καταστατικό ο τρόπος με τον οποίο θα γίνεται (απαιτούμενη πλειοψηφία για την λήψη της αποφάσεως, τυχόν προειδοποίηση εκ μέρους εταίρου ή εταίρων). Αυτόματη παράταση της διάρκειας της εταιρείας συνηθίζεται να αναφέρεται στο καταστατικό και ο όρος αυτός είναι ισχυρός (π.χ. "Η εταιρεία είναι τριετούς διάρκειας, αλλά αυτή συνεχίζεται αυτοδικαίως για μια ακόμη τριετία, εάν ενενήντα ημέρες πριν τη λήξη της αρχικής διάρκειας κανένας εταίρος δεν ζητήσει με έγγραφο, κοινοποιούμενο σε όλους τους εταίρους με δικαστικό επιμελητή, τη μη συνέχιση της εταιρείας"). Με τη μεθόδευση αυτή αποφεύγεται η διαδικασία και τα έξοδα της τροποποιήσεως του καταστατικού.

- *Συμμετοχή στο σχηματισμό του κεφαλαίου*

Η προσωπική εταιρείας (ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος) συσταίνεται με τις εισφορές των εταίρων το ύψος των οποίων καθορίζει και την αναλογία συμμετοχής αυτών στην εταιρεία. Αν δεν συμφωνήθηκε η αναλογία συμμετοχής στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου, οι εταίροι υποχρεούνται σε καταβολή ίσων εισφορών. Αυτό, όμως, σπανίως θα γίνει στην πράξη. Το σύνηθες είναι να ορίζονται στο καταστατικό επακριβώς οι εισφορές των εταίρων, τόσο κατ' είδος, όσο και κατ' αξία –

πολύ περισσότερο που η αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο της εταιρείας μπορεί να διαφέρει από την αναλογία συμμετοχής στο αποτέλεσμα των εργασιών αυτής. Οι εισφορές των εταίρων μπορεί να περιλαμβάνουν χρήματα (ελληνικά ή ξένα), την προσωπική εργασία ή φήμη των εταίρων και διάφορα κινητά ή ακίνητα κατά κυριότητα ή κατά χρήση. Η εκτίμηση της αξίας των εισφορών σε είδος γίνεται με συμφωνία μεταξύ των εταίρων.

- *Διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας.*

Το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου αναφέρει ρητώς ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι, που αναφέρονται στο καταστατικό ευθύνονται αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, καίτοι αυτές μπορεί να έχουν αναληφθεί με την υπογραφή ενός μόνου εταίρου, που τίθεται κάτω από την εταιρική επωνυμία. Συνεπώς, ο ορισμός ενός ή περισσοτέρων εταίρων ως διαχειριστών δεν είναι απαραίτητος. Ωστόσο, το άρθρο 43 Ε. Ν. ορίζει ότι στην περίληψη του καταστατικού που δημοσιεύεται στο οικείο πρωτοδικείο πρέπει να περιέχονται και τα ονόματα των εταίρων που ορίστηκαν να διοικούν την εταιρεία και να υπογράφουν εκ' ονόματι αυτής, δηλαδή των διαχειριστών. Τούτο και γίνεται στην πράξη. Στο αρχικό καταστατικό ορίζονται οι διαχειριστές της εταιρείας. Διαχειριστές μπορεί να διορισθούν όλοι οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας (που είναι, φυσικά όλοι τους ομόρρυθμοι εταίροι). Ως διαχειριστές της ομόρρυθμης εταιρείας επιτρέπεται να διορισθούν και τρίτα πρόσωπα (που να μην είναι εταίροι), αλλά αυτό στην πράξη σπανιότατα θα συμβεί, γιατί η ευθύνη των εταίρων είναι απεριόριστη και δεν τολμούν να αναθέσουν τη διαχείριση της εταιρείας σε άλλους.

- *Λύση της εταιρείας*

Η εταιρεία λύεται με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής και εφόσον δεν παραταθεί η διάρκειά της. Η λύση της εταιρείας μπορεί να επέλθει και πριν την παρέλευση του χρόνου διάρκειάς της κατόπιν συμφωνίας των εταίρων ή χωρίς συμφωνία μεταξύ αυτών με καταγγελία εκ μέρους εταίρου ή εταίρων για σοβαρό λόγο (άρθρα 766 επ. Α. Κ.). Είναι ισχυρός ο όρος, που συναντάται συνήθως στα καταστατικά, ότι η εταιρεία σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου συνεχίζεται μεταξύ των επιζώντων εταίρων ή μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων του αποβιώσαντος. Επίσης, ισχυρά είναι και η ρήτρα που προβλέπει συνέχιση της εταιρείας σε περίπτωση πτωχεύσεως ή απαγορεύσεως ενός εταίρου. Τη λύση της εταιρείας ακολουθεί το στάδιο της εκκαθαρίσεως και τέλος η διανομή της εναπομείνουσας εταιρικής περιουσίας στους εταίρους. Στα καταστατικά των εταιρειών περιλαμβάνονται πάντοτε διατάξεις που ορίζουν τους εκκαθαριστές και τα καθήκοντά τους και ακόμα τη διαδικασία της εκκαθαρίσεως.

1.4 ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

1.4.1 Έννοια της ετερόρρυθμης εταιρείας κατά τον Ε.Ν.(Εμπορικό Νόμο)

Σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 26 του Εμπορικού Νόμου ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η συσταινομένη μεταξύ ενός ή πολλών, αλληλεγγύως υπευθύνων και ενός ή πολλών συνεταίρων, απλών χρηματοδοτών, οι οποίοι ονομάζονται ετερόρρυθμοι και ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Χαρακτηριστικό στοιχείο, λοιπόν, της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι η διαίρεση των εταίρων σε δύο κατηγορίες: τους ομόρρυθμους και τους ετερόρρυθμους.

1.4.2 Ομόρρυθμοι εταίροι

Η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας είναι -όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία- αλληλέγγυα και απεριόριστη. Κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μαζί με την εταιρεία και τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους «εις ολόκληρο» για τα χρέη της εταιρείας.

1.4.3 Ετερόρρυθμοι Εταίροι

Αντίθετα, ο κάθε ετερόρρυθμος εταίρος έχει περιορισμένη ευθύνη απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας, που δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό της εισφοράς του στην εταιρεία. Η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει νομική προσωπικότητα και καταλέγεται μεταξύ των εμπορικών προσωπικών εταιρειών. Συνεπώς, έχει την εμπορική ιδιότητα, οι πράξεις της τεκμαίρεται ότι είναι εμπορικές, μπορεί να πτωχεύσει κλπ.

Στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται όλες οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (τόσο περί ετερόρρυθμης, όσο και περί ομόρρυθμης εταιρείας) και συμπληρωματικώς αυτές περί εταιρειών του Αστικού Κώδικα.

1.4.4 Απλή και κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία

Ο νόμος (άρθρα 24-28 και 47-50 Ε.Ν.) διακρίνει δύο είδη ετερορρύθμων εταιρειών: την απλή ετερόρρυθμη και την κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών εταιρικών τύπων είναι ότι στην απλή τα μερίδια των ετερορρύθμων εταίρων (που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με τίτλους) είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα, ενώ στην κατά μετοχές

ετερόρρυθμη εταιρεία, τα μερίδια των ετερορρυθμων εταιρών παρίστανται με μετοχικούς τίτλους (όπως στην ανώνυμη εταιρεία), που είναι ελεύθερα μεταβιβάστοι.

1.4.5 Απλή Ετερόρρυθμη Εταιρία

1.4.5.1 Εταιρική επωνυμία

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Εμπορικού Νόμου ορίζεται ότι η ετερόρρυθμη εταιρεία διευθύνεται «υπό εταιρική επωνυμία», που φέρει κατ' ανάγκη το όνομα ενός ή περισσότερων ομορρυθμων εταιρών. Και στο άρθρο 25 Ε.Ν. διατυπώνεται ο παραπάνω ορισμός πιο κατηγορηματικά: Το όνομα του (οποιοδήποτε) ετερόρρυθμου εταίρου «δεν δύναται να εισέλθει στην εταιρική επωνυμία».

Συνεπώς, η επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας θα γίνει από ένα ή περισσότερα ονόματα ομόρρυθμων εταιρών με ενδεχόμενη προσθήκη και άλλων λέξεων ενδεικτικών του είδους της ασκούμενης επιχειρήσεως. Ακόμα, μπορεί να προστεθεί δίπλα στο όνομα ή τα ονόματα της επωνυμίας η ένδειξη «και Σία» (δηλαδή και συντροφιά), η οποία θα καλύπτει τους μη αναφερόμενους στην επωνυμία εταίρους, αδιάφορο αν αυτοί είναι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι. Δεν αναφέρει κυρώσεις ο νόμος για την περίπτωση που το όνομα ενός ετερόρρυθμου εταίρου περιλήφθηκε στην εταιρική επωνυμία. Έχει γίνει δεκτό, όμως, από τη νομολογία ότι, σε τέτοια περίπτωση, ο ετερόρρυθμος αυτός εταίρος ευθύνεται απέναντι στους καλόπιστους τρίτους, όπως και κάθε ομόρρυθμος (απεριόριστα και σε ολόκληρο).

1.4.5.2 Εταιρικές εισφορές

Κατά την έκφραση του άρθρου 23 του Εμπορικού Νόμου, ο ετερόρρυθμος εταίρος είναι απλός χρηματοδότης. Ωστόσο, έγινε δεκτό ότι μπορεί η εισφορά του να συνίσταται όχι μόνο σε χρήματα, αλλά και σε είδος (κινητά ή ακίνητα πράγματα, κατά κυριότητα ή μόνο κατά χρήση). Σχετικά με το αν η προσωπική εργασία του ετερορρυθμου εταίρου μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς του στην εταιρεία, καλό είναι να αποφεύγεται γιατί οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του Εμπορικού Νόμου μπορούν να δημιουργήσουν πρόβλημα. Επειδή κατά το άρθρο 27 ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμιά πράξη διαχειρίσεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας ούτε κατ' επιτροπήν(1'. Και κατά το άρθρο 28, εάν παραβεί την παραπάνω απαγόρευση, ευθύνεται αλληλεγγύως με τους ομόρρυθμους εταίρους για όλα τα χρέη και όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

Το γεγονός ότι το άρθρο 23 Ε.Ν. χαρακτηρίζει τον ετερόρρυθμο εταίρο απλό χρηματοδότη δεν πρέπει να δημιουργήσει αμφιβολία ως προς την εταιρική του ιδιότητα. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δανειστής της εταιρείας, αφού με την εισφορά του αποκτά δικαιώματα στα κέρδη της εταιρείας και υφίσταται τις ζημιολογικές συνέπειες αυτής (έστω και μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του).

1.4.5.3 Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρείας

Η σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρείας γίνεται, όπως και της ομόρρυθμης, με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο (άρθρο 39 Ε.Ν.), το οποίο υπογράφεται από όλους τους εταίρους (ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους). Κατά τα λοιπά, ακολουθείται η διαδικασία της ομόρρυθμης, όπως αυτή αναπτύσσεται λεπτομερώς στην παράγραφο 2 του πρώτου κεφαλαίου του παρόντος τόμου. Τα άρθρα 43-44 Ε.Ν. ομιλούν για δημοσίευση περιλήψεως καταστατικού, η οποία μπορεί να υπογράφεται μόνο από τους ομόρρυθμους εταίρους. Στην πράξη έχει επικρατήσει — και ορθώς — να κατατίθεται στο αρμόδιο πρωτοδικείο για δημοσίευση ολόκληρο το καταστατικό, το οποίο, βέβαια, έχει υπογραφεί από το σύνολο των εταίρων.

1.4.5.4 Δικαιώματα και υποχρεώσεις ετερόρρυθμου εταίρου

Σε αντίθεση με τον ομόρρυθμο εταίρο της εμπορικής ετερόρρυθμης εταιρείας (που είναι έμπορος), ο ετερόρρυθμος εταίρος αυτής δεν καθίσταται έμπορος από μόνη την πράξη της συμμετοχής του σ' αυτήν, έστω κι αν γίνει δεκτή η άποψη ότι η συμμετοχή καθαυτή είναι πράξη εμπορική.

Η διαχείριση της ετερόρρυθμης εταιρείας ανήκει στους ομόρρυθμους εταίρους αυτής, που την ασκούν όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμιά πράξη διαχείρισεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας ούτε κατ' επιτροπήν (άρθρο 27 Ε.Ν.). Η αληθινή έννοια της διατάξεως αυτής είναι ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να εργασθεί σε υποθέσεις της εταιρείας κατά τρόπο που θα ήταν δυνατό να προκληθεί στους συναλλασσόμενους η εντύπωση πως ενεργεί σαν διαχειριστής. Μπορεί, όμως, να αναλάβει υπηρεσία υπαλλήλου στην εταιρεία (με σχέση μισθώσεως εργασίας ιδιωτικού δικαίου). Επίσης, δεν δικαιούται να εκπροσωπεί την εταιρεία έναντι τρίτων.

Δεν παραβιάζεται, όμως, η θεσπιζόμενη από το άρθρο 27 του Εμπορικού Νόμου απαγόρευση αναμίξεως του ετερόρρυθμου εταίρου στις πράξεις της εταιρείας, όταν αυτός μετέχει (μαζί με όλα τα άλλα μέλη της) στη λήψη αποφάσεων εσωτερικής φύσεως, όπως π.χ.

αναδιοργανώσεως της εταιρείας. Επίσης, ο ετερόρρυθμος εταίρος διατηρεί αλώβητο το δικαίωμα του να ελέγχει τον τρόπο διαχειρίσεως της εταιρείας και να ζητεί σχετικές πληροφορίες από τους διαχειριστές της. Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι οι περιορισμοί στην ανάμιξη του ετερόρρυθμου εταίρου στα πράγματα της εταιρείας αφορούν μόνο τις προς τα έξω σχέσεις αυτού (με τους τρίτους που συναλλάσσονται με την εταιρεία, τις αρχές κ. ο. κ.), ενώ δεν ισχύουν για τις προς τα έσω σχέσεις αυτού (με τους συνεταίρους του).

Υποχρέωση να εισφέρει την εισφορά του στην εταιρεία και ευθύνη μέχρι του ύψους αυτής για τα χρέη της εταιρείας έχει ο ετερόρρυθμος εταίρος. Επίσης υποχρεούται να συντελεί στην προώθηση των εταιρικών σκοπών και δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του ή για λογαριασμό τρίτων πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρείας (άρθρο 747 Α.Κ.).

Για τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας του ετερόρρυθμου εταίρου ισχύουν όσα και επί ομόρρυθμου εταίρου. Δηλαδή, απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων ή (εφόσον υπάρχει σχετική ρήτρα στο καταστατικό) απόφαση της πλειοψηφίας αυτών.

Απεριόριστη ευθύνη ομορρυθμών εταίρων Ε.Ε. Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο της ομόρρυθμης, όσο και της ετερόρρυθμης εταιρείας έχουν απεριόριστη ευθύνη για τα χρέη της εταιρείας. Από το συνδυασμό δε των διατάξεων των άρθρων 1 και 22 του Εμπορικού Νόμου και του άρθρου 1047 § 1 του Κ. Πολ. Δ. προκύπτει ότι οι ευθυνόμενοι ως ομόρρυθμοι εταίροι ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εμπορικής εταιρείας, είναι από μόνη την ιδιότητα τους "αυτή έμποροι και υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα εμπορικά χρέη της εταιρείας, ευθυνόμενοι «εις ολόκληρο» με αυτήν. Αυτά εφαρμόζονται και για χρέη της εταιρείας προς το Δημόσιο.

1.4.6 Λύση ετερόρρυθμης εταιρείας

Οι λόγοι που επιφέρουν τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι εκείνοι που ισχύουν γενικά στις προσωπικές εταιρείες και αναφέρονται στην παράγραφο 15 του τέταρτου κεφαλαίου του παρόντος τόμου. Εδώ να τονισθεί απλώς ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όπως και ο ομόρρυθμος δικαίωμα να καταγγείλει την εταιρεία και να προκαλέσει τη λύση της εταιρείας. Βεβαίως, αυτό γίνεται με τους όρους και τις συνέπειες που προβλέπει ο νόμος. Ακόμα, ο θάνατος, η απαγόρευση και η πτώχευση του ετερόρρυθμου εταίρου αποτελούν λόγο λύσεως της εταιρείας, όπως συμβαίνει και με τους ομόρρυθμους εταίρους.

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει μόνο ένας ετερόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε η ετερόρρυθμη εταιρεία μετατρέπεται αυτομάτως σε ομόρρυθμη. Αν στην ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει ένας μόνο ομόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε

επέρχεται λύση της εταιρείας. Η λύση αυτής αποφεύγεται μόνο αν, με τροποποίηση του καταστατικού, αντικατασταθεί από άλλο εταίρο ομόρρυθμο (είτε κατόπιν μετατροπής ενός ετερόρρυθμου εταίρου σε ομόρρυθμο είτε με την είσοδο νέου προσώπου στην εταιρεία ως ομόρρυθμου εταίρου). Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρείας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρείας, αζημίως για τον καταγγέλλοντα, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Σαν τέτοιος λόγος νοείται, κυρίως, η ουσιώδης παράβαση των συμβατικών υποχρεώσεων, αλλά και άλλα γεγονότα, τα οποία από την αρχή της καλής πίστεως και τα συναλλακτικά ήθη δικαιολογούν τη διακοπή της.

Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρείας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρείας, αζημίως για τον καταγγέλλοντα, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Σαν τέτοιος λόγος νοείται, κυρίως, η ουσιώδης παράβαση των συμβατικών υποχρεώσεων, αλλά και άλλα γεγονότα, τα οποία από την αρχή της καλής πίστεως και τα συναλλακτικά ήθη δικαιολογούν τη διακοπή της εταιρικής σχέσεως από τον καταγγέλλοντα.

Κατά το άρθρο 773 Αστικού Κώδικα, η προσωπική εταιρεία λύεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί, όμως, να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων ή μεταξύ τούτων και των κληρονόμων του θανόντος. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι προϋπόθεση συνεχίσεως της προσωπικής εταιρείας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου είναι η ύπαρξη σχετικής ρήτρας στο καταστατικό, καθώς και η αποδοχή από τους κληρονόμους της κληρονομιάς (ή η μη αποποίηση αυτής). Ο κληρονόμος θανόντος ομορρύθμου εταίρου (ευθυνόμενου απεριορίστως για τα χρέη της εταιρείας) ευθύνεται και ο ίδιος για τα μέχρι της εισόδου του στην εταιρεία εταιρικά χρέη και με την προσωπική του περιουσία, εκτός αν αποδέχθηκε την κληρονομιά επ' ωφελεία απογραφής. Στην τελευταία περίπτωση πρέπει να κάμει ρητή περί αυτού δήλωση.

1.5 ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

1.5.1 Εμπορική ιδιότητα Ε.Π.Ε.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι εμπορική και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση (άρθρο 3 § 1 Ν. 3190/55)0. Η Ε.Π.Ε, δηλαδή, είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο. Όσον αφορά τα μέλη της Ε.Π.Ε., η θεωρία κατά πλειοψηφία, αλλά κυρίως η νομολογία, σχεδόν χωρίς εξαίρεση, δέχονται ότι αυτά, από μόνο το γεγονός της συμμετοχής τους στην εταιρεία, δεν αποκτούν την εμπορική

ιδιότητα(1). Για να συμβεί αυτό χρειάζεται ο εταίρος της Ε.Π.Ε. να έχει ενεργό συμμετοχή στις εργασίες της εταιρείας.

1.5.2 Ορισμός, χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε.

Ο νόμος δεν δίνει τον ορισμό της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, αφήνοντας, προφανώς, το έργο αυτό στην επιστήμη. Το άρθρο 1 του Ν. 3190/55, απλώς, προσπαθεί να περιγράψει — μάλλον ατελώς — την έννοια της Ε.Π.Ε. Βασιζόμενοι στις διατάξεις του Ν. 3190/55, μπορούμε να προσδιορίσουμε τα γενικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. Αποτελεί, ασφαλώς, νομικό πρόσωπο και κατά το άρθρο 3 του Ν. 3190/55 είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο, έστω και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση.

Στην Ε.Π.Ε., για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία· εν τούτοις, υπάρχει και παράλληλη ατομική ευθύνη των εταίρων για χρέη της Ε.Π.Ε. προς το δημόσιο και το Ι.Κ.Α., που καθιερώθηκε με το άρθρο 69 του Ν.Δ. 356/74 (Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων). Το εταιρικό κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε ίσα εταιρικά μερίδια, τα οποία, όμως, δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με αξιόγραφα (όπως γίνεται, δηλαδή, με τις μετοχές της ανώνυμης εταιρείας).

Η σύσταση της Ε.Π.Ε. συνοδεύεται με δημοσίευση του καταστατικού στο αρμόδιο πρωτοδικείο και περιλήψεως αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Δεν απαιτείται άδεια κάποιας αρχής (όπως στην ανώνυμη εταιρεία), αλλά νομοθετήθηκε (με το Π.Δ. 419/86) η καταχώρηση του καταστατικού στο μητρώο Ε.Π.Ε. Τα χαρακτηριστικά της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εν μέρει μοιάζουν με εκείνα της ανώνυμης εταιρείας (π.χ. συνέλευση εταίρων, περιορισμένη ευθύνη μελών της εταιρείας κ. ο .κ.) και εν μέρει με εκείνα της προσωπικής εταιρείας (π.χ. ύπαρξη διαχειριστή αντί διοικητικού συμβουλίου). Μερικές φορές γίνεται συνδυασμός των χαρακτηριστικών προσωπικής και ανώνυμης εταιρείας, όπως στη λήψη αποφάσεων κατά τις συνελεύσεις των εταίρων που απαιτείται πλειοψηφία τόσο του εταιρικού κεφαλαίου, όσο και του όλου αριθμού των εταίρων.

Η Ε.Π.Ε. είναι ο εταιρικός τύπος που βρίσκεται ανάμεσα στην ανώνυμη και την προσωπική εταιρεία. Δεν έχει τα μειονεκτήματα της πρώτης (που είναι κεφαλαιουχική εταιρεία), όπως την ανάγκη μεγάλου κεφαλαίου και ακόμα τη μειωμένη επιρροή των μετόχων στη διοίκηση της εταιρείας. Δεν έχει ούτε το μέγα μειονέκτημα των προσωπικών εταιρειών, δηλαδή, το απεριόριστο της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων.

1.5.3 Έννοια της Ε.Π.Ε. Περιορισμένη ευθύνη των μελών αυτής

Η παράγραφος 1 του άρθρου 1 του Ν. 3190/55 ορίζει ότι στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την περιουσία της. Με τη διάταξη αυτή, λοιπόν, καθιερώνεται η περιορισμένη (μέχρι του ύψους της εισφοράς τους) ευθύνη των εταίρων της Ε.Π.Ε. Η αρχή αυτή αποτελεί την κυριότερη ομοιότητα της Ε.Π.Ε. προς την ανώνυμη εταιρεία, αλλά ταυτόχρονα και το μεγαλύτερο πλεονέκτημα των εταίρων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Το πλεονέκτημα αυτό έχουν όλοι οι εταίροι — δεν υπάρχουν στην Ε.Π.Ε. εταίροι ευθυνόμενοι για τα χρέη της εταιρείας με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία αλληλεγγύως, όπως συμβαίνει με τους ομόρρυθμους εταίρους στις Ο.Ε. και Ε.Ε.

Να σημειωθεί, όμως, ότι η ευθύνη των εταίρων της Ε.Π.Ε. είναι απεριόριστη προκειμένου για χρέη της εταιρείας προς το δημόσιο, σύμφωνα με το άρθρο 69 του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (Ν.Δ. 356/74). Το ίδιο ισχύει και για τα χρέη της Ε.Π.Ε. προς το Ι.Κ.Α. Έτσι, με τη διάταξη της § 1 του άρθρου 1 του Ν. 3190/55, προσδιορίζεται η έννοια της Ε.Π.Ε. ως εταιρείας με περιορισμένη ευθύνη των μελών της χωρίς να δίδεται πλήρης ορισμός αυτής.

1.5.4 Τα εταιρικά μερίδια της Ε.Π.Ε.

Από τις διατάξεις των άρθρων 27 επ. προκύπτει ότι το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. διαιρείται σε εταιρικά μερίδια, που το κάθε ένα τους πρέπει να έχει ονομαστική αξία 30 ευρώ τουλάχιστον. Το σύνολο των μεριδίων ενός εταίρου αποτελεί την εταιρική μερίδα αυτού.

Τα εταιρικά μερίδια δεν μπορούν να παρασταθούν με αξιόγραφα («μετοχές» κατά την μάλλον ατυχή διατύπωση της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν. 3190/55). Μόνο για ολόκληρη τη μερίδα συμμετοχής του εταίρου στην Ε.Π.Ε. μπορεί να εκδοθεί έγγραφο από την εταιρεία, που αποτελεί απλώς απόδειξη της εταιρικής ιδιότητας και πρέπει να αναγράφει την ένδειξη «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΜΗ ΦΕΡΟΥΣΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΑΞΙΟΓΡΑΦΟΥ».

Η επωνυμία της Ε.Π.Ε.— Κατά το άρθρο 2 του Ν. 3190/55, η επωνυμία της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσοτέρων εταίρων είτε προσδιορίζεται από το αντικείμενο της επιχειρήσεως που ασκείται από αυτήν. Στην πράξη, πολλές φορές, χρησιμοποιούνται για το σχηματισμό της επωνυμίας της Ε.Π.Ε. και τα δύο μαζί, δηλαδή, τόσο το όνομα κάποιου εταίρου, όσο και το αντικείμενο των εργασιών της, γιατί από την προαναφερθείσα διάταξη δεν προκύπτει πως κάτι τέτοιο απαγορεύεται. Π.χ. «Γ.ΠΑΠΑΣ ΧΗΜΙΚΑ

ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΑ — ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ». Εκείνο που επιβάλλεται από το νόμο (παράγραφος 2 άρθρο 2 Ν. 3190/55) είναι, πως στην εταιρική επωνυμία πρέπει να περιέχονται, οπωσδήποτε, ολογράφως οι λέξεις «Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης».

Άκυρη κηρύσσεται με δικαστική απόφαση η εταιρεία, εάν στο συμβολαιογραφικό έγγραφο συστάσεως της (καταστατικό) δεν περιληφθεί η επωνυμία της ή εάν η περιληφθείσα επωνυμία δεν είναι σύμφωνη με το νόμο. Με συμφωνία όλων των εταίρων, όμως, μπορεί να συμπληρωθεί ή τροποποιηθεί το αρχικό (συστατικό) της εταιρείας έγγραφο και να γίνει η νόμιμη δημοσίευση, οπότε θεραπεύεται η ακυρότητα.

Είναι υποχρεωτική η αναγραφή της επωνυμίας και του κεφαλαίου σε όλα τα έντυπα της εταιρείας ή σε δημοσιεύσεις και διαφημίσεις. Επίσης, η έδρα και ο αριθμός μητρώου στο οποίο έχει καταχωρηθεί η εταιρεία. Τις υποχρεώσεις αυτές επιβάλλει η παράγραφος 5 του άρθρου 4 του Ν. 3190/55, όπως αυτή αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του Π.Δ. 419/86. Παράβαση της επιταγής αυτής του νόμου τιμωρείται με τις ποινές του άρθρου 458 του Ποινικού Κώδικα, όπως ορίζει το άρθρο 60 § 13 του Ν. 3190/55.

1.5.5 Ο σκοπός της Ε.Π.Ε.

Ως προς τον σκοπό τον οποίο μπορεί να επιδιώκει η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, με άλλα λόγια σχετικά με το αντικείμενο των εργασιών της, ο νόμος (παράγραφος 2 άρθρου 3 Ν. 3190/55) θέτει ένα μόνο περιορισμό. Στην Ε.Π.Ε. απαγορεύεται η άσκηση επιχειρήσεων (εργασιών) για τις οποίες έχει ορισθεί από το νόμο άλλος αποκλειστικός εταιρικός τύπος (π.χ. τραπεζικές και ασφαλιστικές εργασίες επιτρέπεται να ασκούνται μόνο από ανώνυμες εταιρείες). Συνεπώς και κατ' αντιδιαστολή προς την παραπάνω διάταξη, κάθε εργασία για την άσκηση της οποίας ο νόμος δεν απαιτεί ορισμένο εταιρικό τύπο, μπορεί να ασκηθεί από Ε.Π.Ε.

Ο διαχειριστής Ε.Π.Ε., η οποία ασκεί επιχείρηση κατά παράβαση της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Ν. 3190/55 τιμωρείται με τις ποινές του άρθρου 458 του Ποινικού Κώδικα.

1.5.6 Έδρα της Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2του άρθρου 6 του Ν. 3190/55, ως έδρα της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ορίζεται ένας δήμος ή μια κοινότητα της Ελληνικής Επικρατείας.

Όταν πρόκειται για οπωσδήποτε μεγάλη πόλη, στην οποία υπάρχουν περισσότερες οικονομικές εφορίες, πρέπει να συμπληρώνεται η έδρα με την ακριβή διεύθυνση (οδός, αριθμός, ταχυδρομικός τομέας). Τούτο είναι απαραίτητο για να προσδιορισθεί σε ποιας οικονομικής εφορίας την αρμοδιότητα θα υπάγεται η εταιρεία. Από την έδρα της εταιρείας καθορίζεται η δωσιδικία της εταιρείας (άρθρο 10 Α.Κ. και άρθρα 25 § 2 και 27Κ.Πολ.Δικ.). Η μεταφορά της έδρας της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης από ένα δήμο ή μια κοινότητα σε άλλο δήμο ή κοινότητα αποτελεί τροποποίηση της εταιρικής συμβάσεως και συνεπώς σε τέτοια περίπτωση πρέπει να τηρηθούν όλες οι διαδικασίες τροποποίησης του καταστατικού (λήψη αποφάσεως από τη συνέλευση των εταίρων, σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, ανακοίνωση στις οικονομικές εφορίες της πρώην και της νέας έδρας της εταιρείας, καταχώρηση στα βιβλία εταιρειών του πρωτοδικείου, δημοσίευση ανακοινώσεως στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως). Η μεταφορά, όμως, των γραφείων της έδρας της εταιρείας εντός των ορίων του αυτού δήμου ή κοινότητας (που είναι η έδρα αυτής) δεν αποτελεί τροποποίηση του καταστατικού και απλώς αναγγέλλεται στην οικονομική εφορία. Εάν τα νέα γραφεία της έδρας της εταιρείας βρίσκονται στη δικαιοδοσία άλλης οικονομικής εφορίας, η αναγγελία θα γίνει και προς την παλαιά και τη νέα εφορία.

Καταστατική έδρα της Ε.Π.Ε. καλείται αυτή που αναφέρεται στο καταστατικό, ενώ πραγματική έδρα είναι εκείνη που από τις περιστάσεις αποδεικνύεται ότι αποτελεί το κέντρο των δραστηριοτήτων της εταιρείας. Πριν από τη σύναψη της συμβολαιογραφικής πράξεως της εταιρικής συμβάσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «υπό ίδρυση», αλλά προσωπική «εν τοις πράγματι». Το ίδιο συμβαίνει και με εταιρεία περιορισμένης ευθύνης της οποίας η καταστατική έδρα βρίσκεται στην αλλοδαπή και η πραγματική στην Ελλάδα. Και η εταιρεία αυτή δεν θεωρείται ότι αποτελεί Ε.Π.Ε. «υπό ίδρυση», αλλά προσωπική «εν τοις πράγματι» εταιρεία, της οποίας ο ειδικότερος χαρακτήρας (ομόρρυθμος, αφανής) προσδιορίζεται από τον τρόπο δράσεως των μελών της. Εξ άλλου, δεν είναι αλλοδαπή η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, που έχει την καταστατική της έδρα στην αλλοδαπή, ενώ η πραγματική της έδρα βρίσκεται στην Ελλάδα. Η εταιρεία αυτή θεωρείται ελληνική.

1.5.7 Εταιρικό κεφάλαιο

Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. δεν μπορεί να είναι κατώτερο των Δέκα οχτώ χιλιάδων (18.000) Ευρώ και πρέπει να καταβληθεί ολόκληρο κατά την κατάρτιση της εταιρικής συμβάσεως, δηλαδή, κατά την υπογραφή του σχετικού συμβολαιογραφικού εγγράφου. Ακόμα, το μισό τουλάχιστον του εταιρικού κεφαλαίου πρέπει να είναι καταβλημένο σε μετρητά (άρθρο 4 § 1 Ν. 3190/55). Από τη διατύπωση της ανωτέρου διατάξεως προκύπτουν τα ακόλουθα: α) Στο ιδρυτικό συμβόλαιο πρέπει να αναφέρεται ρητώς πως κατεβλήθη το εταιρικό κεφάλαιο, π.χ. με καταμέτρηση των μετρητών ενώπιον του συμβολαιογράφου ή με τις συνημμένες επιταγές τάδε και τάδε(1). Μέρος του Κεφαλαίου μπορεί να προέρχεται από εισφορές των εταίρων σε είδος (που, όμως, υποχρεωτικά θα εκτιμηθούν από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20). Σε καμιά περίπτωση δεν επιτρέπεται να μειωθεί το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. κάτω των 18.000. (άρθρο 41 § 3 Ν. 3190/55). Σε καμιά περίπτωση σημαίνει και για όλο το χρονικό διάστημα της λειτουργίας της. Ανώτατο όριο κεφαλαίου για την Ε.Π.Ε. δεν θέτει ο νόμος. Σε κάθε έντυπο ή διαφήμιση ή δημοσίευση της Ε.Π.Ε. πρέπει απαραίτητα να μνημονεύεται, εκτός των άλλων υποχρεωτικών στοιχείων, και το εταιρικό κεφάλαιο (άρθρο 4 § 5 Ν. 3190/55).

Η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου ισχύει και στην Ε.Π.Ε., όπως σε όλες τις εταιρείες, και τονίζει τον κεφαλαιουχικό χαρακτήρα αυτής. Ο χαρακτήρας αυτός, όμως, αδυνατίζει από το γεγονός ότι το κατώτατο επιτρεπόμενο όριο του εταιρικού κεφαλαίου (18.000 Ευρώ.) δεν έχει αναπροσαρμοσθεί από το 1955, έτος κατά το οποίο θεσπίστηκε η εταιρεία και φυσικά θεωρείται πολύ μικρό.

1.5.8 Εταιρική μερίδα, εταιρικό μερίδιο

Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. διαιρείται σε εταιρικά μερίδια. Το εταιρικό μερίδιο δεν επιτρέπεται να είναι μικρότερο των 10.000 δρχ. Μπορεί, όμως, να είναι μεγαλύτερο των 10.000, αλλά στην περίπτωση αυτή πρέπει να είναι ακέραιο πολλαπλάσιο του ποσού των 10.000 (ήτοι 20.000, 30.000, 40.000 κ. ο. κ.). Κάθε εταίρος μπορεί να συμμετέχει στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου με περισσότερα μερίδια, τα οποία αποτελούν την μερίδα συμμετοχής του (εταιρική μερίδα).

1.6 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

1.6.1 Ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας

Η Ανώνυμη εταιρεία είναι ένα νομικό πρόσωπο που έχει ως επί το πλείστον κερδοσκοπικό χαρακτήρα με κυριότερο πλεονέκτημα, οι συμμετέχοντες σ' αυτή (μέτοχοι) να ευθύνονται μόνο μέχρι το ύψος της συμμετοχής τους.

1.6.2. Χαρακτηριστικά Ανώνυμης Εταιρείας

Τα βασικά χαρακτηριστικά της ανώνυμης εταιρίας είναι τα ακόλουθα:

1. Αποτελεί την σοβαρότερη μορφή επιχειρηματικής δράσεως με το νομικό τύπο της εταιρίας.

2. Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας διαιρείται σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις μετοχές. Οι μετοχές είναι αξιόγραφα, που μεταβιβάζονται εύκολα. Αν είναι ανώνυμες μεταβιβάζονται όπως κάθε κινητό πράγμα, δηλαδή με παράδοση της νομής και συμφωνία των μερών ότι μεταβιβάζεται και η κυριότητα.

3. Η ευθύνη των μετόχων είναι περιορισμένη και φθάνει μέχρι το ποσό της εισφοράς τους. Οι μέτοχοι δεν ευθύνονται προσωπικά με την ατομική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Η ευθύνη τους περιορίζεται στην εκπλήρωση της υποχρεώσεως που ανέλαβαν για την καταβολή της εισφοράς τους.

4. Οι αποφάσεις στην ανώνυμη εταιρεία παίρνονται κατά πλειοψηφία.

5. Η ανώνυμη εταιρία λόγω της σοβαρότητας της (μεγάλα κεφάλαια, πλήρες λογιστήριο, δημοσιότητα κ.λπ.) παρέχει πλεονεκτήματα που καμία άλλη μορφή επιχειρήσεως δεν μπορεί να εξασφαλίσει.

6. Η ανώνυμη εταιρία, όπως έχει διαμορφωθεί αυτή στο εξωτερικό και κυρίως στην Αμερική και όπως την προβλέπει και η δική μας νομοθεσία είναι η εταιρεία με το μεγάλο κεφάλαιο που ανήκει στο πολύ, το ευρύ, το ανώνυμο κοινό.

1.6.3 Προϋποθέσεις Σύστασης της Ανώνυμης Εταιρείας

Οι προϋποθέσεις σύστασης της Α.Ε. είναι η κατάρτιση καταστατικού, η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου, η έγκριση του καταστατικού και η χορήγηση άδειας σύστασης της Α.Ε. από τη Διοίκηση καθώς και η τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας.

1.6.3.1 Καταστατικό

Το καταστατικό είναι το έγγραφο το οποίο περιέχει καταρχάς τη σύμβαση της σύστασης της Α.Ε. Επίσης, το καταστατικό περιλαμβάνει τους όρους οργάνωσης και λειτουργίας της Α.Ε. καθώς επίσης και τις συμβάσεις ανάληψης του μετοχικού κεφαλαίου. Τα πρόσωπα που συμβάλλονται για την σύσταση της Α.Ε. λέγονται ιδρυτές. Οι ιδρυτές πρέπει να είναι ενήλικοι και να έχουν την ικανότητα διενέργειας εμπορικών πράξεων. Επίσης, ιδρυτές Α.Ε. μπορεί εκτός από φυσικά πρόσωπα να είναι και νομικά πρόσωπα. Οι ιδρυτές πρέπει να είναι τουλάχιστον δύο. Δεν επηρεάζει την σύσταση και τη λειτουργία της Α.Ε. το γεγονός της μετέπειτα συγκέντρωσης όλων των μετοχών σε ένα πρόσωπο. Το καταστατικό καταρτίζεται πάντοτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο και κατά τη σύνταξή του πρέπει να παρίστανται οι ιδρυτές της Α.Ε. οι οποίοι και υπογράφουν. Οι ιδρυτές μπορούν να παρίστανται και με αντιπρόσωπο αρκεί να υπάρχει πληρεξουσιότητα με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Επίσης, απαιτείται παράσταση δικηγόρου. Περιεχόμενο του καταστατικού Στο άρθρο 2 του Ν.2190/20 αναφέρεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο του Καταστατικού.

Συγκεκριμένα το καταστατικό πρέπει να περιέχει διατάξεις:

- Για την επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας

Η επωνυμία λαμβάνεται από το αντικείμενο της εταιρείας. Σε περίπτωση που ο σκοπός της εταιρείας εκτείνεται σε πολλά αντικείμενα η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα από αυτά. Στην επωνυμία δύναται να περιέχεται και το ονοματεπώνυμο κάποιου ιδρυτού ή άλλου φυσικού προσώπου ενώ πρέπει να περιέχονται και οι λέξεις "Ανώνυμη εταιρεία". Ο σκοπός της Α.Ε. αφορά το αντικείμενο της δραστηριότητας το οποίο χαρακτηρίζει την Α.Ε. Το αντικείμενο μπορεί να είναι ευρύ ή πολλαπλό, δεν μπορεί όμως να είναι αόριστο ή γενικό (λ.χ. εμπορία γενικά). Ο σκοπός της Α.Ε. πρέπει να είναι νόμιμος και να μην αντιβαίνει στα χρηστά ήθη. Προσθήκη νέου αντικειμένου απαιτεί τροποποίηση του καταστατικού.

- Για την έδρα της εταιρείας

Ως έδρα της εταιρείας πρέπει να ορίζεται ένας δήμος ή μια κοινότητα της ελληνικής επικράτειας. Αλλαγή της έδρας της Α.Ε. (όχι κατ' ανάγκη του δήμου ή της κοινότητας αλλά και της διεύθυνσης εγκατάστασης) προϋποθέτει τροποποίηση του καταστατικού.

- Για τη διάρκεια της εταιρείας

Η Α.Ε. πρέπει να έχει ορισμένη διάρκεια μετά την πάροδο της οποίας λύεται. Ο νόμος δεν καθορίζει ανώτατο ή κατώτατο όριο διάρκειας αλλά πρέπει να υπάρχει οπωσδήποτε ημερομηνία λήξης. Η διάρκεια της Α.Ε. παρατείνεται με απόφαση της Γ.Σ. που πρέπει να

ληφθεί πριν από τη λήξη της διάρκειας και να ληφθεί με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.

- Για το ύψος και τον τρόπο καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου

Το Μ.Κ. αναγράφεται πάντοτε σε χρήμα ακόμη και στην περίπτωση που εισφορές των μετόχων συνίστανται σε είδος. Το μέρος του κεφαλαίου που ισούται με το ελάχιστο όριο του Μ.Κ. Α.Ε. (σήμερα 60.000 ευρώ.) πρέπει να καταβληθεί είτε σε μετρητά είτε σε είδος με τη σύσταση της εταιρείας.

- Για το είδος των μετοχών, καθώς και για τον αριθμό, την ονομαστική αξία και την έκδοσή τους

Οι μετοχές της Α.Ε. μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές ανάλογα με το τι επιθυμούν οι ιδρυτές. Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι από ορισμένους νόμους καθίσταται υποχρεωτικό με βάση είτε το αντικείμενο της Α.Ε. είτε την διάρθρωση του ενεργητικού της (λχ. επένδυση ιδίων κεφαλαίων σε αστικά ακίνητα) οι μετοχές να είναι ονομαστικές. Η ονομαστική αξία των μετοχών δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 0,30 Ευρώ. και μεγαλύτερη των 100 Ευρώ.

- Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας εάν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών

Οι μετοχές μπορεί να είναι κοινές ή προνομιούχες με δικαίωμα ή χωρίς δικαίωμα ψήφου.

- Για τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή ανωνύμων σε ονομαστικές.

Το καταστατικό μπορεί να επιτρέπει ή να απαγορεύει τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή ανωνύμων μετοχών σε ονομαστικές.

- Για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου.

Τα θέματα του Δ.Σ. καθορίζονται από τα άρθρα 18 , 19 , 20 , 21 , 22 , 23 , 24 του Ν.2190/20. Περιληπτικά στο καταστατικό πρέπει να καθορίζεται ο αριθμός των μελών του Δ.Σ. (κατώτερος και ανώτερος,) ο χρόνος θητείας ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει την εξαετία. Επίσης τα μέλη του Δ.Σ. είναι πάντοτε επανεκλέξιμα και ελεύθερα ανακλητά. Το Δ.Σ. επιτρέπεται εφόσον ορίζεται από το καταστατικό να συνεδριάζει και σε τόπο εκτός της έδρας στην ημεδαπή.

- Για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων.

Τα θέματα αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 25 ,26 , 27 , 28 , 29 , 30 , 31 , 32 , 33 , 34 , 35γ του Ν.2190/20 . Πλέον των υποχρεωτικών διατάξεων των άρθρων αυτών το καταστατικό μπορεί να καθορίζει και άλλα πρόσωπα (εκτός του ταμείου της εταιρείας του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων, και των τραπεζών που

βρίσκονται στην Ελλάδα) στα οποία μπορούν να κατατεθούν οι μετοχές προκειμένου οι κάτοχοι τους να λάβουν μέρος στις συνελεύσεις. Επίσης το καταστατικό μπορεί να καθορίζει και άλλα θέματα (πλην των οριζομένων στο άρθρο 29 παρ. 3) για τα οποία προκειμένου να ληφθεί απόφαση απαιτείται αυξημένη απαρτία, και θέματα (πλην των καθοριζομένων από την παρ. 2 του άρθρ. 31) για τα οποία προκειμένου να ληφθεί απόφαση απαιτείται αυξημένη πλειοψηφία.

- Για τους ελεγκτές
Σχετικά οι διατάξεις των άρθρων 30 , 31 , 32 , 33 , 34 , 35 , 36 , 37 , 38 , 39 , 40ε .
- Για τα δικαιώματα των μετόχων
Σχετικά οι διατάξεις των άρθρων 8 , 9 , 10 , 11 , 12 , 13 , 14 , 15 , 16 , 17 .
- Για τον Ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.
Σχετικά οι διατάξεις των άρθρων 41 , 42 , 43 , 44 , 45 , 46α .
- Για τη λύση και την εκκαθάριση της περιουσίας της.
Σχετικά οι διατάξεις των άρθρων 47 , 48 , 49 .
Επίσης υποχρεωτικά το καταστατικό πρέπει να αναφέρει,
- Τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό της εταιρείας ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων έχει υπογραφεί το καταστατικό αυτό.

Η προϋπόθεση αυτή είναι αυτονόητη με μόνο το γεγονός του ότι το καταστατικό της Α.Ε. συντάσσεται από συμβολαιογράφο και συνεπώς επιβάλλεται η αναγραφή όλων των στοιχείων των συμβαλλομένων. Αν μεταξύ των ιδρυτών υπάρχει και νομικό πρόσωπο το καταστατικό περιέχει και τη νομιμοποίηση των εκπροσώπων της.

- Το συνολικό ποσό, τουλάχιστον κατά προσέγγιση, όλων των δαπανών που απαιτήθηκαν για τη σύσταση της εταιρείας και βαρύνουν αυτή.

Τέτοιες δαπάνες είναι οι αμοιβές του συμβολαιογράφου και του δικηγόρου, ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, τα τέλη δημοσίευσης του καταστατικού στο ΦΕΚ και σε περίπτωση εισφοράς σε είδος ακινήτων ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

1.6.3.1.1 Διατάξεις Καταστατικών

Εκτός από τα παραπάνω που αφορούν στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του καταστατικού και προκύπτουν από το άρθρο 2 του Ν.2190/20 στο καταστατικό μπορεί να περιληφθούν και διατάξεις, προαιρετικού χαρακτήρα που είναι απαραίτητες για την έναρξη και τη συνέχιση της λειτουργίας της Α.Ε.

Τέτοιου είδους διατάξεις που τίθενται σε καταστατικά είναι,

- Ο ορισμός των μελών του πρώτου διοικητικού συμβουλίου μέχρι την πρώτη τακτική γενική συνέλευση, χωρίς όμως να γίνεται συγχρόνως και συγκρότηση σε σώμα δηλαδή να καθορίζεται ο Πρόεδρος, ο Αντιπρόεδρος, ο Διευθύνων Σύμβουλος κλπ. Τελευταία όμως σε πολλές περιπτώσεις η Διοίκηση δέχεται καταστατικά με τα οποία καθορίζεται το Δ.Σ. με ταυτόχρονη συγκρότησή του σε Σώμα.
- Ο ορισμός των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσης.
- Η παροχή δικαιώματος στα μέλη του Δ.Σ. να ασκούν με οποιαδήποτε ιδιότητα, δραστηριότητα σε τομείς συναφείς με τον σκοπό της Α.Ε. και συνεπώς ανταγωνιστική, μέχρι την σύγκληση της πρώτης Γενικής Συνέλευσης η οποία και θα αποφασίσει τελικά αν θα παραχωρήσει τελικά στα μέλη του Δ.Σ. το δικαίωμα αυτό.
- Η παροχή δικαιώματος στο Δ.Σ. ή στην Γ.Σ. της αύξησης του Μ.Κ. σύμφωνα με τους όρους του άρθρου 13 του Ν.2190/20 .
- Η δυνατότητα εκλογής από το Δ.Σ. προσωρινού μέλους μέχρι την προσεχή Γ.Σ. σε περίπτωση θανάτου, παραίτησης ή άλλου λόγου αποχώρησης μέλους του Δ.Σ. Η δυνατότητα αυτή υπάρχει εφόσον τα εναπομείναντα μέλη είναι τουλάχιστον τρία.
- Η ανάθεση εκπροσώπησης της Α.Ε. είτε γενικά είτε για ορισμένες πράξεις σε ένα ή περισσότερα μέλη του Δ.Σ. ή σε άλλα πρόσωπα.

1.7 ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ

1.7.1. Έννοια Αφανούς Εταιρίας

Η αφανής εταιρία πήρε το όνομα της από το γεγονός ότι η εταιρική σχέση μεταξύ των μελών της δεν είναι εξωτερικώς εμφανής. Αυτό ακριβώς είναι το στοιχείο που τη διακρίνει από κάθε άλλη μορφή εταιρίας. Η αφανής εταιρία υφίσταται μόνο στις μεταξύ των εταίρων σχέσεις, το δε αντικείμενο της μπορεί να είναι μία ή περισσότερες εμπορικές πράξεις.

Ο Εμπορικός Νόμος αποκαλεί την αφανή εταιρία μετοχική εμπορική εταιρία, αλλά στην επιστήμη και τη νομολογία απαντά και με το όνομα συμμετοχική. Κατά τη νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας και των λοιπών δικαστηρίων κύριο χαρακτηριστικό της μετοχικής (αφανούς) εμπορικής εταιρίας είναι η έναντι των τρίτων αφάνεια του εταιρικού δεσμού που συνδέει τα μέλη της εταιρίας αυτής.

Κατά τα άρθρα 47-49 του Εμπορικού Νόμου, η μετοχική εταιρία χαρακτηρίζεται ως αφανής, γιατί η διενέργεια των εμπορικών πράξεων αυτής ανατίθεται από τους εταίρους σε ένα μόνο εταίρο, ο οποίος

εμφανίζεται και προσωπικώς ενεργών έναντι των τρίτων. Τούτο, όμως , δεν σημαίνει αναγκαστικώς ότι είναι και μυστική.

Στην αφανή εταιρία υπάρχουν δύο ειδών εταίροι, οι εμφανείς και οι αφανείς. Συνήθως, ένας εμφανής και ένας αφανής. Όλες οι πράξεις της αφανούς εταιρίας γίνονται από τον εμφανή εταίρο. Ο εμφανής εταίρος μπορεί να είναι φυσικό πρόσωπο ή εταιρία. Το ίδιο και ο αφανής.

Στην αφανή εταιρία, οι εταίροι μετέχουν , εν αμφιβολία, κατ'ίσομοιρίαν. Κάθε εταίρος υποχρεούται να καταστήσει κοινά μετά των λοιπών εταίρων τα προκύψαντα κέρδη στο πρόσωπο του καθώς και να συμμετάσχει κατά την αναλογία του στις ζημίες(Α.Π. 800/2000 και 1420/1999).

1.7.2 Σύσταση αφανούς εταιρίας

Για τη σύσταση της δεν απαιτείται καμία διατύπωση. Η μετοχική εταιρία μπορεί να αποδειχθεί από τα βιβλία και την αλληλογραφία ή ακόμα και με μάρτυρες. Το τελευταίο αυτό, όμως είναι στην κρίση του δικαστηρίου (άρθρα 49-50 του Εμπορικού Νόμου). Αλλά παρότι η μετοχική εμπορική εταιρία δεν υπόκεινται στις ορισμένες για τις άλλες εταιρίες διατυπώσεις (δημοσιότητα εγγραφής εταιρικής συμβάσεως) δεν αποκλείεται η σύνταξη σχετικού συμφωνητικού μεταξύ των εταίρων, ακριβώς για χρήση μεταξύ αυτών.

Η αφανής εταιρία δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο, είναι απλή εταιρική σύμβαση. Η αφανής εταιρία συνίσταται ατύπως, εκτός αν ένας εταίρος εισφέρει αντικείμενο για τη μεταβίβαση του οποίου απαιτείται ορισμένος τύπος.

1.7.3 Διαχείριση αφανούς εταιρίας

Στην αφανή εταιρία δεν δημιουργείται συγκυριότητα των αποκτώμενων πραγμάτων. Όσα αποκτούνται ανήκουν στον εμφανή εταίρο, που είναι και ο διαχειριστής της εταιρίας. Δεν χρειάζεται να τηρούνται ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία για την αφανή εταιρία, αφού αυτή στερείται νομικής προσωπικότητας. Ο εμφανής εταίρος μπορεί να καταχωρεί τις σχετικές λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχειρήσεως του (σε κατάλληλους λογαριασμούς βέβαια). Ο αφανής εταίρος έχει αξίωση κατά του εμφανούς εταίρου για να του αποδώσει ο τελευταίος την αναλογία επί της συγκυριότητας των αποκτηθέντων από τον εμφανή εταίρο – διαχειριστή πραγμάτων ή πραγματοποιηθέντων κερδών. Ο αφανής εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρίας, πλην του δικαιώματος εκπροσωπήσεως και διαχειρίσεως.

Οι εταιρικές εισφορές στην αφανή εταιρία, η οποία στερείται εταιρικής περιουσίας δεν μεταβιβάζονται σε αυτή, αλλά κάθε εταίρος

διατηρεί την επί της εισφοράς του κυριότητα, ευθυνόμενος έναντι των λοιπών ενοχικώς για να παραδώσει την εταιρική εισφορά προς πραγμάτωση του εταιρικού σκοπού. Δεν αποκλείεται, όμως, οι συνέταιροι να καταστήσουν κοινά ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και να θέσουν στη διάθεση του διαχειριζομένου την εταιρία. Στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται περί εταιρικού κεφαλαίου αλλά περί εξ αδιαιρέτου κοινωνίας περιουσιακών στοιχείων. Ότι αποκτά ο διαχειριστής της αφανούς εταιρίας στο όνομα του υποχρεούται να μεταβιβάσει στους εταίρους, καθότι είναι εντολοδόχος αυτών, κατά την αναλογούσα σε κάθε ένα μερίδα.

1.7.4 Λύση της αφανούς εταιρίας

Οι λόγοι που προβλέπονται στα σχετικά άρθρα του Αστικού Κώδικα για τη λύση των εταιριών, ισχύουν αναλογικά και στην περίπτωση της αφανούς εταιρίας. Συνεπώς, η λύση επέρχεται με το πέρας του χρόνου ή του έργου της εταιρίας, αλλά και με καταγγελία οποτεδήποτε. Ο θάνατος, η απαγόρευση και η πτώχευση ενός εταίρου (εμφανούς ή αφανούς) επιφέρει, επίσης τη λύση της εταιρίας, εκτός αν συμφωνήθηκε η συνέχιση μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων του θανόντος. Οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος εμφανούς εταίρου πρέπει να ορίσουν έναν από αώτους που θα ενεργεί για λογαριασμό όλων.

Επειδή η αφανής εταιρία δεν έχει νομική προσωπικότητα, η δε διάρκεια της είναι συνήθως βραχεία (ορισμένη ή ορισμένες πράξεις) δεν είναι απαραίτητο να ακολουθήσει τη λύση της εταιρίας το στάδιο της εκκαθαρίσεως. Δεν αποκλείεται, όμως στο έγγραφο της συμφωνίας να ορισθεί εκκαθαριστής, ο οποίος θα προβεί στην εκκαθάριση των λογαριασμών (για τις εσωτερικές ανάγκες της εταιρίας μόνο, δηλαδή, για τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις). Ακόμα, και το δικαστήριο μπορεί να προβεί στο διορισμό εκκαθαριστή της αφανούς εταιρίας, εφόσον προκύψουν διαφορές μεταξύ των εταίρων.

Εκκαθάριση αφανούς εταιρίας. Αν λυθεί η εταιρία για ένα από τους λόγους που προβλέπονται από το νόμο, εφαρμόζονται οι διατάξεις περί εκκαθαρίσεως του Αστικού Κώδικα. Τούτο για να προπαρασκευαστεί ο σκοπός της διανομής της εταιρικής περιουσίας. Επειδή, όμως, η εφαρμογή των διατάξεων του Α.Κ. περί εκκαθαρίσεως δεν είναι υποχρεωτική, μπορεί να ασκηθεί από ένα εταίρο κατά άλλου εταίρου αγωγή προς καταβολή των αναλογούντων σε αυτόν κερδών από τη λειτουργία της αφανούς εταιρίας. Στην αφανή εταιρία δεν συντρέχει λόγος διορισμού εκκαθαριστή και συνεπώς ούτε μπορεί να προκύψει θέμα αντικαταστάσεως αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΟΣΟΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΑ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

2.1.1 Χαρακτηριστικά Φορολογίας Ατομικής Επιχείρησης

Τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης φορολογούνται στ' όνομα του φυσικού προσώπου που την έχει, άσχετα αν τα κέρδη παρέμειναν στην επιχείρηση για την επέκταση των δραστηριοτήτων της ή τα χρησιμοποίησε για την κάλυψη των οικογενειακών του αναγκών. Για τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης δεν συμπληρώνεται χωριστή δήλωση κερδών, αλλά τα δηλώνει ο επιχειρηματίας στην ατομική του δήλωση. Επισυνάπτεται όμως στην ατομική του δήλωση σε διπλούν, για κάθε μια ατομική επιχείρηση, συμπληρωμένο και το έντυπο τύπου Ε₃.

Ο υπολογισμός του φόρου γίνεται σύμφωνα με κλίμακες υπολογισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που δίδονται από το υπουργείο οικονομικών.

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ (Ισχύει για το οικονομικό έτος 2005)

| Κλιμάκιο εισοδήματος | Φορολογικός Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Σύνολο Εισοδήματος | Σύνολο Φόρου |
|----------------------|-------------------------|-----------------|--------------------|--------------|
| 8400 | 0% | 0 | 8400 | 0 |
| 5000 | 15% | 750 | 13400 | 750 |
| 10000 | 30% | 3000 | 23400 | 3750 |
| Υπερβάλλον | 40% | | | |

Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου αυξάνεται κατά χίλια (1000€) εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά δυο χιλιάδες (2000€) εν έχει δυο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά δέκα χιλιάδες (10000€) εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά χίλια (1000€) για κάθε τέκνο πάνω από τα τρία. Π.χ. εάν μισθωτός φορολογούμενος έχει δυο τέκνα το αφορολόγητο του πρώτου κλιμακίου 10.400€

2.1.2 Παραδείγματα Φορολογίας Ατομικής Επιχείρησης

Παράδειγμα 1:

Το φυσικό πρόσωπο Α. Γεωργίου έχει μια ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα εμπορεία ενδυμάτων. Στο τέλος του έτους παρουσιάζονται τα παρακάτω οικονομικά στοιχεία:

| | |
|-----------------------------|---------|
| Ακαθάριστα Έσοδα | 85.000€ |
| Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων | 15.000€ |
| Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων | 10.000€ |
| Αγορές Εμπορευμάτων | 50.000€ |
| Ενοίκια | 10.000€ |
| Διάφορα Έξοδα | 5.000€ |

Να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης καθώς και ο φόρος που αναλογεί πάνω σ' αυτά.

Λύση:

Υπολογισμός του κόστους πωληθέντων

$$\begin{aligned} \text{Κόστος πωληθέντων} &= \text{αρχικό απόθεμα εμπ.} + \text{αγορές εμπ.} - \text{τελικό} \\ &\text{απόθεμα εμπ.} = \\ &= 15.000 + 50.000 - 10.000 = 55.000\text{€} \end{aligned}$$

Υπολογισμός καθαρών κερδών

| | |
|-------------------------|----------|
| Ακαθάριστα Έσοδα | 85.000 |
| - Κόστος πωληθέντων | - 55.000 |
| Μικτά κέρδη | 30.000 |
| - Διάφορα έξοδα-Ενοίκια | - 15.000 |
| Καθαρά Κέρδη | 15.000€ |

Υπολογισμός φόρου βάση κλίμακας

| | |
|-------------|------|
| 13.400 | 750€ |
| 1.600 χ 30% | 480€ |

15.000€ 1.230€ (ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά κέρδη)

Παράδειγμα 2:

Το φυσικό πρόσωπο Γ. Ανδρέου έχει μια ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα εμπορεία χρωμάτων. Στο τέλος του έτους παρουσιάζονται τα παρακάτω οικονομικά στοιχεία:

| | |
|-----------------------------|---------|
| Ακαθάριστα Έσοδα | 90.000€ |
| Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων | 20.000€ |
| Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων | 25.000€ |
| Αγορές Εμπορευμάτων | 55.000€ |
| Διάφορα Έξοδα | 10.000€ |

Να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης καθώς και ο φόρος που αναλογεί πάνω σ' αυτά.

Λύση:

Υπολογισμός του κόστους πωληθέντων

Κόστος πωληθέντων = αρχικό απόθεμα εμπ. + αγορές εμπ. – τελικό απόθεμα εμπ. =

$$= 20.000 + 55.000 - 25.000 = 50.000\text{€}$$

Υπολογισμός καθαρών κερδών

| | |
|---------------------|----------|
| Ακαθάριστα Έσοδα | 90.000 |
| - Κόστος πωληθέντων | - 50.000 |
| Μικτά κέρδη | 40.000 |
| - Διάφορα έξοδα | - 10.000 |
| Καθαρά Κέρδη | 30.000€ |

Υπολογισμός φόρου βάση κλίμακας

23.400 3.750€

6.600 * 40% 2.640€

30.000

6.390€ (ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά

κέρδη)

2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ Ο.Ε. ΚΑΙ Ε.Ε.

2.2.1 Χαρακτηριστικά Φορολογίας Ο.Ε. Και Ε.Ε.

Τα καθαρά κέρδη των παραπάνω επιχειρήσεων φορολογούνται με συντελεστή 25% μετά την αφαίρεση από αυτά:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, όπως τόκοι από καταθέσεις, από πράξεις *repos*, από ομολογιακά δάνεια του δημοσίου κλπ.

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε άλλες Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κλπ.

γ) ειδικά, για τις ομόρρυθμες και τις ετερόρρυθμες εταιρείες από τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση των παραπάνω κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο, των μερισμάτων κλπ., αφαιρείται επιπλέον και επιχειρηματική αμοιβή, για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρεία. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι

επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρεία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση E₅ είτε αυτή υποβάλλεται εμπρόθεσμα είτε εκπρόθεσμα. Η αφαίρεση, από τα συνολικά κέρδη της Ο.Ε. και Ε.Ε., της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταιρίας δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Στις εταιρείες μεταξύ εκτελωνιστών, η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σ' όλους τους ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους. Στις Ο.Ε., οι κληρονόμοι αποβιώσαντος εταίρου δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή είτε αυτοί είναι ενήλικοι, είτε είναι ανήλικη.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας που δηλώθηκαν με την αρχική δήλωση, είτε αυτή είναι εμπρόθεσμη είτε είναι εκπρόθεσμη. Δηλαδή, η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και πάνω στις δηλωμένες, με την εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη αρχική δήλωση, λογιστικές διαφορές. Στη συνέχεια όμως όταν υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση τότε και πάλι αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στους δικαιούχους εταίρους. Δεν υπολογίζεται όμως επιχειρηματική αμοιβή στα επιπλέον κέρδη που τυχόν προκύψουν από μελλοντικό φορολογικό έλεγχο, αλλά στο σύνολο τους τα κέρδη αυτά φορολογούνται σήμερα με συντελεστή 25%.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμοι εταίροι σε περισσότερες εταιρείες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μια από αυτές, κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση της εταιρείας και δεν ανακαλείται. Δηλαδή, μετά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας της εταιρείας, δεν μπορεί ο εταίρος να μεταβάλει την επιλογή του για τη χρήση αυτή και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος. Μπορεί όμως να ζητήσει από άλλη εταιρεία επιχειρηματική αμοιβή την επόμενη χρονιά. Αν σε κάποια Ο.Ε. ή Ε.Ε. συμμετέχουν περισσότεροι από τρεις ομόρρυθμοι εταίροι και αν κάποιος από τους τρεις πρώτους που δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή, επιχειρηματική αμοιβή δικαιούται ο αμέσως επομένως από τους υπόλοιπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής.

Αν μεταξύ των καθαρών κερδών της Ο.Ε. ή Ε.Ε. συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς επίσης αν η εταιρεία σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά, τότε ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω

αφορολόγητων εσόδων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

Μαζί με το φόρο καταβάλλεται και προκαταβολή του φόρου που είναι ίση με το 55% του φόρου. Σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης Ο.Ε., Ε.Ε. η προκαταβολή του φόρου υπολογίζεται κανονικά. Στις εταιρείες που λύνονται μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή της προκαταβολής του φόρου, εφόσον υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εφόσον φυσικά η εταιρεία εξακολουθεί να υπάρχει στο στάδιο εκκαθάρισης.

Τα καθαρά κέρδη των Ο.Ε., Ε.Ε. υπόκεινται σε χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. 1,20% που καταβάλλεται εφάπαξ με την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης αποτελεσμάτων. Το παραπάνω χαρτόσημο επιβαρύνει αποκλειστικά την εταιρεία και όχι τους εταίρους. Δηλαδή το χαρτόσημο αυτό που αναλογεί στα καθαρά κέρδη, θεωρείται δαπάνη και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Στο χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 1,20%, υπόκεινται στο σύνολο τους τα καθαρά κέρδη, χωρίς δηλαδή να αφαιρείται το μέρος εκείνο των κερδών, που προέρχεται από συμμετοχή της εν λόγω εταιρείας σε άλλες εταιρείες, από αφορολόγητα έσοδα κλπ. Ούτε αφαιρούνται τα κέρδη που προορίζονται για σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών ή εκπτώσεων. Επίσης, σε χαρτόσημο υπόκεινται και οι δηλωμένες λογιστικές διαφορές.

2.2.2 Παραδείγματα Φορολογίας Ο.Ε. Και Ε.Ε.

Παράδειγμα 1:

Στην Ομόρρυθμη Εταιρεία ‘Α. Αντωνίου & Σία Ο.Ε.’ που τηρεί β’ κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. συμμετέχουν 2 εταίροι (Α. Αντωνίου και Γ. Αντωνίου) με 50% συμμετοχής ο καθένας. Στο τέλος του έτους παρουσιάζονται τα παρακάτω οικονομικά στοιχεία: Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας προσδιορίστηκαν στα 75.000€ όπου στα κέρδη περιλαμβάνονται και 10.000€ έσοδα που φορολογήθηκαν κατ’ ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων). Η εταιρεία αυτή δικαιούται και σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό 50.000€

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να προσδιοριστεί ο φόρος που βαρύνει την Ο.Ε.

Λύση:

| | |
|--|---------|
| <u>Προσδιορισμός της επιχειρηματικής αμοιβής</u> | |
| Καθαρά Κέρδη | 75.000€ |
| -Αφορολόγητο Αποθεματικό | 50.000€ |
| -Τόκοι Καταθέσεων | 10.000€ |
| <hr/> | |
| Σύνολο φορολογητέων κερδών | 15.000€ |

$15.000 \times 50\% = 7.500\text{€} = \text{ήμισυ κερδών}$

Α. Αντωνίου: $7.500 \times 50\% = 3.750\text{€} = \text{επιχειρηματική αμοιβή}$

Γ. Αντωνίου: $7.500 \times 50\% = 3.750\text{€} = \text{επιχειρηματική αμοιβή}$

Σύνολο επιχειρηματικής αμοιβής 7.500€

Προσδιορισμός των κερδών που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε.

| | |
|--|---------|
| Κέρδη χρήσης (μετά την αναμόρφωση) | 15.000€ |
| - Επιχειρηματική αμοιβή | 7.500€ |
| Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε. | 7.500€ |

Υπολογισμός του φόρου που θα καταβάλει η Ο.Ε.

Τα κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε. είναι 7.500€

Ο συντελεστής φόρου είναι 25%.

Κατά συνέπεια ο φόρος που βαρύνει την Ο.Ε. είναι:

$7.500 \times 25\% = 1875\text{€} = \text{φόρος που θα καταβληθεί από την Ο.Ε.}$

στη Δ.Ο.Υ.

Υπολογισμός του χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου

Τα συνολικά καθαρά κέρδη ανέρχονται στο πόσο των 75.000€ . Το ποσοστό χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου είναι 1.20%.

Κατά συνέπεια, έχουμε: $75.000 \times 1.20\% = 900\text{€} = \text{χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου}$

Παράδειγμα 2:

Στην Ομόρρυθμη Εταιρεία "Α. Ανδρέου & Σία Ο.Ε." που τηρεί β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. συμμετέχουν 2 εταίροι (Α. Ανδρέου και Γ. Ανδρέου) με 50% συμμετοχής ο καθένας. Στο τέλος του έτους παρουσιάζονται τα παρακάτω οικονομικά στοιχεία: Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας προσδιορίστηκαν στα 80.000€ , όπου στα κέρδη περιλαμβάνονται και 5.000€ έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων). Η εταιρεία αυτή δικαιούται και σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό 45.000€

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να προσδιοριστεί ο φόρος που βαρύνει την Ο.Ε.

Λύση:

| | |
|--|----------------|
| <u>Προσδιορισμός της επιχειρηματικής αμοιβής</u> | |
| Καθαρά Κέρδη | 80.000€ |
| -Αφορολόγητο Αποθεματικό | 45.000€ |
| -Τόκοι Καταθέσεων | 5.000€ |
| <u>Σύνολο φορολογητέων κερδών</u> | <u>30.000€</u> |

$30.000 \times 50\% = 15.000\text{€} = \text{ήμισυ κερδών}$

Α. Αντωνίου: $15.000 \times 50\% = 7.500\text{€} = \text{επιχειρηματική αμοιβή}$

Γ. Αντωνίου: $15.000 \times 50\% = 7.500\text{€} = \text{επιχειρηματική αμοιβή}$

Σύνολο επιχειρηματικής αμοιβής 15.000€

Προσδιορισμός των κερδών που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε.

| | |
|---|----------------|
| Κέρδη χρήσης (μετά την αναμόρφωση) | 30.000€ |
| - Επιχειρηματική αμοιβή | 15.000€ |
| <u>Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε.</u> | <u>15.000€</u> |

Υπολογισμός του φόρου που θα καταβάλει η Ο.Ε.

Τα κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε. είναι 15.000€

Ο συντελεστής φόρου είναι 25%.

Κατά συνέπεια ο φόρος που βαρύνει την Ο.Ε. είναι:

$15.000 \times 25\% = 3.750\text{€} = \text{φόρος που θα καταβληθεί από την Ο.Ε.}$

στη Δ.Ο.Υ.

Υπολογισμός του χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου

Τα συνολικά καθαρά κέρδη ανέρχονται στο πόσο των 80.000€ Το ποσοστό χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου είναι 1.20%.

Κατά συνέπεια, έχουμε: $80.000 \times 1.20\% = 960\text{€} = \text{χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου}$

2.2.3 Σύγκριση παραδειγμάτων ατομικής επιχείρησης και προσωπικών εταιρειών

Με την παράθεση των παραδειγμάτων εμφανίζονται σημαντικά συμπεράσματα. Έτσι στην περίπτωση που μια επιχείρηση στο τέλος του έτους εμφανίζει καθαρά κέρδη 15.000€ αν δεν έχει κάποιο νομικό τύπο

και είναι μια απλή ατομική επιχείρηση ο φόρος που αναλογεί σ' αυτή είναι 1.230€ Ενώ αν η επιχείρηση έχει νομικό τύπο προσωπικής εταιρείας ο φόρος που αναλογεί στην εταιρεία είναι 1.875€ και για το χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 900€

Στην περίπτωση που μια επιχείρηση στο τέλος του έτους εμφανίζει καθαρά κέρδη 30.000€ αν δεν έχει κάποιο νομικό τύπο και είναι μια απλή ατομική επιχείρηση ο φόρος που αναλογεί σ' αυτή είναι 6.390€ Ενώ αν η επιχείρηση είναι προσωπική εταιρεία ο φόρος που αναλογεί στην εταιρεία είναι 3.750€ και για το χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 960€

Συμπεραίνουμε λοιπόν, ότι εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει μια ατομική επιχείρηση εμφανίζει κέρδη 15.000€ τον συμφέρει να παραμείνει στην ίδια μορφή η επιχείρηση παρά να σκεφτεί κάποια συνεργασία με κάποιο άλλο φυσικό πρόσωπο ή κάποια προσωπική εταιρεία και τον μετασχηματισμό της υπάρχουσας ατομικής επιχείρησης σε κάποια μορφή προσωπικής εταιρείας. Εάν όμως τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης είναι 30.000€ και άνω τότε το φυσικό πρέπει να βρει κάποιο έμπιστο άτομο για συνεργασία και τον μετασχηματισμό της επιχείρησης σε προσωπική εταιρεία.

2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

2.3.1 Χαρακτηριστικά Φορολογίας Ε.Π.Ε.

Τα καθαρά κέρδη της Ε.Π.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά, δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την Ε.Π.Ε. και είναι δουλεμένες. Από τα συνολικά καθαρά κέρδη αφαιρούνται τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, διότι τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στις εταιρείες που πραγματοποιήθηκαν. Στη συνέχεια, στα καθαρά αυτά κέρδη προστίθενται, τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και τα κέρδη που προκύπτουν μετά την παραπάνω αναμόρφωση ονομάζονται φορολογητέα κέρδη. Σύμφωνα με τις διατάξεις τα καθαρά κέρδη των Ε.Π.Ε. που απομένουν μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα εταίρους και μέχρι τρεις¹, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής φορολογούνται στο όνομα της Ε.Π.Ε. με συντελεστή φόρου 35%. Η ανωτέρω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται ως λαμβανόμενη, από το ήμισυ των καθαρών κερδών της εταιρείας, που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών.

Οι Ε.Π.Ε. συμπληρώνουν και υποβάλουν στη Δ.Ο.Υ., μετά τη λήξη του έτους, το έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που είναι και για τις Ε.Π.Ε. το Ε₅, σε τρία αντίτυπα. Το ένα υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. επιστρέφει στην επιχείρηση, ενώ τα άλλα δυο παραμένουν στη Δ.Ο.Υ.

Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της Ε.Π.Ε., το εισόδημα θεωρείται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής, κατά περίπτωση. Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν από την πάροδο τριών μηνών από τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των δυο διαχειριστών θεωρείται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου, την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας. Σε περίπτωση που η Ε.Π.Ε. έχει υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική χρήση, τότε αυτή υποχρεούται να υποβάλει μια δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το συνολικό εισόδημα που προέκυψε στην υπερδωδεκάμηνη αυτή διαχειριστική χρήση.

Τέλος μαζί με το φόρο καταβάλλεται και προκαταβολή του φόρου που είναι ίση με το 55% του φόρου. Επίσης υπολογίζονται τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. σύνολο 1,20% στα καθαρά κέρδη, όπως αυτά υπολογίζονται για τη φορολογία του εισοδήματος, δηλαδή πριν από την αφαίρεση από τα κέρδη αυτά του παρακρατημένου φόρου εισοδήματος, αφορολόγητα αποθεματικά κλπ. Το χαρτόσημο αυτό της Ε.Π.Ε. καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης χωρίς να γίνεται έκπτωση πάνω στο πόσο αυτό.

2.3.2 Παράδειγμα Φορολογίας Ε.Π.Ε.

Στην εταιρεία ΕΨΙΛΟΝ Ε.Π.Ε. με εταίρους τον Α. Ανδρέου και τον Β. Γεωργίου όπου και οι δύο είναι διαχειριστές, τα δεδομένα της χρήσης 2003 είναι τα ακόλουθα: Ακαθάριστα έσοδα 350.000€, Αγορές εμπορευμάτων 280.000€, Αρχικό Απόθεμα εμπορευμάτων 43.000€, Τελικό Απόθεμα εμπορευμάτων 27.000€, Συνολικές δαπάνες 27.000€

Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος .

Λύση:

Προσδιορισμός Κόστους Πωληθέντων:

| | |
|-------------------------------|----------|
| Αγορές Εμπορευμάτων | 280.000€ |
| + Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων | 43.000€ |
| - Τελικό απόθεμα εμπορευμάτων | 27.000€ |
| | <hr/> |
| | 296.000€ |

Υπολογισμός Καθαρών Κερδών:

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Ακαθάριστα έσοδα | 350.000€ |
| <u>-Κόστους Πωληθέντων</u> | <u>296.000€</u> |
| Μικτό Αποτέλεσμα Χρήσεως | 54.000€ |
| <u>-Συνολικές Δαπάνες</u> | <u>27.000€</u> |
| Καθαρά Κέρδη | 27.000€ |

Φορολογία Καθαρών Κερδών:

Τα κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ε.Π.Ε. είναι 27.000€
Ο συντελεστής φόρου είναι 35%.

Κατά συνέπεια ο φόρος που βαρύνει την Ε.Π.Ε. είναι:

$27.000 \times 35\% = 9.450\text{€}$ φόρος που θα καταβληθεί από την Ε.Π.Ε.

στη Δ.Ο.Υ.

Υπολογισμός του χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου

Τα συνολικά καθαρά κέρδη ανέρχονται στο ποσό των 27.000€ Το ποσοστό χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου είναι 1.20%.

Κατά συνέπεια, έχουμε: $27.000,00 \times 1,20\% = 324\text{€}$ χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου

Ο φόρος αυτός (9.450€) θα καταβληθεί από την Ε.Π.Ε. στην Δ.Ο.Υ. σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Το χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. (324€) καταβάλλεται εφάπαξ με την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής της συνολικής οφειλής, παρέχεται έκπτωση 2,5% στο καταβαλλόμενο ποσό. Αφού καταβληθεί ο φόρος αυτός, στη συνέχεια, δεν υπάρχει καμία άλλη φορολογική υποχρέωση για τα κέρδη αυτά ούτε από τους εταίρους ούτε από την Ε.Π.Ε.

2.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

2.4.1 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της Α.Ε..

Τα καθαρά κέρδη μιας χρήσεως της ανώνυμης εταιρίας, που αποτελούν το φορολογητέο εισόδημα, εξευρίσκονται ως εξής. Από το σύνολο των πάσης πηγής ακαθάριστων εσόδων της Α.Ε. εκπίπτονται οι δαπάνες εκείνες, που ο νόμος περιοριστικός αναφέρει και το υπόλοιπο αποτελεί το φορολογητέο καθαρό εισόδημα ή τα φορολογητέα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Πιο αναλυτικά, το άρθρο 105 του Ν.2238/94 ορίζει ότι ως ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας θεωρούνται:

1. Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών.

Τα λοιπά εισοδήματα που μια ανώνυμη εταιρία μπορεί να έχει από οικοδομές, από εκμίσθωση γαιών, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές, γεωργικές κλπ επιχειρήσεις καθώς και κάθε άλλο εισόδημα από οποιαδήποτε πηγή. Από την παραπάνω διατύπωση γίνεται αντιληπτό, ότι ο νόμος με την περίπτωση (ι)υπονοεί τα εισοδήματα από το κύριο αντικείμενο εργασιών της εταιρείας ενώ με την άλλη περίπτωση όλα τα εξ άλλων πηγών εισοδήματα, τακτικά ή ευκαιριακά.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται οι δαπάνες αποκτήσεως του εισοδήματος όπως τις προσδιορίζει το άρθρο 31 Ν.2238/94.

2.4.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος Α.Ε.

Τον τρόπο υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων δίνει το άρθρο 106 του Ν.2238/94, που καταχωρείται στη συνέχεια ολόκληρο. Σύμφωνα με αυτό, όταν μεταξύ των εισοδημάτων της Α.Ε. περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη της Α.Ε. προκειμένου να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη της.

2.4.3 Υπολογισμός του φόρου στα καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 109 παρ. 1 του Ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Ν. 3296/2004, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας με φορολογικούς συντελεστές οι καθορίζονται ως εξής:

Για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%).

Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2006 έως 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, ο συντελεστής φορολογίας σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

2.5 Φορολογία κερδών Αφανούς εταιρίας

Τα κέρδη, τα οποία αποκτούν οι αφανείς (συμμετοχικές) εταιρίες θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών. Τούτο ορίζεται από τη διάταξη του άρθρου 31 παράγραφος 4

περίπτωση β' του Ν.Δ.3323/55. Αν αποδειχθεί ότι ο εμφανείς εταίροι είναι περισσότεροι τότε τα κέρδη κατανέμονται σε αυτούς κατ' ισομοιρία. Η σχετική, όμως, κρίση- επειδή το θέμα αυτό αποτελεί ζήτημα πραγματικό – ανήκει στην αρμοδιότητα του οικονομικού έφορου και σε περίπτωση αμφισβητήσεως στην κρίση των διοικητικών δικαστηρίων.

Αλλά και στο νόμο 2238/94 , άρθρο 28 & α περ. β' επαναλαμβάνεται ότι στην περίπτωση της αφανούς εταιρίας , τα εισοδήματα και τα κέρδη αυτής θεωρείται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας.

Για τα κέρδη που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2007 και μετά ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

2.5.1 Κεφαλαιοποίηση κερδών και αποθεματικών

Πολλές φορές ένα μέρος των κερδών της ανώνυμης εταιρίας, που πραγματοποιήθηκε σε μια ή περισσότερες χρήσεις, παραμένει αδιάθετο, μεταφερόμενο εις νέον και έτσι εμφανίζεται και στον ισολογισμό. Στις περιπτώσεις αυτές, η γενική συνέλευση έχει πάντοτε το δικαίωμα να κεφαλαιοποιήσει τα αδιανέμητα αυτά κέρδη. Τις αντίστοιχες μετοχές δικαιούται να λάβουν κατά αναλογία οι μετοχές.

Τα αδιανέμητα κέρδη έχουν φορολογηθεί κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν. Το άρθρο 117 του Ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ.6 του Ν.2459/97, που προέβλεπε τη φορολογία των κεφαλαιοποιούμενων κερδών διαχειριστικών χρήσεων που έληξαν μέχρι τν 29.6.1992 με συντελεστή 5%, καταργήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 35 του Ν. 2954/2001.

Τα κεφαλαιοποιούμενα (φορολογημένα) κέρδη, απαλλάσσονται από την καταβολή φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%, αλλά όχι και το ανταποδοτικό τέλος (εισφορά) υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού 1%.

Τα μη αναληφθέντα κέρδη της Α.Ε. (δηλαδή τα μένοντα αδιανέμητα) δεν χαρτοσημαίνονται, εκτός εάν υπάρχουν έγγραφα ή λογιστικές εγγραφές στα βιβλία από τα οποία να προκύπτει σχέση δανείου. Το ίδιο ισχύει και για τις καταβολές των μετοχών δε μετρητά, που προορίζονται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, αλλά εδώ πρέπει να προηγηθεί σχετική απόφαση της γενικής συνελεύσεως.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΤΑ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

Όταν λέμε μετατροπή εννοούμε ότι συνεχίζει να λειτουργεί στο εξής με άλλη νομική μορφή , χωρίς να προηγηθεί εκκαθάριση της επιχείρησης αυτής.

Η ατομική επιχείρηση ή η προσωπική εταιρία (Ο.Ε. και Ε.Ε.) μπορεί να μετατραπεί σε οπουδήποτε άλλο είδος εταιρίας κάθε στιγμή. Κατά τη μετατροπή της ατομικής επιχείρησης σε εταιρία, αυτός που έχει την ατομική επιχείρηση, μπορεί να εισφέρει ή μόνο το ενεργητικό ή το ενεργητικό και το παθητικό της επιχείρησης του ή και μετρητά επιπλέον. Οι άλλοι που θα συμμετάσχουν στην νέα εταιρία, μπορούν να εισφέρουν τις εισφορές τους σε μετρητά ή και σε είδος. Η πιο συνηθισμένη μορφή μετατροπής είναι η μετατροπή εκείνη από ατομική ή από άλλου είδους εταιρία σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. Η μετατροπή αυτού του είδους έχει να και φορολογικές απαλλαγές σύμφωνα με το Ν.2166/93, ως κίνητρο για το σχηματισμό επιχειρήσεων μεγάλου κεφαλαίου όπως είναι π. χ. αυτές των Α.Ε. Δεν προβλέπεται από το Ν. 2190/20 (για τη Α.Ε.), ούτε και από το Ν. 3190/55 (για τις Ε.Π.Ε) μετατροπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε προσωπική εταιρία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.).

