



ΑΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
ΑΠΌ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ
ΣΕ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ

ΚΑΚΑΛΗΣ ΕΥΣΤΡΑΤΙΟΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΣΥΡΡΟΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ
Πρέβεζα, ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2010



Περιεχόμενα

1. Εισαγωγή.....	2-4
2. Διαδικασίες ίδρυσης και βασικά χαρακτηριστικά Ο.Ε σε Α.Ε.....	5-21
3. Έννοια και μορφές μετασχηματισμών επιχειρήσεων.....	22-24
4. Λόγοι μετατροπής Εταιρειών.....	25-26
5. Κύρια χαρακτηριστικά Ν.2166/93, 1297/72 & 2190/20.....	27-37
6. Σύγκριση νόμων που εφαρμόζονται για μετατροπές εταιρειών.....	38-53
7. Πλεονεκτήματα & μειονεκτήματα μετατροπής εταιρειών.....	54-55
8. Φορολογικές υποχρεώσεις από την Μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε.....	56-60
9. Λογιστική αντιμετώπιση Μετατροπής Επιχειρήσεων.....	61-65
10. Τύχη υπεραξίας και αποθεματικών.....	66-76
11. Συμπεράσματα.....	77
12. βιβλιογραφία.....	78

Πρόλογος

Μέσα στον 20^ο αιώνα πληθώρα ιδιωτικών επιχειρήσεων (Ο.Ε. , Ε.Ε) μετονομάστηκαν σε Α.Ε. με σκοπό να μπουν στο χρηματιστήριο. Πως όμως γίνεται μια τέτοια διαδικασία θα το αναλύσουμε στην εργασία μας.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα μιλήσουμε για τις διαδικασίες ίδρυσης και τα βασικά χαρακτηριστικά των Ο.Ε. σε Α.Ε (προϋποθέσεις ίδρυσης , διαδικασία σύστασης).

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα αναλύσουμε τις έννοιες και μορφές μετασχηματισμών επιχειρήσεων και τις περιπτώσεις μετατροπής επιχειρήσεων.

Θα αναλύσουμε τα κύρια χαρακτηριστικά των νόμων 2190/20,2166/93,1297/72. Τις προϋποθέσεις και τις συνέπειες της μετατροπής προσωπικής εταιρίας σε ανώνυμη , θα συγκρίνουμε τους νόμους που εφαρμόζονται για μετατροπές εταιρειών , καθώς και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα μετατροπής εταιρειών.

Τέλος θα επισημάνουμε τις φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την μετατροπή εταιρειών από ΟΕ σε ΑΕ και την τύχη υπεραξίας και αποθεματικών.

1. Εισαγωγή

1.1 Γενικά περί εταιρειών

Νομική μορφή της επιχείρησης είναι το νομικό πλαίσιο μέσα στο οποίο η επιχείρηση πραγματοποιεί τις συναλλαγές της. Υπάρχουν διαφορετικοί τύποι επιχειρήσεων ανάλογα με το νομικό πλαίσιο μέσα στο οποίο αυτές λειτουργούν. Κάθε τύπος επιχειρήσεων έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και ανταποκρίνεται σε διαφορετικές οικονομικές δυνατότητες και σκοπιμότητες.

Οι κατηγορίες των επιχειρήσεων σύμφωνα με τη νομική μορφή τους είναι:

α) Ατομική ή Προσωπική Επιχείρηση: είναι η πιο διαδεδομένη μορφή επιχείρησης και είναι ουσιαστικά αυτή που ταυτίζεται με το πρόσωπο του επιχειρηματία. Η επιχείρηση αυτής της μορφής έχει περιορισμένα έξοδα ίδρυσης, οργάνωσης και διοίκησης και αφήνει μεγαλύτερα περιθώρια ευελιξίας και δυνατότητας άμεσης λήψης και εκτέλεσης των αποφάσεων στον επιχειρηματία. Για τους λόγους αυτούς, αυτή η μορφή επιχείρησης ενδείκνυται για μικρομεσαίες εμπορικές επιχειρήσεις, που χαρακτηρίζονται από την ανάγκη γρήγορης προσαρμογής στις συνθήκες της αγοράς καθώς και για αγροτικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις όπου η δυνατότητα προσωπικής επίβλεψης σε ζητήματα που αφορούν στο μέγεθος της παραγωγής, στην επιλογή των μεθόδων παραγωγής κ.α. κρίνεται αποφασιστικής σημασίας.

Τα μειονεκτήματα της ατομικής επιχείρησης είναι ότι αυτή έχει μικρή οικονομική επιφάνεια και περιορισμένη πιστοληπτική ικανότητα.

β) Εταιρική μορφή επιχείρησης: είναι αυτή που ανήκει σε δύο ή περισσότερα άτομα, τους εταίρους που συνδέονται από τη λεγόμενη εταιρική σχέση. Αυτή η μορφή επιχείρησης χαρακτηρίζεται από τη συλλογική συνεργασία και κρίνεται ως η καταλληλότερη όταν το είδος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αποφασιστεί από τους εταίρους

επιβάλλει την ανάπτυξη μεγάλου μεγέθους. Η εταιρική μορφή επιχείρησης περιλαμβάνει:

1. Την ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.)

Στην εταιρεία αυτή όλοι οι εταίροι ευθύνονται ο καθένας προσωπικά για τη δραστηριότητα και τα χρέη της επιχείρησης. Σε περίπτωση αδυναμίας εξόφλησης των χρεών τους, υπόκεινται σε προσωπική κράτηση. Η ομόρρυθμη εταιρεία, όπως εξάλλου και η ετερόρρυθμη αποτελεί προσωπικό τύπο εταιρείας.

2. Την απλή ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.)

Σε αυτή τη μορφή επιχείρησης τα ομόρρυθμα μέλη ευθύνονται απεριόριστα και τα ετερόρρυθμα μέλη μέχρι του ποσού της συμμετοχής τους. Πάντως, ένας τουλάχιστον εταίρος είναι υπεύθυνος με όλη του την περιουσία για τα χρέη της εταιρείας, γεγονός που συνεπάγεται την κράτησή του σε περίπτωση αδυναμίας εξόφλησης των χρεών.

3. Την ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε.)