Σε περίπτωση μετατροπής επιχείρησης, η προερχόμενη από το μετασχηματισμό εταιρία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που έχει την επιχείρηση που μετασχηματίστηκε (Ν. 2166/93 άρθρο 21 παρ.5). Δηλαδή, η επιχείρηση που προέρχεται από τη μετατροπή έχει υποχρέωση και πρέπει να τηρήσει αμέσως βιβλίο αποθήκης, εφόσον η επιχείρηση που μετατράπηκε είχε τέτοια υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Επίσης , σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., οι εκκρεμείς δίκες της Ε.Π.Ε. συνεχίζονται στο όνομα της Α.Ε. Τα ίδια ισχύουν (υποχρέωση τήρησης αποθήκης, εκκρεμείς δίκες κλπ.) και στη περίπτωση που μια Α.Ε. μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε.

Σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση το άρθρο 67 του Ν.2190/20, δεν συνεπάγεται μεταβολή φορέα και κατά συνέπεια, για τη μεταβίβαση της περιουσίας (ενεργητικού και παθητικού) είτε αυτή γίνεται με συμβόλαιο μετατροπής είτε μεταγενέστερα με συμπληρωματική συμβολαιογραφική πράξη δεν οφείλετε φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Εγκ. Υπ. Οικ. 1035603/238/Β 0013/Πολ. 1122/31.3.93).

Όταν η Α.Ε. ή η Ε.Π.Ε. προέρχεται από μετατροπή άλλου είδους επιχείρησης, τότε επιτρέπεται να καταχωρούνται τα έξοδα α' εγκατάστασης και οι αγορές που γίνονται μέχρι τη σύσταση της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. σε διακεκριμένους λογαριασμούς των βιβλίων που τηρούνται από την μετατρεπόμενη επιχείρηση. Οι εγγραφές αυτές θα μεταφερθούν

τελικά στα βιβλία της συνιστώμενης Α.Ε ή Ε.Π.Ε (Εγκ. Ε. 16455/ πολ. 264/6.8.69, άρθρο 10 παρ. 2, 4 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

Η μετατροπή Α.Ε σε Ε.Π.Ε γίνεται πάντα με απόφαση της γενικής συνέλευσης και μετά από εκτίμηση του ενεργητικού και του παθητικού της Α.Ε από την επιτροπή του άρθρου 9 (άρθρο 66 Ν. 2190/20). Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 4.500 ευρώ (άρθρο 4 Ν. 3190/55), εκτός εάν η διαφορά αυτή καλυφτεί με νέες εισφορές των εταίρων. Ακολουθούν οι διατυπώσεις και οι δημοσιεύσεις των άρθρων 7β και 8 του Ν. 3190/55 και έτσι ολοκληρώνετε η μετατροπή και συνεχίζει στο εξής να λειτουργεί η Α.Ε με τη μορφή της Ε.Π.Ε. Η μετατροπή του είδους αυτού δεν μπορεί να υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/93 ούτε του Ν.Δ. 1297/72.

Οι τεχνικές εργοληπτικές επιχειρήσεις, που είναι εγγεγραμμένες στο «Μητρώο εργοληπτικών επιχειρήσεων» που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, μπορούν να μετατραπούν ή να συγχωνευτούν με βάση το Ν. 2166/93.

Δεν μπορούν όμως να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν με βάση το Ν. 2166/93, οι επιχειρήσεις που έχουν ως κύριο αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση οικοδομών ούτε και οι κτηματικές επιχειρήσεις που έχουν ως κύριο αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση πάσης φύσης ακινήτων, πλην ξενοδοχειακών (Εγκ. Υπ. Οικ. 1085968/πολ. 1216/26.7.96 άρθρο 7 παρ. 11).

3.1.1 Κέρδη που προκύπτουν μέχρι να συσταθεί η Α.Ε από μετατροπή

Όταν γίνεται μετατροπή επιχείρησης σε Α.Ε. (χωρίς να εφαρμόζετε ο Ν.2166/93), τότε τα κέρδη μέχρι την ημέρα που δημοσιεύεται η σύσταση της Α.Ε το μητρώο των Α.Ε του Υπ. Εμπορίου, θεωρούνται ως κέρδη της προηγούμενης και όχι της Α.Ε (Εγκ. Ε. 24011 πολ. 423/2.12.69). Για το κέρδος αυτό όταν δεν αναλαμβάνεται από τους ιδρυτές, μπαίνει η Α.Ε στην διαδικασία αύξησης του μετοχικού της κεφαλαίου, ενώ σε περίπτωση που προκύπτει ζημία, τότε αυτή καλύπτεται από τους ιδρυτές για να μη μειωθεί το Μ.Κ της Α.Ε (Εγκ. Ε. 24011 πολ. 423/2.12.69). Όταν όμως εφαρμόζετε ο Ν. 2166/93 τότε τα κέρδη γενικά από τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι και την νόμιμη σύσταση της Α.Ε., θεωρούνται ως κέρδη της Α.Ε και φορολογούνται στο όνομα της (Εγκ.1039799/πολ. 1080/5.4.94).

3.1.2 Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., ή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε., ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε., με ακίνητα

Όταν μετατρέπεται Ε.Π.Ε που έχει ακίνητα σε Α.Ε με βάση το άρθρο 67 του Ν.2190/20 (χωρίς δηλαδή εφαρμογή του Ν.Δ. 1297/72 ή του άρθρου 1 του Ν. 2166/93), επειδή δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου, αλλά απλή μεταβολή του νομικού τύπου, δεν οφείλετε Φ.Μ.Α. (Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων) (Στ. Ε. 2647/78, Υπ. Οικ. Α. 6750/29.5.80). Το ίδιο ισχύει και όταν μετατρέπεται Ο.Ε ή Ε.Ε με ακίνητα σε Ε.Π.Ε (Στ. Ε. 3022/97). Με το ίδιο σκεπτικό, στις περιπτώσεις αυτές δεν οφείλετε ούτε Φ.Α.Υ. ούτε Τ.Σ.

3.1.3 Θεώρηση καινούριων βιβλίων στις μετατροπές

Στις περιπτώσεις που μετατρέπετε Ο.Ε σε Ε.Ε ή Ε.Ε σε Ο.Ε, καθώς και στις περιπτώσεις που μετατρέπετε Ε.Π.Ε σε Α.Ε ή Α.Ε σε Ε.Π.Ε ή Ο.Ε ή Ε.Ε με γ' κατηγορίας βιβλία σε Α.Ε με βάση το Ν. 2190/20 ή 3190/55, ανάλογα, τότε μόνο δεν θεωρούνται καινούρια βιβλία. Κατά συνέπεια, σε όλες τις άλλες περιπτώσεις θεωρούνται καινούρια βιβλία (σχετική και η Εγκ. 1048879/πολ. 1255/8.9.00).

Αυτό γίνεται διότι, στις περιπτώσεις μετατροπής Ο.Ε σε Ε.Ε και αντίστροφα, ή Ο.Ε ή Ε.Ε γ' κατηγορίας βιβλία σε Α.Ε., δε γίνεται κατάλυση του παλιού νομικού προσώπου, αλλά θεωρείται ότι συνεχίζετε το ίδιο νομικό πρόσωπο με άλλη νομική μορφή (Διατ. Λ 13602/Πολ.183/20.9.80, Στ. Ε. 3382/83, Εγκ. Υπ. Οικ. 1048879/πολ. 1255/8.9.00). Στις παραπάνω αυτές περιπτώσεις δεν συντάσσεται ισολογισμός από τη μετατρεπόμενη εταιρία κατά το χρόνο της μετατροπής και ούτε η εισφορά ακινήτων θεωρείται μεταβίβαση, οπότε δεν καταβάλλεται Φ.Μ.Α., η υποχρέωση όμως τήρησης βιβλίου αποθήκης συνεχίζετε κανονικά (Στ. Ε. 1776/88, άρθρο 67 παρ. 1 Ν.2190/20, γνωμ. 76/2.2.87 της Ν.Δ του Υπ. Οικ.). Φυσικά, η μετατροπή σε Ε.Π.Ε. γίνεται μετά από εκτίμηση της περιουσίας από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 και όπως αυτά εκτιμούνται, απεικονίζονται στα βιβλία της νέας εταιρίας, ενώ οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην αρχική αξία των παγίων στοιχείων και όχι πάνω στην αξία εκτίμησης από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20 και το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει κατά την μετατροπή από την εκτίμηση της επιτροπής φορολογείται ως κέρδος χρήσης με τις διατάξεις (Εγκ. Υπ. Οικ. 1048879/ πολ.1255/8.9.00).

Σημειώνουμε πως δεν αλλάζει ο Α.Φ.Μ. της επιχείρησης, όταν αλλάζει η επωνυμία της, ούτε και όταν μετατρέπεται σε άλλης μορφής επιχείρησης, π.χ. παραμένει ο ίδιος Α.Φ.Μ. όταν μετατρέπεται Ο.Ε. σε

Ε.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. κλπ.(Εγκ.πολ.2/87,πολ. 1120/27.4.98)

Σε περίπτωση άλλης επωνυμίας ή έδρας, στα στοιχεία πριν εκδοθούν διαγράφεται η παλιά επωνυμία ή η έδρα και μπαίνει η καινούργια με σφραγίδα ή εντύπως (Εγκ. Σ. 1691/πολ.185/4.6.86)

Σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση το άρθρο 67 του Ν.2190/20 που δε γίνεται λύση της Ε.Π.Ε., και σύσταση της Α.Ε., οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων της Ε.Π.Ε. που μεταφέρονται στην Α.Ε. υπολογίζονται πάνω στην αρχική αξία κτήσης, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και όχι πάνω στην αξία των παγίων αυτών στοιχείων που προσδιορίστηκε από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20.

3.1.4 Περιπτώσεις εφαρμογής του Ν.2166/93 και Ν.Δ.1297/72, κατά τις μετατροπές των επιχειρήσεων σε Α.Ε.

Αν μια επιχείρηση επιθυμεί να μετατραπεί σε Ε.Π.Ε ή σε Α.Ε. και για το μετασχηματισμό αυτό πληρεί τις προϋποθέσεις που ορίζει ο Ν.2166/93 καθώς και το Ν.Δ.1297/72 (που ισχύει μέχρι 31.12.11, Ν.3746/09), τότε θα έχει περισσότερα οφέλη.

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει ο λογιστής να αξιολογήσει τα εξής:

α) Όταν η επιχείρηση έχει μεγάλο πάγιο εξοπλισμό και έχει διενεργήσει ελάχιστες αποσβέσεις για τον εξοπλισμό αυτό(οπότε προκύπτει μεγάλη υπεραξία που αναλογεί στο αναπόσβεστο τμήμα του εξοπλισμού αυτού και κατά συνέπεια αυξημένες ετήσιες αποσβέσεις φορολογικά αναγνωρίσιμες), τότε θα πρέπει για τη μετατροπή αυτή να προτιμήσει το Ν.Δ.1297/72.

β) όταν η επιχείρηση έχει εξοπλισμό μεγάλο ή μικρό αλλά σχεδόν αποσβεσμένο, τότε συμφέρει κατά τη μετατροπή της, να εφαρμοστεί ο Ν.2166/93.

3.1.5 Πλεονεκτήματα- μειονεκτήματα μετατροπής Οι λόγοι που οδηγούν στην μετατροπή

Η πιο συνηθισμένη περίπτωση μετατροπής κάποιας επιχειρήσεως σε επιχείρηση άλλου νομικού τύπου είναι η μετατροπή ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικής εταιρίας σε Ε.Π.Ε. ή ανώνυμη εταιρία – κυρίως τα δεύτερο. Το αντίστροφο, δηλαδή, η μετατροπή ανώνυμης εταιρίας σε Ε.Π.Ε. ή προσωπική εταιρία έχει προβλεφθεί από το νόμο, αλλά είναι ασυνήθιστο. Τούτο γιατί η μετατροπή –όπως άλλωστε και η συγχώνευση- επιχειρήσεων έχει ως βασικό στόχο να προκύψουν από αυτές τις διαδικασίες ισχυρότερες οικονομικές μονάδες.

Οι λόγοι οι οποίοι ωθούν τις ατομικές επιχειρήσεις και τις προσωπικές εταιρίες προς την ανωνυμοποίηση είναι σε συντομία, οι ακόλουθοι:

1. Η ανάγκη συγκεντρώσεως μεγαλύτερου κεφαλαίου με σκοπό την ανάπτυξη της επιχειρήσεως γενικά και ειδικότερα την επίτευξη νεότερων τεχνικοοικονομικών βελτιώσεων.

2. Η επιθυμία αποφυγής των νομικών συνεπειών, που προβλέπονται από την αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρυθμών εταίρων ή από την απεριόριστη ευθύνη του ατομικώς δρώντος επιχειρηματία.

3. Η επιθυμία να προσδοθεί την επιχείρηση νομικός τύπος πιο σύγχρονος και μεγαλύτερης διάρκειας ζωής των φυσικών προσώπων, που απαρτίζουν την ανώνυμη εταιρία.

4. Για την επίτευξη κατανομής (διασποράς) των επιχειρηματικών κινδύνων.

5. Ένεκα φορολογικών πλεονεκτημάτων, ίδια κληρονομικής φύσεως.

Πέραν των ανωτέρω, ανώνυμη εταιρία παρουσιάζει σωρεία άλλων πλεονεκτημάτων, όπως : Η μοναδική ευλυγισία, την οποία αποκτά το μετοχικό κεφάλαιο, λόγω τιτλοποίησεως του , ώστε να καθίσταται απολύτως ευχερής για το μετοχικό κεφαλαιούχο η ρευστοποίηση, η ενεχυρίαση κλπ αυτού. Επίσης, ανώνυμη εταιρία ενθαρρύνει την πιο υγιή μορφή αποταμίευσης. Από τα σοβαρότερα πλεονεκτήματα της ανώνυμης εταιρίας είναι και η αύξηση της πιστοληπτικής της ικανότητας, που οφείλεται στο μέγεθος και τη σταθερότητα του κεφαλαίου, την καλύτερη οργάνωση κ.οκ. Πράγματι μια ανώνυμη εταιρία παρέχει περισσότερα εχέγγυα, γιατί η όλη οργάνωσή της και κυρίως η λογιστικοοικονομική, που ενδιαφέρει άμεσα τους δανειστές, είναι από το νόμο ανωτέρου επιπέδου.

Αναφέρονται, φυσικά και μερικά μειονεκτήματα της ανώνυμης εταιρίας κυριότερα των οποίων είναι η έλλειψη ευελιξίας στη λήψη αποφάσεων και η σχεδόν ανεξέλεγκτη διαχείριση των υποθέσεων της εταιρίας από την πλειοψηφία μέχρι βαθμού πλήρους περιφρονήσεως της μειοψηφίας, η οποία μειοψηφία όχι σπάνια υπολείπεται της πλειοψηφίας κατά ελάχιστα μόνο ποσοστά. Το πρώτο εξουδετερώνεται εύκολα σε μια καλά οργανωμένη και διοικούμενη ανώνυμη εταιρία. Το δεύτερο είναι πράγματι πρόβλημα, γιατί τα συμφέροντα της μειοψηφίας στην Ελλάδα δεν κατοχυρώνονται επαρκώς, με αποτέλεσμα να ζημιώνονται τελικά ο ίδιος ο θεσμός της ανώνυμης εταιρίας.

Η θεωρία και η νομολογία δέχονται ότι επί μετατροπής εταιρίας σε άλλης μορφής νομικό τύπο δεν απαιτείται λύση και εκκαθάριση της μετατρεπόμενης γιατί δεν δημιουργείται νέο νομικό πρόσωπο, αλλά συνεχίζεται το παλαιό με διαφορετικό νομικό περίβλημα.

3.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

3.2.1 Μετατροπή Ο.Ε σε ατομική επιχείρηση.

Υπάρχουν π.χ. δύο εταίροι σε Ο.Ε. και αποφάσισαν ο ένας από τους δύο να αποχωρήσει και ο άλλος να συνεχίσει τη λειτουργία της επιχείρησης ατομικά. Σ' αυτή την περίπτωση, το καλύτερο είναι να κάνει έναρξη εργασιών ο εταίρος που θα συνεχίσει τη λειτουργία της επιχείρησης στον ίδιο χώρο και συγχρόνως να γίνει διάλυση τις Ο.Ε., στην οποία θα πρέπει να αναγράφεται ότι στο σύνολο της η εταιρία μετατρέπεται σε ατομική επιχείρηση και ότι ο εταίρος που αποχωρεί παίρνει την μερίδα του σε μετρητά. Για το ποσό αυτό που παίρνει ο εταίρος που αποχωρεί έχει φόρο υπεραξίας . Δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης και η καθαρή θέση δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. αλλά ούτε σε χαρτόσημο. Το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α εισπράττεται από την Ο.Ε.

3.2.2 Διαδικασία μετατροπής μιας ατομικής επιχείρησης σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή σε Κοινωνία Αστικού Δικαίου.

Είναι πολύ συνηθισμένη η περίπτωση εκείνη που μια ατομική επιχείρηση μετατρέπεται σε Ο.Ε. ή Ε.Ε καθώς επίσης και η περίπτωση μετατροπής μιας Ο.Ε. σε Ε.Ε. ή Ε.Ε. σε Ο.Ε. ή σε Κοινωνία Αστικού Δικαίου κλπ. Στις περιπτώσεις αυτές γίνονται κυρίως μετατροπές από βιβλία β' κατηγορίας σε βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Η διαδικασία μετατροπής σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις είναι σε γενικές γραμμές ίδια. Για το λόγο αυτό, αμέσως πιο κάτω, αναπτύσσεται μια διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης σε προσωπική εταιρία. Η ίδια αυτή διαδικασία ακολουθείται και στις άλλες περιπτώσεις (π.χ. Μετατροπή από Ο.Ε σε Ε.Ε κλπ.) λαμβάνοντας υπόψη φυσικά επιπλέον και τις ιδιαιτερότητες που έχει η κάθε περίπτωση χωριστά.

Η διαδικασία λοιπόν μετατροπή μιας ατομικής επιχείρησης σε Ο.Ε ή Ε.Ε Κοινωνία Αστικού Δικαίου ακολουθεί τα εξής στάδια :

1. Συντάσσεται απογραφή στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης. Αν η επιχείρηση τηρεί βιβλία α' ή β' κατηγορίας τότε η απογραφή καταχωρείται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου αυτού. Κάτω από την απογραφή καταχωρείται ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης με την ίδια ημερομηνία της μετατροπής. Επίσης, η συνιστώμενη Ο.Ε ή Ε.Ε αν είναι υποχρεωμένη να τηρήσει στο εξής βιβλία α' ή β' κατηγορίας το Κ.Β.Σ, τότε θα πρέπει να καταχωρήσει τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία που πήρε αναλυτικά σε ξεχωριστές σελίδες του βιβλίου της.

Φυσικά, αν η επιχείρηση που μετατρέπεται τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας, τότε συντάσσεται κανονικά η απογραφή της, όπως ακριβώς γίνεται και στο τέλος της κάθε χρήσης.

2.Συντάσσεται καταστατικό της Ο.Ε ή Ε.Ε, σε 3 τουλάχιστον αντίγραφα, όπου αναγράφεται και ο ισολογισμός της ημέρας μετατροπής. Η καθαρή θέση που προκύπτει, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού θεωρείται ως ποσό εισφοράς της ατομικής επιχείρησης.

3.Τα δύο από τα τρία αντίγραφα του καταστατικού, υπογεγραμμένα απ' όλους τους εταίρους στέλνονται στη Δ.Ο.Υ της έδρας της εταιρίας και καταβάλλεται ο φόρος συγκέντρωσης του κεφαλαίου που είναι 1% πάνω στο εταιρικό κεφάλαιο. Το ένα αντίγραφο παραμένει στη Δ.Ο.Υ και το άλλο αντίγραφο, περνάει ο λογιστής πρώτα από το ανάλογο επιμελητήριο όπου κάνει προεγγραφή της εταιρίας και στην συνέχεια με το ίδιο αυτό αντίγραφο σφραγισμένο και από το επιμελητήριο πηγαίνει και το παραδίνει στο πρωτοδικείο για δημοσίευση. Εκεί πληρώνονται διάφορα έξοδα όπως π.χ για το ταμείο σύνταξης των νομικών 0,5% του εταιρικού κεφαλαίου, για το ταμείο πρόνοιας των δικηγόρων και διάφορα άλλα έξοδα. Το αντίγραφο αυτό παραμένει στο πρωτοδικείο, ενώ το τρίτο αντίγραφο επικυρωμένο από το πρωτοδικείο επιστρέφει στη Δ.Ο.Υ (μαζί με τα άλλα δικαιολογητικά της παρακάτω περίπτωσης 4) και δημιουργείται έτσι ο φάκελος της εταιρίας. Η εταιρία μπορεί να πάρει από το πρωτοδικείο όσα αντίγραφα θέλει επικυρωμένα.

4.Στη συνέχεια η Ο.Ε ή Ε.Ε για να πάρει από τη Δ.Ο.Υ τον Α.Φ.Μ, εκτός από το επικυρωμένο από το πρωτοδικείο αντίγραφο του εταιρικού, προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ και τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α)Αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης της επαγγελματικής εγκατάστασης θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ του ιδιοκτήτη ή επικυρωμένο αντίγραφο του τίτλου κυριότητας αν είναι ιδιόκτητη η εγκατάσταση ή υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.

β)Προσκομίζονται για το καθένα από τα μέλη της Ο.Ε ή Ε.Ε, βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το Ο.Α.Ε.Ε κλπ.

γ)Προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ για το κάθε μέλος της Ο.Ε ή Ε.Ε και από μία βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το Επιμελητήριο όταν αυτό το απαιτεί ρητά ο νόμος.

δ)Τα μέλη της Ο.Ε ή Ε.Ε πρέπει να έχουν όλα Α.Φ.Μ, αλλιώς πρέπει να πάρουν πριν ακόμα γίνει έναρξη εργασιών στην Ο.Ε ή Ε.Ε.

5.Από το νομικό εκπρόσωπο της Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή τρίτο πρόσωπο (πχ από το λογιστή κλπ) εξουσιοδοτημένο όμως με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ τα διάφορα έντυπα (πχ το έντυπο Μ3 δήλωση έναρξης, το έντυπο Μ7 από τους διαχειριστές, το έντυπο Μ8 από τα μέλη της Ο.Ε ή Ε.Ε. με το είδος και τα ποσοστά συμμετοχής τους

κλπ) το αργότερο μέσα σε 30 μέρες από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού.(άρθρο 36 παρ.1 Ν.2859/00)

6.Για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης, ως «συνόλου» , λόγω μετατροπής ή συγχώνευσης της Ο.Ε ή Ε.Ε ή σε κοινωνία Αστικού Δικαίου η καθαρή θέση της δεν υπόκειται σε χαρτόσημο 2,4%, αλλά σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% (Εγκ. Υπ. Οικ. 294/45 πολ. 24/1988, πολ. 1388/28.12.01).Θα επιβαρύνονταν η καθαρή θέση της ατομικής επιχείρησης σε χαρτόσημο 2,4% όταν η ατομική επιχείρηση μεταβιβάζονταν σε άλλον λόγω πώλησης, διότι μόνο “λόγο πώλησης” η καθαρή θέση επιβαρύνεται 2,4% (άρθρο 15 παρ. 1 α' Κ.Τ.Χ, Εγκ. Υπ. Οικ. 1008293/πολ.1103/90, Κ 5296/πολ 133/76, Στ. Ε 567/71, 1675)

7.Στη συνέχεια, η Ο.Ε. ή Ε.Ε., παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Θα πρέπει να γνωρίζει ο λογιστής, ότι για την θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων λαμβάνονται υπόψη οι υποχρεώσεις το Κ.Β.Σ που απορρέουν από την ατομική επιχείρηση με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων αυτής(π.χ. από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης προκύπτει η υποχρέωση τήρησης της συγκεκριμένης κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ, του βιβλίου αποθήκης κλπ)(άρθρο 4 του Κ.Β.Σ.)

8. Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αφού γίνει πρώτα διακοπή από το αντίστοιχο επιμελητήριο, προσκομίζονται στη συνέχεια στη Δ.Ο.Υ μέσα σε 10 μέρες: α) τα βιβλία (όταν αυτά είναι α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ) και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ για ακύρωση (τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται ,πολ. 1264/6.11.00), β) συμπληρώνεται μια υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86 ότι δεν υπάρχουν αποθέματα στην επιχείρηση, πάγια ή εμπορεύσιμα και γ) συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ τα έντυπα «Μ4-δήλωση διακοπής εργασιών και το Μ7 -δήλωση σχέσεων φορολογουμένου» επειδή έγινε η διακοπή λόγω μετατροπής σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. Στην συνέχεια, ο φορολογούμενος , συνήθως με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. των τελευταίων ετών στα χέρια του, περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή και τελευταίο το τμήμα του Κ.Β.Σ. βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. Τέλος, ο φορολογούμενος προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου απ' όπου και παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης. δ) Στην συνέχεια, γίνεται διακοπή από Ο.Α.Ε.Ε. κλπ.

Δεν ισχύουν για τις μετατροπές αυτού του είδους τα φορολογικά και λοιπά κίνητρα που παρέχονται από τι Ν.Δ.1297/72 και το Ν.2166/93, αλλά δεν προκύπτει όμως υπεραξία.

Για τα ακίνητα που μεταβιβάζει η ατομική επιχείρηση στην Ο.Ε. ή Ε.Ε, αν αυτά υπόκειται σε Φ.Μ.Α., τότε πληρώνεται κανονικά ο φόρος μεταβίβασης, ενώ για τη μεταβίβαση φορτηγών αυτοκινήτων εκδίδεται

τιμολόγιο από την ατομική επιχείρηση με 19% Φ.Π.Α. πάνω στην αναπόσβεστη αξία. Αν η ατομική επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε η αναπόσβεστη αξία υπολογίζεται και πάλι με τον τρόπο που θα υπολογίζονταν αν τηρούσε βιβλία γ' κατηγορίας. Η τυχόν όμως αξία που θα υπολογίσει η Δ.Ο.Υ. στην μεταβίβαση αυτοκινήτων φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% (άρθρο 13 παρ 1α και β Ν.2238/94).

3.2.3 Διαδικασία μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε. ή και το αντίθετο (Ε.Ε. σε Ο.Ε.)

Η μετατροπή μιας Ο.Ε σε Ε.Ε (ή και το αντίστροφο) επιτυγχάνεται με μια απλή τροποποίηση του καταστατικού της. Στο τροποποιητικό αυτό αναφέρονται πρώτα τα στοιχεία της ίδρυσης, στη συνέχεια όλες οι μετέπειτα μεταβολές και μετά η συμφωνία για τη μετατροπή.

π.χ. για μετατροπή από Ο.Ε σε Ε.Ε γράφονται τα εξής:

α) Σήμερα, αποφασίζεται ομόφωνα μεταξύ των εταίρων να αλλάξει ιδιότητα ο εταίρος (Α)..., και να γίνει από ομόρρυθμος εταίρος σε ετερόρρυθμος εταίρος οπότε παύει στο εξής να είναι και διαχειριστής στην εταιρεία. Επίσης, ο εταίρος (Α)... που είναι ετερόρρυθμος, εξακολουθεί να ευθύνεται απεριόριστα και σε ολόκληρο για όλα τα χρέη της εταιρίας που δημιουργήθηκαν μέχρι και σήμερα που ήταν ομόρρυθμος εταίρος. β) η μέχρι τώρα ομόρρυθμη εταιρία μας, με το παρόν συμφωνητικό μετατρέπεται σε ετερόρρυθμη και θα φέρει στο εξής την επωνυμία “.....& Σία Ε.Ε.”

Η μετατροπή από Ο.Ε σε Ε.Ε, καθώς και η μετατροπή σε Ε.Ε σε Ο.Ε μπορεί να γίνει και με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο μπορεί να συνταχθεί ή από το λογιστή της εταιρίας ή από το δικηγόρο της. Αν όμως, στη μετατροπή περιλαμβάνεται και ακίνητο ή εμπράγματο δικαίωμα πάνω στο ακίνητο τότε η μετατροπή αυτή, γίνεται υποχρεωτικά με συμβολαιογραφικό έγγραφο(άρθρο 367 Α.Κ.)

Παίρνονται πρώτα οι ασφαλιστικές ενημερότητας (Ο.Α.Ε.Ε κλπ) καθώς επίσης και οι φορολογικές ενημερότητες των εταίρων. Στην συνέχεια, μαζί με τις ενημερότητες αυτές, υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ της εταιρίας το έντυπο δήλωσης διακοπής δραστηριότητας για τη μετατρεπόμενη εταιρία (πχ την Ο.Ε.) και το έντυπο δήλωσης έναρξης δραστηριότητας για τη συνιστώμενη (καινούρια) εταιρία (πχ Ε.Ε). Η Δ.Ο.Υ εκδίδει στη συνέχεια τη βεβαίωση έναρξης εργασιών και τη δίνει στη συνιστώμενη (καινούρια) εταιρία.

Δεν ισχύουν για τις μετατροπές αυτού του είδους τα φορολογικά και λοιπά κίνητρα που παρέχονται από το Ν.Δ 1297/72 και το Ν. 2166/93.

Σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε., μπορεί η Ε.Ε. να συνεχίσει να τηρεί τα ίδια βιβλία που τηρούσε η Ο.Ε., μετά φυσικά από σχετική επαναθεώρηση των βιβλίων αυτών, δηλαδή αναγραφή από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Της νέας επωνυμίας κάτω από την πράξη της παλαιάς θεώρησης. Όσον αφορά τα στοιχεία, μπορεί, είτε να θεωρηθούν καινούργια με τα νέα στοιχεία αφού ακυρωθούν τα υπόλοιπα θεωρημένα στοιχεία με την παλιά επωνυμία, είτε να χρησιμοποιηθούν τα ήδη υπάρχοντα, αφού αναγραφούν πρώτα τα νέα ατομικά στοιχεία και διαγραφούν τα παλιά, εντύπων ή με σφραγίδα. Δηλαδή, η νέα εταιρεία συνεχίζει να έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της προηγούμενης επιχείρησης.

3.2.3.1 Παράδειγμα μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε

Υποθέτουμε ότι η εταιρεία «Δ. ΑΛΕΞΙΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», που έχει δύο ομόρρυθμους εταίρους, τον Δημήτριο Αλεξίου και τον Νικόλαο Αλεξίου με συμμετοχή στο εκ έξι χιλιάδων (6.000€) κεφάλαιο αυτής κατά 50% έκαστος, μετατρέπεται σε ετερόρρυθμη. Με κοινή συμφωνία των δύο εταίρων, ο Δημήτριος Αλεξίου παραμένει ο μόνος ομόρρυθμος εταίρος και φυσικά και ο μόνος διαχειριστής της εταιρείας.

Το έγγραφο της τροποποίησης της εταιρείας θα έχει ως εξής:

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ «Δ. ΑΛΕΞΙΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» ΣΕ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ «Δ. ΑΛΕΞΙΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.»

Στην Αθήνα σήμερα την 4 Σεπτεμβρίου 2004 μεταξύ των: 1) Δημητρίου Αλεξίου, εμπόρου, κατοίκου Αθηνών Οδό Ψαρών αρ. 32 και 2) Νικόλαου Αλεξίου, εμπόρου, κατοίκου Πειραιά Οδό Κολοκοτρώνη αρ. 10 συμφωνήθηκαν τα ακόλουθα:

Την 22 Μαΐου 1999, βάσει ιδιωτικού εγγράφου, συστήθηκε μεταξύ των ανωτέρω ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία με την επωνυμία «Δ. ΑΛΕΞΙΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» και έδρα το Δήμο Αθηναίων (οδός Ερμού αρ. 39) με σκοπό την εμπορία ενδυμάτων και διάρκεια δέκα (10) ετών και τους λοιπούς όρους που αναφέρονται στο ως άνω καταστατικό, το οποίο δημοσιεύθηκε νομίμως στα βιβλία εταιρειών τον Πρωτοδικείου Αθηνών την 26/05/1999 και με αύξοντα αριθμό 5496. Η εταιρεία λειτούργησε έτσι συνεχώς και χωρίς καμιά τροποποίηση του καταστατικού της μέχρι σήμερα.

Σύμφωνα με το αρχικό καταστατικό της εταιρείας οι δύο ομόρρυθμοι εταίροι αυτής Δημήτριο Αλεξίου και Νικόλαο Αλεξίου μετέχουν σ' αυτήν και στη διανομή των κερδών και ζημιών κατά ποσοστό 50% ο καθένας. Η συμμετοχή του κάθε εταίρου στο σχηματισμό τον

εταιρικού κεφαλαίου ανέρχεται σε τρεις χιλιάδες (3.000€). Διαχειριστές της εταιρείας έχουν ορισθεί και οι δύο εταίροι.

Ήδη, συμφωνείται μεταξύ των δύο εταίρων, ότι ο εταίρος Νικόλαος Αλεξίου μεταβάλλεται από ομόρρυθμος σε ετερόρρυθμο και ότι κατόπιν αυτού μόνος διαχειριστής της εταιρείας θα είναι ο άλλος εταίρος, ο ομόρρυθμος Δημήτριος Αλεξίου. Διευκρινίζεται ότι ο Νικόλαος Αλεξίου εξακολουθεί να ευθύνεται απεριόριστα και σε ολόκληρο για όλα τα χρέη της εταιρείας που δημιουργήθηκαν μέχρι σήμερα, ημερομηνία κατά την οποία αυτός αλλάζει ιδιότητα και από ομόρρυθμος γίνεται ετερόρρυθμος εταίρος.

Κατόπιν των ανωτέρω, τροποποιούνται η επωνυμία της εταιρείας και τα άρθρα 1 και 7, τα οποία στο εξής θα έχουν ως ακολούθως:

ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ

«Δ. ΑΛΕΞΙΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.»

Άρθρο 1 Σύσταση Εταιρείας, Επωνυμία αυτής.

1. Στην Αθήνα μεταξύ των: α) Δημήτριο Αλεξίου, έμπορο, κάτοικο Αθηνών Οδό Ψαρών αρ.32 και β) Νικόλαο Αλεξίου, έμπορο, κάτοικο Πειραιά Οδό Κολοκοτρώνη αρ.10 συστήθηκε ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία με την επωνυμία «Δ. ΑΛΕΞΙΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», η οποία με την από 04/09/2004 έγγραφη συμφωνία μεταξύ των άνω Εταίρων χέρι τροποποίησης του παρόντος καταστατικού μετετράπη σε ετερόρρυθμη εμπορική εταιρεία με την επωνυμία «Δ. ΑΛΕΞΙΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.»

2. Από τους άνω δύο εταίρους, ο μεν Δημήτριος Αλεξίου είναι ομόρρυθμος, ο δε Νικόλαος Αλεξίου ετερόρρυθμος.

Άρθρο 7 Διαχειριστής της εταιρείας.

1. Διαχειριστής και εκπρόσωπος της εταιρείας για όλα τα θέματα αυτής ορίζεται ο ομόρρυθμος εταίρος Δημήτριος Αλεξίου.

2. Η εταιρεία συναλλάσσεται και αναλαμβάνει εγκύτως υποχρεώσεις έναντι κάθε τρίτου με μόνη την υπογραφή τον άνω διαχειριστή-εταίρο Δημήτριο Αλεξίου.

Όλα τα άλλα άρθρα του καταστατικού παραμένουν σε ισχύ, όπως έχουν διατυπωθεί στο αρχικό καταστατικό με ημερομηνία την 22 Μαΐου 1999 αυτήν της συστάσεως της εταιρείας.

3.2.3 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή Ε.Ε σε Ε.Π.Ε.

1. Για να μετατραπεί η ατομική επιχείρηση σε Ε.Π.Ε αποφασίζει μόνος του ο επιχειρηματίας. Για να μετατραπεί όμως μια Ο.Ε (ή μια Ε.Ε) σε Ε.Π.Ε χρειάζεται πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε.(ή της Ε.Ε.). Το συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η επιθυμία των εταίρων να μετατρέψουν την εταιρία τους σε Ε.Π.Ε. , καθώς και τα κύρια σημεία του Ν.3190/55 που αναφέρονται στις Ε.Π.Ε.

2.Από την Ο.Ε, την Ε.Ε ή την ατομική επιχείρηση υποβάλλεται αίτηση στη διεύθυνση Εταιριών Νομαρχίας με συνημμένο πρόσφατο ισολογισμό της επιχείρησης που μετατρέπεται και ζητείται η συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9 του 2190/20, για να εκτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία και να προσδιορίσει την καθαρή θέση της επιχείρησης που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε.

3.Στην συνέχεια, η μετατροπή του άρθρου 9 ελέγχει τα βιβλία της επιχείρησης που μετατρέπεται και συντάσσεται σχετική έκθεση που την κοινοποιεί στην επιχείρηση που μετατρέπεται, η οποία και φροντίζει για τη δημοσίευσή της στο ΦΕΚ.

4.Με βάση την παραπάνω έκθεση και το συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε(ή Ε.Ε.) συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το καταστατικό ίδρυσης της Ε.Π.Ε λόγω μετατροπής της επιχείρησης (άρθρο 53 Ν.3190/55). Σε μετατροπή ατομικής επιχείρησης, πρέπει να συμμετάσχει τουλάχιστον ακόμα ένα πρόσωπο, εκτός αν πρόκειται για μονοπρόσωπο Ε.Π.Ε. Το κατώτερο κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. είναι σήμερα 4.500 ευρώ, από τα οποία ,τουλάχιστον τα 9.000 ευρώ θα πρέπει να είναι σε μετρητά (άρθρο 11 παρ.3 Ν.2579/98, άρθρο 4 παρ.1 Ν.3190/55). Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε διαιρείται σε μερίδια, που το καθένα από αυτά έχει ονομαστική αξία 30 ευρώ ή πολλαπλάσιο των 30 ευρώ (πχ 60 ευρώ ή 90 ευρώ κλπ).

Αν γίνει η μετατροπή με βάση το Ν.1297/72 (ισχύει μέχρι 31.12.11, Ν.3746/09 άρθρο 79 παρ.1)ή το Ν.2166/93, τότε για να ισχύουν οι απαλλαγές που καθορίζονται από τους νόμους αυτούς θα πρέπει, το ελάχιστο κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. που προέρχεται από τη μετατροπή, να μην είναι κατώτερο από 150.000 ευρώ (άρθρο 1 Ν.2579/98, άρθρα 2 και 4 του Ν.2166/93, άρθρο 11 παρ. 1 Ν.2948/01, Κ.Υ.Α.1038678/πολ. 1106/01).

5.Περίληψη του καταστατικού ίδρυσης της Ε.Π.Ε. δημοσιεύεται στο ΦΕΚ (παράβολο περίπου 500-600 ευρώ).

6. Δύο αντίγραφα από το καταστατικό ίδρυσης της Ε.Π.Ε. υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και καταβάλλεται, με συμπληρωμένη τη σχετική έντυπη δήλωση, ο φόρος συγκέντρωσης

κεφαλαίου που είναι 1% πάνω στο κεφάλαιο της ατομικής επιχείρησης που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. Όταν πρόκειται για Ο.Ε ή Ε.Ε., τότε για το ποσό μέχρι το ύψος του κεφαλαίου της Ο.Ε. ή Ε.Ε. τότε για το ποσό μέχρι το ύψος του κεφαλαίου της Ο.Ε. ή Ε.Ε. που μετατρέπεται σε κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. δεν υπολογίζεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% αλλά μόνο στο τυχόν επιπλέον ποσό που γίνεται κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. (Εγκ. πολ.1388/28.12.01). Το ένα αντίγραφο του καταστατικού παραμένει στη Δ.Ο.Υ και με το άλλο αντίγραφο, περνάει ο λογιστής πρώτα από το ανάλογο επιμελητήριο όπου γίνεται προεγγραφή της εταιρίας και στη συνέχεια με το ίδιο αυτό αντίγραφο, σφραγισμένο και από το επιμελητήριο το προσκομίζει στο Πρωτοδικείο όπου καταβάλλεται ποσοστό 0,5% επί του κεφαλαίου στο Ταμείο Σύνταξης Νομικών και 1% στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων. Το πρωτοδικείο κρατά το πρώτο αντίγραφο στο αρχείο της και επικυρώνει όλα τα υπόλοιπα αντίγραφα του καταστατικού που προσκομίζονται για επικύρωση και τα οποία στην συνέχεια επιστρέφονται στην επιχείρηση.

7.Μέσα σε 30 μέρες από τη νόμιμη σύσταση της Ε.Π.Ε. (άρθρο 36 παρ.1 Ν.2859/00), υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3, καθώς και τα έντυπα Μ7 και Μ8,σε ειδικές περιπτώσεις). Συγχρόνως με τη δήλωση έναρξης εργασιών προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ.:

α) Το καταστατικό.

β) Το ΦΕΚ ή υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86 ότι θα προσκομίζει το ΦΕΚ σε 2 αντίγραφα όταν κυκλοφορήσει.

γ) Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλο κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86 όταν πρόκειται για δωρεά παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.

δ) Προσκομίζονται για το καθένα από τα μέλη της Ε.Π.Ε, βεβαιώσεις εγγραφής ή απαλλαγής από τον Ο.Α.Ε.Ε. κλπ.

ε) Προσκομίζονται στην Δ.Ο.Υ για το κάθε μέλος της Ε.Π.Ε και από μια βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το Επιμελητήριο, όταν αυτό απαιτείται ρητά από το νόμο.

στ) Εξουσιοδότηση του διαχειριστή, θεωρημένη με το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο(πχ από το λογιστή κλπ).

ζ) Οι αλλοδαποί που συμμετέχουν ως διαχειριστές σε Ε.Π.Ε., αν είναι υπήκοοι άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε. υποβάλλουν πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας της κατοικίας τους και αν είναι υπήκοοι χωρών- μελών εκτός Ε.Ε υποβάλλουν άδεια παραμονής και εργασίας καθώς και διαβατήριο επίσημα μεταφρασμένο.

8.Για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή Ε.Ε σε Ε.Π.Ε λόγω μετατροπής ή συγχώνευσης, δεν οφείλεται χαρτόσημο, διότι η μεταβίβαση αυτή δεν γίνεται λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/πολ. 24/88). Σε περίπτωση όμως μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή

Ε.Ε. λόγω πώλησης, τότε επιβάλλεται χαρτόσημο 2,4% πάνω στην καθαρή θέση με έκδοση δελτίου αποστολής – τιμολογίου πώλησης (άρθρο 15 παρ.1α Κ. Τ. Χ. ,Στ Ε. 567/71, 2557/74, 1610/75, Εγκ. Υπ. Οικ. Κ.5296/πολ. 133,76, 1008293/πολ. 1103/90).

9.Στην συνέχεια, η Ε.Π.Ε παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ που απορρέουν (λόγω ακαθάριστων εσόδων) από την ατομική επιχείρηση ή από την Ο.Ε. ή Ε.Ε. που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. (πχ για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ) μεταφέρονται στην Ε.Π.Ε που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.

10.Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. Για το λόγο αυτό \, αφού γίνει πρώτα διακοπή από το αντίστοιχο επιμελητήριο, προσκομίζονται στη συνέχεια, στην Δ.Ο.Υ. :

α) Τα βιβλία (όταν αυτά είναι α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ) και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ για ακύρωση, διότι τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται (πολ.1264/6.11.00)και β) συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ τα έντυπα Μ4 - δήλωση διακοπής εργασιών και Μ7 - δήλωση σχέσεων φορολογουμένου επειδή έγινε η διακοπή λόγω μετατροπής σε Ε.Π.Ε. Στη συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α στα χέρια του και με τα βιβλία (α' και β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και με όλα τα στοιχεία του Κ.Β.Σ περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ., τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή και κυρίως από το τμήμα του Κ.Β.Σ το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. Στην συνέχεια , ο λογιστής προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου απ' όπου και παίρνει αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε ή της Ε.Ε που μετατράπηκε σε Ε.Π.Ε. γ) Στη συνέχεια, γίνεται διακοπή από το αντίστοιχο ασφαλιστικό ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. κλπ, που αφορά τη δραστηριότητα που διακόπτεται.

3.2.5 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή Ε.Ε ή Ε.Π.Ε σε Α.Ε.(χωρίς να γίνει χρήση του Ν. 2166/93)

1. Για να μετατραπεί η ατομική σε Α.Ε θα πρέπει ν' αποφασίσει για τη μετατροπή αυτή μόνος του ο επιχειρηματίας. Για να μετατραπεί όμως μια Ο.Ε ή μια Ε.Ε σε Α.Ε θα πρέπει πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε ή της Ε.Ε., όπου αναγράφεται η επιθυμία τους να μετατρέψουν την εταιρία τους σε Α.Ε. καθώς και τα κύρια σημεία του Ν. 2190/20 που αναφέρεται στις Α.Ε. Για τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., θα πρέπει πρώτα να αποφασίσει η γενική συνέλευση των εταίρων και αντίγραφο του πρακτικού (ή φωτοτυπία του πρακτικού από το βιβλίο “ πρακτικών

συνελεύσεων των εταίρων της Ε.Π.Ε.) παραδίνεται στο συμβολαιογράφο (άρθρο 67 παρ.2190/20).

2. Στην συνέχεια, υποβάλλεται αίτηση από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση στη διεύθυνση Εταιριών της αρμόδιας Νομαρχίας με συνημμένο πρόσφατο ισολογισμό της επιχείρησης και με αναλυτική κατάσταση των παγίων στοιχείων.

3. Η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20 ελέγχει τα βιβλία της επιχείρησης που μετατρέπεται και συντάσσει σχετική έκθεση που την κοινοποιεί στην ενδιαφέρουσα επιχείρηση.

4. Με βάση την παραπάνω έκθεση, ο συμβολαιογράφος συντάσσει το συμβόλαιο ίδρυσης της Α.Ε., που προέρχεται από μετατροπή. Το κατώτερο κεφάλαιο της Α.Ε είναι σήμερα (έτος 2010) 60.000 ευρώ (άρθρο 67 παρ.1 Ν. 2190/20). Μπορεί να μετατρέπεται ατομική επιχείρηση σε Α.Ε., χωρίς να συμμετέχει και άλλο πρόσωπο, οπότε έχουμε την μονοπρόσωπη Α.Ε (άρθρο 8 παρ.1 Ν.2190/20). Μπορεί όμως να συμμετέχουν στην μετατροπή και άλλα πρόσωπα, συνήθως με μετρητά (άρθρο 8 παρ. 1 Ν.2190/20). Στις μετατροπές με βάση το Ν.Δ.1297/72 (ισχύει μέχρι 31.12.11, Ν.3746/09) ή με το Ν. 2166/93, το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. είναι 300.000 ευρώ.

5. Ένα επικυρωμένο αντίγραφο του συμβολαίου ίδρυσης (από μετατροπή) της Α.Ε προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ., όπου καταβάλλεται με συμπληρωμένη εις τριπλούν τη σχετική έντυπη δήλωση, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% (άρθρο 17-31 ν. 1676/86, Εγκ.πολ.1388/28.12.01), μέσα σε προθεσμία 15 ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου.

6. Δύο επικυρωμένα αντίγραφα από το συμβόλαιο ίδρυσης (από μετατροπή) της Α.Ε υποβάλλονται με διαβιβαστικό έγγραφο στη διεύθυνση Εταιριών της αρμόδιας Νομαρχίας, για να εκδοθεί έτσι άδεια σύστασης της Α.Ε και να γίνει η έγκριση του καταστατικού της .

7. Ένα αντίγραφο του συμβολαίου ίδρυσης της Α.Ε θεωρείται και από το οικείο επιμελητήριο, όπου γίνεται και η σχετική εγγραφή της Α.Ε.

8. Η Νομαρχία εκδίδει εγκριτική απόφαση για την ίδρυση της Α.Ε. Η απόφαση αυτή μαζί με τη σχετική ανακοίνωση (δηλαδή μαζί με την περίληψη της εγκριτικής απόφασης) δημοσιεύονται μέσω της Νομαρχίας στο ΦΕΚ (το παράβολο είναι σήμερα περίπου 1.000 ευρώ). Η Α.Ε παίρνει νομική προσωπικότητα από την ημέρα που παραχωρείται η εγκριτική απόφαση στο μητρώο ανωνύμων εταιριών (άρθρο 7β παρ.10 Ν.2190/20).

9. Ένα αντίγραφο από το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσα σε 30 ημέρες από τη νόμιμη σύσταση της Α.Ε (άρθρο 36 παρ.1 Ν.2859/00) όπου υποβάλλεται και η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3) καθώς και τα έντυπο Μ7 για τα

μέλη του ΔΣ. Συγχρόνως υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ και τα εξής δικαιολογητικά:

α) Αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας που αφορά την ίδρυση της Α.Ε.

β) Αντίγραφο ανακοίνωσης της Νομαρχίας.

γ) Τ.Α.Π.Ε.Τ.

δ) Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλο κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου της επαγγελματικής εγκατάστασης.

ε) Υπεύθυνη δήλωση από τον εκπρόσωπο της Α.Ε με την οποία να δηλώνεται ότι θα προσκομισθεί σε 2 αντίτυπα το ΦΕΚ στο οποίο καταχωρήθηκε η σύσταση της Α.Ε αμέσως μετά τη δημοσίευση.

στ) Το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε.

ζ) Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Α.Ε. από ασφαλιστικό φορέα (ΟΑΕΕ κλπ).

η) Απόφαση της Γ.Σ για τη σύνθεση του Δ.Σ της Ε.Ε., εφόσον έχει συγκροτηθεί.

θ) Εξουσιοδότηση του εκπροσώπου, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο (π.χ. από το λογιστή κλπ).

Σε περίπτωση που έχει κυκλοφορήσει το ΦΕΚ της σύστασης της Α.Ε., αντί των δικαιολογητικών των περιπτώσεων α, β, γ και ε, προσκομίζεται το ΦΕΚ σε 2 αντίτυπα.

10. Επίσης για την μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης, της Ο.Ε., της Ε.Ε. ή της Ε.Π.Ε. λόγο μετατροπής ή συγχώνευσης, δεν οφείλεται χαρτόσημο, διότι η μεταβίβαση αυτή δεν γίνεται λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ.294/πολ. 24/88). Δηλαδή, αν μεταβιβάζονταν η ατομική επιχείρηση ή η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. ή η Ε.Π.Ε. λόγω πώλησης, τότε θα επιβαρύνονταν η καθαρή θέση της επιχείρησης που θα μεταβιβάζονταν λόγω πώλησης με χαρτόσημο 2,4% και θα εκδίδονταν δελτίο αποστολής – τιμολόγιο πώλησης (άρθρο 15 παρ.1α Κ.Τ.Χ., Στ.567/71,1610/75, Εγκ. Υπ. Οικ. 1008293/πολ. 1103/90).

11. Στην συνέχεια, η Α.Ε παίρνει από τη Δ.Ο.Υ τον Α.Φ.Μ και θεωρεί βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ (λόγο ύψους ακαθάριστων εσόδων) και αφορούν την ατομική επιχείρηση, την Ο.Ε., Ε.Ε., ή Ε.Π.Ε που μετατρέπεται σε Α.Ε(πχ για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ) μεταφέρονται και στην Α.Ε που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.

12. Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε. της Ε.Ε. ή της Ε.Π.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε. Για το λόγο αυτό γίνεται διαγραφή από το επιμελητήριο και προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ.: α) Τα βιβλία (όταν αυτά είναι α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ για ακύρωση και β)

συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ τα έντυπα Μ4 – δήλωση διακοπής εργασιών και Μ7- δήλωση σχέσεων φορολογουμένου, επειδή έγινε η διακοπή λόγω μετατροπής σε Α.Ε. Στη συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α στα χέρια του περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ., τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή καθώς και από το τμήμα του Κ.Β.Σ το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. Στη συνέχεια, ο λογιστής προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου απ' όπου και παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών της ατομικής επιχείρησης, της Ο.Ε., της Ε.Ε ή της Ε.Π.Ε που μετατράπηκε σε Α.Ε. γ) Στο τέλος γίνεται και διαγραφή από το Ο.Α.Ε.Ε. κλπ για τη δραστηριότητα που διακόπτεται.

3.2.5.1 Παράδειγμα μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Η Εταιρεία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ε.Π.Ε. έχει δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο χρωμάτων και έδρα στην Αθήνα οδός Αθηνάς αρ. 15. Στις 29 Σεπτεμβρίου 2004 η Ε.Π.Ε. υποβάλλει αίτηση στην οικεία Νομαρχία Αθηνών και ζητά αίτηση την σύσταση Επιτροπής του 9 του Ν.2190/1920. Η αίτηση θα συνοδεύεται από πρόσφατο ισολογισμό της εταιρείας.

ΝΟΜΑΡΧΙΑ ΑΘΗΝΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΜΠΟΡΙΟΥ
Κύριοι,

Η Εταιρεία μας με την επωνυμία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ε.Π.Ε., προτίθεται να μετατραπεί σε ανώνυμη εταιρεία. Κατόπιν αυτού, παρακαλούμε, όπως συστήσετε Επιτροπή τον άρθρον 9 τον Κ.Ν.2190/1920, η οποία θα εκτιμήσει τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού αυτής, προκειμένου να εισφέρουν Α στην συσταίνομένη εκ μετατροπής Ανώνυμη εταιρεία.

Συνημμένα υποβάλλομε πρόσφατο ισολογισμό, που συντάχθηκε με βάση τα στοιχεία των λογιστικών βιβλίων της εταιρείας και με ημερομηνία 28/09/04.

Μετά τιμής

Η έκθεση, που θα συντάξει η Επιτροπή του άρθρου 9, υποβάλλεται στην οικεία Νομαρχία και κοινοποιείται στην εταιρεία. Η εταιρεία θα φροντίσει για τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στην έκθεση της Επιτροπής θα αναφέρονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της Ε.Π.Ε. με τις αποδιδόμενες σ' αυτά από την Επιτροπή αξίες και η προκύπτουσα καθαρή θέση.

Στης 14 Οκτωβρίου 2004 οι εταίροι της Ε.Π.Ε. συνεδριάζουν για τη λήψη αποφάσεως για τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. Η απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης στα πρακτικά της Ε.Π.Ε. που δίνεται παρακάτω:

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΣΥΝΕΛΕΥΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΕΠΕ

Οι εταίροι ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ της εταιρίας ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΕΠΕ, όπως παρίστανται νομίμως στο παρόν, συνήλθαν σε έκτακτη Γενική Συνέλευση, μετέχει το σύνολο των εταίρων και το σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου όπου επικύρωσαν τον κατάλογο των παρόντων εταίρων που έχει ως εξής:

1) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ : Μερίδια 6.000 των 60,00€

2) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ : -//- 2.000 -//-

3) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ: -//- 2.000 -//-

Σύνολο Μερίδια : 10.000 των 60,00€

Η Γενική Συνέλευση, αφού εξέλεξε πρόεδρο τον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΝΙΚΟΛΑΟ , εισέρχεται στα θέματα της ημερησίας διατάξεως ως εξής:

Θέμα 1ο Μετατροπή της εταιρίας σε Ανώνυμη Εταιρία

Αποφασίζεται ομόφωνα η μετατροπή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης σε Ανώνυμη Εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **67 Ν. 2190/1920** όπως ισχύει σήμερα και του **Ν.Α.1297/1972** όπως ισχύει σήμερα.

Μέτοχοι της ανώνυμης εταιρίας θα είναι οι σημερινοί εταίροι κατά τη μεταξύ τους σημερινή αναλογία. Το κεφάλαιο της Α.Ε., που κατά την έκθεση εκτιμήσεως της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920, ανέρχεται σε εξακόσιες Χιλιάδες (600.000,00€), όση και η αξία της μετατρεπόμενης εταιρίας σύμφωνα με την έκθεση της Επιτροπής Εμπειρογνομόνων και διαιρείται σε εκατόν χιλιάδες (100.000) ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας έξι (6,00€) εκάστης και οι οποίες κατανέμονται ως εξής :

Στον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΝΙΚΟΛΑΟ: 60.000 μετοχές των 6,00€

Στον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΓΕΩΡΓΙΟ: 20.000 -//-

Στον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΔΗΜΗΤΡΙΟ: 20.000 -//-

Σύνολο: 100.000 μετοχές των 6,00€

Η επωνυμία της ανώνυμης εταιρίας θα είναι ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε. και ο σκοπός της ο ίδιος με το σκοπό της ΕΠΕ, όπως επίσης και η έδρα της, όπως λεπτομέρειες περιγράφονται στο καταστατικό της ανώνυμης εταιρίας.

Η εκ μετατροπή Ανώνυμη Εταιρία θα έχει τα ίδια δικαιώματα και τις ίδιες υποχρεώσεις της μετατρεπόμενης ΕΠΕ κατά τα καθοριζόμενα λεπτομερειακής στο καταστατικό της Α.Ε. που παρατίθενται παρακάτω.

Θέμα. 2ο Εκλογή Ελεγκτών

Οι εταίροι εκλέγουν τακτικό ελεγκτή της εταιρίας τον κ Σωτηρόπουλο Δημήτρη του Σώματος "Ορκωτών ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) και αναπληρωτή τον κ Γεωργόπουλο Αντώνη επίσης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.).

Επειδή δεν υπάρχει άλλο θέμα προς συζήτηση, συντάχθηκε το πρακτικό αυτό το οποίο καταχωρίζεται όπως έχει το παρόν συμβόλαιο. Η απόφαση υπό-γράφεται από τους εταίρους.

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΝΙΚΟΛΑΟ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΓΕΩΡΓΙΟ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ ΔΗΜΗΤΡΙΟ

Μετά τη λήψη αποφάσεως από την έκτακτη γενική συνέλευση των εταίρων, για τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., στις 19 Οκτωβρίου του 2004 συντάσσεται το συμβολαιογραφικό έγγραφο μετατροπής της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. και το καταστατικό της Α.Ε. όπου δίνονται παρακάτω:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ 2631 ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΑΠΟ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΤΗΣ Ε.Π.Ε. «ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» ΜΕ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 60.000,00€

Στην Αθήνα σήμερα την δεκάτη ενάτη του μηνός Οκτωβρίου του έτους 2004, ημέρα Τρίτη στο γραφείο μου, που βρίσκεται στον 4 όροφο της πολυκατοικίας οδού Πανεπιστημίου αριθ. 40 ιδιοκτησίας του.....παρουσιάστηκαν σε μένα το συμβολαιογράφο Αθηνών Ζαχαρόπουλο Κωνσταντίνο και κάτοικο, επίσης Αθηνών οδός Σάμου αριθ. 9 οι κάτωθι :

- 1) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ
- 2) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ
- 3) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

που δεν υπάγονται σε καμιά περίπτωση εξαιρέσεως και δήλωσαν ότι:

α) Μπορούν να υπογράψουν νομίμως το παρόν συμβόλαιο, το οποίο αυτοί ζήτησαν να συνταχθεί, κατόπιν σχετικής μεταξύ τους συμφωνίας.

β) Είναι όλοι τους εταίροι, κατά ποσοστό 60% ο Νικόλαος Παπαδόπουλος, κατά 20% ο Γεώργιος Παπαδόπουλος και κατά 20% ο Δημήτριος Παπαδόπουλος έκαστος, της Ε.Π.Ε. με την επωνυμία « ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ", που συστήθηκε με την υπ' αριθ.1223 πράξη του συμβολαιογράφου Αθηνών και έχει μεταγραφεί νόμιμα στα βιβλία εταιρειών τον Πρωτοδικείου Αθηνών με αριθ. 1546 (εάν υπάρχουν τροποποιήσεις του καταστατικού της εταιρείας, αναφέρονται όλες εδώ), περίληψη δε της ιδρυτικής πράξεως της εταιρείας έχει δημοσιευθεί στο υπ' αριθ. 2659Φ.Ε.Κ (Τ.Α.Ε. & Ε.Π.Ε.).

γ) Επιθυμούν τη μετατροπή της άνω εταιρείας «ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ε.Π.Ε.» σε Ανώνυμη Εταιρεία με βάση τις διατάξεις του Ν.2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» και του Ν.Δ.1297/1972, καθώς και την έκθεση εκτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων της μετατρεπομένης εταιρείας, που συντάχθηκε από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 και που περιλαμβάνεται ολόκληρη στο καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας.

δ) Στην προκύπτουσα από τη μετατροπή ανώνυμη εταιρεία θα μετέχουν όλοι οι ανωτέρω αναφερόμενοι εταίροι της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε. κατά την ίδια αναλογία.

ε) Η σύσταση της εκ μετατροπής ανώνυμης εταιρείας γίνεται, όπως λέχθηκε παραπάνω, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920 και του Ν.Δ.1297/1972, όπως ισχύουν σήμερα, με τους παρακάτω ειδικότερους όρους και συμφωνίες, που αποτελούν και το καταστατικό αυτής.

ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ (ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΜΟΝΟ ΤΑ ΑΡΘΡΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΑΜΕΣΟ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΣΥΣΤΑΣΗ, ΕΠΩΝΥΜΙΑ, ΣΚΟΠΟΣ, ΕΔΡΑ, ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Άρθρο 1 Σύσταση, Επωνυμία, Διακριτικός Τίτλος της Εταιρείας

1, Συνιστάται εκ μετατροπής ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και τον διακριτικό τίτλο « ΧΡΩΜΑ Α.Ε.».

2. Για τις σχέσεις της με την αλλοδαπή, η εταιρεία θα χρησιμοποιεί την άνω επωνυμία σε πιστή μετάφραση στην οικεία γλώσσα και ο διακριτικός τίτλος θα είναι «COLOR S.A.».

Άρθρο 2 Σκοπός της Εταιρείας

1. Σκοπός της Εταιρείας είναι η εμπορία χρωμάτων παντός είδους. Στην έννοια της εμπορίας περιλαμβάνονται και οι εισαγωγές και εξαγωγές τέτοιων ειδών.

Άρθρο 3 Έδρα της Εταιρείας

1. Έδρα της Εταιρείας ορίζεται ο Δήμος Αθηνών οδός Αθηνάς αριθμ. 15.

2. Η Εταιρεία μπορεί να ιδρύει υποκαταστήματα, πρακτορεία, γραφεία ή αποθήκες, οπουδήποτε στο εσωτερικό και την αλλοδαπή, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου αυτής, που θα καθορίζει και τους όρους λειτουργίας αυτών.

Άρθρο 4 Διάρκεια της Εταιρείας

Η διάρκεια της Εταιρείας ορίζεται πενήντα (50) έτη. Αρχίζει με την καταχώρηση ατά Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών από την αρμόδια Νομαρχία της διοικητικής αποφάσεως για τη ανάταση της Εταιρείας και την έγκριση τον καταστατικού της και λήγει την αντίστοιχη ημερομηνία του έτους 2054.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ, ΜΕΤΟΧΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Άρθρο 5 Μετοχικό Κεφάλαιο της Εταιρείας

1. Το μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας ορίζεται σε εξακόσιες χιλιάδες (600.000,00€), καταβλητέο ολόκληρο μόλις συσταθεί η εταιρεία, όπως ορίζεται στο άρθρο 6 του παρόντος καταστατικού και διαιρείται σε εκατό χιλιάδες (100.000) μετοχές, ονομαστικής αξίας έξι (6,00€) η κάθε μια.

Άρθρο 6 Μετοχές. Κάλυψη Μετοχικού Κεφαλαίου

Οι εκατό χιλιάδες (100.000) μετοχές της εταιρείας είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολο τους για μία πενταετία από τη σύσταση της και μη μεταβιβάσιμες σε ποσοστό 75% για το ίδιο χρονικό διάστημα.

Οι μετοχές της εταιρείας, που είναι ονομαστικές μπορούν να μετατρέπονται

σε ανώνυμες και εκείνες που είναι ανώνυμες μπορούν να μετατρέπονται σε ονομαστικές, με απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων και κατόπιν τροποποίησης των σχετικών άρθρων του καταστατικού.

Το κεφάλαιο της εταιρείας, όπως αυτό αναγράφεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 του καταστατικού, θα αναληφθεί ολόκληρο από τους συμβαλλομένους ιδρυτές της εταιρείας με εισφορά του συνόλου της

καθαρής θέσεως της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε. (Ακολουθεί η αναγραφή των ονομάτων ενός εκάστου των συμβαλλομένων ιδρυτών με τις μετοχές που αναλαμβάνει).

Στη συνέχεια πρέπει να υπάρξει έγκριση της πράξεως μετατροπής της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. και του καταστατικού της Α.Ε. από το Νομάρχη. Έτσι υποβάλλεται αίτηση στην Νομαρχία Αθηνών με θέμα την έγκριση της συμβολαιογραφικής πράξεως συστάσεως της Α.Ε., όπου μαζί υποβάλλονται δύο αντίγραφα του υπ' αριθ. 2631 συμβολαίου, αποδεικτικό καταβολής του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου και ανακοίνωση περί συστάσεως της Α.Ε., που θα δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΝΟΜΑΡΧΙΑ ΑΘΗΝΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Κύριοι,

Θέμα: Υποβολή για έγκριση συμβολαιογραφικής πράξεως συστάσεως Α.Ε.

Σας υποβάλλαμε δύο κυρωμένα αντίγραφα της υπ' αριθ. 2631 συμβολαιογραφικής πράξεως του συμβολαιογράφου Ζαχαρόπουλου Κωνσταντίνου περί συστάσεως ανώνυμης εταιρείας εκ μετατροπής της Ε.Π.Ε. <<ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ>> και παρακαλούμε για την έκδοση της κατά νόμου εγκριτικής αποφάσεως.

Συνημμένως υποβάλλαμε και τα εξής:

- α) Δύο αντίγραφα του υπ' αριθ. 2631 συμβολαίου.
- β) Αποδεικτικό καταβολής του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου.
- γ) Ανακοίνωση περί συστάσεως της Α.Ε., που θα δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως σε τριπλούν (παράβολο για τη δημοσίευση δεν απαιτείται - άρθρο 3 παράγραφος 1 Ν.Δ.1297/1972).

Μετά τιμής

Στις 30 Οκτωβρίου 2004 εγκρίνεται το καταστατικό της Ανώνυμης Εταιρείας και χορηγείται η άδεια λειτουργίας της εταιρείας. Η Ανώνυμη Εταιρεία καταχωρείται στο μητρώο Α.Ε. της Νομαρχίας και έτσι αποκτά νομική προσωπικότητα. Στην εφημερίδα της κυβερνήσεως δημοσιεύεται ανακοίνωση, σχετικά με την σύσταση της Α.Ε., η οποία περιλαμβάνει και τα κυριότερα στοιχεία του καταστατικού της Α.Ε. Όπως και από πλευράς Ε.Π.Ε. δημοσιεύεται στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδος της κυβερνήσεως ανακοίνωση σχετικά με την μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. Οι ανακοινώσεις δίνονται παρακάτω

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ

Συστάσεως της Α. Ε. υπό την επωνυμία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με βάση τις διατάξεις του Ν. 2190/20 και του Ν.Δ.1297/1972 και καταχωρήσεως της αποφάσεως του Νομάρχη..... περί συστάσεως της εταιρείας και εγκρίσεως του καταστατικού της στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας.

Την 30/10/2004 καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Υπηρεσίας μας και πήρε αριθμό 1003 η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ που εγκρίθηκε με την υπ' αριθ. 532 απόφαση του Νομάρχη.....περί συστάσεως της άνω εταιρείας και εγκρίσεως τον καταστατικού της, που καταρτίστηκε με την υπ' αριθ. 2631 πράξη του συμβολαιογράφου Ζαχαρόπουλου Κωνσταντίνου.

Περίληψη καταστατικού της εταιρείας:

1. Επωνυμία, και διακριτικός τίτλος: Συνιστάται εκ μετατροπής ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και τον διακριτικό τίτλο «ΧΡΩΜΑ Α.Ε.».

2. Έδρα: Έδρα της Εταιρείας ορίζεται ο Δήμος Αθηνών οδός Αθηνάς αριθ. 15.

3. Σκοπός: Σκοπός της Εταιρείας είναι η εμπορία χρωμάτων παντός είδους.

4. Διάρκεια: Η διάρκεια της Εταιρείας ορίζεται πενήντα (50) χρόνια.

5. Ποσό και τρόπος καταβολής μετοχικού κεφαλαίου: Το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. ανέρχεται σε 600.000,00€ και καλύπτεται ως εξής: α) Με την εισφορά της καθαρής θέσεως της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε. 600.000,00€

6. Μετοχές: Το Μετοχικό Κεφάλαιο διαιρείται σε 100.000 ονομαστικές μετοχές, στο σύνολο τους για μία πενταετία από τη σύσταση της και μη μεταβιβάσιμες σε ποσοστό 75% για το ίδιο χρονικό διάστημα, ονομαστικής αξίας 6,00€η κάθε μία.

7. Ημερομηνία λήξεως εταιρικής χρήσεως: Η εταιρική χρήση λήγει στις 31/12/04.

8. Αριθμός μελών Δ. Συμβουλίου και θητεία αυτού: Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι τρία (3) και η θητεία του είναι έξι (6) μήνες.

9. Πρώτο Διοικητικό Συμβούλιο και θητεία αυτού: (Ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, αριθ. ταυτότητας, ιδιότητα)

α) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

β) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

γ) ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Η θητεία τον πρώτου Δ.Σ. είναι έξι (6) μήνες.

10. Ελεγκτές πρώτης εταιρικής χρήσεως:

Τακτικοί:

α) ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ (διεύθυνση, αριθ. ταυτότητας)

β) ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ (διεύθυνση, αριθ. ταυτότητας)

Αναπληρωματικοί:

α) ΒΑΙΤΣΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ (διεύθυνση, αριθ. ταυτότητας)

β) ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ (διεύθυνση, αριθ. ταυτότητας)

Εντολή Νομάρχη

Ο Διευθυντής

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ

Με την υπ' αριθ. 2631 πράξη του συμβολαιογράφου Ζαχαρόπουλου Κωνσταντίνου της οποίας κυρωμένο αντίγραφο νομίμως καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών με αύξοντα αριθμό 1003 την 30/10/2004 μετατράπηκε η ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ε.Π.Ε. σε ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε. (Αριθμός εγκριτικής αποφάσεως Νομάρχη 1003 που καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας την 30/10/04 με αριθμό 532). Από την ημερομηνία αυτή (της άνω καταχωρήσεως στο Μητρώο Α.Ε.) έπαυσε υφιστάμενη η ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ε.Π.Ε. και σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις αυτής υπεισήλθε η εκ μετατροπής προκύψασα ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε.

Ημερομηνία

01/11/04

Ο πληρεξούσιος δικηγόρος

ή Ο Διαχειριστής της Ε.Π.Ε.

ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.2190/20 ΚΑΙ ΤΟΝ Ν.3190/55.(δηλαδή χωρίς το Ν.2166/93)

Α)Μετατροπή Ε.Π.Ε σε Α.Ε με βάση το Ν.2190/20 και το Ν.3190/55.

Δεν είναι υποχρεωτικό να συνταχθεί ισολογισμός για τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε, και οι δίκες της Ε.Π.Ε. συνεχίζονται με τη μορφή της

Α.Ε (άρθρα 7 παρ.1 και 67 παρ.1 του Ν.2190/20 και άρθρο 8 παρ.1 και 2 του Ν.3190/55).

Για τα ακίνητα της Ε.Π.Ε. που μεταβιβάζονται στην Α.Ε λόγω της μετατροπής αυτής δεν καταβάλλεται φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α) (Στ.Ε.4221/86,341/87).

Για ν' αρχίσει η διαδικασία της μετατροπής της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. Θα πρέπει πρώτα να το αποφασίσουν αυτό οι εταίροι της Ε.Π.Ε με την πλειοψηφία του άρθρου 38 παρ.1 του Ν.3190/55, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και του παθητικού της Ε.Π.Ε από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9(άρθρο 67 παρ.1 Ν.2190/20). Φυσικά, η υπεραξία που προκύπτει από την εκτίμηση αυτή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις στ' όνομα της Ε.Π.Ε. (άρθρο 28 παρ.3ζ Ν.2238/94). Στη συνέχεια, συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το καταστατικό της Α.Ε. Η απόφαση για τη μετατροπή και η σχετική έγκριση δημοσιεύονται (άρθρο 7β παρ.1 και άρθρο 8 παρ.1 και 2 του Ν.3190/55, Εγκ.1060077/πολ.1083/15.6.09).

1.Επειδή δεν είναι υποχρεωτικό να συνταχθεί ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής, στο καταστατικό της Α.Ε. Αναγράφονται ως οικονομικά δεδομένα αυτά που έχουν καταχωρηθεί με 31.12 του προηγούμενου έτους στην απογραφή και στον ισολογισμό της Ε.Π.Ε. και ότι όλα τα λογιστικά γεγονότα από 1.1. του τρέχοντος έτους και μετά θα θεωρείται ότι πραγματοποιούνται για λογαριασμό της προερχόμενης από τη μετατροπή Α.Ε.(Εγκ. Πολ.1083/15.6.09)

2.Από την ημέρα εκείνη που η Α.Ε. κάνει εγγραφή στο Μητρώο της Διεύθυνσης Εταιριών της Νομαρχίας και πάρει τον Αριθμό Μητρώου Ανωνύμων Εταιριών (ΑΜΑΕ), θεωρείται ότι ιδρύεται και θα λειτουργεί πλέον ως Α.Ε.

3.Τα αποτελέσματα, για ολόκληρο το χρονικό διάστημα από 1.1.-31.12 της συγκεκριμένης αυτής χρήσης, προσδιορίζονται στ' όνομα της Α.Ε., παρόλο που για ένα χρονικό διάστημα λειτουργούσε η εταιρία αυτή και ως Ε.Π.Ε. Τα αποτελέσματα αυτά φορολογούνται στο σύνολο τους μόνο στ' όνομα της Α.Ε.(και καθόλου στο όνομα της Ε.Π.Ε.) (έγκ.πολ.1255/8.9.00.Εγγρ.1033269/14.12.93).

4.Ανάμεσα στο έτος που μετατρέπεται η Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. συνταχθεί ισολογισμός, τότε τα κέρδη μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού θα πρέπει να φορολογηθούν στο όνομα της Ε.Π.Ε. και τα κέρδη από την επόμενη ημέρα της σύνταξης του ισολογισμού και μετά μέχρι να τελειώσει η χρήση θα πρέπει να φορολογηθούν στ' όνομα της Α.Ε.

Β) Μετατροπή ΑΕ σε ΕΠΕ με βάση τους νόμους 2190/20 και 3190/55

Όταν η Α.Ε., μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. (ή και σε μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.) με βάση το άρθρο 66 του Ν.2190/20 και το άρθρο 51 του

Ν.3190/55, δεν συντάσσεται ισολογισμός, αλλά τα ποσά από το ισοζύγιο του μήνα της μετατροπής μεταφέρονται στην Ε.Π.Ε. και στη συνέχεια τα επόμενα οικονομικά γεγονότα θα καταχωρούνται απευθείας στα λογιστικά βιβλία της Ε.Π.Ε. (Εγγρ.1074216/23.8.05).

Τα αποτελέσματα από όλη αυτή τη χρήση, που κατά ένα χρονικό διάστημα λειτουργούσε η εταιρία ως Α.Ε. και στην συνέχεια ως Ε.Π.Ε. θα προσδιοριστούν στις 31.12 και θα φορολογηθούν στο όνομα της Ε.Π.Ε. (δηλαδή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μόνο δήλωση φορολογίας εισοδήματος από την Ε.Π.Ε.) (Εγγρ. 1018533/28.3.00, 1001193/13.2.99).

1.Γίνεται εκτίμηση του ενεργητικού και του παθητικού της ΑΕ που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. διότι αυτό προβλέπεται από το άρθρο 66 παρ. 1 του Ν.2190/20 και το άρθρο 51 παρ. 1 του Ν. 3190/55. Φυσικά, η υπεραξία που θα προκύψει από την εκτίμηση αυτή θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις στο όνομα της Α.Ε. που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 28 παρ.3ζ Ν.2238/94).

2.Κατά τα λοιπά, η μετατροπή μιας Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. αντιμετωπίζεται κατά τον ίδιο τρόπο με εκείνον της μετατροπής μιας Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Γ) Μετατροπή ΟΕ ή ΕΕ με γ' κατ. βιβλία σε ΑΕ με βάση το Ν.2190/20

Η εταιρία Ο.Ε. ή Ε.Ε. που τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. για να μετατραπεί σε Α.Ε. με βάση το άρθρο 67 παρ. 2 του Ν.2190/20, θα πρέπει πρώτα να το αποφασίσουν αυτό εγγράφως όλοι οι εταίροι της ΟΕ ή της Ε.Ε. (άρθρο 67 παρ. 2 Ν. 2190/20).

Στην συνέχεια, μετά από αίτηση στη Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας, εκτιμάται το ενεργητικό και το παθητικό της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20, και η υπεραξία που θα προκύψει θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις στ' όνομα της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε. (άρθρο 28 παρ. 3Ζ Ν. 2238/94, Εγκ. 1255/8.9.00, πολ.1083/15.6.09).

Με βάση τα ποσά που εκτιμά η επιτροπή του άρθρου 9 και με τα λοιπά ποσά και δεδομένα που είναι αναγεγραμμένα στην απογραφή και στον ισολογισμό της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. με ημερομηνία 31.12 του προηγούμενου έτους, συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε. και ακολουθούν φυσικά στη συνέχεια οι σχετικές δημοσιεύσεις που ορίζει ο νόμος και που αφορούν τις μετατροπές σε Α.Ε. (άρθρα 67 παρ. 2 και 7β παρ. 1 Ν. 2190/20, και άρθρα 42, 43 και 44 του Εμπορικού Νόμου για το θέμα της διαγραφής της Ο.Ε. ή Ε.Ε. από τα βιβλία του Πρωτοδικείου κτλ).

Την ημέρα που η Α.Ε. εγγράφεται στο Μητρώο της Διεύθυνσης Ανωνύμων Εταιριών της Νομαρχίας και παίρνει τον Αριθμό Μητρώου

Ανωνύμων Εταιριών (ΑΜΑΕ), θεωρείται ότι ιδρύεται η Α.Ε. Από την ημέρα εκείνη της ίδρυσης και μετά θεωρείται πλέον ότι υφίσταται και λειτουργεί η συγκεκριμένη αυτή εταιρία ως Α.Ε.(Εγκ. Υπ. Οικ. 1060077/πολ. 1083/15.6.09).

Τα οικονομικά γεγονότα, που έχουν καταχωρηθεί με λογιστικές εγγραφές στην Ο.Ε. ή Ε.Ε. μέχρι και την προηγούμενη ημέρα από εκείνη που ιδρύθηκε η Α.Ε. και πήρε Α.Μ.Α.Ε., μεταφέρονται μέσω ισοζυγίων στην Α.Ε. Από την ημέρα όμως ίδρυσης της Α.Ε. και μετά, τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της ΑΕ.

Τα αποτελέσματα, για ολόκληρο το χρονικό διάστημα από 1.1-31.12 της συγκεκριμένης αυτής χρήσης, προσδιορίζονται στ' όνομα της Α.Ε. παρόλο που για ένα χρονικό διάστημα λειτουργούσε η εταιρία αυτή και ως Ο.Ε. ή Ε.Ε. τα αποτελέσματα λοιπόν αυτά φορολογούνται στο σύνολό τους μόνο στ' όνομα της Α.Ε. (και καθόλου στ' όνομα της Ο.Ε. ή Ε.Ε.) (Εγγρ. 1074216/23.8.05, 1001193/13.2.99, 1018533/28.3.00).

Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς διακοπή στ' όνομα της ΑΕ (άρθρο 64 παρ.2 Ν. 2190/20).

Δ) Μετατροπή ΟΕ ή ΕΕ με α' ή β' κατ. βιβλία σε ΑΕ ή ΕΠΕ με βάση το Ν.2190/20 ή Ν.3190/55

1. Όταν η Ο.Ε. ή Ε.Ε. προσδιορίζουν τα κέρδη τους εξωλογιστικά

Οι εταιρίες Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν βιβλία α' ή β' κατηγορίας του ΚΒΣ και προσδιορίζουν τα κέρδη τους εξωλογιστικά (όχι με λογιστικό τρόπο), δεν μπορούν να μετατραπούν σε Α.Ε. ή Ε.Ε. για όσο χρονικό διάστημα τηρούνται από τις εταιρίες αυτές τέτοιου είδους λογιστικά βιβλία (Εγκ.πολ.1255/8.9.00.πολ.1083/15.6.09). Σ' αυτές τις περιπτώσεις, στο τέλος του συγκεκριμένου έτους (δηλ.31.12) θα πρέπει να συνταχθεί απογραφή και ισολογισμός και να δηλωθεί στη Δ.Ο.Υ. με δήλωση μεταβολών ότι από 1.1 του αμέσως επόμενου έτους που ακολουθεί θα τηρούνται πλέον από την Ο.Ε. ή ΕΕ βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

α) Στην συνέχεια, μετά στο επόμενο αυτό έτος που ακολουθεί, θα μπορεί άνετα η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. να μετατραπεί σε Α.Ε. με βάση το άρθρο 67 παρ. 2 του Ν. 2190/20, διότι θα τηρούνται πλέον γ' κατηγορίας βιβλία. Κατά τα λοιπά, για τη μετατροπή αυτή της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. σε Α.Ε. ακολουθείται όλη εκείνη η διαδικασία που περιγράφεται στην πιο πάνω περίπτωση (Γ) και που αφορά τη μετατροπή της ΟΕ ή ΕΕ με γ' κατηγορίας βιβλία σε Α.Ε.

β) Τα αφορολόγητα αποθεματικά (πχ του Ν. 3299/04 κλπ), που τυχόν είχαν σχηματισθεί από την Ο.Ε. ή την Ε.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε. , δεν φορολογούνται αν εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς (λογ. 41.08..) στα βιβλία της Α.Ε. που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή (Εγκ.1048879/πολ. 1255/8.9.00).

2. Όταν η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. προσδιορίζουν τα κέρδη τους με λογιστικό τρόπο

Οι εταιρίες Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του ΚΒΣ και προσδιορίζουν τα κέρδη τους με λογιστικό τρόπο (έσοδα-έξοδα = κέρδος), μπορούν να μετατραπούν σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. με βάση τα άρθρα 67 του Ν. 2190/20 ή 53 του Ν. 3190/55, αντίστοιχα, χωρίς να συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλει με 31.12 η Α.Ε. ή η Ε.Π.Ε., θα περιλαμβάνει και τ' αποτελέσματα της μετατρεπόμενης Ο.Ε. ή Ε.Ε. από την αρχή της συγκεκριμένης χρονιάς μέχρι και την ημέρα λήξης του ΑΡΜΑΕ και έναρξης λειτουργίας της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. (Εγκ.πολ.1083/15.6.09).

Την ημέρα λήξης του ΑΡΜΑΕ διενεργείται απογραφή έναρξης (ως άρθρο 27 παρ.2 ΚΒΣ), στην οποία, εκτός των άλλων, καταχωρείται και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει στα β' κατηγορίας βιβλία από την έναρξη της χρήσης μέχρι και τη λήψη του ΑΡΜΑΕ και έναρξη λειτουργίας της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ 1060077/πολ. 1080/15.6.09).

Ε) Μετατροπή ΑΕ ή ΕΠΕ σε ΟΕ ή ΕΕ με βάση το Ν. 2190/20 και το Ν. 3190/55

Η Α.Ε., μπορεί, μετά από ομόφωνη απόφαση όλων των μετόχων της, να μετατραπεί σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. με βάση τα άρθρο 66α παρ. 1 του Ν. 2190/20. φυσικά, η απόφαση αυτή θα πρέπει να περιλαμβάνει και στο καταστατικό της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. που θα προέλθει από τη συγκεκριμένη αυτή μετατροπή (άρθρο 66α παρ. 1 Ν. 2190/20).