Αποτελεί απρόσωπο τύπο εταιρείας με νομική αυτοτέλεια. Η ανώνυμη εταιρεία είναι μετοχική και αυτό σημαίνει ότι κάθε εταίρος (μέτοχος) είναι υπεύθυνος μόνο για το ποσοστό της συμμετοχής του, δηλαδή για τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει. Αυτό ουσιαστικά σημαίνει ότι:

- Ο μέτοχος συμμετέχει στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών που τη διέπουν και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει.
- Στη γενική συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσες ψήφους όσες και οι μετοχές του.
- Σε περίπτωση ζημιών ή πτώχευσης ο μέτοχος ευθύνεται μόνο μέχρι του ποσού που έχει καταβάλλει για τις μετοχές του, συνεπώς στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους.

4.Την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Η Ε.Π.Ε. είναι ένας ενδιάμεσος τύπος εταιρείας μεταξύ των προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε. & Ε.Ε.) και της ανώνυμης εταιρείας. Είναι η εμπορική εταιρεία που απαιτεί πολύ μικρό κεφάλαιο για τη σύστασή της και στην οποία οι εταίροι έχουν ευθύνη μόνο για το ποσό της εισφοράς τους και τα μερίδιά τους μπορούν να μεταβιβαστούν, με τη σύμφωνη γνώμη των εταίρων, με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

2. Διαδικασίες ίδρυσης και βασικά χαρακτηριστικά Ο.Ε & Α.Ε

2.1 Ομόρρυθμη εταιρεία

- Προϋποθέσεις Ίδρυσης

Για την ίδρυση Ομόρρυθμης Εταιρείας, πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον μέρη, που, κατά την έκφραση του νόμου, υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (άρθρο 741 Αστικού Κώδικα). Τα ιδρυτικά μέλη της Ομόρρυθμης Εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους (σύμφωνα με το άρθρο 127 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Ν. 1329/83). Συμμετοχή ανηλίκου στην ίδρυση προσωπικής εταιρείας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας.

2.2 Διαδικασία Σύστασης Ο.Ε

1. Προέγκριση Επωνυμίας

Εφόσον επιλεγθεί η επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος της νέας εταιρείας, και καθορισθεί ο σκοπός και ο τύπος της, επιβάλλεται η επίσκεψη στο οικείο επιμελητήριο για να βεβαιωθείτε ότι η συγκεκριμένη επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος δεν έχουν ήδη δοθεί σε κάποια άλλη Ομόρρυθμη Εταιρεία και είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου. Για την διαδικασία αυτή χρειάζεται να συμπληρωθεί μια αίτηση και να κατατεθεί παράβολο των 5 ευρώ. Εάν η επιλεγμένη επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος είναι αποδεκτά, το επιμελητήριο χορηγεί βεβαίωση Προέγκρισης Επωνυμίας. Στην περίπτωση που η επωνυμία έχει ήδη χρησιμοποιηθεί ή δεν είναι συμβατή με τις απαιτήσεις του νόμου, θα πρέπει να επιλεγεί νέα επωνυμία.

Αν και η διαδικασία για την Προέγκριση Επωνυμίας δεν είναι υποχρεωτική, είναι χρήσιμο να γίνει πριν την σύνταξη και υπογραφή του καταστατικού, ώστε με βεβαιότητα να γνωρίζει ο επενδυτής ότι η επωνυμία που επέλεξε γίνεται αποδεκτή και δεν θα χρειαστούν εκ των υστέρων αλλαγές στο καταστατικό.

2. Σύνταξη Καταστατικού-Ιδιωτικού Συμφωνητικού

Στο στάδιο αυτό είναι αναγκαία η Σύνταξη του Ιδιωτικού Συμφωνητικού-Καταστατικού της εταιρείας. Το καταστατικό αποτελεί το έγγραφο της συστάσεως της εταιρείας αλλά επίσης προδιαγράφει όλα τα βασικά θέματα που αφορούν τις σχέσεις των μετόχων, τη διοίκηση της εταιρείας, θέματα σχετικά με τη διάρκεια ζωής της αλλά και τη διάλυσή της. Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους και δεν χρειάζεται να συνταχθεί ή να υπογραφεί σε συμβολαιογράφο.

3. Έλεγχος Επωνυμίας

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2081/92, το υπογεγραμμένο καταστατικό της υπό σύσταση Ο.Ε, σε δύο αντίγραφα προσκομίζεται στο οικείο επιμελητήριο, μαζί με τον αύξοντα αριθμό κράτησης επωνυμίας (εάν έχει λάβει τέτοιο ο επενδυτής από το επιμελητήριο και μία σχετική αίτηση. Το επιμελητήριο, εφόσον ελέγξει την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο, θεωρεί το καταστατικό για τον έλεγχο του δικαιώματος χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου.

4. ΔΟΥ έδρας

Μέσα σε δεκαπέντε ημέρες από την υπογραφή του καταστατικού, πρέπει να καταβληθεί στη ΔΟΥ της έδρας, Ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (ΦΣΚ), ο οποίος ανέρχεται σε 1% επί του ύψους του μετοχικού κεφαλαίου (άρθρα 17-31, Ν. 1676/86. Για την καταβολή του ΦΣΚ είναι αναγκαία η προσκόμιση δύο αντιγράφων του καταστατικού (εκ των οποίων το ένα θεωρημένο από το επιμελητήριο), επιταγή με το προδιαγεγραμμένο ποσό, δήλωση ΦΣΚ εις διπλούν. Εκεί θα θεωρήσουν το καταστατικό και θα σας επιστρέψουν το διπλότυπο καταβολής και το ένα από τα δύο αντίγραφα της δήλωσης ΦΣΚ.

5. Ταμείο Νομικών και Ταμεία Προνοίας Δικηγόρων

Στη συνέχεια πρέπει να θεωρήσετε το καταστατικό στο ταμείο Νομικών και στο Ταμείο Προνοίας Δικηγόρων, όπου καταβάλλονται ποσό 0,5% και 1% επί του εταιρικού κεφαλαίου αντίστοιχα.

6. Πρωτοδικείο έδρας

Δύο αντίγραφα του θεωρημένου καταστατικού από το επιμελητήριο, την ΔΟΥ κατά την καταβολή του ΦΣΚ, το Ταμείο Νομικών και το Ταμείο Προνοίας Δικηγόρων, κατατίθενται στο Πρωτοδικείο έδρας για δημοσίευση. Η δημοσίευση αυτή αποτελεί την πράξη ίδρυσης-σύστασης της Ο.Ε.