Δεν εκτιμάται το ενεργητικό ούτε και το παθητικό της Α.Ε. που μετατρέπεται σε Ο.Ε. ή σε Ε.Ε. από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 (άρθρο 66α παρ.1 Ν. 3190/20), και κατά συνέπεια δεν προκύπτει υπεραξία που να φορολογείται με το άρθρο 28 παρ.3ζ του Ν. 2238/94.

Μετά και από τις σχετικές δημοσιεύσεις και την εγγραφή του καταστατικού της Ο.Ε. ή της Ε.Ε, στο αρμόδιο Πρωτοδικείο, συνεχίζει να λειτουργεί στο εξής η εταιρία με τη μορφή της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. (άρθρα 66α και 7β Ν. 2190/20, άρθρο 42 Εμπορικού Νόμου).

Όταν μετατρέπεται η Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. δεν συντάσσεται ισολογισμός για το σκοπό αυτό της μετατροπής, Έτσι τ' αποτελέσματα της συγκεκριμένης αυτής χρήσης θα φορολογούνται στ σύνολο τους στ' όνομα της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., που θα υφίσταται και θα λειτουργεί στο τέλος της χρήσης αυτής (31.12), παρόλο που για ένα χρονικό διάστημα λειτουργούσε η εταιρία αυτή και ως "ΑΕ".

Από 1.1 του αμέσως επόμενου από τη μετατροπή έτους και εφόσον οι συνολικές πωλήσεις του έτους της μετατροπής είναι λιγότερες από

1.500.000 ευρώ, η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. μπορεί να τηρεί και β' κατηγορίας βιβλία, χωρίς κανένα απολύτως πρόβλημα.

Μετά τη μετατροπή, οι εκκρεμείς δίκες της Α.Ε. συνεχίζονται στ' όνομα της νέας εταιρίας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), χωρίς να επέρχεται η διακοπή τους (άρθρο 66α παρ. 2 Ν. 2190/20)

Αν για το σκοπό της μετατροπής από Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε, συνταχθεί ισολογισμός κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε τα κέρδη που θα προκύψουν μέχρι την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού θα φορολογηθούν στο όνομα της Α.Ε., ενώ τα κέρδη που θα προκύψουν μέσα στο υπόλοιπο χρονικό διάστημα της ίδιας χρήσης (μέχρι 31.12) θα φορολογηθούν στο όνομα της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. που θα προέλθει από τη μετατροπή αυτή.

Δεν προβλέπεται άμεσα με νόμο η μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. Όμως, επειδή επιτρέπεται η μετατροπή Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. είναι λογικό να μετατρέπεται με την ίδια φιλοσοφία και διαδικασία και η Ε.Π.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε., διότι και η Ε.Π.Ε. είναι νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 παρ. 1 του Ν. 2238/94 όπως και η Α.Ε.

3.2.6 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε ή Ε.Ε ή Ε.Π.Ε σε Α.Ε. (με βάση το Ν. 2166/93)

Η επιχείρηση που προέρχεται από την μετατροπή αυτή δεν πρέπει να έχει κεφάλαιο μικρότερο από 150.000 ευρώ όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε., ούτε μικρότερο από 300.000 ευρώ όταν πρόκειται για Α.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1048923/πολ. 1113/6.4.98, άρθρο 11 παρ. 1Ν. 2948/01, Κ.Υ.Α 1038678/πολ. 1106/01.

1. Για να μετατραπεί η ατομική επιχείρηση σε Α.Ε. με βάση το Ν. 2166/93, θα πρέπει πρώτα να αποφασίσει αυτό ο ίδιος ο επιχειρηματίας. Για να μετατραπεί όμως μια Ο.Ε. σε Α.Ε με βάση το Ν 2166/93, θα πρέπει πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., όπου αναγράφεται η επιθυμία τους να μετατρέψουν την εταιρία τους σε Α.Ε., καθώς και τα κύρια σημεία του Ν. 2190/20 που αναφέρονται στις Α.Ε επίσης, για να μετατραπεί μια Ε.Π.Ε σε Α.Ε θα πρέπει πρώτα να αποφασίσει η γενική συνέλευση των εταίρων και αντίγραφο του πρακτικού που αφορά τη μετατροπή (ή φωτοτυπία του πρακτικού αυτού από το βιβλίο «πρακτικών συνελεύσεων των εταίρων της Ε.Π.Ε.) παραδίδεται στο συμβολαιογράφο (άρθρο 67 παρ. 1 Ν 2190/20)

2. Ο διαχειριστής της προσωπικής εταιρίας (Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε) ή ιδιοκτήτης της σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης, υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. με συνημμένο ισολογισμό της ημέρας που γίνεται η μετατροπή. Επειδή η επιχείρηση που μετατρέπεται είναι υποχρεωμένη να

τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ για να έχει τις απαλλαγές του Ν. 2166/93 , θα πρέπει, ο παραπάνω ισολογισμός να συντάσσεται κανονικά με λογιστικές εγγραφές, όπως ακριβώς συντάσσεται και ισολογισμός στο τέλος της κάθε χρήσης. Με την αίτηση αυτή ζητείται η διενέργεια ελέγχων και επαλήθευσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που μετατρέπεται. Αντί να συντάσσεται καινούργιος ισολογισμός, μπορεί για τις ανάγκες της μετατροπής, να παίρνεται ο τελευταίος ισολογισμός που συντάχθηκε στο όνομα της Ο.Ε. ή της Ε.Ε κλπ η οποία μετατρέπεται σε Α.Ε.

3. Διενεργείται από την Δ.Ο.Υ ο σχετικός έλεγχος επαλήθευσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που ζητά τον έλεγχο. Η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει έλεγχο από Ορκωτό ελεγκτή ή από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20 της Διεύθυνσης Εταιριών της Νομαρχίας και όχι από τη Δ.Ο.Υ.

4. Με βάση την έκθεση αυτή, που συντάσσεται από τη Δ.Ο.Υ. ή από το ορκωτό ελεγκτή ή από την επιτροπή του άρθρου 9 συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε. Όταν η επιχείρηση που μετατρέπεται είναι ατομική, τότε θα πρέπει να συμμετάσχει στη σύσταση της Α.Ε. και ακόμα ένα τουλάχιστον πρόσωπο με μετρητά, διότι δεν μπορεί να συσταθεί μονοπρόσωπη Α.Ε. (άρθρο 8 παρ. 1Ν. 2190/20).

5. Μέσα σε 15 ημέρες από την υπογραφή του καταστατικού συμβολαίου, ένα ή δυο αντίγραφα από το καταστατικό αυτό και με συμπληρωμένη την δήλωση καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπου καταβάλλεται ο τυχόν φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων 1% (άρθρα 17-31 Ν. 1676/86, άρθρο 5 Ν. 2954/01)

6. Στην συνέχεια, δυο αντίτυπα του καταστατικού της Α.Ε υποβάλλονται στη Διεύθυνση Εταιριών της αρμόδιας Νομαρχίας (το ένα μπορεί να επιστραφεί αργότερα πίσω στην επιχείρηση).

7. Ένα αντίγραφο του καταστατικού συμβολαίου ίδρυσης της Α.Ε θεωρείται και από το οικείο επιμελητήριο όπου γίνεται και σχετική εγγραφή της Α.Ε.

8. Η Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας καταχωρεί την εταιρία στα βιβλία της και εκδίδει την εγκριτική απόφαση για «Παροχή άδειας σύστασης και έγκρισης του καταστατικού της Α.Ε», καθώς και τον αριθμό μητρώου της εταιρίας. Από την ημερομηνία αυτή της καταχώρησης της στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών (Μ.Α.Ε) υφίσταται και νόμιμα η νέα εταιρία με τη μορφή της Α.Ε. (άρθρο 7 Π.Δ 409/86, άρθρο 7β παρ. 10Ν 2190/20).

9. Η εγκριτική αυτή απόφαση και μια περίληψη του καταστατικού της Α.Ε στέλνονται από τη Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας στο Εθνικό Τυπογραφείο για την δημοσίευση. Επίσης ένα

αντίγραφο της εγκριτικής αυτής απόφασης δίνεται και στην Α.Ε για να θεωρήσει έτσι, με βάση αυτήν, τα βιβλία της στην Δ.Ο.Υ που ανήκει.

10. Το Εθνικό Τυπογραφείο δίνει αριθμό ΦΕΚ και ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού.

11. Από την σύσταση της Α.Ε., δηλαδή από την ημερομηνία που η Α.Ε. καταχωρήθηκε στο Μ.Α.Ε και το πολύ μέχρι 30 μέρες μπορεί να χρησιμοποιούνται τα φορολογικά στοιχεία με την επωνυμία της μετατρεπόμενης επιχείρησης για λογαριασμό της Α.Ε (Εγγρ. 1049121/500/25.6.91 Υπ. Οικ.)

12. Ένα αντίγραφο από το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μέσα σε 30 ημέρες από τη νομική σύσταση της Α.Ε (άρθρο 36 παρ.1 Ν. 2859/00) όπου υποβάλλεται και δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3) καθώς και δήλωση σχέσεων φορολογουμένων (έντυπο Μ7) Συγχρόνως υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ και τα εξής δικαιολογητικά:

α) Αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας που αφορά την ίδρυση της Α.Ε.

β) Αντίγραφο ανακοίνωσης της Νομαρχίας.

γ) Γ.Α.Π.Ε.Τ.

δ) Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλο κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1591/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου επαγγελματικής εγκατάστασης.

ε) Υπεύθυνη δήλωση από τον εκπρόσωπο της Α.Ε με την οποία να δηλώνεται ότι θα προσκομισθεί σε 2 αντίτυπα το ΦΕΚ στο οποίο καταχωρήθηκε η σύσταση της Α.Ε αμέσως μετά την δημοσίευση.

στ) Το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε.

ζ) Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Α.Ε από ασφαλιστικό φορέα (Ο.Α.Ε.Ε. κλπ).

η) Απόφαση Γ.Σ για τη σύνθεση του Δ.Σ της Α.Ε εφόσον έχει συγκροτηθεί.

θ) Εξουσιοδότηση του εκπρόσωπου, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο (πχ από λογιστή κλπ)

Σε περίπτωση που έχει κυκλοφορήσει το ΦΕΚ της σύστασης της Α.Ε, αντί των δικαιολογητικών των περιπτώσεων α, β, γ και ε, προσκομίζεται το ΦΕΚ σε 2 αντίτυπα.

13. Επίσης για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης, της Ο.Ε, της Ε.Ε ή της Ε.Π.Ε λόγω μετατροπής σε Α.Ε ή λόγω συγχώνευσης, δεν οφείλεται χαρτόσημο διότι η μεταβίβαση αυτή δεν γίνεται λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/πολ. 24/88, 1008293/πολ. 1103/90, άρθρο 15 παρ. 1 Κ.Τ.Χ, Στ. Ε. 567/71, 1610/75).

14. Στην συνέχεια η Α.Ε παίρνει από τη Δ.Ο.Υ τον Α.Φ.Μ και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από

τον Κ.Β.Σ λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων και αφορούν την ατομική επιχείρηση, την Ο.Ε., Ε.Ε ή Ε.Π.Ε που μετατρέπεται σε Α.Ε. (πχ για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ) μεταφέρονται και στην Α.Ε που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.

15. Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε, της Ε.Ε ή της Ε.Π.Ε που μετατρέπεται σε Α.Ε. Για τον λόγο αυτό, γίνεται διαγραφή από αντίστοιχο επιμελητήριο και προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ α) όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ για ακύρωση (τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται πολ. 1264/6.11.00) και β) Συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ τα έντυπα Μ4, δήλωση διακοπής εργασιών και Μ7 – Δήλωση σχέσεων φορολογούμενου επειδή έγινε διακοπή λόγω μετατροπής σε Α.Ε. Στην συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α στα χέρια του και με τα στοιχεία του Κ.Β.Σ περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ., τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή καθώς και από το τμήμα του Κ.Β.Σ το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. Στη συνέχεια ο λογιστής προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου απ όπου και παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών της ατομικής επιχείρησης της Ο.Ε της Ε.Ε ή της Ε.Π.Ε που μετατράπηκε σε Α.Ε γ) Γίνεται διαγραφή από Ο.Α.Ε.Ε κλπ της δραστηριότητας που διακόπτεται.

Από 8.8.07 και μετά μπορεί η Α.Ε να μετατρέπεται και σε Ο.Ε ή Ε.Ε κ.τ.λ. (άρθρο 66 Ν. 2190/20) Για τις Ε.Π.Ε όμως δεν προβλέπεται ακόμα η μετατροπή τους σε Ο.Ε ή Ε.Ε (που θα έπρεπε και στην περίπτωση αυτή επιτρέπεται) (Βλ. σχετικό άρθρο 53 Ν.3190/55). Κατά τη γνώμη όμως των συγγραφέων του βιβλίου αυτού, και η Ε.Π.Ε θα μπορεί να μετατρέπεται σε Ο.Ε ή Ε.Ε., εφόσον επιτρέπεται τέτοιου είδους μετατροπή στην Α.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.2166/93

4.1 Γενικά

4.1.1 Περιπτώσεις που παρέχονται τα φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης του Ν. 2166/93.

Όσες επιχειρήσεις μετατρέπονται με βάση τα άρθρα 1-5 του Ν.2166/93 έχουν ορισμένες φορολογικές απαλλαγές. Οι απαλλαγές αυτές, που χαρακτηρίζονται από το Ν. 2166/93 και ως φορολογικά κίνητρα, παρέχονται στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα οποιαδήποτε μορφής ή αντικειμένου εργασιών, μετατρέπονται σε ημεδαπές Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.. Οι επιχειρήσεις που μετατρέπονται θα πρέπει να τηρούν οπωσδήποτε γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και να έχουν συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Δεν μπορεί να μετατραπεί μια Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. με βάση το Ν.2166/93, γιατί ο νόμος αυτός αποβλέπει στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι στη μετατροπή μεγάλων μονάδων σε μικρές. Σε περίπτωση όμως που επιθυμείται η μετατροπή μιας Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. θα πρέπει να γνωρίζει ο λογιστής ότι συντάσσεται απογραφή κι ισολογισμός και γίνεται εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20.

4.1.2 Εισφερόμενο κεφάλαιο- μεταφορά ζημίας

Για να γίνει η μετατροπή με βάση το Ν. 2166/93, θα πρέπει πρώτα να συνταχτεί ισολογισμός της επιχείρησης αυτής που μετατρέπεται, με σκοπό την μετατροπή. Στη συνέχεια, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της μετατρεπόμενης επιχείρησης μεταφέρονται ως στοιχεία απογραφής και ισολογισμού καταχωρούνται υποχρεωτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τη μετατρεπόμενη επιχείρηση, διότι ο ισολογισμός αυτός αποτελεί και τον ισολογισμό λήξης της μετατρεπόμενης επιχείρησης. Ο ίδιος ισολογισμός και η απογραφή καταχωρούνται ως απογραφή και ως ισολογισμό έναρξης στη νέα εταιρεία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.

Όλες οι πράξεις που γίνονται μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού μετατροπής και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία της μετατροπής αυτής (σύσταση της νέας εταιρείας) θεωρείται ότι

διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρείας και κατά συνέπεια, όλες οι πράξεις αυτές μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρείας αμέσως μετά τη σύστασή της. Όταν ολοκληρώνονται οι διαδικασίες του μετασχηματισμού δεν ξανασυντάσσεται ισολογισμός (απαγορεύεται),ακόμα και αν οι διαδικασίες ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού συνεχίζονται και μετά τις 31.12 που είναι η τελευταία μέρα της δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/πολ 1080/5.4.94).

Οι μετατρεπόμενες επιχειρήσεις, για τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημία) που τους προκύπτουν μέχρι την κατάρτιση του ισολογισμού μετασχηματισμού, υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 4 μήνες και 10 μέρες αν είναι Α.Ε, Ε.Π.Ε. ή συνασπισμοί και μέσα σε 3.5 μήνες αν είναι ατομικές επιχειρήσεις ή προσωπικές εταιρείες. Η τελευταία περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέσα σε 20 μέρες από την ημερομηνία μετασχηματισμού και η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. μέσα σε 130 μέρες μετρούμενες από την ίδια ημερομηνία.

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετατρεπόμενης επιχείρησης και όχι η καθαρή θέση αυτής. Οι μετοχές (που μπορούν να είναι ονομαστικές ή ανώνυμες) ή τα μερίδια (σε περίπτωση Ε.Π.Ε.) μπορούν να μεταβιβασθούν οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό.

Όταν μετατρέπεται επιχείρηση με βάση το Ν. 2166/93 ή με βάση το άρθρο 15 παρ. του Ν.2515/97, η ζημία της μετατρεπόμενης επιχείρησης δεν συμψηφίζεται με κέρδη των επόμενων χρήσεων της νέας εταιρείας.

Με απόφαση της γενικής συνέλευσης των εταίρων ή μετόχων της επιχείρησης που μετατρέπεται μπορεί να καθορίζεται η σχέση συμμετοχής αυτών στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας.

Το κεφάλαιο της νέας εταιρείας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν.2166/93 δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 150.000 ευρώ όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε. ούτε μικρότερο από 300.000 ευρώ όταν πρόκειται για Α.Ε. Αν είναι μικρότερο, τότε με τη διαφορά γίνεται αύξηση σε μετρητά είτε από τους παλιούς εταίρους ή μετόχους είτε από νέους εταίρους ή μετόχους.

Από την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός με σκοπό την μετατροπή και μετά, όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τη μετατρεπόμενη επιχείρηση θεωρείται ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρείας που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή. Για το λόγο αυτό, μόλις συσταθεί η νέα εταιρία και αμέσως μετά από τις εγγραφές της κάλυψης κεφαλαίου που γίνονται στα βιβλία της, μεταφέρονται τα παραπάνω ποσά με συγκεντρωτικές εγγραφές από τα βιβλία της μετατρεπόμενης επιχείρησης στα βιβλία της νέας εταιρείας. Δηλαδή, μεταφέρονται τα ποσά όπως αυτά είναι γραμμένα στο αναλυτικό ισοζύγιο

της τεταρτοβάθμιας ανάπτυξης με χρέωση των χρεωστικών υπολοίπων και με πίστωση των πιστωτικών υπολοίπων.

Αντί να συντάσσεται καινούργιος ισολογισμός για τις ανάγκες της μετατροπής παίρνεται συνήθως ο τελευταίος ισολογισμός με 31.12. του προηγούμενου έτους, που συντάχθηκε στο όνομα της επιχείρησης η οποία μετατρέπεται σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε..

4.1.3 Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 κατά τη μετατροπή της εταιρίας.

Οι κυριότερες απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2166/93 για τις μετατροπές των επιχειρήσεων, είναι οι εξής:

1. Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων για το εισφερόμενο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που μετατρέπονται. Σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων. Αντίθετα, σε περίπτωση μετατροπής ατομικών επιχειρήσεων σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για ολόκληρο το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. ή της Α.Ε., διότι δεν έχει καταβληθεί προηγούμενα ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (λόγω του ότι ήταν ατομική επιχείρηση και δεν υπαγόταν στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου). Φυσικά, τα παραπάνω ισχύουν σήμερα και για τις μετατροπές που γίνονται με βάση τις γενικές διατάξεις (άρθρο 5 Ν. 2954/01, Εγκ, πολ. 1388/28.12.01).

2. Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή αφορά τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των επιχειρήσεων που μετατρέπονται κατά το χρόνο που γίνεται ο μετασχηματισμός. Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης παρέχεται σε όλα τα ακίνητα που ανήκουν στις μετατρεπόμενες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή είναι εκμισθωμένα σε τρίτους κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Αν η μετατρεπόμενη επιχείρηση έχει ακίνητα, τότε θα πρέπει για κάθε ακίνητο να υποβληθεί δήλωση φόρου μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), που θα επισυναφθεί στο συμβόλαιο, στην οποία δήλωση θα αναγράφεται ως δηλωθείσα αξία η λογιστική αξία που προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ή του Ορκωτού Ελεγκτή ή της Επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20.

3. Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζόμενων αυτοκινήτων (Δ.Χ. ή Ι.Χ.).

Οι επιχειρήσεις που μετατρέπονται, μπορούν με αίτησή τους προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ζητήσουν τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου για το σκοπό της μετατροπής και του ελέγχου του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων κατά την ημερομηνία

της μετάταξης. Με την αίτηση αυτή συνυποβάλλονται: α) Αντίγραφο του ισολογισμού που έχει συνταχθεί για το σκοπό της μετατροπής, β) Αντίγραφο της απόφασης του αρμόδιου οργάνου της (π.χ. του Δ.Σ., του διαχειριστού κλπ.) που θα αναφέρονται τα στοιχεία εκείνα που αφορούν την μορφή της μετατροπής (π.χ. μετατροπή σε Ε.Π.Ε ή Α.Ε.)

Το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού κοινοποιείται από τη Δ.Ο.Υ. προς την αιτούμενη, μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία της υποβολής της αίτησης ή μέσα σε 6 μήνες, όταν πρόκειται για εξαιρετικούς λόγους (π.χ. λόγω μεγέθους επιχείρησης, ύπαρξη παραβάσεων, επισκεφθέντα βιβλία κλπ.) .Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. γίνεται μόνο στις εκκρεμείς φορολογικές δηλώσεις και όχι για την τρέχουσα χρήση, διότι για τη χρήση αυτή που λαμβάνει χώρα η μετατροπή δεν έχει υποβληθεί ακόμα φορολογική δήλωση.

Μετά τον έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. συντάσσεται έκθεση για την επιχείρηση που μετατρέπεται. Στη συνέχεια, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση πιστοποιητικό, με το οποίο πιστοποιείται ότι τα Εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που εμφανίζονται στο βιβλίο απογράφων της επιχείρησης στις σελίδες... έως ... και η αξία αυτών που εμφανίζεται στον ισολογισμό προκύπτει από τα δεδομένα της απογραφής. Το πιστοποιητικό αυτό μαζί με το αντίγραφο του ισολογισμού μετατροπής θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. για την ακρίβεια του θα το χρησιμοποιήσει η επιχείρηση για την παραπέρα διαδικασία του μετασχηματισμού.

Οι επιχειρήσεις που μετατρέπονται μπορεί να μην ζητήσουν τη διενέργεια ελέγχου από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή, είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις αυτές να ζητήσουν τη διενέργεια του ελέγχου και διαπίστωσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων από Ορκωτό Ελεγκτή με ημερομηνία την ημέρα που μετατρέπονται. Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής θα χορηγήσει στην επιχείρηση που μετατρέπεται το παραπάνω πιστοποιητικό και θα θεωρήσει τον ισολογισμό για το σκοπό της μετατροπής. Οι επιχειρήσεις όμως μπορούν να ζητήσουν να γίνει ο έλεγχος και η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 (και όχι από τον Ορκωτό ελεγκτή και ούτε από τη Δ.Ο.Υ.)

Σε περίπτωση μετατροπής επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν 2166/93, τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα στις μετατρεπόμενες επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς νόμους 2601/98 και 3299/04, ισχύουν και για τις νέες εταιρείες που προκύπτουν από τη μετατροπή, κατά το μέτρο φυσικά που οι επιχειρήσεις δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών. Δηλαδή, οι νέες εταιρείες έχουν δικαίωμα να σχηματίσουν π.χ. αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 3299/04 για την

ακάλυπτη αξία επενδύσεων του νόμου αυτού που ενδεχόμενα υφίσταται κατά το χρόνο της μετατροπής.

Οι αφορολόγητες κρατήσεις από τα κέρδη ή τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά από τα μη διανεμόμενα κέρδη που υφίστανται στις μετατρεπόμενες επιχειρήσεις, εφόσον μεταφέρονται και εμφανίζονται αυτούσια σε ειδικούς λογαριασμούς στη νέα εταιρεία, δε υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο μετατροπής.

4.1.4 Διάρκεια πρώτης διαχειριστικής περιόδου της εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν. 2166/93 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/ πολ. 1131/9.5.95)

Η εταιρία, που προέρχεται από τη μετατροπή, υποχρεούται να κλείσει την πρώτη διαχειριστική περίοδο στις 30. 06 ή στις 31.12 του έτους μέσα στο οποίο έχει ολοκληρωθεί η μετατροπή και αν πρόκειται για Α.Ε., του έτους που πήρε τον αριθμό Μ.Α.Ε. από το Υπουργείο Εμπορίου. Σε περίπτωση όμως που δεν έχει ασκηθεί κατά το παρελθόν το δικαίωμα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου από την εταιρεία που μετατράπηκε, τότε η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή μπορεί να έχει διάρκεια μέχρι 24 μήνες μετρούμενες από την ημέρα που συντάσσεται ο ισολογισμός με σκοπό τη μετατροπή.

4.1.5 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης (Εγκ.1055240/439/0015/πολ.1131/9.5.95)

Αν η επιχείρηση που μετατρέπεται είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε και η νέα εταιρεία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλίο αποθήκης από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της μετατροπής. Αν η επιχείρηση που μετατρέπεται είχε υπερβεί στο παρελθόν μια φορά μόνο το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε η νέα εταιρεία θεωρείται ότι έχει ξεπεράσει και αυτή μια φορά το όριο και θα υποχρεωθεί να τηρήσει βιβλίο αποθήκης αφού ξεπεράσει στο μέλλον σε δύο συνεχόμενες χρήσεις το όριο αποθήκης. Αν η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρίας είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανάγονται σε ετήσια για να προσδιοριστεί αν υπερβαίνει ή όχι το κατώτερο όριο στην τήρηση της αποθήκης. Επίσης, αν η τελευταία διαχειριστική περίοδος της παλαιάς εταιρίας που μετατρέπεται δεν ήταν 12 μήνες, τότε και στην περίπτωση αυτή γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων σε ετήσια.

Αν η επιχείρηση που μετατρέπεται είχε το ίδιο αντικείμενο εργασιών νε τη νέα εταιρία που προήλθε από τη μετατροπή και είχε λάβει απόφαση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων που ρύθμιζε θέματα βιβλίου αποθήκης και παραγωγής-κοστολογίου, τότε οι ρυθμίσεις της απόφασης αυτής για το χρόνο που ορίζεται από αυτήν, μεταφέρονται και έχουν εφαρμογή και για τις αντίστοιχες υποχρεώσεις της νέας εταιρίας.

Σε περίπτωση που η απόφαση για τη μετατροπή ληφθεί μετά από τις 31/7 ή τις 31/1 που είναι οι τελευταίες προθεσμίες στα αντίστοιχα εξάμηνα για την υποβολή αιτήσεων ρύθμισης θεμάτων βιβλίου αποθήκης και βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου, τότε μπορεί να υποβάλλει η εταιρεία που προέρχεται από τη μετατροπή τη σχετική αίτηση μέχρι και την επομένη της ημερομηνίας του ισολογισμού μετατροπής.

4.1.6 Μέχρι πότε μπορεί να εκδίδει στοιχεία η επιχείρηση που μετατρέπεται με την παλιά επωνυμία κλπ. Και για ποια ποσά τιμολόγια υποβάλλει η επιχείρηση αυτή συγκεντρωτικές καταστάσεις (Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/ πολ. 1131/9.5.95).

Από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού με σκοπό τη μετατροπή και μέχρι την ημέρα που η νέα εταιρία αποκτά τη νομική της προσωπικότητα, τα στοιχεία (τιμολόγια) εκδίδονται όλα στο όνομα της παλιάς επιχείρησης και καταχωρούνται κανονικά στα βιβλία της. Στη συνέχεια, μόλις ολοκληρωθεί η διαδικασία της μετατροπής, με συγκεντρωτικές εγγραφές μεταφέρονται οι καταχωρήσεις αυτές στα βιβλία της νέας εταιρίας. Από την ημέρα που η νέα εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα και μέχρι 30 μέρες το αργότερο, μπορεί ακόμα να εκδίδονται τα στοιχεία με το όνομα και το Α.Φ.Μ. της παλιάς επιχείρησης, αλλά τα στοιχεία όμως αυτά θα πρέπει να καταχωρούνται απευθείας στα βιβλία της νέας εταιρίας και όχι της παλιάς.

Στη συνέχεια, όσα στοιχεία εκδόθηκαν με Α.Φ.Μ. της παλιάς επιχείρησης άσχετα σε ποια λογιστικά βιβλία καταχωρήθηκαν θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της παλιάς επιχείρησης και όσα στοιχεία εκδόθηκαν με το Α.Φ.Μ. της νέας εταιρίας θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της νέας εταιρίας (Εγκ. 1055240/95).

4.1.7. Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν τόσο την επιχείρηση που μετατρέπεται όσο και την εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή (Εγκ.1055240/ πολ. 1131/9.5.95)

Η ημερομηνία με την οποία συντάσσεται ο ισολογισμός για τη μετατροπή θεωρείται και ως ημερομηνία οριστικής παύσης των εργασιών για την παλιά επιχείρηση, καθώς και ως ημερομηνία έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για τη νέα εταιρεία. Με δεδομένο λοιπόν το γεγονός αυτό, η παλιά επιχείρηση που μετατρέπεται, καθώς και η νέα εταιρεία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή έχουν τις εξής υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α.:

1. Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν την παλιά επιχείρηση που μετατρέπεται.

α) Η επιχείρηση που μετατρέπεται σε νέα εταιρεία υποχρεούται να συμπληρώσει την τελευταία περιοδική της δήλωση και να την υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 20 μέρες, μετρούμενες από την επόμενη της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού της μετατροπής.

β) Μέσα σε 130 μέρες μετρούμενες από την επόμενη της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού της μετατροπής συντάσσεται από την επιχείρηση που μετατρέπεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α..

γ) Από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετατροπής και μέχρι την ημέρα που ολοκληρώνεται η διαδικασία της μετατροπής, η επιχείρηση που μετατρέπεται συμπληρώνει κανονικά τις μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις και τις υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέσα στη νομική προθεσμία των 20 ημερών κλπ. Για το μήνα όμως εκείνο μέσα στον οποίο η νέα εταιρεία παίρνει Α.Φ.Μ. , η παλιά επιχείρηση δεν συμπληρώνει ούτε και υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση, διότι την υποχρέωση αυτή την έχει πλέον η καινούργια εταιρεία.

δ) Για τις περιοδικές δηλώσεις που συμπληρώνει η παλιά επιχείρηση και οι οποίες αφορούν το χρονικό διάστημα από τη σύνταξη του ισολογισμού της μετατροπής και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία της μετατροπής, η παλιά επιχείρηση δεν υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. , διότι το χρονικό αυτό διάστημα συμπεριλαμβάνεται στην πρώτη εκκαθαριστική δήλωση που υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. η καινούργια εταιρεία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.

2. Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν την καινούργια εταιρεία που προέρχεται από μετατροπή.

α) Για τη νέα εταιρεία που προέρχεται από τη μετατροπή, ως πρώτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. την οποία συμπληρώνει, θεωρείται αυτή που αναφέρεται στο μήνα εκείνο μέσα στον οποίο πήρε Α.Φ.Μ. π.χ. αν η εταιρεία που προέρχεται από μετατροπή πάρει Α.Φ.Μ. στις 10.03.10 τότε

για το μήνα Μάρτιο συμπληρώνει την πρώτη περιοδική της δήλωση για το Φ.Π.Α., την οποία και υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 20.04.10

β) Το χρονικό διάστημα που περιλαμβάνεται από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετατροπής της παλιάς επιχείρησης μέχρι και την ημέρα σύνταξης του πρώτου ισολογισμού της καινούργιας εταιρείας που προήλθε από τη μετατροπή θεωρείται ολόκληρο το χρονικό αυτό διάστημα ως τμήμα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για την καινούργια εταιρεία. Μετά από τη λήξη της πρώτης αυτής διαχειριστικής περιόδου, καινούργια εταιρεία, που προέρχεται από τη μετατροπή, υποβάλλει για την πρώτη διαχειριστική περίοδο μια και μόνο εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. και σε χρονικό διάστημα μέσα σε 130 μέρες. Δηλαδή. Στην εκκαθαριστική αυτή δήλωση περιλαμβάνονται και όλες οι πράξεις που πραγματοποίησε η μετατρεπόμενη παλιά επιχείρηση για λογαριασμό της προερχόμενης από τη μετατροπή καινούργιας εταιρείας στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας ολοκλήρωσης της μετατροπής

Όταν συμπληρώνεται η παραπάνω εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., τότε, για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετατροπής και μέχρι την ημέρα που ολοκληρώνεται η μετατροπή, γίνονται οι εξής ενέργειες:

Πρώτον, η παλιά επιχείρηση που μετατρέπεται συμπληρώνει για ολόκληρο το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημέρας σύνταξης του ισολογισμού μετατροπής και του μήνα που προηγείται της ημέρας ολοκλήρωσης της μετατροπής, μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α., τις οποίες και υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Οι περιοδικές αυτές δηλώσεις περιέχονται στην νέα εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή. Με βάση λοιπόν τις περιοδικές αυτές δηλώσεις, που αρχίζουν από την ημέρα σύνταξης του πρώτου ισολογισμού της νέας Α.Ε. που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή, συνυποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. της νέας εταιρίας. Δηλαδή, ο λογιστής της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή συμπληρώνει περιοδικές δηλώσεις για ολόκληρη την πρώτη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή και για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετατροπής μέχρι και το χρόνο που ολοκληρώνεται η μετατροπή.

Δεύτερον μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. συνυποβάλλεται και μια κατάσταση επιχειρήσεων που μετασχηματίστηκαν σε δύο αντίτυπα, όπου αναγράφονται τα στοιχεία της επιχείρησης που μετατρέπεται και της εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.

4.1.8 Παράδειγμα μετατροπής μιας Ε.Π.Ε σε Α.Ε. με βάση τον Νόμο 2166/93

Η εταιρία Α. Ανδρέου & ΣΙΑ Ε.Π.Ε. είναι υφαντήριο και ιδρύθηκε στις 19.08.2000 με εταιρικό κεφάλαιο 600.000 ευρώ και με την υποχρέωση της να συντάξει τον δεύτερο ισολογισμό της στις 31.12.2002.

Στον εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. συμμετέχουν ο Ανδρέου με 60% και ο Βασιλείου με 40%. Στις 31.10.2002 οι εταίροι της Ε.Π.Ε. αποφασίζουν να μετατρέψουν την εταιρία τους σε Α.Ε. με την επωνυμία Υφαντήρια Α.Ε..

Ενέργειες

1. Στις 31.10 2002 οι εταίροι της Ε.Π.Ε. θα συνέλθουν σε έκτακτη γενική συνέλευση με μοναδικό θέμα την μετατροπή της εταιρίας σε Α.Ε.. Η απόφαση αυτή της γενικής συνέλευσης είναι καταστατική και λαμβάνεται με πλειοψηφία τουλάχιστον τον $\frac{3}{4}$ του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου. Θα πρέπει με τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στην νέα εταιρεία να καταγράφεται σε συμβολαιογραφικό έγγραφο.

2. Ο λογιστής της Ε.Π.Ε. με ημερομηνία 31.10.2002 θα συντάξει κανονικά τον ισολογισμό:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31.10.2002

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| 16.10 ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ | 60.000 |
| 16.99.10 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ | 20.000 |
| 12.00 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ | 542.000 |
| 12.99.00 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ | 42.000 |
| 21 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ | 150.000 |
| 30 ΠΕΛΑΤΕΣ | 70.000 |
| 38.00 ΤΑΜΕΙΟ | <u>140.000</u> |
| ΣΥΝΟΛΟ | 900.000 |

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

| | |
|--------------------------------|----------------|
| 40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ | 600.000 |
| 41.02 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ | 9.100 |
| 42.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ | 221.900 |
| 50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ | 20.000 |
| 54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ | <u>49.000</u> |
| ΣΥΝΟΛΟ | 900.000 |

3. Ο διαχειριστής της Ε.Π.Ε. με ημερομηνία που θα είναι μεταγενέστερη της 31.10.2002 υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με συνημμένα τον ισολογισμό και ένα αντίγραφο της γενικής συνέλευσης για διενέργεια φορολογικού ελέγχου και επαλήθευση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης

4. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. κάνει τον απαραίτητο έλεγχο. Στη συνέχεια συντάσσει έκθεση, ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όπου αναγράφει το ύψος της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τις αποσβέσεις και αν αυτές υπολογίστηκαν σωστά καθώς επίσης και άλλες τυχόν διαφορές. Ένα αντίγραφο της έκθεσης πηγαίνει στην εταιρεία.

5. Με βάση το αντίγραφο αυτό και όσα αποφάσισαν αυτοί που συμμετέχουν στην Α.Ε. συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.. Στο καταστατικό εκτός των άλλων ορίζεται το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. σε 1.100.000 (1.100 ανώνυμες μετοχές με 100 ευρώ ονομαστικής αξίας) το οποίο θα καλυφθεί ως εξής:

Α. Ανδρέου 7.000 μτχ. X 100 ευρώ= 700.000

Β. Βασιλείου 2.400 μτχ. X 100 ευρώ= 240.000

Γ. Γεωργίου 1.600 μτχ. X 100 ευρώ= 160.000

Ένα μέρος του μετοχικού κεφαλαίου θα καλυφθεί από το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. ενώ το υπόλοιπο μέρος του κεφαλαίου δηλαδή 500.000 από τον Ανδρέου (340.000) και Γεωργίου (160.000)

6. Στη συνέχεια η επιχείρηση θα προσκομίσει στο αρμόδιο υπουργείο δύο αντίγραφα από το καταστατικό που συνέταξε προς δημοσίευση. Με την έγκριση του παίρνουμε και τον αριθμό μητρώου ανωνύμων εταιρειών. Έστω ότι τον αριθμό αυτόν τον πήραμε στις 09.01.2003. Ο λογιστής της εταιρείας κατόπιν πηγαίνει στην Δ.Ο.Υ. που ανήκει η Α.Ε. με ένα καταστατικό σύστασης της Α.Ε., επικυρωμένο και μια φωτοτυπία της εγκριτικής απόφασης, συμπληρώνει κάποια έντυπα, καταβάλλει κάποιο χρηματικό ποσό και με αυτό τον τρόπο κάνει την διαγραφή της Α.Ε. στα βιβλία της Δ.Ο.Υ..

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΕ ΑΕ

Στα βιβλία της Ε.Π.Ε και μέσα στο χρονικό διάστημα από 01.11.2002 έως 09.01.2003 γίνονται οι εγγραφές της μετατροπής Α.Ε.. Έστω ότι εμείς επιλέγουμε την ημερομηνία 31.12.2002. Οι εγγραφές της μετατροπής έχουν την εξής σειρά:

1. Ο λογαριασμός εταιρικό κεφάλαιο μεταφέρεται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων Ανδρέου (360.000) και Βασιλείου (240.000) για την μετατροπή σε Α.Ε.

2. Με το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου (6.000 μτχ. * 100 ευρώ/μτχ. = 600.000) χρεώνεται ο λογαριασμός 18.00.01 «Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού» και πιστώνεται ο λογαριασμός 53.98.00. «Υφαντήρια Α.Ε. από μετατροπή»

3. Στη συνέχεια χρεώνεται ο δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρων Ανδρέου (360.000) και Βασιλείου (240.000) μετά ποσά που τους αναλογούν και πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 18.00.01. «Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού»(600.000).

4. Τα στοιχεία του ενεργητικού πιστώνονται για να εξισωθούν και χρεώνεται ο λογαριασμός 89.01. «Ισολογισμός Κλεισίματος χρήσεως» (962.000). Οι αντίθετοι λογαριασμοί και τα στοιχεία του παθητικού (εκτός από το λογαριασμό Κεφάλαιο όπου στη θέση αυτή εμφανίζεται ο 53.98.00.) χρεώνονται για να εξισωθούν και πιστώνεται ο λογαριασμός 89.01. «Ισολογισμός Κλεισίματος χρήσεως».

Τα λογιστικά γεγονότα 01.11.2002 έως 09.01.2003 καταχωρούνται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. για λογαριασμό της Α.Ε. Στην συνέχεια μόλις θεωρήσει η Α.Ε. βιβλία και στοιχεία μεταφέρονται τα ποσά αυτά στο Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων της Α.Ε. με συγκεντρωτικές εγγραφές και με ημερομηνία 09.01.2003 ΑΛΛΑ μετά όμως από τις εγγραφές σύστασης της Α.Ε. και πριν από οποιαδήποτε άλλη εγγραφή.

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΑΕ

Η Α.Ε. που πήρε αριθμό μητρώου στις 09.01.2003 έστω ότι θεώρησε τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία στις 15.01.2003. Από 09.01.2003 έως 15.01.2003 θα εκδίδονται τα στοιχεία από την Ε.Π.Ε. αλλά θα καταχωρούνται όμως απευθείας στα βιβλία της Α.Ε.

Εγγραφές σύστασης Α.Ε. :

1. Οι μέτοχοι ή εταίροι Ανδρέου, Βασιλείου και Γεωργίου χρεώνονται στον λογαριασμό 33.03. « Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου » με το ποσό 1.100.000 και πιστώνεται ο λογαριασμός 40.02 « Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών».

2. Μεταφέρεται το ποσό του λογαριασμού 33.03. « Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου» όπου και πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός 33.04. « Οφειλόμενο κεφάλαιο».

3. Τα στοιχεία του ενεργητικού θα μεταφερθούν στην χρέωση με πίστωση του λογαριασμού 89.00. «Ισολογισμός Ανοίγματος»,89.00.00 «Υφαντήρια της Α.Ε. από μετατροπή». Οι αντίθετοι λογαριασμοί , οι υποχρεώσεις και ο λογαριασμός 33.04 « Οφειλόμενο κεφάλαιο» που αντιστοιχεί στο οφειλόμενο κεφάλαιο των εταίρων της Ε.Π.Ε. θα πιστωθούν και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 89.00.00. «Υφαντήρια της Α.Ε. από μετατροπή».