7.Επιμελητήριο

Εντός δύο μηνών από την σύσταση της εταιρείας πρέπει να εγγραφεί η εταιρεία στο οικείο επιμελητήριο. Για την εγγραφή πρέπει να προσκομισθούν δικαιολογητικά τα οποία προμηθεύεται η εταιρεία από το αρμόδιο Επιμελητήριο.

8. Δ.Ο.Υ. έδρας

Το επόμενο νήμα στη διαδικασία σύστασης της Ο.Ε είναι η έναρξη εργασιών στην ΔΟΥ έδρας. Στη συνέχεια, θα προχωρήσετε στις απαραίτητες διαδικασίες για τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.

Για την έναρξη εργασιών απαιτούνται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

1. Έντυπο έναρξης δραστηριότητας Μ3,
2. Καταστατικό θεωρημένο από το Πρωτοδικείο,
3. Βεβαίωση εγγραφής σε επιμελητήριο,
4. Βεβαίωση εγγραφής των μελών σε ασφαλιστικό φορέα (ΤΕΒΕ, ΤΑΕ, κλπ).

Επίσης, θα ζητηθούν είτε το μισθωτήριο θεωρημένο από τη ΔΟΥ του ιδιοκτήτη, είτε, αν παραχωρήθηκε δωρεάν κάποιος χώρος για το σκοπό αυτό από τρίτους (πατέρας, μητέρα κλπ), συμβόλαιο ιδιοκτησίας και υπεύθυνη δήλωση του εκχωρητή θεωρημένη από την Αστυνομία για δωρεάν παραχώρηση.

Αν ο χώρος είναι ιδιόκτητος, απαιτείται το συμβόλαιο ιδιοκτησίας και υπεύθυνη δήλωση ότι θα χρησιμοποιηθεί αυτός ως επαγγελματική έδρα της επιχείρησης.

Τέλος, θα χρειαστούν εξουσιοδότηση (εφόσον την έναρξη κάνει κάποιος τρίτος εκτός των μελών) και χαρτόσημο έναρξης (το πληρώνει ο διαχειριστής του νομικού προσώπου στη ΔΟΥ).

Για την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων, απαιτείται φορολογική ενημερότητα από τα μέλη, υπεύθυνη δήλωση ότι τα μέλη δεν ήταν επιτηδευματίες, ή εάν είναι, βεβαίωση από τα τμήματα Κώδικα-ΦΠΑ-Έσοδα ότι δεν υπάρχουν οφειλές, και σημείωμα θεώρησης (έντυπο TAXIS B1) σε ένα αντίτυπο για κάθε εγκατάσταση. Απαιτείται η παρουσία τουλάχιστον ενός Διαχειριστή.

2.2 Ανώνυμη Εταιρεία

1. Διαδικασία Σύστασης 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.

2. Προϋποθέσεις Σύστασης Ανώνυμης Εταιρείας

Οι προϋποθέσεις σύστασης Ανώνυμης Εταιρείας είναι:

A. Σύναψη Καταστατικού, που καταρτίζεται μεταξύ δύο τουλάχιστον προσώπων (ιδρυτές) φυσικών ή νομικών και πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου.

B. Ανάληψη των μετοχών, δηλαδή, κάλυψη του μετοχικού Κεφαλαίου.

Γ. Έγκριση του Καταστατικού και άδεια σύστασης από την αρμόδια αρχή Νομαρχία ή Γενική Γραμματεία Εμπορίου).

Δ. Τήρηση διατυπώσεως δημοσιότητας, η οποία συνίσταται, αφενός μεν, στην καταχώρηση του εγκριθέντος από την αρμόδια αρχή του Καταστατικού καθώς και της άδειας σύστασης της Α.Ε. στο Μητρώο Α.Ε. και αφετέρου στη δημοσίευση στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ.), ανακοίνωσης για τη σχετική καταχώρηση στο Μ.Α.Ε. του εγκριθέντος Καταστατικού και της άδειας σύστασης.

Ε. Εγγραφή στο οικείο Επιμελητήριο.

ΣΤ. Έναρξη Εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και απόδοση Α.Φ.Μ.

3. Προέγκριση Επωνυμίας και Διακριτικού Τίτλου

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1, του Ν. 2941/2001 απαραίτητη θεωρείται η διαδικασία προέγκρισης του δικαιώματος χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου από το οικείο Επιμελητήριο. Η προέγκριση αυτή γίνεται με βάση το σκοπό της εταιρείας και είναι ισχυρή για δύο μήνες, διάστημα στο οποίο η εταιρεία οφείλει να καταστήσει οριστικό το δικαίωμα χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου με την εγγραφή της στο οικείο επιμελητήριο.

Η διαδικασία αυτή επιβεβαιώνει τη μη επιλογή κοινής επωνυμίας ή διακριτικού τίτλου με άλλη προϋπάρχουσα εταιρεία. Στην περίπτωση που, σύμφωνα με το δηλωθέντα σκοπό, η επιχειρηματική δραστηριότητα του αναγγέλλοντος υπάγεται στην αρμοδιότητα περισσότερων επιμελητηρίων, έγκυρη είναι η αναγγελία της έναρξης της επιχείρησης σε εκείνο που έχει αρμοδιότητα ως προς τον πρώτο από τους περισσότερους σωρευμένους σκοπούς.

4. Καταστατικό

Το Καταστατικό είναι ένα 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 τη 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 τη 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 σύνταξη 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.

5. Περιεχόμενο του Καταστατικού.

Στο άρθρο 2 του Ν. 2190/1920 αναφέρεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο του Καταστατικού. Συγκεκριμένα το Καταστατικό πρέπει να περιέχει διατάξεις:

A. Για την εταιρική επωνυμία της εταιρείας.

Η επωνυμία σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2190/1920 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 ενώ δεν συνεπάγεται αναγκαίως μεταβολή της

B. Για την έδρα της εταιρείας.

Ως έδρα της εταιρείας πρέπει να ορίζεται ένας Δήμος ή μία Κοινότητα της Ελληνικής Επικράτειας. Δεν είναι απαραίτητο να αναγράφεται η ακριβής διεύθυνση, αν όμως αναγραφεί, σε περίπτωση αλλαγής της, ακόμα και στον ίδιο Δήμο ή Κοινότητα, απαιτείται τροποποίηση του Καταστατικού. Το ίδιο φυσικά απαιτείται και σε αλλαγή Δήμου ή Κοινότητας.