4. Σε περίπτωση όμως που για την κάλυψη του κεφαλαίου δεν υπάρχει άλλο μετοχικό κεφάλαιο θα πρέπει το υπόλοιπο να καταβληθεί

σε μετρητά όπως εδώ στην περίπτωση του Ανδρέου και Γεωργίου με το ποσό των 340.000 και 160.000 αντίστοιχα.

Τέλος ο λογαριασμός 40.02 « Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών» μεταφέρεται στο λογαριασμό 40.00 « Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών» με το ποσό των 1100.000.

4.2 ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.Δ. 1297/72

4.2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Οι επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής μπορούν να μετατραπούν σε Α.Ε. μέχρι και το έτος 2011 με το Ν.Δ. 1297/72, διότι παρατάθηκε η ισχύς του Ν.Δ. 1297/72 μέχρι 31.12.2011 (άρθρο 79 παρ. 1 Ν. 3746/09). Επίσης, οι επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής (εκτός από Α.Ε.) μπορούν να μετατραπούν σε Ε.Π.Ε. (όχι σε μονοπρόσωπη, πολ. 1132/02) με βάση το νόμο αυτό. Όσες λοιπόν επιχειρήσεις προτιμούν, μπορούν να μετατραπούν με βάση το Ν. 1297/72. Οι ευεργετικές διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις μετατροπής κοινοπραξίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου σε Α.Ε. , εφόσον αυτές ασκούν επιχείρηση (Υπ. Οικ. Εγκ. Α. 12570/1987, πολ. 309 Υπ. Οικ.). Τα ακίνητα που εισφέρονται από ατομική επιχείρηση ή από Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ. λόγω μετατροπής αυτών σε Α.Ε. θα πρέπει να ανήκουν και να χρησιμοποιούνται από αυτές πριν από μετατροπή (άρθρο 19 Ν. 840/78). Δεν απαλλάσσονται από το Φ.Μ.Α. τα μισθωμένα ακίνητα σε τρίτους ούτε και τα ακίνητα που δεν είναι κατάλληλα προς χρήση λόγω εργασιών ανοικοδόμησης ή διαμόρφωσης τους κλπ. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1089894/πολ. 1141/17.12.04, γν. Ν.Σ.Κ. 534/04).

Μετά από αίτηση που υποβάλλει η επιχείρηση στη Διεύθυνση του Τομέα Εταιριών της αρμόδιας Νομαρχίας, συγκροτείται η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20, η οποία αποτιμά υποχρεωτικά όλες τις εισφορές σε είδος (Στ. Ε. 974/88). Η αποτίμηση όμως αυτή της επιτροπής του άρθρου 9, στην περίπτωση που μεταβιβάζονται πάγια στοιχεία για τα οποία οφείλεται Φ.Μ.Α., δεν είναι δεσμευτική για τη Δ.Ο.Υ. η οποία μπορεί να προσδιορίσει άλλη αξία για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α. (Υπ. Οικ. 1039171/πολ. 1180/1994). Η αποτίμηση αυτή μπορεί να γίνει και από ορκωτούς λογιστές ή ορκωτούς εκτιμητές (Εγκ. πολ. 1111/25.7.08).

4.2.2 Φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/72 που αφορούν τις μετατροπές επιχειρήσεων.

1. Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος (άρθρο 2 παρ. 1 Ν.Δ. 1297/72. Η υπεραξία αυτή προκύπτει κατά την απογραφή των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού κατά το χρόνο μετατροπής της επιχείρησης και παρακολουθείται υποχρεωτικά σε λογαριασμούς τάξης στη νέα εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή μέχρι το χρόνο διάλυσής της. Όταν η εταιρία αυτή διαλυθεί για οποιονδήποτε λόγο, τότε η υπεραξία αυτή προστίθεται στα κέρδη της εταιρίας και φορολογείται σύμφωνα με τη φορολογία που ισχύει κατά το χρόνο αυτό που διαλύεται η εταιρία αυτή (άρθρο 2 παρ. 2). Για να προσδιοριστεί η υπεραξία που δεν φορολογείται κατά το χρόνο της μετατροπής, γίνεται εκτίμηση της αξίας των παγίων στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου του Ν. 2190/20. Η υπεραξία που προκύπτει από την μετατροπή απαλλάσσεται από το φόρο κατά το χρόνο της μετατροπής είτε αυτή προέρχεται από εισφορά παγίων στοιχείων είτε από εμπορεύσιμα αγαθά (Στ. Ε. 1802/88).

2. Αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι αποσβέσεις που υπολογίζονται πάνω στην αναπόσβεστη αξία των παγίων στοιχείων που εισφέρονται από την μετατρέπομενη επιχείρηση προσ αυξημένης της αναπόσβεστης αυτής αξίας με την υπεραξία που προκύπτει κατά τη μετατροπή και αναλογεί σε αυτήν (άρθρο 2 παρ. 3 Ν.Δ. 1297/72). Οι υπόλοιπες αποσβέσεις που αναλογούν στην αναπόσβεστη αξία των εισφερόμενων από την μετατρέπομενη επιχείρηση παγίων στοιχείων δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της νέας εταιρίας που προέρχεται από την μετατροπή αυτή.

Κατά συνέπεια, αν μια επιχείρηση έχει υπολογίσει και αποσβέσεις πάνω στην υπεραξία η οποία αναλογεί στην αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει αποσβεστεί, τότε το ποσό αυτών των αποσβέσεων θα προσ αυξήσει τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης αυτής ως " λογιστική διαφορά " (Εγκ. Υπ. Οικ. 26/79). Ως αξία κτήσης των παγίων στοιχείων της Ε.Π.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του άρθρου 67 Ν. 2190/20, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων από την Α.Ε. λαμβάνεται η αρχική τους αξία κτήσης, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και όχι η αξία των παγίων αυτών στοιχείων η οποία προσδιορίζεται με βάση το άρθρο 9 του Ν. 2190/20, διότι με την μετατροπή αυτή δεν επέρχεται κατάλυση του Ν.Π. της Ε.Π.Ε. και ίδρυση της Α.Ε., αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. (Απόφ. Στ. Ε. 217/95 τμ. Β).

3. Η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών και λοιπών στοιχείων που πραγματοποιείται κατά τη μετατροπή δεν υπάγεται σε

κανένα φόρο, ούτε τέλους χαρτοσήμου κλπ. (άρθρο 3 παρ. 1 Ν.Δ. 1297/72). Για να μην υπαχθούν σε Φ.Μ.Α. τα ακίνητα της επιχείρησης κατά το χρόνο της μετατροπής της θα πρέπει τα ακίνητα αυτά να ανήκουν στην επιχείρηση που μετατρέπεται και να χρησιμοποιούνται από αυτήν (Υπ Οικ. 1009146/90).

Επίσης, η εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή θα πρέπει να χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της το ακίνητο αυτό τουλάχιστον για μια 5ετία μετρούμενη από την ημερομηνία μετατροπής της. Κατά τη διάρκεια της 5ετίας, μπορεί η εταιρία να ενοικιάσει σε τρίτους τα ακίνητα αυτά με την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το κύριο αντικείμενο των εργασιών της. (Στ. Ε. 1497/89) και να πωλήσει τα ακίνητα αυτά με την προϋπόθεση όμως μέσα σε δύο χρόνια να αγοράσει άλλα καινούργια πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας που θα τα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της ή θα χρησιμοποιήσει το ποσό της εκποίησης για εξόφληση δανείων τραπεζών, Δημοσίου ή Ι.Κ.Α.

Αν η επιχείρηση που μετατρέπεται έχει κατά χρήσης κάποιο ακίνητο πάνω από μία 5ετία και το εισφέρει στην καινούργια εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή, τότε δεν πληρώνεται Φ.Μ.Α. εφόσον όμως χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες και της νέας εταιρίας τουλάχιστον για μια 5ετία (άρθρο 3 παρ.1). Να σημειωθεί ότι ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων δεν συμπεριλαμβάνεται στις απαλλαγές του Ν. 1297/72 (άρθρο Ν. 2954/01).

4.2.3 Παράδειγμα υπολογισμού των αποσβέσεων σε περίπτωση μετατροπής επιχείρησης με βάση το Ν.Δ. 1297/72

Η ατομική επιχείρηση «Α» μετατρέπεται στις 4.1.2010 σε Ε.Π.Ε. με βάση το Ν.Δ. 1297/72. Στα λογιστικά βιβλία της ατομικής επιχείρησης εμφανίζονταν με 31.12.2009 μεταξύ άλλων και τα εξής:

1. Ακίνητο με αξία κτήσης (χωρίς αξία οικοπέδου) ευρώ 100.000 και αποσβέσεις που είχαν ενεργηθεί πάνω σ' αυτό (αποσβεσμένα ακίνητα) ευρώ 60.000, οι οποίες έχουν αναγνωριστεί φορολογικά.
2. Μηχάνημα «Α» με αξία κτήσης 80.000 ευρώ για το οποίο έχουν ενεργηθεί αποσβέσεις μέχρι 31.12.2009 ευρώ 60.000.
3. Μηχάνημα «Β» με αξία κτήσης 50.000 ευρώ για το οποίο έχουν ενεργηθεί αποσβέσεις 40.000 ευρώ.
4. Μηχάνημα «Γ» με αξία κτήσης 50.000 ευρώ για το οποίο έχουν ενεργηθεί αποσβέσεις 30.000 ευρώ.

Η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 εκτίμησε:

- i. Το ακίνητο (κτίσματα) της επιχείρησης σε 200.000 ευρώ.
- ii. Το μηχάνημα «Α» σε 60.000 ευρώ
- iii. Το μηχάνημα «Β» σε 40.000 ευρώ
- iv. Το μηχάνημα «Γ» σε 60.000 ευρώ

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, να υπολογιστούν οι αξίες πάνω στις οποίες θα υπολογίζονται στο εξής οι αποσβέσεις στα παραπάνω στοιχεία, από τη νέα εταιρία (Ε.Π.Ε.).

Λύση

1) ΑΚΙΝΗΤΟ

α)Εξεύρεση αναπόσβεστης αξίας ακινήτου.

Αξία κτήσης ευρώ 100.000 μείον αποσβέσεις, ευρώ 60.000 = 40.000 ευρώ (100.000 – 60.000 = 40.000).

β)Υπολογισμός υπεραξίας ακινήτου.

Αξία επιτροπής άρθρου 9 Ν. 2190/1920 ευρώ 200.000 μείον αναπόσβεστη αξία ευρώ 40.000 = 160.000 ευρώ υπεραξία (200.000 – 40.000 = 60.000).

γ)Υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία ακινήτου.

Υπεραξία ακινήτου ευρώ 160.000 * (αναπόσβεστη αξία ευρώ 40.000 / Αξία κτήσης ευρώ 100.000) = 64.000 ευρώ

δ)Αξία πάνω στην οποία θα υπολογίζει στο εξής τις φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις η νέα εταιρία δηλαδή η Ε.Π.Ε.

Αναπόσβεστη αξία ακινήτου ευρώ 40.000 + υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία ευρώ 64.000 = 104.000 ευρώ. Οι αποσβέσεις θα υπολογίζονται πάνω στο συνολικό ποσό της αξίας εκτίμησης του ακινήτου που είναι 200.000 ευρώ, αλλά θα αναγνωρίζονται φορολογικά μόνο οι αποσβέσεις που αντιστοιχούν στην αξία 104.000 ευρώ.

2) ΜΗΧΑΝΗΜΑ «Α»

Αναπόσβεστη αξία μηχανήματος «Α» = αξία κτήσης ευρώ 80.000 μείον αποσβέσεις 60.000 ευρώ = 20.000 ευρώ (80.000 – 60.000 = 20.000).

-Υπεραξία μηχανήματος

Αξία επιτροπής άρθρου 9 ευρώ 60.000 μείον

Αναπόσβεστη αξία 20.000 = 40.000 ευρώ υπεραξία (60.000 – 20.000 = 40.000)

-Υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία μηχανήματος =

Υπεραξία μηχανήματος $40.000 * (\text{αναπόσβεστη αξία } 20.000 / \text{αξία κτήσης ευρώ } 80.000) = 10.000 \text{ ευρώ}$

-Αξία πάνω στην οποία θα υπολογίζει στο εξής τις φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις η νέα εταιρία:

Αναπόσβεστη αξία μηχανήματος ευρώ 20.000 + υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία 10.000 = 30.000 ευρώ. Οι αποσβέσεις για το μηχάνημα «Α» θα υπολογίζονται κάθε χρόνο πάνε στην αξία εκτίμησης που είναι 60.000 ευρώ αλλά φορολογικά θα αναγνωρίζονται μόνο οι αποσβέσεις που υπολογίζονται πάνω στην αξία των 30.000 ευρώ.

3) ΜΗΧΑΝΗΜΑ «Β»

Αναπόσβεστη αξία μηχανήματος = αξία κτήσης ευρώ 50.000 μείον αποσβέσεις 40.000 ευρώ = 10.000 ευρώ ($50.000 - 40.000 = 10.000$)

-Υπεραξία μηχανήματος = αξία επιτροπής άρθρου 9 ευρώ 40.000 μείον αναπόσβεστη αξία 10.000 ευρώ = 30.000 ευρώ υπεραξία ($40.000 - 10.000 = 30.000$).

-Υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος =

Υπεραξία μηχανήματος $30.000 * (\text{αναπόσβεστη αξία } 10.000 / \text{αξία κτήσης ευρώ } 50.000) = 6.000 \text{ ευρώ}$

-Αξία πάνω στην οποία θα υπολογίσει τις φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις η νέα εταιρία (Ε.Π.Ε.) = αναπόσβεστη αξία μηχανήματος ευρώ 10.000 + υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία 6.000 ευρώ = 16.000 ευρώ ($10.000 + 6.000 = 16.000$). Δηλαδή, η Ε.Π.Ε. θα υπολογίζει κάθε χρόνο αποσβέσεις πάνω στη συνολική αξία εκτίμησης που είναι 40.000 ευρώ, αλλά φορολογικά θα αναγνωρίζονται οι αποσβέσεις που θα αναλογούν πάνω στο ποσό των 16.000 ευρώ.

4) ΜΗΧΑΝΗΜΑ «Γ»

Αναπόσβεστη αξία μηχανήματος «Γ» = αξία κτήσης ευρώ 50.000 μείον αποσβέσεις 30.000 ευρώ = 20.000 ευρώ ($50.000 - 30.000 = 20.000$).

-Υπεραξία μηχανήματος = αξία επιτροπής άρθρου 9 ευρώ 60.000 μείον αναπόσβεστη αξία 20.000 ευρώ = 40.000 ευρώ ($60.000 - 20.000 = 40.000$).

-Υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος =

Υπεραξία μηχανήματος $40.000 * (\text{αναπόσβεστη αξία } 20.000 / \text{αξία κτήσης ευρώ } 50.000) = 16.000 \text{ ευρώ}$

-Αξία πάνω στην οποία θα υπολογίσει τις φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις η νέα εταιρία (Ε.Π.Ε.) = αναπόσβεστη αξία

ευρώ 20.000 + υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία 16.000 ευρώ = 36.000 ευρώ (20.000 + 16.000 = 36.000). Δηλαδή, η Ε.Π.Ε. θα υπολογίζει κάθε χρόνο αποσβέσεις πάνω στη συνολική αξία εκτίμησης της επιτροπής που είναι 60.000 ευρώ, αλλά φορολογικά θα αναγνωρίζονται οι αποσβέσεις που θα αντιστοιχούν στο ποσό 36.000 ευρώ.

4.2.4 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα για τις μετατροπές (άρθρο 4 Ν.Δ. 1297/72).

Για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα θα πρέπει:

1. Η εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή, να έχει κατά το χρόνο της σύστασής της τουλάχιστον 300.000 ευρώ μετοχικό κεφάλαιο (αν είναι Α.Ε.), ή 150.000 ευρώ εταιρικό κεφάλαιο (αν είναι Ε.Π.Ε.) (Ν. 2579/98 άρθρο 11, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2498/01, Κ.Υ.Α. 1038678/πολ. 1106/01).

2. Σε περίπτωση μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρίας ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., τότε οι μετοχές της Α.Ε., που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% του συνόλου τους για μια 5ετία από την ημερομηνία μετατροπής.

3. Σε περίπτωση μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρίας σε Ε.Π.Ε. τότε τα εταιρικά μερίδια του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα πρέπει να είναι μη μεταβιβάσιμα κατά ποσοστό 75% του συνόλου τους για μια 5ετία από τη μετατροπή. Οι μετοχές και τα μερίδια που αντιστοιχούν σε καταβολές σε χρήμα μπορούν να μεταβιβάζονται χωρίς κανένα περιορισμό (Υπ. Οικ. Εγκ. 25/73).

4.2.5 Περίπτωση διάλυσης μετατρεπόμενης εταιρίας πριν από την πάροδο .της 5ετίας

Σε περίπτωση που η νέα εταιρία η οποία προήλθε από μετατροπή διαλυθεί με οποιονδήποτε τρόπο πριν από την πάροδο της πενταετίας μετρούμενης από την ημέρα της μετατροπής, τότε υποχρεούται αυτή να καταβάλλει το Φ.Μ.Α. και οποιονδήποτε άλλο φόρο ή τέλος δεν κατέβαλε στο Δημόσιο κατά την μετατροπή λόγω απαλλαγής.

Στην περίπτωση αυτή οι φόροι και τα τέλη υπολογίζονται ως εξής:

1. Ο φόρος της υπεραξίας που δεν είχε καταβληθεί υπολογίζεται με βάση το συντελεστή που φορολογούνται τα κέρδη που δεν διανέμονται κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρίας.

2. Οι λοιποί φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου κλπ. υπολογίζονται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο της σύστασης της εταιρίας (δηλαδή κατά το χρόνο της μετατροπής).

Οι παραπάνω φόροι και τα τέλη καταβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς προσαυξήσεις λόγω εκπροθέσμου με συμπλήρωση σχετικής δήλωσης και μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη διάλυση της (άρθρο 5 παρ. 2 Ν.Δ. 1297/72).

Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας μέσα στην πενταετία με σκοπό ίδρυσης άλλης εταιρίας (λόγω συγχώνευσης κλπ.) δεν καταβάλλεται κανένα ποσό φόρου ή τέλους από τα παραπάνω στο Δημόσιο, εφόσον οι μετοχές την νέας εταιρίας, οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία του εισφερομένου κεφαλαίου θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% του συνόλου αυτών για μια πενταετία από τη μετατροπή (Στ. Ε. 3231/84).

4.2.6 Φορολογικά κίνητρα για τις μετατροπές εργοληπτικών επιχειρήσεων σε Α.Ε. – Ε.Π.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1038682/πολ. 1088/27.3.95)

Οι φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 παρέχονται και στις περιπτώσεις μετατροπής τεχνικών επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο Εργοληπτικών Επιχειρήσεων (Μ.Ε.Ε.Π.) . Δηλαδή, επιτρέπεται η μετατροπή τεχνικών επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής σε Α.Ε. ή οποιασδήποτε νομικής μορφής (πλην των Α.Ε.) σε Ε.Π.Ε. Δεν μπορούν να μετατραπούν με βάση των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/72 οι τεχνικές επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση πάσης φύσης ακινήτων (πλην των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων), δηλαδή δεν μετατρέπονται με το νόμο αυτό οι οικοδομικές επιχειρήσεις.

4.2.7 Πρώτη διαχειριστική χρήση εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν.Δ. 1297/72 Η΄ ΤΟ Ν. 2190/20

Η εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή με βάση το Ν.Δ. 1297/72 ή το Ν. 2190/20, δε μπορεί να έχει δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης για την πρώτη μετά από τη μετατροπή

διαχειριστική περίοδο, εφόσον το δικαίωμα αυτό έχει ασκηθεί από την επιχείρηση που μετατρέπεται (Εγκ. Υπ. Οικ.1055240/πολ. 1131/9.5.95).

4.2.8 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν.Δ. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2190/20, όσον αφορά την τήρηση βιβλίου αποθήκης, την έκδοση στοιχείων και την εφαρμογή των αποφάσεων της επιτροπής λογιστικών βιβλίων

Οι επιχειρήσεις που προέρχονται από μετατροπή με βάση το Ν.Δ. 2197/72 ή το Ν. 2190/20 έχουν τις ίδιες (αναλογικά) υποχρεώσεις με εκείνες των επιχειρήσεων που μετατρέπονται με βάση το Ν. 2166/93. Δεν εφαρμόζονται τα παραπάνω όταν μετατρέπεται Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. και αντίστροφα με βάση το Ν. 2190/20 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95). Επίσης η Α.Ε. που προέρχεται από μετατροπή Ο.Ε. με βάση το Ν.Δ. 2197/72 δεν μπορεί να συνεχίζει τις δίκες που είχε αρχίσει η Ο.Ε. (Στ. Ε. 2939/02 τμ. Β).

Κέρδη απορροφούμενης και ζημίες απορροφούσας Α.Ε. (με βάση το Ν.Δ. 1297/72)

Παράδειγμα: Η Α.Ε. «Β» απορροφά την Α.Ε. «Α». Ενέργειες:

1. Τα τυχόν κέρδη της απορροφούμενης Α.Ε. «Α» φορολογούνται στ' όνομα της εταιρίας αυτής «Α» και δεν συμπεριλαμβάνονται στ' αποτελέσματα της απορροφούσας Α.Ε. «Β» (Εγκ. Υπ. Οικ. 1050269/1997). Επίσης, οι τυχόν ζημίες της απορροφούμενης Α.Ε. «Α» δεν μπορούν να συμψηφιστούν φορολογικά με κέρδη των πέντε επόμενων ετών της απορροφούσας εταιρίας «Β» (Εγγρ. 5050269/26.8.97, 1012441/19.2.01).

2. Η ζημία όμως της απορροφούσας εταιρίας «Β» μπορεί να συμψηφιστεί με κέρδη που ενδεχόμενα θα προκύψουν μετά από την απορρόφηση της Α.Ε. «Α», δηλαδή με κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων (Εγκ. Υπ. Οικ. 1050269/97).

Ζημίες μετά την εκτίμηση και μέχρι την εισφορά (με βάση το Ν.Δ. 1297/72)

Σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης επιχείρησης σε Α.Ε., οι τυχόν ζημίες από τη σύνταξη του συμβολαίου μέχρι τη σύσταση της Α.Ε. θα πρέπει να καλυφθούν από τους ιδρυτές για να μην μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιο (Εγκ. Υπ. Οικ. Πολ. 423/Ε 24011/1969).

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ – ΕΞΑΓΟΡΕΣ

5.1. ΓΕΝΙΚΑ

Στον γενικό όρο συγχώνευση ο έλληνας νομοθέτης έχει υπαγάγει δύο έννοιες οι οποίες στην ξένη βιβλιογραφία εμφανίζονται συνήθως διακεκριμένες: την έννοια της συγχωνεύσεως και την έννοια της απορροφήσεως. Με αυστηρή χρήση της επιστημονικής ορολογίας:

Συγχώνευση έχουμε όταν δύο ή περισσότερες εταιρίες λύνονται χωρίς εκκαθάριση, μεταβιβάζοντας το σύνολο του ενεργητικού και των υποχρεώσεων τους σε νέα εταιρία την οποία συνιστούν. Οι εταίροι ή μέτοχοι καθίστανται εταίροι ή μέτοχοι της νέας εταιρίας.

Απορρόφηση έχουμε όταν μία ή περισσότερες εταιρίες λύνονται χωρίς εκκαθάριση, μεταβιβάζοντας το σύνολο του ενεργητικού και των υποχρεώσεων τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρία η οποία και μόνη θα διατηρήσει τη νομική της προσωπικότητα. Οι εταίροι ή μέτοχοι των απορροφούμενων εταιριών καθίστανται εταίροι της απορροφούσας.

Στην ελληνική νομοθεσία οι δύο αυτές έννοιες θεωρούνται ότι αποτελούν το περιεχόμενο του γενικού όρου συγχώνευση, διακρινόμενες με περιφραστικούς προσδιορισμούς:

- Συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρίας
- Συγχώνευση με απορρόφηση

Και οι δύο αυτές διακρίσεις παρουσιάζουν διάφορα κοινά χαρακτηριστικά, κυρίως ως προς τα έννομα αποτελέσματα που επιφέρουν, τα οποία ίσως δικαιολογούν μερικώς την από κοινού αντιμετώπισή τους. Αυτά είναι:

1. Έκφραση της βουλήσεως των εταιριών να πραγματοποιήσουν, κατά περίπτωση, συγχώνευση ή απορρόφηση. Σε άλλες χώρες η βούληση εκφράζεται με την κατάρτιση συμβάσεως, στην Ελλάδα μπορεί να θεωρηθεί ότι έκφραση της κοινής βουλήσεως αποτελεί η αποδοχή του Σχεδίου Συγχωνεύσεως, που προβλέπει ο νόμος, από τις ενδιαφερόμενες εταιρίες.

2. Η συνιστώμενη νέα εταιρία ή η απορροφούσα υποκαθίσταται σε όλα γενικώς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των λυόμενων εταιριών. Η μεταβίβαση σ' αυτήν των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων των λυόμενων εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή.

3. Οι εταιρίες, εκτός από τη συσταθείσα ή την απορροφούσα, παύουν να υφίστανται.

4. Οι εταίροι ή οι μέτοχοι των εξαφανιζόμενων εταιριών καθίστανται εταίροι ή μέτοχοι της νέας εταιρίας ή της απορροφούσας.

5. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδικαίως από τη νέα εταιρία ή την απορροφούσα ή εναντίων αυτών, χωρίς η συγχώνευση ή η απορρόφηση να επιφέρει βίαιη διακοπή δίκης και χωρίς να απαιτείται δήλωση ή άλλη διατύπωση για την επανάληψή της.

5.2 Διαδικασία συγχώνευσης μεταξύ ατομικής επιχείρησης, Ο.Ε. και Ε.Ε. για ίδρυση Ο.Ε. Ή Ε.Ε.

1. Για να συγχωνευτούν μια ατομική επιχείρηση η μια Ε.Ε. με μια άλλη επίσης ατομική η Ο.Ε. η Ε.Ε. με σκοπό να ιδρυθεί μια καινούργια Ο.Ε. η Ε.Ε., θα πρέπει, η κάθε μια από τις επιχειρήσεις αυτές που συγχωνεύονται, να εισφέρει στην καινούργια Ο.Ε. η Ε.Ε. ολόκληρο το ενεργητικό και το παθητικό της και να συντάξει απογραφή για τα περιουσιακά στοιχεία που εισφέρει.

2. Συντάσσεται κοινό σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης, κατά προτίμηση σε συμβολαιογράφο.

3. Με βάση το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης, ιδρύεται η προσωπική εταιρία (από συγχώνευση), δηλαδή η καινούργια Ο.Ε. η Ε.Ε.

4. Στη συνέχεια, ακολουθείται η ίδια διαδικασία με εκείνη που αφορά τη μετατροπή μιας ατομικής επιχείρησης σε Ο.Ε. η Ε.Ε.

Δηλαδή, συντάσσεται το εταιρικό της Ο.Ε. η Ε.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση, γίνεται εγγραφή στο οικονομικό επιμελητήριο, καταβάλλεται ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου για το ποσό που εισφέρεται σε μετρητά ως νέες εισφορές καθώς και για το ποσό που εισφέρεται ως κεφαλαίο ατομικής επιχείρησης (Εγκ. πολ. 1388/01), γίνεται εγγραφή στο πρωτοδικείο και στη συνέχεια ακολουθείται όλη εκείνη η διαδικασία για την απόκτηση του Α.Φ.Μ. και τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.

5. Οι εταίροι των συγχωνευμένων Ο.Ε. η Ε.Ε. συντάσσουν τροποποιητικό διάλυσης λόγω συγχώνευσης και σχηματισμού νέας Ο.Ε. η Ε.Ε. Το διαλυτικό αυτό περνάει από τη Δ.Ο.Υ., από το πρωτοδικείο, από το επιμελητήριο και μετά ακυρώνονται τα βιβλία (α η β κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και όλα τα θεωρημένα στοιχεία από το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. (τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται, πολ. 1264/6.11.00).

Στη συνέχεια από το τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. παίρνετε η αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης που συγχωνεύτηκε και ακολουθεί η διαγραφή από τον Ο.Α.Ε.Ε. της επιχείρησης που συγχωνεύτηκε.

6. Δεν ισχύουν για τις συγχωνεύσεις αυτού του είδους τα φορολογικά και λοιπά κίνητρα που παρέχονται από το Ν.Δ. 1297/72 και το Ν. 2166/93).

7. Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης η της Ο.Ε. η της Ε.Ε. η στη νέα Ε.Ε., επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45/πολ.24/88).

5.3 Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης Ο.Ε. ή Ε.Ε ή Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε.

1. Για τη συγχώνευση ατομικής επιχείρησης σε Ε.Π.Ε. αποφασίζει μονός του ο επιχειρηματίας. Για τη συγχώνευση όμως μιας Ο.Ε. ή μιας Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε., χρειάζεται πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της κάθε εταιρίας (Ο.Ε η Ε.Ε.) που συγχωνεύεται. Στο συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η συμφωνία των εταίρων να συγχωνεύσουν την εταιρία τους με σκοπό να σχηματιστεί από τη συγχώνευση αυτή μια καινούργια εταιρία με τη μορφή της Ε.Π.Ε. (όπου αναγράφονται και τα κυριότερα σημεία του Ν. 3190/55 που αναφέρονται στις Ε.Π.Ε.).

2. Όταν μια Ε.Π.Ε. συγχωνεύεται με μια άλλη επιχείρηση (ατομική, Ο.Ε., Ε.Ε. η Ε.Π.Ε.) για να σχηματιστεί με αυτόν τον τρόπο μια καινούργια Ε.Π.Ε., τότε απαιτείται απόφαση από τη γενική συνέλευση των εταιριών της Ε.Π.Ε. που συγχωνεύεται. Η απόφαση αυτή σε περίληψη δημοσιεύεται στο ΦΕΚ και σε μια ημερησία εφημερίδα (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 3190/55).

3. Από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται υποβάλλεται κοινή αίτηση στη Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας για συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9. Στη συνέχεια, η επιτροπή του άρθρου 9 συντάσσει σχετική έκθεση που την υποβάλλει χωριστά στην κάθε μια από τις συγχωνεούμενες επιχειρήσεις. Η έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.

4. Με βάση την παραπάνω έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 και τις αποφάσεις των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται, συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο σύστασης της καινούργιας Ε.Π.Ε. Περίληψη του κατάστατικού ίδρυσης της καινούργιας Ε.Π.Ε. που προήλθε από τη συγχώνευση δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.

5. Δυο αντίγραφα από το καταστατικό (συμβόλαιο) ίδρυσης της Ε.Π.Ε. υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και καταβάλλεται, με συμπληρωμένη τη σχετική έντυπη δήλωση, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου που είναι 1% πάνω στο τυχόν κεφάλαιο της ατομικής επιχείρησης που συγχωνεύεται, καθώς επίσης και 1% πάνω στη διαφορά

που είναι πάνω από το εταιρικό κεφάλαιο των άλλων εταιρικών επιχειρήσεων που συγχωνεύονται. Στη συνέχεια, καταβάλλεται το χαρτόσημο στο Ταμείο Σύνταξης Νομικών, θεωρείται από το οικείο επιμελητήριο και μετά επικυρώνεται και πρωτοκολλείται στο Πρωτοδικείο.

6. Μέσα σε 30 μέρες από τη νομική σύσταση της Ε.Π.Ε. (άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00), υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3 η και τα έντυπα Μ7 και Μ8, ανάλογα). Συγχρόνως με τη δήλωση έναρξης εργασιών προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ.:

α) Το καταστατικό.

β) Το ΦΕΚ η υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 ότι θα προσκομισθεί το ΦΕΚ σε 2 αντίτυπα όταν κυκλοφορήσει.

γ) Μισθωτήριο συμβόλαιο η τίτλο κυριότητας η υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.

δ) Προσκομίζονται για το καθένα από τα μέλη της Ε.Π.Ε., βεβαιώσεις εγγραφής η απαλλαγής από τον Ο.Α.Ε.Ε. κλπ.

ε) Προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. για το κάθε μέλος της Ε.Π.Ε. και από μια βεβαίωση εγγραφής η απαλλαγής από το Επιμελητήριο, όταν αυτό το απαιτεί ρητά ο νόμος.

στ) Εξουσιοδότηση του διαχειριστή, θεωρημένη με το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο (π.χ. από το λογιστή κλπ.)

ζ) Οι αλλοδαποί που συμμετέχουν ως διαχειριστές σε Ε.Π.Ε., αν είναι υπήκοοι αλλού κράτους-μέλους της Ε.Ε. υποβάλλουν πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας της κατοικίας τους και αν είναι υπήκοοι χώρων –μελών εκτός Ε.Ε. υποβάλλουν άδεια παραμονής και εργασίας καθώς και διαβατήριο επίσημα μεταφρασμένο.

7) Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε. ή της Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε., επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45/πολ. 24/88) .

8) Στη συνέχεια η Ε.Π.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που απορρέουν από την ατομική επιχείρηση η από την Ο.Ε. ή Ε.Ε. που συγχωνεύεται σε Ε.Π.Ε. με βάση το ύψους των ακαθάριστων εσόδων της (π.χ. για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ). Μεταφέρονται στην Ε.Π.Ε. που προέρχεται από την συγχώνευση αυτή.

9) Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της κάθε μιας από τις ατομικές επιχειρήσεις ή τις Ο.Ε. ή τις Ε.Ε. ή τις Ε.Π.Ε. που συγχωνεύονται για να προέλθει από τη συγχώνευση αυτή η νέα Ε.Π.Ε.. Για το λόγω αυτό, το συντασσόμενο από τις Ο.Ε. ή τις Ε.Ε. η τις Ε.Π.Ε. διαλυτικό λόγω συγχώνευσης που περνάει από το επιμελητήριο, από την

Δ.Ο.Υ. και από το πρωτοδικείο, καθώς και τα βιβλία (μόνο αν είναι α΄ ή β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και όλα τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. Εκεί συμπληρώνονται και τα έντυπα της διακοπής εργασιών (έντυπο Μ4 , καθώς και το έντυπο Μ7, ανάλογα). Στη συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. στα χέρια του περνάει από τα διαφορά τμήματα της Δ.Ο.Υ., τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή εργασιών και κυρίως από το τμήμα του Κ.Β.Σ. το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία (α΄ ή β΄ κατηγορίας) και όλα τα θεωρημένα στοιχεία. Στο τέλος, ο λογιστής περνάει και από το τμήμα Μητρώου, απ' όπου παίρνει και την αντίστοιχη βεβαίωση ότι διακόπηκαν οι εργασίες της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε ή της Ε.Ε. ή της Ε.Π.Ε. λόγω συγχώνευσης σε άλλη Ε.Π.Ε. Στη συνέχεια, γίνεται διακοπή και από τον Ο.Α.Ε.Ε. κλπ. για τις επιχειρήσεις αυτές που συγχωνεύονται.

10) Αν η επιχείρηση γίνει με βάση το Ν. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2166/93, τότε για να ισχύουν οι απαλλαγές που καθορίζονται από τους νόμους αυτούς, θα πρέπει, το ελάχιστο κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση, να μην είναι κατώτερο από 150.000 ευρώ (άρθρο 11 Ν. 2579/98, άρθρα 2 και 4 του Ν. 2166/93, πολ. 1286/6.12.00, Κ.Υ.Α. 1038678/πολ. 1106/01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01).

5.4 Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., ή Α.Ε. σε νέα Α.Ε.

1. Για την συγχώνευση ατομικής επιχείρησης σε Α.Ε. αποφασίζει μόνος του ο επιχειρηματίας, ενώ για τη συγχώνευση μιας Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε., χρειάζεται πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της κάθε εταιρίας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) που συγχωνεύεται. Στο συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η συμφωνία των εταιριών να συγχωνεύσουν την εταιρία τους με άλλη ή άλλες επιχειρήσεις με σκοπό να σχηματιστεί από τη συγχώνευση αυτή μια καινούργια εταιρία με τη μορφή της Α.Ε. (όπου αναγράφονται και τα κυριότερα σημεία του Ν. 2190/20 που αναφέρονται στις Α.Ε.)

2. Όταν μια Ε.Π.Ε. συγχωνεύεται με μια άλλη επιχείρηση (π.χ. ατομική, Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε.) με σκοπό να σχηματιστεί μια καινούργια εταιρία με τη μορφή της Α.Ε., τότε απαιτείται απόφαση από τη συνέλευση των εταιριών της Ε.Π.Ε. που συγχωνεύεται. Η απόφαση αυτή σε περίληψη δημοσιεύεται στο ΦΕΚ και σε μια ημερήσια εφημερίδα (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 3190/55).

3. Για να συγχωνευθεί μια Α.Ε. με άλλες επιχειρήσεις (ατομικές, Ο.Ε., Α.Ε. κλπ.) με σκοπό να σχηματιστεί μια καινούργια Α.Ε., απαιτείται απόφαση από τη γενική συνέλευση των μετόχων της.

Συντάσσεται και σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης στο πνεύμα των άρθρων 69 και 72 του Ν. 2190/20, το οποίο εγκρίνεται από την γενική συνέλευση της Α.Ε. καθώς και της τυχόν Ε.Π.Ε.

4. Από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται υποβάλλεται κοινή αίτηση στη Διεύθυνση Εταιριών της οικείας Νομαρχίας για συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Στη συνέχεια, η επιτροπή του άρθρου 9 συντάσσει σχετική έκθεση που την υποβάλλει χωριστά στην κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Η έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.

5. Με βάση την παραπάνω έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 και τις αποφάσεις των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται, από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο σύστασης της καινούργιας Α.Ε. Περίληψη του καταστατικού ίδρυσης της καινούργιας Α.Ε. που προήλθε από τη συγχώνευση δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.

6. Δυο επικυρωμένα αντίγραφα από το συμβόλαιο συγχώνευσης υποβάλλονται στην οικεία νομαρχία με απλό διαβιβαστικό έγγραφο για την έκδοση της εγκριτικής απόφασης.

7. Στη συνέχεια, εγκρίνεται από το νομάρχη η συγχώνευση. Η απόφαση για την έγκριση της συγχώνευσης καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ. Από την ημέρα που καταχωρείται η εγκριτική απόφαση στο Μητρώο Α.Ε., θεωρείται ότι αποκτά νομική προσωπικότητα η καινούργια Α.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση (άρθρο 7β παρ. 10 Ν.2190/20).

8. Μέσα σε 30 μέρες από τη νομική σύσταση της Α.Ε. (άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00), υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών της νέας Α.Ε. (έντυπο Μ3), καθώς και το έντυπο Μ7 για τα μέλη του Δ.Σ. Συγχρόνως, προσκομίζουν στη Δ.Ο.Υ τα βιβλία (α ή β κατηγορίας) και όλα τα στοιχεία των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται για ακύρωση, καθώς επίσης και τα βιβλία και στοιχεία της καινούργιας Α.Ε που προέρχεται από την συγχώνευση για θεώρηση όπως αναλυτικότερα αναφέρεται πιο κάτω στην περ. 10.

9. Αν η συγχώνευση γίνει με βάση το Ν. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2166/93, τότε για να ισχύουν οι φορολογικές και λοιπές απαλλαγές που καθορίζονται από τους νομούς αυτούς (σελίδες 85 και 144) , θα πρέπει το ελάχιστο κεφάλαιο της Α.Ε που προέρχεται από την συγχώνευση, να μην είναι κατώτερο από 300,000 ευρώ (άρθρο 11 Ν. 2579/98, άρθρα 2 και 4 του Ν. 2166/93, Εγκ. πολ. 1286/6.12.00, Α.Υ.Ο. 1038678/πολ. 1106/01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν.2948/01).

10.Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας (μέσα σε 10 ήμερες) της κάθε μιας από τις ατομικές επιχειρήσεις ή τις Ο.Ε ή τις Ε.Ε ή τις Ε.Π.Ε (μέσα σε 30 ήμερες) που συγχωνεύονται για να προέλθει από τη συγχώνευση αυτή η Α.Ε. Για το λόγο αυτό, συντάσσεται από τις Ο.Ε ή τις Ε.Ε ή τις Ε.Π.Ε το διαλυτικό λόγω συγχώνευσης που περνάει από το επιμελητήριο,

από τη Δ.Ο.Υ και από το πρωτοδικείο και στην συνέχεια προσκομίζονται στην Δ.Ο.Υ : α) τα βιβλία (μόνο αν είναι α' ή β' κατηγορίας του ΚΒΣ) και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του ΚΒΣ για ακύρωση, διότι τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται (πολ. 1264/6.11.00) και β) συμπληρώνονται από την κάθε μια από τις επιχειρήσεις αυτές, την Δ.Ο.Υ τα έντυπα «Μ4 – Δήλωση διακοπής εργασιών» και το «Μ7- Δήλωση σχέσεων φορολογούμενου» επειδή έγινε η διακοπή λόγω συγχώνευσης σε Α.Ε. Στην συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α στα χέρια του και με τα βιβλία (α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ) και με όλα τα στοιχεία του Κ.Β.Σ περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ., τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή εργασιών και κυρίως από το τμήμα Κ.Β.Σ το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και στοιχεία. Στη συνέχεια, ο λογιστής προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου απ' όπου και παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για την διακοπή των εργασιών της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε ή της Ε.Ε ή της Ε.Π.Ε που συγχωνεύεται σε Α.Ε γ) Στην συνέχεια γίνεται διακοπή από τον Ο.Α.Ε.Ε κλπ για τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται.

11. Αν η συγχώνευση γίνει με βάση το Ν. 1297/72 ή με βάση το Ν.2166/93, τότε για να ισχύουν οι απαλλαγές που καθορίζονται από τους νόμους αυτούς, θα πρέπει το ελάχιστο κεφάλαιο της Α.Ε που προέρχεται από την συγχώνευση, να μην είναι κατώτερο από 300.000 ευρώ (άρθρο 11 Ν. 2948/01, άρθρα 2 και 4 Ν. 2166/93, πολ. 1286/6.12.00 πολ. 1106/01) καταβάλλεται.

12. Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης της Ο.Ε, της Ε.Ε, της Ε.Π.Ε ή της Α.Ε σε νέα Α.Ε, επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45 πολ. 24/88).

5.5 Διαδικασία συγχώνευσης δύο ή και περισσότερων Α.Ε με βάση το Ν.2190/20.

Συγκαλούνται οι γενικές συνελεύσεις των Α.Ε που πρόκειται να συγχωνευθούν και αποφασίζουν για τη συγχώνευση των εταιριών.

Τα διοικητικά συμβούλια των Α.Ε που πρόκειται να συγχωνευθούν, συντάσσουν κοινό σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης το οποίο στην συνέχεια εγκρίνεται από τις αντίστοιχες γενικές συνελεύσεις των Α.Ε που συγχωνεύονται (άρθρα 69 και 72 Ν. 2190/20) Το σχέδιο αυτό της σύμβασης συνοδεύεται και με έκθεση του Δ.Σ της κάθε μιας από τις αντίστοιχες συγχωνευόμενες εταιρίες.

Στην συνέχεια, το σχέδιο σύμβασης για τη συγχώνευση καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε της οικείας Νομαρχίας και περίληψης του δημοσιεύεται στο ΦΕΚ (άρθρο 70 Ν. 2190/20. Συγχρόνως, καταχωρείται στο μητρώο Α.Ε και παραπάνω έκθεση που καταρτίζεται

από κάθε Διοικητικό Συμβούλιο χωριστά, όπου φυσικά επεξηγείται και δικαιολογείται το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης, η αναλογία στις ανταλλαγές μετοχών, καθώς και μεταξύ απορροφούμενων και απορροφούσας εταιρίας.

Μετά από κοινή αίτηση συγχωνευόμενων εταιριών που υποβάλλεται στη Διεύθυνση Εταιριών της οικείας Νομαρχίας (και αν οι συγχωνευόμενες εταιρίες ανήκουν σε διαφορετικές Νομαρχίες με κοινή αίτηση που υποβάλλεται στη Διεύθυνση Α.Ε της κεντρικής υπηρεσίας της σχετικής αρμόδιας υπηρεσίας), συγκροτείται η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20, η οποία και συντάσσει σχετική έκθεση. Η έκθεση υποβάλλεται χωριστά στην κάθε μια από τις συγχωνευόμενες εταιρίες (άρθρο 71 Ν. 2190/20). Αν το σχέδιο σύμβασης για τη συγχώνευση, που έχει ήδη εγκριθεί από τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων, έχει τροποποιηθεί από την έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9, τότε επαναφέρεται το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης στις γενικές συνελεύσεις των Α.Ε και ξανά εγκρίνεται με τις τροποποιήσεις που έχουν επέλθει από την επιτροπή του άρθρου 9 (άρθρο 72 Ν. 2190/20).

Αφού εγκριθεί το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης από τις γενικές συνελεύσεις των Α.Ε., στην συνέχεια συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο συγχώνευσης (άρθρο 74 παρ.1 Ν. 2190/20).

Δυο επικυρωμένα αντίγραφα από συμβόλαιο συγχώνευσης υποβάλλονται στην οικεία νομαρχία με απλό διαβιβαστικό έγγραφο για την έκδοση της εγκριτικής απόφασης.

Στην συνέχεια, εγκρίνεται από το νομάρχη η συγχώνευση. Η εγκριτική απόφαση καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ. Από την ημέρα που καταχωρείται η εγκριτική απόφαση στο Μητρώο Α.Ε, θεωρείται ότι αποκτά νομική προσωπικότητα η νέα Α.Ε που προέρχεται από την συγχώνευση (άρθρο 7β παρ. 10 Ν. 2190/20)

Μέσα σε 30ημερες από τη νόμιμη σύσταση της καινούργιας Α.Ε (άρθρο 36 παρ. 1 Ν 2859/00), υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3) καθώς και το έντυπο Μ7 για τα μέλη του Δ.Σ., ένα αντίγραφο από το καταστατικό ίδρυσης και τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α) Αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας που αφορά την ίδρυση της Α.Ε

β) Αντίγραφο ανακοίνωσης της Νομαρχίας.

γ) Τ.Α.Π.Ε.Τ

δ) Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλο κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1591/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου της επαγγελματικής εγκατάστασης.

ε) Υπεύθυνη δήλωση από τον εκπρόσωπο της Α.Ε με την οποία να δηλώνεται ότι θα προσκομισθεί σε 2 αντίτυπα το ΦΕΚ στο οποίο καταχωρήθηκε η σύσταση της Α.Ε αμέσως μετά την δημοσίευση.

στ) Το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε

ζ) Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Α.Ε. από ασφαλιστικό φορέα (Ο.Α.Ε.Ε κλπ)

η) Απόφαση Γ.Σ για τη σύνθεση του Δ.Σ της Α.Ε εφόσον έχει συγκροτηθεί.

θ) Εξουσιοδότηση του εκπρόσωπου, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο (πχ. από το λογιστή κλπ)

Σε περίπτωση που έχει κυκλοφορήσει το ΦΕΚ της σύστασης της Α.Ε αντί των δικαιολογητικών των περιπτώσεων α, β, γ και ε, προσκομίζεται το ΦΕΚ σε 2 αντίτυπα.

Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση των Α.Ε σε νέα Α.Ε επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45/πολ 24/88).

Στη συνέχεια, η Α.Ε παίρνει από την Δ.Ο.Υ τον Α.Φ.Μ και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ και αφορούν τις Α.Ε που συγχωνεύονται σε νέα Α.Ε με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της (π.χ. για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ) μεταφέρονται και στην νέα Α.Ε που προέρχεται από την συγχώνευση αυτή.

Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας των Α.Ε που συγχωνεύονται. Για τον λόγο αυτό γίνεται διαγραφή από το οικείο επιμελητήριο και προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ όλα τα στοιχεία για ακύρωση. Εκεί στη Δ.Ο.Υ συμπληρώνεται και το έντυπο Μ4 που αφορά την διακοπή των εργασιών (και το Μ7) λόγω συγχώνευσης. Στην συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α στα χέρια του περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ., τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή καθώς και από το τμήμα του Κ.Β.Σ το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και τα θεωρημένα στοιχεία. Στη συνέχεια, ο λογιστής προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου από όπου και παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών των Α.Ε που συγχωνεύτηκαν σε νέα Α.Ε.

Αν η συγχώνευση γίνει με βάση το Ν. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2166/93, τότε για να ισχύουν οι φορολογικές και λοιπές απαλλαγές που καθορίζονται από τους νόμους αυτούς θα πρέπει, το ελάχιστο κεφάλαιο της Α.Ε που προέρχεται από την συγχώνευση, να μην είναι κατώτερο από 300.000 ευρώ (άρθρο 11 Ν. 2579/98, άρθρα 2 και 4 του Ν. 2166/93, Εγκ. πολ. 1286/6.12.00).

Συγχώνευση Α.Ε ή συνεταιρισμών – Μείωση του Φ.Μ.Α.

Όταν συγχωνεύονται με τις γενικές διατάξεις (και όχι με το Ν. 2166/93) ανώνυμες εταιρίες, με σκοπό να συστήσουν νέα Α.Ε ή όταν μια Α.Ε εξαγοράζει μια ή περισσότερες άλλες Α.Ε και εφόσον οι Α.Ε που συγχωνεύονται έχουν ακίνητα, τότε καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μόνο το 1/2 του συντελεστή φόρου Μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α) δηλαδή, καταβάλλεται μόνο το 50% του συνολικού Φ.Μ.Α (άρθρο 4 παρ. 1β' Α.Ν. 1521/50). Το ίδιο ισχύει και όταν συγχωνεύονται συνεταιρισμοί ή συνεταιρισμοί με Α.Ε. Φυσικά όταν η συγχώνευση γίνει με βάση το Ν. 2166/93 ή με βάση το Ν.Δ 1297/72, εφόσον ισχύουν και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις, δεν καταβάλλεται καθόλου Φ.Μ.Α.

Προϋποθέσεις για έκδοση αθεώρητων στοιχείων στις από συγχώνευση επιχειρήσεις.

Οι προϋποθέσεις για τα ακαθάριστα έσοδα και το μέσο όρο προσωπικού που απαιτούνται για την έκδοση αθεώρητων στοιχείων στις επιχειρήσεις που προέρχονται από τη συγχώνευση, ισχύουν τα δεδομένα της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου των επιχειρήσεων από τις οποίες προέρχονται.

5.6 Διαδικασία συγχώνευσης επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93.

1. Αν πρόκειται για Α.Ε ή Ε.Π.Ε, για συγχώνευση τους συγκαλούνται πρώτα από τα Διοικητικά Συμβούλια ή τους Διαχειριστές Έκτακτες Γενικές Συνελεύσεις και αυτές αποφασίζουν στην συνέχεια την ημερομηνία συγχώνευσης και για τις μετοχές που θα πάρουν από την καινούργια Α.Ε. Στην ίδια συνέλευση αποφασίζεται ή η εκλογή Ορκωτού Ελεγκτή ή ο έλεγχος από ελεγκτή της Δ.Ο.Υ ή ο έλεγχος από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση, μια απλή προφορική απόφαση για την συγχώνευση είναι αρκετή. Αν όμως πρόκειται για Ο.Ε ή Ε.Ε., ή σχετική απόφαση θα πρέπει να είναι γραπτή (γραπτό συμφωνητικό από συμβολαιογράφο) και υπογεγραμμένη από όλους τους εταίρους. Στην απόφαση αυτή αναγράφεται και το ποσοστό συμμετοχής στην καινούργια εταιρία. Έστω πχ ότι οι Έκτακτες Γενικές Συνελεύσεις ή οι γραπτές συμφωνίες για συγχώνευση έγιναν στις 20.1.2011. από τις συμφωνίες αυτές και τα πρακτικά συμφωνήθηκε να συνταχθούν οι ισολογισμοί συγχώνευσης με ημερομηνία πχ 26.2.2011.

2. Όταν πρόκειται για Α.Ε. τότε τα πρακτικά αυτά των Γ.Σ. (της 20.1.11) υποβάλλονται στην αρμόδια υπηρεσία της οικείας Νομαρχίας για να καταχωρηθούν στα Μ.Α.Ε.

3. Ολοκληρώνονται οι εργασίες σύνταξης των ισολογισμών της 26.2.11 πχ με ημερομηνία 30.3.2011.

4. Ελέγχονται οι ισολογισμοί μετασχηματισμού από τον Ορκωτό Ελεγκτή ή από τον Ελεγκτή της Δ.Ο.Υ ή από την Επιτροπή του άρθρου 9.

5. Συντάσσεται το καταστατικό της νέας εταιρίας που προέρχεται από την συγχώνευση. Στην συνέχεια, υποβάλλονται στην υπηρεσία της Διεύθυνσης Νομαρχίας δυο αντίγραφα από καταστατικό ίδρυσης της νέας εταιρίας και δυο αντίγραφα από τους ισολογισμούς συγχώνευσης για δημοσίευση στο Εθνικό Τυπογραφείο. Το καταστατικό αυτό καταχωρείται στο Μ.Α.Ε των εταιριών της Νομαρχίας με ημερομηνία πχ 6.4.2011. Από την ημέρα αυτή, η νέα Α.Ε αποκτά νομική προσωπικότητα και αρχίζει έτσι η λειτουργία της (θεώρηση βιβλίων και στοιχείων κλπ). Βλέπε αναλυτικότερη απεικόνιση στην διαδικασία συγχώνευσης που εφαρμόζεται στο αμέσως παρακάτω παράδειγμα .

6. Ακολουθεί η διαδικασία για την θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης που προέρχεται από τη συγχώνευση, καθώς επίσης και η διαδικασία που ακολουθείται για την ακύρωση των θεωρημένων στοιχείων των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται. Βλέπε λεπτομέρειες στην διαδικασία αυτή τις προηγούμενες διαδικασίες 4 .

7. Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για την μεταβίβαση επιχειρήσεων σε Α.Ε. επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45 πολ. 24/88).

5.7 Διαδικασία – Διευκρινίσεις για απορροφήσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93.

Όταν μια επιχείρηση απορροφά μια άλλη επιχείρηση με βάση το Ν. 2166/93, τότε από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της απορρόφησης και μέχρι την ημέρα που ολοκληρώνεται η απορρόφηση, όλες οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης θεωρούνται ως πράξεις που αφορούν την απορροφούσα επιχείρηση (γνωμ. Ν.Σ.Κ 294/99) και τα στοιχεία της απογραφής της απορροφούμενης επιχείρησης που συντάσσονται για την απορρόφηση ενοποιούνται με τα στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού) της απορροφούσας επιχείρησης (άρθρο 2 Ν. 2166/93).

Απορρόφηση επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών αποκλειστικά την παροχή υπηρεσιών. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1101117/πολ. 1275/12.12.02).

Όταν μια επιχείρηση που έχει αντικείμενο εργασιών αποκλειστικά την παροχή υπηρεσιών και δεν υπάρχουν αποθέματα απορροφάται από

άλλη επιχείρηση με βάση το Ν. 2166/93 και εφόσον η απορρόφηση της πραγματοποιείται μέσα σε 4 μήνες αλλά πριν όμως συνταχθεί ο ισολογισμός της απορροφούσας επιχείρησης τότε:

α) Οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης που διενεργήθηκαν μετά από την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού της μέχρι την ημερομηνία που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφούμενης επιχείρησης (πχ από 1.1.10- 31.12.10) λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις αυτού του ισολογισμού της απορροφούσας.

β) Οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης που διενεργήθηκαν από την επόμενη της ημέρας που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφούσας επιχείρησης μέχρι και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης (πχ. από 1.1.11 – 30.4.11) θεωρούνται ως πράξεις της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου της απορροφούσας επιχείρησης, δηλαδή της χρήσης 2011.

5.8 Διαδικασία – Διευκρινίσεις για εξαγορές επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93.

Όταν λέμε «εξαγορά επιχείρησης» εννοούμε ότι μια επιχείρηση που λέγεται "εξαγοράζουσα" αποκτά με μεταβίβαση το σύνολο του ενεργητικού και του παθητικού μιας άλλης επιχείρησης που λέγεται "εξαγοραζόμενη" επιχείρηση.

Η εξαγορά γίνεται μετά από λύση της εξαγοραζόμενης επιχείρησης, αλλά πριν ακόμα ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης και διέπεται από τα άρθρα 69-77 και 79 παρ 1 του Ν. 2190/20.

Η εξαγορά είναι μια μορφή απορρόφησης κατά την οποία οι ιδιοκτήτες της απορροφούμενης εταιρίας δεν παίρνουν ποσοστά ή μετοχές από την απορροφούσα (εξαγοράζουσα) εταιρία, αλλά μόνο αντίτιμο σε χρήμα της καθαρής θέσης της επιχείρησης που απορροφάται (εξαγοράζεται). Με άλλα λόγια, οι εταίροι ή οι μέτοχοι της εταιρίας, που εξαγοράζεται και εξαφανίζεται στο εξής, δεν γίνονται μέτοχοι στην εξαγοράζουσα Α.Ε διότι με την εξαγορά μεταβιβάζονται στο σύνολό τους το ενεργητικό και παθητικό της εξαγοραζόμενης εταιρίας και οι ιδιοκτήτες της εξαγοραζόμενης εταιρίας εισπράττουν σε χρήμα το ολικό τίμημα της εξαγοράς που τους αναλογεί (Εγγρ. Υπ. Ανάπτ. Κ2 – 13278/10.10.02, Άρθρο 79 Κ.Ν 2190/20, Εγκ. πολ. 1018/5.2.03).

Ενέργειες εξαγοράς

1. Μετά από απόφαση της εξαγοράζουσας και της εξαγορασμένης επιχείρησης (πχ αποφάσεις από τις Γενικές Συνελεύσεις κλπ) υποβάλλεται κοινή αίτηση προς επιτροπή των Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 για να εκτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία.

Αν η εξαγορά γίνεται με βάση το Ν. 2166/93 τότε δεν εκτιμούνται τα περιουσιακά στοιχεία, αλλά απλώς διαπιστώνεται η λογιστική τους αξία είτε από την επιτροπή του άρθρου 9 είτε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ είτε από Ορκωτούς Ελεγκτές (Εγκ. πολ. 1018/03).

2. Όσα αναφέρονται πιο πάνω και αφορούν τις απορροφήσεις επιχειρήσεων ισχύουν και για τις εξαγορές επιχειρήσεων (απαλλαγές από φόρο κλπ) όσον αφορά την εξαγοράζουσα επιχείρηση. όσον αφορά όμως για τους μετόχους κλπ της εξαγοραζόμενης επιχείρησης, δεν ισχύουν οι απαλλαγές του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2166/93 και επομένως το κέρδος που αποκτούν από την πώληση (εξαγορά) της επιχείρησής τους φορολογείται κανονικά με τις γενικές διατάξεις (Εγκ. πολ. 1018/03) και οι μετοχές τους (αν είναι Α.Ε) αυτόματα ακυρώνονται.

Υπεραξία εξαγοράς

Όταν γίνεται εξαγορά επιχείρησης, τότε συνήθως προκύπτει και κάποια διάφορα μεταξύ του συνολικού τμήματος εξαγοράς και της πραγματικής αξίας που έχουν τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας που εξαγοράζεται. Η διαφορά αυτή θεωρείται «υπεραξία» για την εξαγοράζουσα Α.Ε. και απεικονίζεται στη χρέωση του ισολογισμού 16.00 «υπεραξία επιχείρησης», οπότε αποσβένεται ισόποσα μέσα σε 5 χρήσεις (Εγκ. πολ. 1038/03, 1073758/πολ. 1018/5.2.03, παρ.3 περ.1 της παρ. 2.2.110 του Γ.Λ.Σ) και μετά τα Δ.Λ.Π. σε 20 χρήσεις. Φυσικά η διαφορά αυτή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις ως εισόδημα που δηλώνεται από τους ιδιοκτήτες της εξαγοραζόμενης εταιρίας (Εγκ. πολ. 1018/5.2.03).

Δεν προκύπτει φόρος υπεραξίας στις εξαγορές. Δηλαδή για το αντίτιμο της αξίας εξαγοράς δεν οφείλεται ο φόρος 5% πάνω από την πραγματική αξία των μετοχών της εξαγοραζόμενης Α.Ε (Εγκ. πολ. 1018/5.2.03, άρθρο 13 παρ. 2 Ν.2238/94.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.2166/93-ΕΞΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

6.1 Απώτερος σκοπός του Ν.2166/93.

Με το Ν. 2166/93 ενισχύεται η ιδιωτική πρωτοβουλία για τη δημιουργία μεγάλων επιχειρήσεων ικανών να ανταποκριθούν στα ζητήματα που προκύπτουν από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη (αύξηση παραγωγικότητας, μείωση του κόστους κλπ.). Αμέσως παρακάτω αναπτύσσεται με λεπτομέρεια ο ν.2166/93, με όλα τα οφέλη και τους περιορισμούς, που προκύπτουν από τις συγχωνεύσεις, τις απορροφήσεις κλπ. των επιχειρήσεων.

6.2 Περιπτώσεις συγχώνευσης όπου παρέχονται τα φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης του Ν.2166/93.

Όσες επιχειρήσεις συγχωνεύονται με βάση τα άρθρα 1-5 του Ν.2166/93 έχουν ορισμένες φορολογικές απαλλαγές. Οι απαλλαγές αυτές που χαρακτηρίζονται από το Ν.2166/93 και ως «φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης» παρέχονται στις εξής περιπτώσεις:

1. Όταν συγχωνεύονται επιχειρήσεις, που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών, σε ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Τα ίδια ισχύουν και όταν συγχωνεύονται αστικοί συνεταιρισμοί του Ν.1667/86 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του ίδιου νόμου (άρθρο 1 παρ. 1 Ν.2166/93, Εγκ. Υπ. Οικ. 1032610/13.3.96).

2. Όταν γίνεται απορρόφηση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών (π.χ. ατομική, Ο.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.) από υφιστάμενη ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. (άρθρο 1β Ν. 2166/93). Δηλαδή, είναι δυνατή η απορρόφηση, με βάση το Ν.2166/93, επιχειρήσεων μόνο από υφιστάμενη Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., η οποία έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, όπως πρέπει να συμβαίνει και με τις απορροφούμενες. Η εισφορά από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων μπορεί να γίνει μόνο σε λειτουργούσα Α.Ε., η οποία επίσης πρέπει να έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα (Εγκ. Υπ. Οικ. 1085968/26.7.96).

3. Όταν συγχωνεύονται ανώνυμες εταιρίες σύμφωνα με τα άρθρα 68 παρ. 1 και 79 του Ν. 2190/20, δηλαδή είτε με απορρόφηση μιας

ή περισσότερων Α.Ε. από υφιστάμενη Α.Ε., είτε με εξαγορά μιας ή περισσότερων Α.Ε. από υφιστάμενη Α.Ε.

4. Όταν γίνεται διάσπαση ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με το άρθρο 81 παρ. 1 του Ν. 2190/20 με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται μόνο από υφιστάμενες Α.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1085968/26.7.96). Οι υφιστάμενες Α.Ε. καθώς και οι διασπώμενες Α.Ε. θα πρέπει να έχουν ήδη συντάξει τουλάχιστον από έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα (άρθρο 1 παρ. 1 Ν. 2166/93).

5. Όταν γίνεται εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων από μια επιχείρηση που λειτουργεί και έχει συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό με δωδεκάμηνη ή υπερδωδεκάμηνη χρονική περίοδο. Δηλαδή, δεν είναι δυνατή π.χ. η εισφορά από λειτουργούσα Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ενός ή περισσότερων κλάδων αυτής σε συνιστώμενη Α.Ε. αλλά μόνο σε λειτουργούσα, η οποία μάλιστα θα πρέπει να έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, προϋπόθεση που πρέπει να τηρείται και από την εισφέρουσα τον κλάδο (ή τους κλάδους) Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1085968/πολ. 1216/26.7.96, άρθρο 7 Ν. 2386/96). Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση εισφοράς σύμφωνα με το Ν. 2166/93, ενός ή περισσότερων τμημάτων Α.Ε. σε άλλη Α.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. Πολ. 1216/96).\

6. Συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών του Ν.1667/86 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του ίδιου αυτού νόμου. Επιπρόσθετα οι επιχειρήσεις των πιο πάνω περιπτώσεων που συγχωνεύονται ή απορροφούνται κλπ. καθώς και αυτές που τις απορροφούν θα πρέπει να τηρούν οπωσδήποτε βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και να έχουν συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Αν η εταιρία που συγχωνεύεται είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. για τα αποτελέσματα και τον ισολογισμό της συγχώνευσης κλπ. πρέπει να προβεί στις νόμιμες δημοσιεύσεις (Υπ. Εμπ. Κ2-8760/93).

6.3 Εισφερόμενο κεφάλαιο – Μεταφορά ζημιάς.

Οι παραπάνω μετασχηματισμοί (συγχωνεύσεις, απορροφήσεις κλπ.) για να πραγματοποιηθούν με βάση το Ν. 2166/93, θα πρέπει πρώτα να αποφασίσουν τα αρμόδια όργανά τους για τον μετασχηματισμό τους (π.χ. απόφαση Γ.Σ. σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. κλπ.) και στη συνέχεια να συνταχθούν ισολογισμοί (και απογραφές) των επιχειρήσεων αυτών που συγχωνεύονται κλπ., με σκοπό τον μετασχηματισμό αυτό με ημερομηνία πάντα το χρόνο που αποφάσισαν τα αρμόδια όργανα για τον μετασχηματισμό τους.

Στη συνέχεια, όταν πρόκειται για συγχώνευση επιχειρήσεων, τότε γίνεται ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται στους ισολογισμούς που συντάχθηκαν με σκοπό τη συγχώνευσή τους και τα ενοποιημένα αυτά στοιχεία τους μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού έναρξης της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση των επιχειρήσεων αυτών. Η παραπάνω απογραφή και ο ισολογισμός καταχωρούνται υποχρεωτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τη συγχωνευόμενη ή απορροφούμενη επιχείρηση, διότι ο ισολογισμός αυτός αποτελεί και τον ισολογισμό λήξης της συγχωνευόμενης κλπ. επιχείρησης. Ο ίδιος ισολογισμός και η απογραφή καταχωρούνται ως απογραφή και ως ισολογισμός έναρξης στην εταιρία που ιδρύεται από το σχηματισμό αυτό. Όλες οι πράξεις που γίνονται μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού αυτού (σύσταση της νέας εταιρίας) θεωρείται ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρίας και κατά συνέπεια όλες οι πράξεις αυτές μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας αμέσως μετά τη σύσταση αυτής. Όταν ολοκληρώνονται οι διαδικασίες του μετασχηματισμού δεν ξανασυντάσσεται ισολογισμός (απαγορεύεται), άσχετα αν ο μετασχηματισμός αυτός ολοκληρώνεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης. Δηλαδή, ακόμα και στην περίπτωση που η διαδικασία του μετασχηματισμού αυτού διαρκέσει και μετά τις 31.12 που είναι η τελευταία μέρα της διαχειριστικής δωδεκάμηνης περιόδου (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/πολ. 1080/5.4.94). Οι συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις για τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) τους που προκύπτουν μέχρι την κατάρτιση του ισολογισμού μετασχηματισμού υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 4 μήνες και 10 μέρες αν είναι Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμοί (άρθρο 107 παρ. 1 Ν. 2238/94) και μέσα σε 3,5 μήνες αν είναι ατομικές επιχειρήσεις ή προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.) (άρθρο 64 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Η επιχείρηση που εισφέρει κλάδο ή τμήμα και εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα που απομένει μετά από την εισφορά του κλάδου αυτού, τότε η επιχείρηση αυτή δεν συντάσσει ισολογισμό μετασχηματισμού, αλλά, κατά χρόνο που θα ορισθεί ως χρόνος εισφοράς, συντάσσει απογραφή μόνο για τα στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού) του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και με βάση αυτήν συντάσσει, στη συνέχεια, αθεώρητη λογιστική κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση μόνο του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος. Η παραπάνω απογραφή που καταχωρείται στη λογιστική κατάσταση θα πρέπει, στη συνέχεια, να καταχωρηθεί στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από την επιχείρηση που εισφέρει τον αντίστοιχο κλάδο ή τμήμα. Οι πράξεις που

λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία σύνταξης της απογραφής και οι οποίες αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο ή το τμήμα θα παρακολουθούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας που απορροφά τον κλάδο ή το τμήμα αυτό. Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το άθροισμα των εταιρικών ή μετοχικών κεφαλαίων των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται όταν πρόκειται για συγχωνεύσεις επιχειρήσεων και όχι η καθαρή θέση αυτών. Στις περιπτώσεις που εισφέρεται κλάδος ή τμήμα, ως εισφερόμενο κεφάλαιο στη λειτουργούσα εταιρία θεωρείται η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του κλάδου ή του τμήματος που εισφέρεται. Οι μετοχές (που μπορεί να είναι ονομαστικές ή ανώνυμες) ή τα μερίδια (αν πρόκειται για Ε.Π.Ε.) της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση μπορούν να μεταβιβαστούν χωρίς κανένα περιορισμό. Όταν συγχωνεύονται επιχειρήσεις ή όταν απορροφάται επιχείρηση με βάση το Ν. 2166/93, τότε η ζημία της συγχωνευόμενης ή της απορροφούμενης επιχείρησης δεν συμψηφίζεται με κέρδη της νέας εταιρίας που προέρχεται από το μετασχηματισμό αυτό (άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 3522/06).

Παράδειγμα υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την απορροφούμενη ή συγχωνευόμενη εταιρία.

Αν η απορροφούμενη ή η συγχωνευόμενη εταιρία συντάξει ισολογισμό μετασχηματισμού με ημερομηνία 31.12.08 και αν η απόφαση για έγκριση της συγχώνευσης εκδοθεί με ημερομηνία μέσα στο 2010, τότε τ' αποτελέσματα από 1.1.09 και μετά και μέχρι την ολοκλήρωση της συγχώνευσης ή απορρόφησης θα μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της απορροφούσας ή της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή για να φορολογηθούν στ' όνομά της. Με άλλα λόγια, η απορροφούμενη ή η συγχωνευόμενη επιχείρηση δεν θα υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2009 (Εγκ. 1041973/08). Αν όμως ο μετασχηματισμός αυτός δεν ολοκληρωθεί μέσα στο 2010, τότε η απορροφούμενη εταιρία θα πρέπει να υποβάλει δηλώσεις και για τις δύο χρήσεις 2009 και 2010 που θα έχουν παρέλθει με τις προσαυξήσεις που προβλέπονται για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης (Εγκ. Υπ. Οικ. 1041973/08).

Με αποφάσεις των εταίρων ή γενικών συνελεύσεων των μετόχων των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται (απορροφούνται ή συγχωνεύονται κλπ.) μπορεί να καθορίζεται η σχέση συμμετοχής αυτών στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας. Δηλαδή, οι διαχειριστές και τα Διοικητικά Συμβούλια θα πρέπει να προσδιορίσουν την πραγματική αξία των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων και με βάση αυτής την ανταλλαγή των μεριδίων ή των μετοχών με αυτά της νέας εταιρίας. Με

άλλα λόγια, η σχέση ανταλλαγής των μεριδίων ή των μετοχών της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης με τα μερίδια ή τις μετοχές της νέας εταιρίας, καθορίζεται ή με βάση το λογιστικό κεφάλαιο ή με βάση την πραγματική αξία του κεφαλαίου (είναι θέμα συμφωνίας και απόφασης των επιχειρήσεων αυτών που συμμετέχουν στις συγχωνεύσεις κλπ.).

Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας που προέρχεται από απορρόφηση ή συγχώνευση κλπ. δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ποσό 150.000 ευρώ όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε., ούτε μικρότερο από 300.000 ευρώ όταν πρόκειται για Α.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1048923/πολ. 1113/16.4.98, Εγκ. πολ. 1286/6.12.00, πολ. 1106/01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01). Αν είναι μικρότερο τότε με τη διαφορά γίνεται αύξηση σε μετρητά είτε από τους παλαιούς εταίρους είτε από νέους εταίρους ή μετόχους.

Από την ημερομηνία που συντάσσονται οι ισολογισμοί με σκοπό τη συγχώνευση ή απορρόφηση κλπ. και μετά, όλες οι πράξεις που διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρίας που προέρχεται από το μετασχηματισμό αυτό. Για το λόγο αυτό, μόλις συσταθεί η νέα εταιρία και μετά τις εγγραφές της κάλυψης του κεφαλαίου που γίνονται στα βιβλία της, μεταφέρονται τα παραπάνω ποσά με συγκεντρωτικές εγγραφές από τα βιβλία των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στα βιβλία της νέας εταιρίας.

Ζημίες από ακύρωση ιδίων μετοχών λόγω απορρόφησης εταιρίας

1. Όταν η εταιρία «B», που απορροφάται από την Α.Ε. «A», παρουσιάζει στη χρέωση του λογαριασμού της 18 «Συμμετοχές» π.χ. το ποσό 40.000 ευρώ που εκφράζει την αξία που έχουν οι μετοχές που απόκτησε από την Α.Ε. «A», τότε αν οι μετοχές αυτές που ακυρώνονται από τη «A» λόγω απορρόφησης της «B» (θεωρούνται ως ίδιες μετοχές, άρθρα 16 και 75 Ν. 2190/20) έχουν αξία π.χ. 25.000 ευρώ, η διαφορά 15.000 ευρώ (40.000-25.000=15.000 ευρώ) θεωρείται ζημία (λογ. 81.00) και δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της απορροφούσας Α.Ε. «A» (άρθρο 20 Ν. 3756/09).

2. Όταν η Α.Ε. «A», που απορροφά την εταιρία «B», παρουσιάζει στη χρέωση του λογαριασμού της 18 «Συμμετοχές» π.χ. το ποσό 40.000 ευρώ που εκφράζει την αξία που έχουν οι μετοχές που απόκτησε από την εταιρία «B», τότε αν οι μετοχές αυτές που ακυρώνονται λόγω απορρόφησης της «B» έχουν λογιστική αξία π.χ. 25.000 ευρώ, η διαφορά 15.000 ευρώ (40.000-25.000=15.000 ευρώ) θεωρείται υπεραξία και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε. «A», μπορεί όμως το ποσό 15.000 ευρώ να μειώσει το «αποθεματικό από χρεόγραφα» ή τη «διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» ή το «αποθεματικό από δωρεάν μετοχές» κ.τ.λ. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/πολ. 1080/94, 1021578/πολ. 1039/03).

6.4 Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 στις συγχωνεύσεις ή απορροφήσεις επιχειρήσεων.

Οι κυριότερες απαλλαγές που προβλέπονται από το Ν. 2166/93 είναι οι εξής:

1. Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων για το εισφερόμενο κεφάλαιο από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις. Δηλαδή, σε περίπτωση συγχώνευσης Ο.Ε. ή Ε.Ε. κλπ. σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε., δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, εφόσον δεν προκύπτει διαφορά κεφαλαίου. Αντίθετα, σε περίπτωση συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων στη διαφορά του κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. που προκύπτει από τη συγχώνευση της ατομικής επιχείρησης. Δηλαδή, σε περίπτωση συγχώνευσης το κεφάλαιο της τυχόν ατομικής επιχείρησης υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%, όχι όμως και το εταιρικό κεφάλαιο της Ο.Ε., της Ε.Ε. κλπ. Η παραπάνω απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ισχύει σήμερα και για τις αντίστοιχες συγχωνεύσεις που γίνονται και με βάση τις γενικές διατάξεις (Εγκ. πολ. 1388/28.12.01).

2. Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή καταλαμβάνει τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στη κυριότητα των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται ή απορροφούνται κατά το χρόνο που γίνεται ο μετασχηματισμός και παρέχεται για όλα τα ακίνητα που ανήκουν στις επιχειρήσεις αυτές, άσχετα αν χρησιμοποιούνταν από τις ίδιες επιχειρήσεις ή ήταν μισθωμένα σε τρίτους κατά το χρόνο του μετασχηματισμού (δηλαδή της συγχώνευσης ή της απορρόφησης κλπ.).

3. Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζομένων αυτοκινήτων (Δ.Χ. ή Ι.Χ.).

Επιπλέον στις περιπτώσεις συγχώνευσης ή απορρόφησης κλπ. επιχειρήσεων, αν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν ακίνητα, τότε θα πρέπει για κάθε ακίνητο να υποβληθεί δήλωση φόρου μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), η οποία θα επισυναφθεί στο συμβόλαιο. Στη δήλωση αυτή αναγράφεται ως δηλωθείσα αξία η λογιστική αξία που προκύπτει από την έκθεση της Δ.Ο.Υ. ή του Ορκωτού Ελεγκτή κλπ. Οι επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται, δηλαδή οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται, απορροφούνται κλπ., μπορούν με αίτησή τους προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ζητήσουν τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου για το σκοπό του μετασχηματισμού και του ελέγχου του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων κατά την ημερομηνία της μετάταξης. Με την αίτηση αυτή συνυποβάλλονται:

1. Αντίγραφο του ισολογισμού που έχει συνταχθεί για το σκοπό του μετασχηματισμού,

2. Αντίγραφο της απόφασης του αρμόδιου οργάνου της (π.χ. του Δ.Σ., του διαχειριστού κλπ.) που θα αναφέρονται τα εξής στοιχεία: Η μορφή μετασχηματισμού (π.χ. συγχώνευση, εισφορά κλάδου κλπ), τα πλήρη στοιχεία της επιχείρησης (ή των επιχειρήσεων) με την οποία συγχωνεύεται ή στην οποία εισφέρει κλάδο της ή από την οποία απορροφάται η ίδια κλπ. (επωνυμία, διεύθυνση, αντικείμενο εργασιών, Α.Φ.Μ., αρμόδια Δ.Ο.Υ.). Σε περίπτωση απορρόφησης επιχειρήσεων από Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή εισφορά κλάδου ή τμήματος επιχείρησης σε Α.Ε., η πιο πάνω αίτηση υποβάλλεται μόνο από την απορροφούμενη επιχείρηση ή την επιχείρηση που εισφέρει κλάδο ή τμήμα αυτής, διότι στην απορροφούσα Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. (ανάλογα) δεν γίνεται διαπίστωση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού κοινοποιείται από τη Δ.Ο.Υ. προς την αιτούσα, μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία της υποβολής της αίτησης ή μέσα σε 6 μήνες, όταν πρόκειται για εξαιρετικούς λόγους (π.χ. λόγω μεγέθους επιχείρησης, ύπαρξη παραβάσεων, επισχεθέντα βιβλία κλπ.). Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. γίνεται μόνο στις εκκρεμείς φορολογικές δηλώσεις και όχι για την τρέχουσα χρήση, διότι για τη χρήση αυτή που λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός δεν έχει υποβληθεί ακόμα η φορολογική δήλωση.

Μετά τον έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. συντάσσεται έκθεση για την κάθε μια από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις ξεχωριστά. Στη συνέχεια, χορηγείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση πιστοποιητικό, με το οποίο πιστοποιείται ότι «τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που εμφανίζονται στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης και η αξία αυτών που εμφανίζεται στον ισολογισμό προκύπτει από τα δεδομένα της απογραφής». Το πιστοποιητικό αυτό, μαζί με αντίγραφο του ισολογισμού μετασχηματισμού θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. για την ακρίβειά του θα χρησιμοποιήσουν οι επιχειρήσεις για την παραπέρα διαδικασία του μετασχηματισμού. Κάθε επιχείρηση που μετατάσσεται θα πρέπει να έχει το δικό της πιστοποιητικό και αντίγραφο του ισολογισμού.

Οι επιχειρήσεις που μετατάσσονται μπορεί να μην ζητήσουν τη διενέργεια ελέγχου από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις αυτές να ζητήσουν τη διενέργεια ελέγχου και διαπίστωσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων με ημερομηνία την ημέρα που μετατάσσονται από Ορκωτό Ελεγκτή ή από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 (άρθρο 3 παρ. 2 Ν. 2166/93). Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής ή η Επιτροπή του άρθρου 9 θα χορηγήσει στην επιχείρηση που μετατάσσεται το παραπάνω πιστοποιητικό και θα θεωρήσει τον ισολογισμό για το σκοπό του μετασχηματισμού.

Σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/93 τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς νόμους Ν.Δ. 4002/1959, Ν. 289/1976, Ν. 2601/98, Ν.1828/1989, Ν. 1882/1990, και Ν. 1892/1990, ισχύουν και για τις νέες εταιρίες που προκύπτουν από τους μετασχηματισμούς, κατά το μέτρο φυσικά που οι επιχειρήσεις αυτές δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών. Δηλαδή, οι νέες εταιρίες έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν π.χ. αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 2601/98 για την ακάλυπτη αξία επενδύσεων του νόμου αυτού που ενδεχόμενα υφίσταται κατά το χρόνο του μετασχηματισμού, αλλά έχουν όμως και την υποχρέωση να καλύπτουν με επενδύσεις τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων π.χ. του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 τα οποία ενδεχόμενα έχουν σχηματιστεί από τις σχηματιζόμενες επιχειρήσεις μέσα στα χρονικά όρια που ορίζει ο νόμος κλπ.

Οι αφορολόγητες κρατήσεις από τα κέρδη ή τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά από τα μη διανεμόμενα κέρδη που υφίστανται στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, εφόσον μεταφέρονται και εμφανίζονται αυτούσια σε ειδικούς λογαριασμούς στη νέα εταιρία, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

6.5 Το ελάχιστο όριο κεφαλαίου όταν εισφέρονται ένας ή περισσότεροι κλάδοι ή τμήματα από λειτουργούσα επιχείρηση .

Σε περίπτωση εισφοράς από λειτουργούσα Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ενός ή περισσότερων κλάδων αυτής σε λειτουργούσα Α.Ε., το μετοχικό κεφάλαιο μετά την εισφορά ακόμα της εταιρίας που απορροφά τον κλάδο, δεν μπορεί αν είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το ποσό 300.000 ευρώ και το κεφάλαιο της εισφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης δεν μπορεί να είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το ελάχιστο όριο κεφαλαίου που είναι 4500 ευρώ για τις Ε.Π.Ε. και 60.000 ευρώ για τις Α.Ε. (άρθρο 11 παρ. 9 Ν. 2579/98, Εγκ. πολ. 1286/00, πολ. 1106/01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01). Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσότερων τμημάτων Α.Ε. σε άλλη λειτουργούσα Α.Ε. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή, το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. που απορρόφησε τον κλάδο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 60.000 ευρώ, επίσης μετά την εισφορά. Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας, αν πρόκειται για Ε.Π.Ε., δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 150.000 ευρώ (άρθρο 11 παρ.8 Ν. 2579/98, Εγκ. πολ. 1286/6.12.00). Η συγχώνευση μπορεί ν' ακυρωθεί και να μην ολοκληρωθεί εφόσον το παραπάνω κατώτερο όριο κεφαλαίου δεν μπορεί να καλυφτεί ή εφόσον κριθεί σκόπιμο για οποιονδήποτε άλλο λόγο, οπότε τίθεται φυσικά και θέμα επιβολής σε βάρος τους των προβλεπόμενων κυρώσεων.

6.6 Άλλες διατάξεις, οι οποίες διατηρούνται μετά την εφαρμογή του Ν. 2166/93.

Με την εφαρμογή του Ν. 2166/93 δεν θίγονται οι διατάξεις:

1. Του άρθρου 51 παρ. 1, 2, 3, 5 και 7 και των άρθρων 53 έως 55 του Ν. 3190/1995 «Περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης» και

2. Των παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 8, του άρθρου 9 και των άρθρων 69 και 89 του Κ.Ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιριών», όπως ισχύουν, πλην των περιπτώσεων που ορίζονται ειδικά με τις διατάξεις του παρόντος (π.χ. μη αποτίμηση των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20 κλπ.).