Γ. Για τη διάρκεια της εταιρείας.

Η Α.Ε. πρέπει να έχει ορισμένη διάρκεια μετά την πάροδο της οποίας λύνεται. Ο νόμος δεν καθορίζει ανώτατο ή κατώτατο όριο διάρκειας. 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.

Δ. Για το ύψος και τον τρόπο καταβολής του Μετοχικού Κεφαλαίου.

Το Μετοχικό Κεφάλαιο 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. για τις Α.Ε. είναι από 1/1/2002 60.000 ευρώ (άρθρο 8, του Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11, παρ. 1 του Ν. 2842/2000).

Ε. 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 καθίσταται υποχρεωτικό με βάση είτε το αντικείμενο της Α.Ε. είτε την διάρθρωση του ενεργητικού της, οι μετοχές να είναι ονομαστικές για τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 11α του Ν. 2190/1920 (τραπεζικές, ασφαλιστικές κλπ.), στο άρθρο 24 του Ν. 2214/1994, στα άρθρα 3 και 4 του Π.Δ. 310/96, κλπ.

Η ονομαστική αξία των μετοχών δεν μπορεί να είναι μικρότερη των τριάντα (0,30) λεπτών ευρώ. Οι μετοχές μπορεί να είναι κοινές ή προνομιούχες με δικαίωμα ή χωρίς δικαίωμα ψήφου. Το Καταστατικό μπορεί να επιτρέπει ή να απαγορεύει τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή ανωνύμων σε ονομαστικές.

ΣΤ. Για τη σύγκλιση, 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. 2190/1920. Περιληπτικά στο Καταστατικό πρέπει να καθορίζεται ο αριθμός των μελών του Δ.Σ. (κατώτερος και ανώτερος) και ο χρόνος θητείας ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει την εξαετία. Επίσης τα μέλη του Δ.Σ. που μπορεί να είναι μέτοχοι ή μη, είναι πάντοτε επανεκλέξιμοι και ελεύθερα ανακλητοί. Το Δ.Σ. επιτρέπεται εφόσον ορίζεται από το Καταστατικό να συνεδριάζει και σε τόπο εκτός της έδρας στην ημεδαπή ή μετά από ειδική άδεια του Υπουργού Εμπορίου στην αλλοδαπή.

Ζ. 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. 2190/1920. 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 κάτοχοί 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 άρθρου 31) για τα οποία προκειμένου να ληφθεί απόφαση απαιτείται αυξημένη πλειοψηφία.

Η. Για τους ελεγκτές. Σχετικά με τις διατάξεις των άρθρων 30,31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40ε.

Θ. Για τα δικαιώματα των μετόχων. Σχετικά οι διατάξεις των άρθρων 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17.

Ι. Για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών. Σχετικά οι διατάξεις των άρθρων 41, 42, 43, 44, 45, 46α.

ΙΑ. Για τη λύση και την εκκαθάριση της περιουσίας της. Σχετικά οι διατάξεις των άρθρων 47, 48, 49.

ΙΒ. Λοιπά στοιχεία. 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 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 Φ.Ε.Κ. και σε περίπτωση εισφοράς σε είδος ακινήτων ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων

Εκτός από τα παραπάνω που αφορούν στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του Καταστατικού και προκύπτουν από το άρθρο 2 του Ν. 2190/1920 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:

α. 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 Δ/νων Σύμβουλος κλπ.

β. Ο ορισμός των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσης.

γ. Η παροχή δικαιώματος στο Δ.Σ. ή στη Γ.Σ. της αύξησης του Μ.Κ. σύμφωνα με τους όρους του άρθρου 13 του Ν. 2190/1920.

δ. 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.

ε. Η ανάθεση εκπροσώπησης της Α.Ε. είτε γενικά είτε για ορισμένες πράξεις σε ένα ή σε περισσότερα μέλη του Δ.Σ. ή σε άλλα πρόσωπα.

6. Καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.

Οι Ανώνυμες Εταιρείες οφείλουν να καταθέσουν το Καταστατικό τους στην Διοικητική αρχή προς έγκριση. Η αρμόδια αρχή για τις Ανώνυμες Εταιρείες είναι η Νομαρχία στην οποία υπάγεται η έδρα της εταιρείας, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις εταιρειών (όπως Πιστωτικά Ιδρύματα, ΑΕΔΕΚ, ΑΧΕΠΥ, ΠΑ.Ε, ΚΑ.Ε, κλπ) που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις ως αρχή η Γενική Γραμματεία Εμπορίου.

Η Ανώνυμη Εταιρεία καταθέτει στην αρμόδια αρχή:

Α. Επικυρωμένο αντίγραφο του Καταστατικού.

Β. Τα Τέλη Δημοσιεύσεως της περίληψης του Καταστατικού στο Φ.Ε.Κ. (Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Γ. Τη βεβαίωση προέγκρισης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου από το οικείο Επιμελητήριο.

Δ. Τα τέλη υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού 1 τοις χιλίοις..

Μετά την υποβολή των δικαιολογητικών αυτών, η αρμόδια αρχή ελέγχει το Καταστατικό και ακολούθως καταχωρεί την Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών. Αμέσως μετά, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2941/2001, κοινοποιείται στο Επιμελητήριο η απόφαση σύστασης και η σχετική ανακοίνωση προς το Φ.Ε.Κ. από την εποπτεύουσα αρχή. Η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να ολοκληρώσει την οριστική καταχώρηση στα μητρώα του Επιμελητηρίου μέσα σε 2 μήνες από την προέγκριση επωνυμίας.

Σημείωση: Από 12/9/2001, (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 2941/2001), για την απλοποίηση διαδικασίας σύστασης Ανωνύμων Εταιρειών, αν το μετοχικό Κεφάλαιο της νεοϊδρυθείσας Α.Ε. δεν ξεπερνά τα 300.000 ευρώ,

γίνεται αυθημερόν η καταχώρηση στο Μ.Α.Ε. χωρίς έλεγχο των πράξεων σύστασης σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2941/2001. Εξαιρέση στην αυθημερόν διαδικασία αποτελούν οι εταιρείες της παρ. 8 του Ν. 2190/1920, οι αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, καθώς και οι ανώνυμες εταιρείες που προέρχονται από τη μετατροπή επιχειρήσεων άλλης μορφής.

7. Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου.

Μετά το Ν. 2941/2001 η υποβολή δήλωσης και η καταβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου 1% επί του Μετοχικού Κεφαλαίου, υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από την καταχώρηση της πράξης σύστασης στο Μ.Α.Ε.

Για την καταβολή του Φ.Σ.Κ. πρέπει να προσκομίσει η εταιρεία δύο αντίγραφα του Καταστατικού (εκ των οποίων το ένα είναι αυτό που έχει θεωρηθεί από το Επιμελητήριο) επιταγή με το προδιαγεγραμμένο ποσό, δήλωση Φ.Σ.Κ. εις διπλούν. Θα θεωρηθεί το Καταστατικό και θα επιστραφεί το διπλότυπο καταβολής και το ένα από τα δύο αντίγραφα της δήλωσης Φ.Σ.Κ.. Στη Δ.Ο.Υ. πρέπει να πληρωθεί επίσης ένα παράβολο Δημοσίου και εισφορά υπέρ ΤΑΠΕΤ. Το παράβολο αυτό αφορά τη μετέπειτα δημοσίευση της ανακοίνωσης της εταιρείας από το Εθνικό Τυπογραφείο.

8. Έναρξη Εργασιών

• Χρόνος υποβολής δήλωσης Έναρξης Εργασιών.

Η δήλωση Έναρξης Εργασιών της Α.Ε. υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως Έναρξη Εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για Νομικά Πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία συναλλαγή.

Στα Νομικά Πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων, χορηγείται Α.Φ.Μ. μετά την υποβολή της δήλωσης Έναρξης Εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυσή τους.

• **Συνυποβαλλόμενες Δηλώσεις**

Τα ημεδαπά και αλλοδαπά Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων, υποβάλλουν το έντυπο (Μ3) «Δήλωση Έναρξης / Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου» συμπληρώνοντας το τετραγωνίδιο με την ένδειξη «Έναρξη».

Η επωνυμία της επιχείρησης αναγράφεται επί του εντύπου της δήλωσης, όπως ακριβώς αναγράφεται και στο Καταστατικό. Η επωνυμία επιχειρήσεων δύναται να αναγράφεται και με λατινικούς χαρακτήρες.

Από το Νομικά Πρόσωπα συνυποβάλλονται υποχρεωτικά και οι παρακάτω δηλώσεις:

• **«Δήλωση Δραστηριοτήτων Επιχείρησης» (Μ6).**

Στη δήλωση αυτή αναγράφονται όλες οι λοιπές δραστηριότητες, πέραν αυτών που έχουν ήδη αναγραφεί στο έντυπο Μ3. Όλες οι δραστηριότητες περιγράφονται αναλυτικά και σύμφωνα με τους Κωδικούς Δραστηριότητας, όπως ισχύουν κάθε φορά. Μία (1) από αυτές δηλώνεται ως κύρια, οι δε λοιπές ως δευτερεύουσες.

• **«Δήλωση Σχέσεων Φορολογούμενου» (Μ7).**

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τα παραπάνω πρόσωπα προκειμένου να δηλώσουν τον/την σύζυγο καθώς και τις σχέσεις τους που απορρέουν από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, με άλλα φυσικά ή Νομικά Πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων, όπως αυτές αναγράφονται στις οδηγίες του εντύπου.

• **«Δήλωση Μελών Μη Φυσικού Προσώπου» (Μ8).**

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μόνο από τα Νομικά Πρόσωπα και τις Ενώσεις Προσώπων με την αναγραφή των στοιχείων των μελών τους ή των εταίρων τους, του ποσοστού και του είδους συμμετοχής τους.

• **«Δήλωση Εγκατάστασης Εσωτερικού» (Μ10).**

Υποβάλλεται χωριστή δήλωση για κάθε μία εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη, κλπ), που βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

• **«Δήλωση Εγκατάστασης Εξωτερικού» (Μ11).**

Υποβάλλεται χωριστή δήλωση για κάθε μία εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη, κλπ), που βρίσκεται εκτός της Ελληνικής Επικράτειας.

• **«Δήλωση Πωλήσεων από Απόσταση» (Μ12).**

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται όταν πραγματοποιούνται πωλήσεις από απόσταση από την Ελλάδα προς άλλο Κράτος - Μέλος και φορολογούνται στο άλλο Κράτος - Μέλος (παρ. 5 άρθρου 11 Ν. 1642/1986).

Όλες οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται εις απλούν και επέχουν θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986.

Δικαιολογητικά:

Τα Νομικά Πρόσωπα, κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης / μεταβολής εργασιών συνυποβάλλουν υποχρεωτικά τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1. Στοιχείο προσδιορισμού της έδρας και των λοιπών εγκαταστάσεων της επιχείρησης, που μπορεί να είναι τίτλος ιδιοκτησίας ή μισθωτήριο συμβόλαιο ή συμφωνητικό μίσθωσης ή υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 δωρεάν παραχώρησης χώρου. Τα παραπάνω συμφωνητικά πρέπει να είναι θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή. Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης ή παραχώρησης χρήσης, απαιτείται κατάθεση συμφωνητικού μεταξύ του υπεκμισθωτή και του μισθωτή.

Για τις εγκαταστάσεις εξωτερικού απαιτείται η υποβολή του δικαιολογητικού μίσθωσης όπως προβλέπεται στη χώρα εγκατάστασης, επίσημα μεταφρασμένο ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο.

2. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής του οικείου ασφαλιστικού φορέα προκειμένου για μέλη του Δ.Σ. Α.Ε. σύμφωνα με την ισχύουσα ασφαλιστική νομοθεσία.

3. Βεβαίωση εγγραφής σε Επιμελητήριο.

1. Τα ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα συνυποβάλλουν, κατά περίπτωση και τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- Το Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ.) στο οποίο έχει δημοσιευθεί η σύσταση της εταιρείας σε δύο αντίτυπα και το Καταστατικό. Στην περίπτωση που δε έχει τυπωθεί το Φ.Ε.Κ., υποβάλλεται το αποδεικτικό είσπραξης του Ταμείου Ασφάλισης Προσωπικού του Εθνικού Τυπογραφείου (ΤΑΠΕΤ) και υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 υπογεγραμμένη από τον εκπρόσωπο της εταιρείας, στην οποία δηλώνεται ότι θα προσκομισθεί σε δύο αντίτυπα το σχετικό Φ.Ε.Κ., αμέσως μετά την κυκλοφορία του και ειδικά για τις Α.Ε. η εγκριτική απόφαση της οικείας Νομαρχίας και η ανακοίνωση αυτής.
- Έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και το είδος της εργασιακής σχέσης των μελών.