Η ισχύς των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ Α' 217) παρατείνεται από την ημερομηνία λήξης της μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2011 (άρθρο 79 παρ. 1 Ν. 3746/09). Κατά το χρόνο ισχύος του Ν.Δ. 1297/1972 και προς το σκοπό μετασχηματισμού, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν ή τη διαδικασία μετασχηματισμού του Ν.Δ. 1297/72 ή τη διαδικασία του παρόντος νόμου 2166/93.

6.7 Διάρκεια πρώτης διαχειριστικής περιόδου της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση (ή απορρόφηση κλπ.) με βάση το Ν. 2166/93 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/πολ. 1131/9.5.95).

Η εταιρία, που προέρχεται από τη συγχώνευση (απορρόφηση κλπ.), υποχρεούται να κλείσει την πρώτη διαχειριστική της περίοδο στις 30.6 ή στις 31.12 του έτους μέσα στο οποίο έχει ολοκληρωθεί η συγχώνευση, εφόσον μία τουλάχιστον από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται κατά το παρελθόν έκανε χρήση του δικαιώματος για υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Αν όμως καμία από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται δεν είχε ασκήσει κατά το παρελθόν το δικαίωμα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, τότε η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση μπορεί να έχει διάρκεια μέχρι 24 μήνες μετρούμενες από την ημερομηνία σύνταξης των ισολογισμών της συγχώνευσης που θεωρείται και ως ημερομηνία έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της νέας αυτής εταιρίας (φυσικά ή διαχειριστική περίοδος λήγει ή στις 31.12 ή στις 30.6). Δηλαδή, η εταιρία που απορροφά εξακολουθεί να υπάρχει ως απορροφούσα εταιρία και μετά την απορρόφηση, οπότε την ημέρα που λαμβάνεται η απόφαση της απορρόφησης δεν συντάσσει ισολογισμό, αλλά κανονικά στο τέλος της χρήσης, φυσικά μαζί και με τα στοιχεία των άλλων επιχειρήσεων που απορροφά (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95)

Παράδειγμα προσδιορισμού της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση (ή απορρόφηση κλπ.)

Μια Ο.Ε. και μία Ε.Π.Ε. συγχωνεύονται σε Α.Ε. και οι ισολογισμοί για την συγχώνευση αυτή συντάσσονται με ημερομηνία 30.8.2010, η οποία θεωρείται κατά συνέπεια και ως ημερομηνία έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για την Α.Ε. Η συγχώνευση αυτή ολοκληρώνεται και η Α.Ε. παίρνει Μ.Α.Ε. από το Υπουργείο Εμπορίου στις 15.1.2011.

Ζητείται: Να καθοριστεί η ημερομηνία στην οποία θα μπορεί η Α.Ε. να κλείσει τον πρώτο της ισολογισμό.

Λύση:

1. Αν κάποια από τις Ο.Ε. ή Ε.Π.Ε. είχε ασκήσει στο παρελθόν το δικαίωμα της υπερδωδεκάμηνης χρήσης, τότε η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να κλείσει τον πρώτο της ισολογισμό ή στις 30.6.2011 (10 μήνες) ή στις 31.12.2011 (16 μήνες μετρούμενες φυσικά από 30.8.2010).

2. Αν καμία από τις Ο.Ε. και Ε.Π.Ε. δεν είχε ασκήσει στο παρελθόν το δικαίωμα της υπερδωδεκάμηνης χρήσης, τότε η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να κλείσει τον πρώτο της ισολογισμό ή στις 30.6.2011 (10 μήνες) ή στις 31.12.2011 (16 μήνες) ή στις 30.6.2012 (22 μήνες).

6.8 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση ή απορρόφηση κλπ. όσον αφορά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/πολ. 1131/9.5.95)

Αν μία τουλάχιστον από τις επιχειρήσεις εκείνες που συγχωνεύονται ή απορροφούνται ή που εισφέρουν κλάδο ή τμήματος σε Α.Ε. είχαν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο αποθήκης, τότε και η νέα εταιρία που προκύπτει από τη συγχώνευση ή από την απορρόφηση άλλης επιχείρησης ή από τον κλάδο ή τμήμα, υποχρεούται και αυτή στην τήρηση βιβλίου αποθήκης από την ημέρα που συντάσσονται οι ισολογισμοί των επιχειρήσεων με σκοπό την συγχώνευση κλπ., δηλαδή από την έναρξη της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της νέας εταιρίας. Όταν μια από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται ή απορροφούνται κλπ. είχε υπερβεί μία φορά (την προηγούμενη χρονιά) το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε και η νέα εταιρία που προέρχεται από αυτές θεωρείται ότι έχει ξεπεράσει και αυτή μία φορά το όριο αποθήκης και θα υποχρεωθεί στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, αφού υπερβεί στη δεύτερη αυτή συνεχόμενη χρονιά το όριο τήρησης αποθήκης. Δηλαδή, από τη νέα (τρίτη) διαχειριστική περίοδο που ακολουθεί τη δεύτερη υπέρβαση του ορίου θα τηρεί υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης. Αν η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρίας είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες, τότε γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων της περιόδου αυτής σε

ετήσια ακαθάριστα έσοδα. Επίσης, αν η τελευταία διαχειριστική περίοδος των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται ή απορροφούνται κλπ. (παλιές επιχειρήσεις) δεν είναι δωδεκάμηνη, τότε λαμβάνεται υπόψη η επιχείρηση με τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα τα οποία ανάγονται σε ετήσια.

Παράδειγμα προσδιορισμού της υποχρέωσης για τήρηση βιβλίου αποθήκης της εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση

Μία Ο.Ε. και μία Ε.Π.Ε., που ασχολούνται με το χονδρεμπόριο μετατρέπονται σε Α.Ε. με ημερομηνία 31.10.2010. Στην προηγούμενη χρήση 2009, η Ο.Ε. είχε πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα 5.100.000 ευρώ και η Ε.Π.Ε. 800.000 ευρώ (το όριο αποθήκης για τη χρήση αυτή είναι 5.000.000 ευρώ). Από 1.1 - 31.10.10 τα ακαθάριστα έσοδα της Ο.Ε. είναι 730.000 ευρώ και της Ε.Π.Ε. 4.500.000 ευρώ (όριο αποθήκης και για τη χρήση 2010 είναι 5.000.000 ευρώ). Η μετατροπή ολοκληρώθηκε στις 28.2.2011 και η Α.Ε. κλείνει τον πρώτο της ισολογισμό με ημερομηνία 31.12.2011.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, να προσδιοριστούν οι υποχρεώσεις της Α.Ε. για το βιβλίο αποθήκης.

Λύση:

Στην προηγούμενη χρήση 2009 η Ο.Ε. είχε ακαθάριστα έσοδα 5.100.000 ευρώ (όριο 5.000.000 ευρώ), δηλαδή είχε υπερβεί το όριο για την τήρηση αποθήκης. Κατά συνέπεια και η Α.Ε. θεωρείται ότι υπερέβη το όριο αποθήκης μία φορά. Για το χρονικό διάστημα από 1.1.10 – 31.10.10 η Ε.Π.Ε. έχει (σε σύγκριση με την Ο.Ε.) τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα που είναι 4.500.000 ευρώ. Στο διάστημα αυτό οι μήνες είναι 10 και η αναγωγή σε ετήσια έσοδα γίνεται ως εξής:

$4.500.000 * 12 \text{ μήνες} / 10 \text{ μήνες} = 5.400.000 \text{ ευρώ}$ (υπέρβαση του ορίου αποθήκης που είναι 5.000.000 ευρώ). Αυτό σημαίνει ότι και η Α.Ε. ξεπέρασε για δεύτερη συνεχόμενη φορά το όριο αποθήκης. Κατά συνέπεια, η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη από 1.11.10 και μετά να τηρεί βιβλίο αποθήκης. Επειδή όμως η συγχώνευση ολοκληρώθηκε από 1.11.10 – 28.2.11 για λογαριασμό φυσικά της Α.Ε. και από 1.3.11 που ολοκληρώθηκε η συγχώνευση και μετά, το βιβλίο αποθήκης θα τηρείται κανονικά από την ίδια την Α.Ε.

Επιπλέον, όταν η επιχείρηση που συγχωνεύεται ή απορροφάται κλπ. είχε το ίδιο αντικείμενο εργασιών με τη νέα εταιρία που προέρχεται από το σχηματισμό και είχε λάβει απόφαση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων που ρύθμιζε θέματα βιβλίου αποθήκης και βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου, τότε οι ρυθμίσεις της απόφασης αυτής για το χρόνο που ορίζεται από αυτήν, μεταφέρονται και έχουν εφαρμογή και για τις

αντίστοιχες υποχρεώσεις της νέας εταιρίας (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95). Σε περίπτωση που η απόφαση για τη συγχώνευση γίνει μετά από τις 31.7 ή τις 31.1 (που είναι σύμφωνα με το άρθρο του Κ.Β.Σ. οι τελευταίες προθεσμίες στα αντίστοιχα εξάμηνα για την υποβολή αιτήσεων ρύθμισης θεμάτων βιβλίου αποθήκης και βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου), τότε μπορεί να υποβάλλει η εταιρία που προέρχεται από την συγχώνευση τη σχετική αίτηση μέχρι και την επομένη της ημερομηνίας των ισολογισμών συγχώνευσης (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95).

Επίσης, όταν η επιχείρηση που μετατρέπεται ή που συγχωνεύεται ή που απορροφάται είχε το ίδιο αντικείμενο εργασιών με τη νέα εταιρία που προέρχεται από το μετασχηματισμό αυτό, τότε σε περίπτωση που η επιχείρηση η οποία μετατράπηκε ή συγχωνεύτηκε κλπ. είχε λάβει απόφαση από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων για θέματα βιβλίου αποθήκης και παραγωγής – κοστολογίου ή για έκδοση θεωρημένων αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής κλπ., τότε η απόφαση αυτή, για το χρόνο που ορίζεται από αυτήν, μεταφέρεται και έχει εφαρμογή για τις αντίστοιχες υποχρεώσεις της νέας εταιρίας που προέρχεται από το μετασχηματισμό αυτό (Εγκ. Υπ. Οικ. πολ. 1131/9.5.95, 1075329/27.8.99).

6.9 Μέχρι πότε μπορούν να εκδίδουν στοιχεία με το παλιό τους Φ.Π.Α. οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται και για ποια τιμολόγια υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις (Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/πολ. 1131/9.5.95).

Από την ημερομηνία που οι επιχειρήσεις συντάσσουν τους ισολογισμούς τους με σκοπό την συγχώνευση και μέχρι την ημέρα που η νέα εταιρία αποκτά τη νομική της προσωπικότητα τα στοιχεία (τιμολόγια κλπ.) εκδίδονται όλα στο όνομα της καθεμιάς από τις παλιές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τις συναλλαγές και καταχωρούνται φυσικά κανονικά στα βιβλία τους. Στη συνέχεια, μόλις ολοκληρωθεί η διαδικασία της συγχώνευσης, μεταφέρονται με συγκεντρωτικές εγγραφές οι καταχωρήσεις αυτές στα βιβλία της νέας εταιρίας. Από την ημέρα που η νέα εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα και μέχρι 30 μέρες το αργότερο, μπορεί ακόμα να εκδίδονται τα στοιχεία με το όνομα και το Α.Φ.Μ. των παλιών επιχειρήσεων, αλλά τα στοιχεία αυτά όμως θα πρέπει να καταχωρούνται απευθείας στα βιβλία της νέας εταιρίας (και όχι στις παλιές επιχειρήσεις).

Στη συνέχεια, όσα στοιχεία εκδόθηκαν με Α.Φ.Μ. των παλιών επιχειρήσεων (άσχετα σε ποια λογιστικά βιβλία καταχωρήθηκαν) θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της αντίστοιχης παλιάς επιχείρησης και όσα εκδόθηκαν με το Α.Φ.Μ. της νέας εταιρίας

θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της νέας εταιρίας.

6.10 Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν τόσο τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται όσο και την εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή (Εγκ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95).

Η ημερομηνία με την οποία συντάσσονται οι ισολογισμοί για τη συγχώνευση θεωρείται και ως ημερομηνία παύσης των εργασιών για τις παλιές επιχειρήσεις καθώς και ως ημερομηνία έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για τη νέα εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση. Με δεδομένο λοιπόν το γεγονός αυτό, οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται καθώς και η νέα εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή έχουν τις εξής υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α.

Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν τις παλιές επιχειρήσεις που συγχωνεύονται

1. Οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται σε νέα εταιρία υποχρεούται να συμπληρώσουν η καθεμία χωριστά την τελευταία τους περιοδική δήλωση και να την υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 20 μέρες μετρούμενες από την επόμενη της ημερομηνίας σύνταξης των ισολογισμών της συγχώνευσης, απορρόφησης κλπ.

2. Μέσα σε 130 μέρες μετρούμενες από την επόμενη της ημερομηνίας σύνταξης των ισολογισμών της συγχώνευσης συντάσσονται από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται οι αντίστοιχες εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α.

3. Από την ημέρα σύνταξης των ισολογισμών συγχώνευσης (απορρόφησης κλπ.) και μέχρι την ημέρα που ολοκληρώνεται η διαδικασία της συγχώνευσης, οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται συμπληρώνουν κανονικά, η καθεμία από αυτές, τις μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις και τις υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. Για το μήνα όμως εκείνο, μέσα στον οποίο η νέα εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση παίρνει Α.Φ.Μ., οι παλιές επιχειρήσεις που συγχωνεύονται δεν συμπληρώνουν ούτε και υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση, διότι την υποχρέωση αυτή την έχει πλέον καινούργια εταιρία.

4. Για τις περιοδικές δηλώσεις που συμπληρώνουν οι παλιές επιχειρήσεις και οι οποίες δηλώσεις αφορούν το χρονικό διάστημα από τη σύνταξη των ισολογισμών της συγχώνευσης και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία της συγχώνευσης, οι παλιές αυτές επιχειρήσεις δεν υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., διότι το χρονικό αυτό διάστημα συμπεριλαμβάνεται στην πρώτη

εκκαθαριστική δήλωση που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. από την καινούργια εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή.

Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν την καινούργια εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση

1. Για τη νέα εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση, ως πρώτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. την οποία συμπληρώνει, θεωρείται αυτή που αναφέρεται στο μήνα εκείνο μέσα στον οποίο πήρε Α.Φ.Μ. π.χ. αν η εταιρία που προέρχεται από συγχώνευση πάρει Α.Φ.Μ. στις 18.9.11, τότε για το μήνα Σεπτέμβριο συμπληρώνει την πρώτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια την υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 20.10.11.

2. Το χρονικό διάστημα που περιλαμβάνεται από την ημέρα σύνταξης των ισολογισμών συγχώνευσης των παλαιών επιχειρήσεων μέχρι και την ημέρα σύνταξης του πρώτου ισολογισμού της καινούργιας εταιρίας που προήλθε από τη συγχώνευση, θεωρείται ολόκληρο το χρονικό αυτό διάστημα ως τμήμα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου για την καινούργια εταιρία. Μετά από τη λήξη της πρώτης αυτής διαχειριστικής περιόδου, η καινούργια εταιρία, που προέρχεται από τη συγχώνευση, υποβάλλει για την πρώτη διαχειριστική περίοδο μία και μόνο εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. και σε χρονικό διάστημα μέσα σε 130 μέρες. Δηλαδή, στην εκκαθαριστική αυτή δήλωση συμπεριλαμβάνονται και όλες οι πράξεις που πραγματοποίησαν οι συγχωνευόμενες παλιές επιχειρήσεις για λογαριασμό της προερχόμενης από τη συγχώνευση καινούργιας εταιρίας στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου σύνταξης των ισολογισμών της συγχώνευσης και του χρόνου ολοκλήρωσης της συγχώνευσης.

Όταν συμπληρώνεται η παραπάνω εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. τότε, για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την ημέρα σύνταξης των ισολογισμών συγχώνευσης και μέχρι την ημέρα που ολοκληρώνεται η συγχώνευση, γίνονται οι εξής ενέργειες.

1. Όπως αναφέρεται και πιο πάνω, οι παλιές επιχειρήσεις που συγχωνεύονται συμπληρώνουν οι καθεμία χωριστά, για ολόκληρο το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημέρας σύνταξης των ισολογισμών συγχώνευσης και της ημέρας ολοκλήρωσης της συγχώνευσης, μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. τις οποίες και υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τους. Οι περιοδικές αυτές δηλώσεις περιέχονται στη νέα εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση και συνυποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. της νέας εταιρίας.

Με άλλα λόγια, ο λογιστής της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση, συμπληρώνει περιοδικές δηλώσεις για ολόκληρη την πρώτη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή και για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από το χρόνο σύνταξης των ισολογισμών συγχώνευσης μέχρι και το χρόνο που ολοκληρώνεται η συγχώνευση. Για το διάστημα που οι περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονταν από τις παλιές επιχειρήσεις που συγχωνεύονται, ο λογιστής της νέας εταιρίας συμπληρώνει καινούργιες περιοδικές δηλώσεις συμπεριλαμβάνοντας τα ποσά από τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις όλων των παλιών επιχειρήσεων. Στη συνέχεια, φωτοτυπίες από τις περιοδικές αυτές δηλώσεις καθώς και από τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις των παλιών επιχειρήσεων συνυποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. μαζί με τη πρώτη εκκαθαριστική δήλωση της καινούργιας εταιρίας που συνήθως είναι υπερδωδεκάμηνη.

2. Η διαδικασία υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων (listing) από επιχειρήσεις που συγχωνεύονται, περιγράφεται αναλυτικά στη σελίδα 93 του βιβλίου.

3. Μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. συνυποβάλλεται και μία κατάσταση επιχειρήσεων που μετασχηματίστηκαν σε δύο αντίτυπα. Η κατάσταση αυτή δίνεται δωρεάν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Παράδειγμα απορρόφησης Α.Ε. από άλλη Α.Ε., η οποία κατέχει το 100% των μετοχών της απορροφούμενης

Η Α.Ε. «Α» πρόκειται να απορροφήσει την Α.Ε. «Β». Η «Α» κατέχει το 100% των μετοχών της «Β» που τις απεικονίζει στο λογ. 18 του πάγιου ενεργητικού της ως «συμμετοχές» με το ποσό 1.000.000 ευρώ. Αν το μετοχικό κεφάλαιο της «Β» εμφανίζεται:

- i. Με το ποσό 1.000.000 ευρώ
- ii. Με το ποσό 1.500.000 ευρώ
- iii. Με το ποσό 600.000 ευρώ

Ζητείται: Να διαπιστωθεί σε ποια περίπτωση από τις παραπάνω τρείς, η «Α» θα προβεί σε αύξηση του κεφαλαίου της και για ποιο ποσό.

Λύση

1^η περίπτωση: Εφόσον, το Μ.Κ. της «Β» είναι 1.000.000 ευρώ, δηλαδή όσο και οι συμμετοχές του λογ. 18 της «Α», γίνεται συμψηφισμός κατά την απορρόφηση των δύο αυτών ποσών και δεν γίνεται καμία αύξηση κεφαλαίου.

2^η περίπτωση: Επειδή του Μ.Κ. της «Β» είναι 1.500.000 ευρώ, δηλαδή μεγαλύτερο κατά 500.000 ευρώ από τις συμμετοχές, η «Α»

οφείλει να κάνει αύξηση Μ.Κ. κατά το ποσό αυτό των 500.000 ευρώ που είναι η διαφορά. Τις μετοχές αυτές θα τις πάρουν οι μέτοχοι της «Α».

3^η περίπτωση: Επειδή του Μ.Κ. της «Β» είναι 600.000 ευρώ, δηλαδή μικρότερο κατά 400.000 ευρώ από τις συμμετοχές, η «Α» δεν κάνει καμία αύξηση Μ.Κ. Απεναντίας τη διαφορά που είναι 400.000 ευρώ την μεταφέρει από το λογ. 18 στη χρέωση του λογ. 64.11.00.000 «Διαφορά προκύψασα από το μετασχηματισμό του Ν. 2166/93». Το ποσό αυτό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Αλλά μπορεί όμως να συμψηφιστεί μετά «Αποθεματικά από χρεόγραφα», εφόσον η «Α» έχει τέτοια αποθεματικά.

Τα παραπάνω ισχύουν και όταν η «Α» κατέχει ένα μόνο μέρος από τις μετοχές της «Β». Στις περιπτώσεις αυτές, για το κεφάλαιο που ανήκει σε τρίτους θα γίνεται κανονικά η αύξηση του Μ.Κ. της «Α» και οι μετοχές θα λαμβάνονται από τους τρίτους (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/πολ. 1080/5.4.94 άρθρο 2).

Επιπρόσθετα, η πράξη με την οποία μία Α.Ε. χωρίς να λυθεί εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητάς της σε μια άλλη Α.Ε. έναντι μετοχών της λήπτριας εταιρίας δεν αποτελεί διάσπαση ανώνυμης εταιρίας και δεν διέπεται από τα άρθρα 81 έως 89 του Ν. 2190/1920. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, τις μετοχές που εκδίδει η υφιστάμενη Α.Ε. δεν τις παίρνουν οι μέτοχοι της Α.Ε. από την οποία αποσπώνται ο κλάδος ή οι κλάδοι αλλά αυτή η ίδια Α.Ε. η οποία μεταβιβάζει τον κλάδο ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του κλάδου, οπότε καθίσταται μητρική και η απορροφούσα τον κλάδο θυγατρική αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.Δ. 1297/72

7.1 ΓΕΝΙΚΑ

Οι ευεργετικές διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 (που ισχύει μέχρι 31.12.11, άρθρο 79 παρ. 1 Ν. 3746/09) εφαρμόζονται και σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής σε Α.Ε. ή με σκοπό ίδρυσης Α.Ε. Επίσης, μπορεί να εφαρμοστεί ο νόμος αυτός και στις περιπτώσεις που συγχωνεύονται επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής (εκτός από Α.Ε.) με σκοπό ίδρυσης Ε.Π.Ε. Οι συγχωνεύσεις με το νόμο αυτό μπορούν να γίνουν το αργότερο μέχρι 31.12.2011 (άρθρο 79 παρ. 1 Ν.3746/09). Οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται δεν είναι απαραίτητο να έχουν το αυτό αντικείμενο δραστηριότητας ή την αυτήν έδρα (Υπ. Οικ. Εγκ. 25/73).

Η συγχώνευση μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους.

- α) ή με διάλυση των επιχειρήσεων και σύσταση νέας Α.Ε.
- β) ή με απορρόφησή τους από άλλη υπάρχουσα Α.Ε.
- γ) ή με εξαγορά των επιχειρήσεων από άλλη Α.Ε.

Οι φορολογικές απαλλαγές παρέχονται και στις 3 παραπάνω περιπτώσεις συγχώνευσης. Δεν παρέχονται όμως οι φορολογικές απαλλαγές στις περιπτώσεις που συγχωνεύονται ημεδαπές αλλοδαπές επιχειρήσεις (Υπ. Οικ. Εγκ. 25/73).

Για να γίνει η συγχώνευση, θα πρέπει πρώτα να υποβληθεί αίτηση στο τμήμα Εταιριών της Νομαρχίας. Στη συνέχεια, συγκροτείται από την Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20, η οποία προβαίνει στην αποτίμηση των εισφορών σε είδος. Η αποτίμηση αυτή δεν είναι δεσμευτική για τη Δ.Ο.Υ. όσον αφορά τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου στον οποίο θα υπολογιστεί ο Φ.Μ.Α. σε περίπτωση που οφείλεται τέτοιος Φ.Μ.Α. (Υπ. Οικ. 1039171/πολ. 1180/1994).

7.1 Τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/72 που αφορούν τις συγχωνεύσεις επιχειρήσεων

1. Η υπεραξία που προκύπτει κατά τη συγχώνευση των επιχειρήσεων δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (άρθρο 2 παρ. 1 Ν.Δ. 1297/72). Η παραπάνω υπεραξία προσδιορίζεται κατά την απογραφή των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται και εμφανίζεται υποχρεωτικά σε λογαριασμούς τάξης

της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή μέχρι το χρόνο διάλυσής της. Όταν διαλυθεί η εταιρία αυτή για οποιονδήποτε λόγο, τότε φορολογείται η υπεραξία αυτή (άρθρο 2 παρ. 2). Δηλαδή, κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρίας, η υπεραξία προσαυξάνει τα κέρδη αυτής και φορολογείται σύμφωνα με αυτά που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος τον καιρό εκείνο που διαλύεται η εταιρία (Εγκ. Υπ. Οικ. 25/

Για να προσδιοριστεί η υπεραξία από τα πάγια στοιχεία που εισφέρονται κατά τη συγχώνευση των επιχειρήσεων, γίνεται υποχρεωτικά εκτίμηση αυτών από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Η υπεραξία που προκύπτει από τη συγχώνευση των επιχειρήσεων απαλλάσσεται από το φόρο κατά το χρόνο της συγχώνευσης, είτε αυτή προέρχεται από εισφορά πάγιων στοιχείων, είτε από εμπορεύσιμα αγαθά (αδιακρίτως) (Στ. Ε. 1802/88).

2. Όταν γίνεται συγχώνευση επιχειρήσεων, τότε από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισφέρουν οι επιχειρήσεις οι οποίες συγχωνεύονται αναγνωρίζονται προς έκπτωση ένα μέρος μόνο από τις ετήσιες αποσβέσεις. Αναλυτικότερα: Η αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων, που εισφέρονται από τη συγχώνευση των επιχειρήσεων στη νέα εταιρία, προσαυξάνεται με την υπεραξία που προκύπτει κατά τη συγχώνευση και αναλογεί στην αναπόσβεστη αυτή αξία (άρθρο 2 παρ. 3). Οι υπόλοιπες ετήσιες αποσβέσεις που αναλογούν στην αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων που εισφέρονται, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης χρήσης. Κατά συνέπεια, αν μια επιχείρηση υπολογίσει στη συνέχεια και αποσβέσεις πάνω στην υπεραξία που αναλογεί στην αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει ήδη αποσβεστεί, τότε το ποσό των αποσβέσεων αυτών θα πρέπει να προστεθεί και να προσαυξήσει τα φορολογητέα κέρδη ως "λογιστική διαφορά" (Εγκ. Υπ. Οικ. 26/79). Σε περίπτωση συγχώνευσης Α.Ε. με άλλη Α.Ε., η νέα Α.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή δικαιούνται να συνεχίσει την αφορολόγητη κράτηση, με την προϋπόθεση, ότι τηρεί ειδικό λογαριασμό στον οποίο θα πρέπει να εμφανίζεται στο εξής η κράτηση αυτή (Στ. Ε. 3486/86).

3. Η εισφορά και μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευμένων επιχειρήσεων καθώς και άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων κλπ. Απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτόσημου και δικαιώματος υπέρ οποιουδήποτε τρίτου. Η απαλλαγή αυτή ισχύει, εφόσον η εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση θα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της τουλάχιστον για 5 χρόνια τα εισφερόμενα ακίνητα (άρθρο 3 παρ. 1). Επιβάλλεται όμως φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων 1% πάνω στην προκύπτουσα υπεραξία κατά τη συγχώνευση (άρθρο 15 παρ. 14 Ν. 2166/93). Κατά τη διάρκεια της 5ετίας, επιτρέπεται η εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση: (α) να εκμισθώνει (ενοικιάζει σε

τρίτους) τα ακίνητα, με την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το κύριο αντικείμενο των εργασιών της (Στ. Ε. 1497/89) και (β) να πουλάει τα ακίνητα με την προϋπόθεση ότι μέσα σε 2 έτη από την εκποίηση αυτή να αγοράζει άλλα καινούργια πάγια στοιχεία, ίσης τουλάχιστον αξίας, που θα τα χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της. Μπορεί όμως η εταιρία αυτή, να χρησιμοποιήσει το ποσό που προέρχεται από την εκποίηση των ακινήτων, αντί για αγορά άλλων παγίων, σε εξόφληση οφειλών σε τράπεζες, στο Δημόσιο ή στο ΙΚΑ (άρθρο 3 παρ. 1β) Ν.Δ. 1297/72).

Για να μην καταβληθεί Φ.Μ.Α., θα πρέπει το πάγιο στοιχείο να χρησιμοποιούνται τουλάχιστον για εύλογο χρονικό διάστημα και επιπλέον η εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή θα πρέπει να το χρησιμοποιήσει τουλάχιστον για μία 5ετία που αρχίζει από την ημέρα της συγχώνευσης (Στ. Ε. 764/86 Υπ. Οικ. 1009146/90).

Όταν συγχωνεύονται εταιρίες για να σχηματίσουν Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., τότε τα έξοδα α' εγκατάστασης και οι αγορές μέχρι να συσταθεί η Α.Ε. ή η Ε.Π.Ε. Επιτρέπεται να καταχωρούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς των βιβλίων που τηρεί μια από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Στην συνέχεια, οι εγγραφές αυτές μεταφέρονται στα βιβλία της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. (Εγκ. Ε. 16455/πολ. 264/6.8.69, άρθρο 10 παρ. 2 Κ.Β.Σ.)

7.3 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα για τις συγχωνεύσεις (άρθρο 4 Ν.Δ. 1297/72)

Για να ισχύουν τα ευεργετήματα θα πρέπει: _

1. Η εταιρία που προέρχεται από την συγχώνευση να έχει κατά την ημέρα της συγχώνευσης, ολοσχερώς καταβεβλημένο κεφάλαιο όχι κατώτερο από 300.000 ευρώ αν είναι Α.Ε. και όχι κατώτερο από 150.000 ευρώ αν είναι Ε.Π.Ε. (άρθρο 11 Ν. 2579/98, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01, Υ.Α 1038678/πολ. 1106/01).

2. Στις περιπτώσεις συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρίας ή Ε.Π.Ε. Με Α.Ε., οι μετοχές της Α.Ε., που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα πρέπει να είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% του συνόλου τους για μια 5ετία από την ημερομηνία της συγχώνευσης, με εξαίρεση μόνο τις μετοχές που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου από ανώνυμη εταιρία της οποίας οι μετοχές είναι ανώνυμες και γίνεται συγχώνευση ανώνυμων εταιριών ή συγχώνευση ανώνυμης εταιρίας με επιχείρηση οποιασδήποτε άλλης νομικής μορφής.

3. Σε περίπτωση συγχώνευσης ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών με Ε.Π.Ε. Και η νέα εταιρία που προκύπτει είναι Ε.Π.Ε., τότε τα εταιρικά μερίδια της Ε.Π.Ε., τα οποία αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα πρέπει να είναι μη μεταβιβάσιμα κατά ποσοστό 75% του συνόλου των για μια 5ετία μετρούμενη από την ημερομηνία της συγχώνευσης.

Σε περίπτωση που κατά τη συγχώνευση καταβάλλονται και μετρητά, τότε οι μετοχές και τα μερίδια που αντιστοιχούν στις καταβολές σε χρήμα μπορούν να μεταβιβάζονται ελεύθερα και χωρίς κανένα περιορισμό(Υπ. Οικ. Εγκ. 25/73).

7.4 Συγχωνευμένης εταιρίας πριν περάσει η 5ετία (άρθρο 5 Ν.Α. 1297/72)

Σε περίπτωση που η νέα εταιρία η οποία προήλθε από συγχώνευση άλλων εταιριών διαλυθεί με οποιονδήποτε τρόπο πριν από την πάροδο 5 ετών από την συγχώνευση, τότε αυτή υποχρεούται να καταβάλλει το Φ.Μ.Α. και οποιοδήποτε άλλο φόρο ή τέλος χαρτοσήμου που δεν καταβλήθηκε στο Δημόσιο κατά το χρόνο της συγχώνευσης των επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή οι φόροι και τα τέλη υπολογίζονται ως εξής:

1. Ο φόρος της υπεραξίας που δεν είχε καταβληθεί κατά τη συγχώνευση των επιχειρήσεων υπολογίζεται με βάση το συντελεστή που φορολογούνται τα κέρδη που δεν διανέμονται κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρίας αυτής που προήλθε από συγχώνευση και

2. οι λοιποί φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου κλπ. Υπολογίζονται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο που έγινε η συγχώνευση των επιχειρήσεων. Οι παραπάνω φόροι και τα τέλη καταβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς προσαύξηση λόγω εκπροθέσμου με συμπλήρωση σχετικής έντυπης δήλωσης και μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη διάλυσή της (άρθρο 5 παρ. 2).

Σε περίπτωση διάλυσης της συγχωνευόμενης εταιρίας για το σκοπό της περαιτέρω συγχώνευσης με άλλη επιχείρηση με σκοπό την ίδρυση Α.Ε., απαλλάσσεται η διάλυση αυτή από την καταβολή του φόρου, εφόσον οι μετοχές της νέας εταιρίας, οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία του εισφερομένου κεφαλαίου θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολο τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% του συνόλου αυτών για μια πενταετία από τη συγχώνευση (Στ. Ε. 3231/84)

7.5 Πρώτη διαχειριστική χρήση εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση με βάση το Ν.Δ. 1297/72 ή το Ν.2190/20

Η εταιρία που προέρχεται από τη συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων (ή από απορρόφηση κλπ.) με βάση το Ν. 1297/72 ή το Ν. 2190/20, δεν μπορεί να έχει δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης για την πρώτη μετά το μετασχηματισμό (συγχώνευση κλπ.) διαχειριστική περίοδο, εφόσον το δικαίωμα αυτό έχει ασκηθεί στο παρελθόν από κάποια συγχωνευόμενη κλπ. Επιχείρηση (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95).

7.6 Υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση με βάση το Ν.Δ 1297/72 ή με βάση το Ν. 2190/20, όσον αφορά την τήρηση βιβλίου αποθήκης, την έκδοση στοιχείων και την εφαρμογή των αποφάσεων της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.

Οι επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση με βάση το Ν.Δ. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2190/20 έχουν τις ίδιες (αναλογικά) υποχρεώσεις με εκείνες των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται με βάση το Ν. 2166/93. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95).

Παράδειγμα υπολογισμού της αξίας πάνω στην οποία θα υπολογίζονται φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις στις περιπτώσεις συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν.Δ. 1297/72

Η Ο.Ε. "Α" και η Ε.Π.Ε. "Β" συγχωνεύονται με ημερομηνία 15.1.2010 σε Α.Ε. με βάση το Ν.Δ. 1297/72.

Στα λογιστικά βιβλία της Ο.Ε. "Α" εμφανίζεται κτίριο (χωρίς την αξία οικοπέδου) αξίας κτήσης 300.000 ευρώ και αποσβέσεις που έχουν γίνει πάνω σε αυτό και απεικονίζονται στην πίστωση του λογαριασμού "Αποσβεσμένα κτίρια" με 31.12.2009 ευρώ 80.000. Η εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 εκτίμησε το παραπάνω ακίνητο στην τιμή των 600.000 ευρώ.

Στα λογιστικά βιβλία της Ε.Π.Ε. "Β" εμφανίζεται κτίριο με αξία κτήσης (χωρίς την αξία οικοπέδου) 200.000 ευρώ και αποσβέσεις που έχουν γίνει πάνω σ' αυτό και απεικονίζονται στην πίστωση του λογαριασμού "Αποσβεσμένα κτίρια" με 31.12.2009 ευρώ 120.000. Η Ε.Π.Ε. Παρέλειψε να διενεργήσει υποχρεωτικές αποσβέσεις συνολικού ποσού 10.000 ευρώ. Η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 εκτίμησε το ακίνητο αυτό στο ποσό 400.000 ευρώ.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω, να υπολογιστεί η αξία πάνω στην οποία θα υπολογίζεται στον μέλλον η Α.Ε. αποσβέσεις φορολογικά αναγνωρίσιμες.

Λύση

ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ

Ο.Ε. "Α"

α) Υπολογισμός της αναπόσβεστης αξίας

| | |
|----------------------------|----------------|
| Αξία κτήσης κτιρίου | 300.000 |
| -Αποσβεσθείσα αξία κτιρίου | <u>-80.000</u> |
| Αναπόσβεστη αξία κτιρίου | <u>220.000</u> |

β) Υπολογισμός της υπεραξίας του κτιρίου

| | |
|---------------------------|-----------------|
| Αξίας εκτίμησης επιτροπής | 600.000 |
| -Αναπόσβεστη αξία κτιρίου | <u>-220.000</u> |
| Υπεραξία κτιρίου | <u>380.000</u> |

γ) Υπολογισμός της υπεραξίας που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία του κτιρίου

$$\begin{aligned} & \text{Υπεραξία κτιρίου } 380.000 \times \frac{220.000 \text{ (αναπόσβ. Αξία)}}{300.000 \text{ (αξία κτήσης)}} = \\ & 278.666,67 \text{ ευρώ} \end{aligned}$$

δ) Αξία πάνω στην οποία θα υπολογίζεται στο εξής η Α.Ε. τις φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις.

220.000 ευρώ (αναπόσβεστη αξία) + 278.666,67 ευρώ (υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία) = σύνολο 498.866,67 ευρώ.

Δηλαδή, η Α.Ε. θα υπολογίζει κανονικά αποσβέσεις πάνω στην αξία εκτίμησης της επιτροπής του άρθρου 9 που είναι για το κτίριο αυτό 600.000 ευρώ, αλλά φορολογικά όμως θα αναγνωρίζονται μόνο οι αποσβέσεις που αντιστοιχούν στο ποσό της αξίας 498.866,67 ευρώ.

ΑΚΙΝΗΤΟ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ Ε.Π.Ε. "Β"

α) Υπολογισμός της αναπόσβεστης αξίας

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Αξία κτήσης κτιρίου | 200.000 |
| -Αποσβεσθείσα αξία κτιρίου | <u>-120.000</u> |
| Αναπόσβεστη αξία κτιρίου | <u>80.000</u> |

β) Υπολογισμός της υπεραξίας του κτιρίου

| | |
|---------------------------|----------------|
| Αξία εκτίμησης επιτροπής | 400.000 |
| -Αναπόσβεστη αξία κτιρίου | <u>-80.000</u> |
| Υπεραξία ακινήτου | <u>320.000</u> |

γ) Υπολογισμός της υπεραξίας που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία του κτιρίου. Μας δίνονται τα εξής δεδομένα:

| | |
|----------------------------|----------------|
| Αξία κτήσης κτιρίου | 200.000 |
| -Αποσβεσθείσα αξία κτιρίου | -120.000 |
| -Αποσβέσεις που δεν έγιναν | <u>-10.000</u> |
| Αναπόσβεστη αξία | <u>70.000</u> |

Η υπεραξία είναι 320.000 ευρώ και η αξία κτήσης 200.000 ευρώ. Με βάση τα δεδομένα αυτά έχουμε:

$$320.000 \times \frac{70.000}{200.000} = 112.000 \text{ ευρώ}$$

δ) Αξία, πάνω στην οποία θα υπολογίζει η Α.Ε. τις φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις:

70.000 ευρώ (αναπόσβεστη αξία) + 112.000 ευρώ (υπεραξία που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία) = σύνολο 182.000 ευρώ

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Για την τελική υλοποίηση της πτυχιακής εργασίας έπρεπε να συλλέξουμε πληροφορίες- υλικό από βιβλία και από το διαδίκτυο. Θεωρούσαμε σκόπιμο την αναφορά των συγγραμμάτων που έχουν ως κύριο θέμα την μετατροπή, συγχώνευση και απορρόφηση των εταιριών από νομική, φορολογική και λογιστική άποψη. Κατά την διάρκεια της πτυχιακής αντιληφθήκαμε την ύπαρξη, την λειτουργία και την διάλυση των επιχειρήσεων.

Οδηγηθήκαμε σε πολλά σημαντικά συμπεράσματα. Η μετατροπή των εταιριών οδήγησε στην ανάγκη να θεσπιστούν νομικές διατάξεις οι Ν. 1297/1972 και Ν. 2166/1993 για να υπάρξει μια καλύτερη λειτουργία και ανάπτυξη στον επιχειρηματικό τομέα. Δυο νόμοι όπου αποβλέπουν στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι στη μετατροπή μεγάλων μονάδων σε μικρές καθώς επίσης και την απαλλαγή από τους φόρους και τα τέλη.

Εξαιτίας της οικονομικής κατάστασης που επικρατεί ο επιχειρηματικός κλάδος στράφηκε στην μετατροπή, συγχώνευση και απορρόφηση των επιχειρήσεων. Ένα ρίσκο με φορολογικά κίνητρα και φορολογικά κέρδη και ζημίες. Τα αποτελέσματα που μπορεί να επιφέρει από νομική , φορολογική και λογιστική είναι δημιούργημα καλής ή κακής στρατηγικής των μετόχων εταιρών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

- ΜΙΛΤΙΑΔΗ Κ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ «Προσωπικές Εταιρίες-Ε.Π.Ε.-Κοινοπραξίες» ΑΘΗΝΑ 2003, Εκδόσεις Πάμισος, (5^η έκδοση).
- ΜΙΛΤΙΑΔΗ Κ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ «Ανώνυμες Εταιρίες » ΑΘΗΝΑ 2006, Εκδόσεις Πάμισος, (έκδοση 2006).
- Ε.Ι. ΣΑΚΕΛΗ «Εκτίμηση Αξίας Επιχειρήσεων Συγχωνεύσεις και Μετατροπές Εταιριών (Από άποψη Νομική, Φορολογική, Λογιστική)», ΑΘΗΝΑ ΜΑΡΤΙΟΣ 1991, Εκδόσεις Ε. Σακέλη.
- Δ.Ι.ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ-Ι.Δ.ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ«Συστάσεις-Μετατάξεις-Μετατροπές-Συγχωνεύσεις-Απορροφήσεις-Λύσεις & Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων», ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2010, (5η έκδοση).
- ΓΑΡΥΦΑΛΛΙΑ ΣΕΡΕΛΕΑ «Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου», Εκδόσεις Σερελέα.
- ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ Ν. ΣΑΡΣΕΝΤΗ & ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΣΠ. ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΑΤΟΥ « Λογιστική Εταιριών», ΑΘΗΝΑ 2000, Εκδόσεις ΑΘ. Σταμούλης (3^η έκδοση).

ΙΝΤΕΡΝΕΤ

- www.el.wikipedia.org
- www.e-forologia.gr
- www.epixeireite.duth.gr