4. Τέλος, προσκομίζονται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Έγκριση και ανακοίνωση Νομαρχίας, Καταστατικό (με τυχόν τροποποιήσεις), αντίγραφο της δήλωσης καταβολής Φ.Σ.Κ. και το διπλότυπο πληρωμής, τέλος έναρξης δραστηριότητας, θεωρημένη εξουσιοδότηση του εκπροσώπου σε περίπτωση που η δήλωση υποβάλλεται από τρίτο πρόσωπο.

Η εταιρεία παραλαμβάνει τη «Βεβαίωση Έναρξης Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου».

Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης και εντός 3 ημερών διενεργείται έλεγχος (αυτοψία), προκειμένου να γίνει επαλήθευση των δεδομένων που

αναγράφονται στα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συμπληρώνεται έντυπο «Ειδική Έκθεση Αυτοψίας» που επισυνάπτεται στη Δήλωση Έναρξης.

8. Διοικητικό Συμβούλιο

• Συγκρότηση σε σώμα.

Απαραίτητη διαδικασία για τη λειτουργία της εταιρείας στα πρώτα της βήματα είναι η συγκρότηση σε σώμα και η εξουσιοδότηση εκπροσώπων της επιχείρησης.

• Καταβολή και πιστοποίηση Μετοχικού Κεφαλαίου.

α. Καταβολή Κεφαλαίου: Παράλληλα με τις παραπάνω ενέργειες πρέπει να γίνει και η καταβολή σε μετρητά του μετοχικού Κεφαλαίου της εταιρείας εκ μέρους των μετόχων της σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό, όπως αυτό προβλέπει το Καταστατικό.

β. Κάλυψη και πιστοποίηση Καταβολής Μετοχικού Κεφαλαίου: Μέσα στο πρώτο δίμηνο από τη σύσταση της εταιρείας, δηλαδή από την καταχώρηση της εγκριτικής απόφασης στο Μ.Α.Ε., το Διοικητικό Συμβούλιο υποχρεούται να συνέλθει σε ιδική συνεδρίαση με μοναδικό θέμα ημερήσιας διάταξης την πιστοποίηση καταβολής ή μη του αρχικού Μετοχικού Κεφαλαίου.

γ. Σε κάθε περίπτωση αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου η παραπάνω αναφερόμενη πιστοποίηση της καταβολής ή μη αυτού από το Δ.Σ., πρέπει να γίνεται μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής που όρισε το αρμόδιο όργανο κατά τη λήψη της απόφασης αύξησης (άρθρο 11 του Κ.Ν. 2190/1920).

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι η προθεσμία της καταβολής της αύξησης δεν μπορεί να ορισθεί μικρότερη του ενός μηνός ή εφόσον οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α. τις 15 ημέρες και μεγαλύτερη των τεσσάρων μηνών από την ημέρα λήψης της σχετικής απόφασης από το αρμόδιο όργανο (Γ.Σ. ή Δ.Σ.) στην περίπτωση όμως που δεν έχουν αναληφθεί από τους παλαιούς μετόχους της, διατίθενται ελεύθερα από το Δ.Σ. της εταιρείας (άρθρο 13 παρ. 5 του Κ.Ν.

2190/1920).

Μέσα σε είκοσι ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας πιστοποίησης ή μη καταβολής του Μετοχικού Κεφαλαίου η εταιρεία υποχρεούται να υποβάλλει το πρακτικό αυτό με τη σχετική ανακοίνωση για το Εθνικό Τυπογραφείο, στη Νομαρχία της έδρας της εταιρείας ή στο Υπουργείο Ανάπτυξης (άρθρο 11 του Κ.Ν. 2190/1920).

Αν περάσει άπρακτη η παραπάνω προθεσμία των είκοσι ημερών, τότε ανακαλείται η άδεια σύστασης της εταιρείας, στην περίπτωση του αρχικού Μετοχικού Κεφαλαίου (άρθρο 11 παρ. 5 και άρθρο 48 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920).

Με τα παραπάνω δικαιολογητικά πρέπει να συνυποβληθεί και το διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ., για τη δημοσίευση της παραπάνω ανακοίνωσης της πιστοποίησης καταβολής του Μετοχικού Κεφαλαίου στο Φ.Ε.Κ.

Όσον αφορά την καταβολή των μετρητών για κάλυψη του αρχικού Μετοχικού Κεφαλαίου, τυχόν αυξήσεων, καθώς και καταθέσεων μετοχών με προορισμό την μελλοντική αύξηση αυτού, θα πραγματοποιείται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό επ ονόματι της εταιρείας

(άρθρο 11 παρ. 6 του Κ.Ν. 2190/1920).

Για τον σκοπό αυτό οι μέτοχοι που θα καταθέσουν τα χρήματα στην Τράπεζα και στον ειδικό προς τούτο λογαριασμό της εταιρείας, θα πρέπει να απαιτούν να αναγράφεται το ονοματεπώνυμό τους στο εκδιδόμενο από την Τράπεζα παραστατικό για να είναι δυνατός ο έλεγχος της καταβολής από την αρμόδια αρχή.

9. Έλεγχος Πιστοποίησης Καταβολής Μετοχικού Κεφαλαίου

Η Διεύθυνση Εμπορίου της Νομαρχίας, όταν παραλαμβάνει έγγραφα που έχουν σχέση με πιστοποίηση ή αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου Ανώνυμης Εταιρείας εκδίδει απόφαση που ορίζει τους ελεγκτές για να ελέγξουν την

καταβολή του Μετοχικού Κεφαλαίου.

Αντίγραφο της απόφασης αυτής κοινοποιείται και στην ενδιαφερόμενη εταιρεία για να ενημερωθεί περί αυτού.

Κατά τον έλεγχο προσκομίζονται τα εξής βιβλία και στοιχεία:

1. Γενικό Ημερολόγιο ή Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων.
2. Αποδείξεις συμψηφιστικών εγγραφών.
3. Αναλυτικό Καθολικό (τραπεζικός λογαριασμός καταθέσεων μετόχων).
4. Γενικό Καθολικό.
5. Τα Φ.Ε.Κ. που δημοσιεύθηκαν, η ανακοίνωση της αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου ως και της πιστοποίησης της καταβολής του Κεφαλαίου.
6. Το βιβλίο πρακτικών του Δ.Σ. που καταχωρήθηκε η πιστοποίηση της καταβολής του Κεφαλαίου.

Από τα παραπάνω βιβλία και στοιχεία, οι ελεγκτές διαπιστώνουν την καταβολή του Κεφαλαίου και συντάσσουν τη σχετική έκθεση την οποία υποβάλλουν στη Δ/νση της Νομαρχίας για την ενημέρωση του φακέλου της εταιρείας.

Στη συνέχεια, η αρμόδια Δ/νση του Υπ. Ανάπτυξης ή της Νομαρχίας εκδίδει απόφαση για την αμοιβή των ελεγκτών που πραγματοποίησαν τον έλεγχο την οποία αποστέλλουν στην εταιρεία για την πληρωμή αυτών.

Η εταιρεία με την παραλαβή της απόφασης αυτής καταβάλλει στους ελεγκτές την ορισθείσα αμοιβή.

3. Έννοια και μορφές μετασχηματισμών

3.1 Γενικά

Ο όρος μετασχηματισμός για πρώτη φορά δεν απαντά στον νόμο 2190/20 αλλά για πρώτη φορά στους νόμους 2166/93 και 2386/96. Το ότι ο όρος μετασχηματισμός δεν απαντά στο εταιρικό νόμο 2190/20 δεν είναι τυχαίο, γιατί ο όρος αυτός δεν συνιστά νομική έννοια, αλλά έννοια της θεωρίας της επιχείρησης. Πράγματι ενώ για τους όρους της συγχώνευσης, διάσπασης και απόσχισης κλάδου μπορεί να λεχθεί ότι παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά ιδίως σε ότι αφορά στην διαδικασία, δεν μπορεί να υποστηριχθεί το ίδιο για την μετατροπή.

Η επιχειρηματική δραστηριότητα ασκείται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα δεύτερα έχουν, βασικά, το νομικό τύπο της εταιρείας. Οι διάφορες επιχειρήσεις (οικονομικές μονάδες κατά τη σύγχρονη ορολογία) συχνά μετατρέπονται (μετασχηματίζονται) σε άλλο νομικό τύπο ή συγχωνεύονται και από τη συγχώνευση προκύπτει πάλι νέος νομικός τύπος επιχείρησης (εταιρικός).

Το χαρακτηριστικό σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις είναι ότι την απόφαση περί μετατροπής, συγχωνεύσεως ή διασπάσεως δεν ακολουθεί εκκαθάριση της μετατρεπόμενης ή της διασπώμενης ή των συγχωνευμένων επιχειρήσεων. Αλλά το δημιουργημένο από την μετατροπή, συγχώνευση ή διάσπαση νομικό πρόσωπο αποτελεί —κατά ένα τρόπο— συνέχεια της μετατραπείσας ή των συγχωνευθεισών κ.λπ. επιχειρήσεων με άλλη, βέβαια, νομική μορφή (εταιρική). Η άποψη αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι πολλές από τις σχετικές διατάξεις θεωρούν την προκύπτουσα, από τους ως άνω μετασχηματισμούς, εταιρεία ως συνέχεια της μετατραπείσας, συγχωνευθείσας κ.λπ. επιχείρησης, στο όνομα της οποίας συνεχίζονται οι εκκρεμείς δίκες των μετασχηματισθεισών επιχειρήσεων κ.ο.κ. Με την άποψη αυτή συντάσσεται και η ερμηνευτική εγκύκλιος του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (αριθ. 1118148/3/1992 Υπ. Οικ. - παραγρ. 8.6.5), σύμφωνα με την οποία αν η μετατραπείσα εταιρεία, κατά τον χρόνο της μετατροπής, είχε υποχρέωση τηρήσεως βιβλίου αποθήκης, η υποχρέωση αυτή συνεχίζει να υπάρχει και για το νέο νομικό πρόσωπο (που προέκυψε από τη μετατροπή) από τη σύσταση

του. Αντίθετα, από πλευράς φορολογίας εισοδήματος γίνεται σαφής διαχωρισμός μεταξύ της μετασχηματιζόμενης επιχειρήσεως και της προκύπτουσας από το μετασχηματισμό εταιρείας. Έτσι, το προκύπτον αποτέλεσμα από τις συναλλαγές μέχρι τη σύσταση της νέας εταιρείας θεωρείται ότι κτήθηκε από τη μετασχηματιζόμενη επιχείρηση, που υποχρεούται να το δηλώσει και φυσικά και να το αναλάβει. Η προκύπτουσα από το μετασχηματισμό εταιρεία υπέχει φορολογική υποχρέωση για το αποτέλεσμα που θα προκύψει από τις διενεργούμενες απ' αυτήν από τη σύσταση της και μετά συναλλαγές (εγκ. Ε 24011/πολ. 423/2.12.69 Υπ. Οικ.).

Συγχώνευση ημεδαπών επιχειρήσεων με αλλοδαπές δεν επιτρέπεται. Μέχρι τη δημοσίευση του Ν. 2166/93, μετατροπή ελληνικής εταιρείας σε αλλοδαπή και αντίστροφα ή συγχώνευση ελληνικής εταιρείας με αλλοδαπή δεν ήταν εφικτή κατά την κείμενη νομοθεσία ούτε στα πλαίσια των κρατών-μελών της Ε.Ο.Κ.

Κατά το άρθρο 1 ν.2166/1993 ο μετασχηματισμός μπορεί να πάρει τις ακόλουθες μορφές:

- Μετατροπή
- Συγχώνευση
- Εξαγορά
- Διάσπαση
- Απόσχιση κλάδου
- Διεθνής μεταφορά έδρας

3.2 Περιπτώσεις μετατροπής επιχειρήσεων:

Με την ευρεία έννοια μετατροπή είναι όχι μόνο ο μετασχηματισμός επιχειρήσεων σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομικό τύπο αλλά και η συγχώνευση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων όπως επίσης και η διάσπαση. Στην πράξη όμως μετασχηματισμό εννοούμε την μετατροπή που μπορεί να λάβει τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε προσωπική εταιρεία (ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη.)

- Μετατροπή ατομικής επιχειρήσεως σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ο.Ε)
- Μετατροπή ατομικής εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία
- Μετατροπή Ο.Ε σε Ε.Ε και το αντίθετο
- Μετατροπή προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε ή Ε.Ε) σε Ο.Ε
- Μετατροπή προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε ή Ε.Ε) σε ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε)
- Μετατροπή Ο.Ε σε Ανώνυμη Εταιρεία(άρθρα 67 ΚΝ 2190/20)
- Μετατροπή ανώνυμης Εταιρείας σε Ο.Ε (άρθρα 51 Ν.3190/55 και 66 Κ.Ν 2190/20)

4. Λόγοι Μετατροπής Εταιρειών

Μετασχηματισμός είναι η μετατροπή ή η μεταβολή της νομικής μορφής της επιχείρησης κατόπιν τήρησης των προβλεπόμενων διαδικασιών.

Οι επιχειρήσεις πολλές φορές θέλοντας να προσαρμοστούν στα νέα οικονομικά δεδομένα και στις νέες προκλήσεις και σε συνδυασμό με την ταχύτητα των οικονομικών συναλλαγών και την εκπληκτική τεχνολογική εξέλιξη αναζητούν νέες μορφές λειτουργίας και ανάπτυξης μέσω της αλλαγής νομικού τύπου ή μέσω της συγχώνευσης με άλλες επιχειρήσεις με στόχο να ανταποκριθούν στα ζητήματα που προκύπτουν από την σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη.

Έτσι σήμερα με την παγκοσμιοποίηση έχουμε πλέον το παγκόσμιο πόλεμο των συγχωνεύσεων μεγάλων εταιριών, συνεργασιών μέσω εξαγορών ή ανταλλαγών μετοχών, απορρόφησης της μιας εταιρίας από την άλλη, με αποτέλεσμα την έντονη συγκέντρωση των επιχειρήσεων.

Τα παραπάνω ήδη μετασχηματισμών αποτελούν σήμερα στη χώρα μας με την άνθιση της χρηματιστηριακής αγοράς καθημερινό φαινόμενο.

Βέβαια εκτός από τους οικονομικούς λόγους οι επιχειρήσεις μετατρέπονται ή μεταβάλλουν την νομική τους μορφή και για λόγους φορολογικούς, νομικούς και άλλους.

Οι φορολογικοί λόγοι αποτελούν τον καταλυτικό παράγοντα στη λήψη αποφάσεων για μετασχηματισμό από τα αρμόδια όργανα των επιχειρήσεων.

Η πολιτεία σήμερα έχοντας σκοπό την ενίσχυση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας για τη δημιουργία ισχυρών οικονομικών επιχειρήσεων δημιούργησε ένα θεσμικό πλαίσιο μέσω των νομοθετημάτων που έχει σε ισχύ, δηλαδή το Ν.Δ. 1297/72 για μετατροπές και συγχωνεύσεις επιχειρήσεων έως 31/12/2000 και αφετέρου με τις πιο πρόσφατες διατάξεις των άρθρων 1 , 2 , 3 , 4 , 5 του Ν. 2166/93 , με τον οποίο πιο εύκολα οι επιχειρήσεις μπορούν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν σε ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης με απλό και σύντομο τρόπο

παρακάμπτοντας το πιο σύνθετο και χρονοβόρο από πλευράς διαδικασιών των μετασχηματισμών του, Ν.Δ. 1297/72 ή και των διατάξεων του Ν. 2190/20 (άρθρα 67, 68, 69, 70 , 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77 , 78 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86 , 87, 88 και 89).

Με τις παραπάνω διατάξεις των ευεργετικών αυτών νόμων παρέχονται φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις, αλλά για να έχουν εφαρμογή θα πρέπει οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευμένες επιχειρήσεις να τηρήσουν τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που αναφέρονται διακεκριμένα σε κάθε νόμο χωριστά ανάλογα με το νόμο που επιλέγουν για την μετατροπή ή συγχώνευση αυτών.

5. Κύρια Χαρακτηριστικά - Ν. 2190/20, Ν.2166/93 & Ν.1297/72

• **Ανάλυση του νόμου 2190/1920**

1. Προϋποθέσεις

Οι προϋποθέσεις και διατυπώσεις για τη μετατροπή προσωπικής εταιρίας (Ο.Ε. και Ε.Ε.) σε ανώνυμη εταιρία είναι παρόμοιες με αυτές που ακολουθούνται και εφαρμόζονται για τη μετατροπή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρία. Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της § 2 του άρθρου 67 του ν.2190/1920, απαιτείται:

α. Εκτίμηση της περιουσίας (ενεργητικό και παθητικό) της εταιρίας από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων ή ορκωτού λογιστή του άρθρου 9 του ν.2190/1920, που γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

β. Απόφαση όλων των εταίρων της ομόρρυθμης ή της ετερόρρυθμης εταιρίας, εκτός εάν το καταστατικό της εταιρίας προβλέπει διαφορετικά, να ορίζει δηλαδή, ότι δεν απαιτείται ομόφωνη απόφαση των εταίρων αλλά αρκεί η σχετική απόφαση να ληφθεί και πλειοψηφικά (άρθρο 748 § 2 Α.Κ.). Η απόφαση αυτή, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, λαμβάνεται μετά από την προαναφερόμενη εκτίμηση της περιουσίας της εταιρίας από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων. Προφανώς, ο νόμος απαιτεί την πλήρη ενημέρωση των εταίρων για την περιουσιακή κατάσταση της εταιρίας πριν από τη λήψη αποφάσεως περί μετατροπής της εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία.

γ. Η απόφαση των εταίρων περί μετατροπής πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου, το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει:

1. Τα ουσιώδη στοιχεία που απαιτεί ο νόμος για τη σύσταση ανώνυμης εταιρίας (νομικό περιεχόμενο του καταστατικού, άρθρο 2 του ν.2190/1920). Σημειώνεται ότι η ανώνυμη εταιρία μπορεί να διατηρήσει την επωνυμία της μετατραπείσας εταιρίας εφαρμόζοντας και τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2190/1920.
2. Τη σύνθεση του πρώτου διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας

3. Τους ελεγκτές της πρώτης εταιρικής χρήσης και
4. Την Έκθεση Εκτιμήσεως της Επιτροπής Εμπειρογνομόνων ή ορκωτού λογιστή.

δ. Έγγραφο συγκατάθεση των πιστωτών της μετατρεπόμενης εταιρίας για τη μετατροπή της προσωπικής εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία. Στην περίπτωση που δεν ζητηθεί ή δεν ληφθεί τέτοια συγκατάθεση, οι ομόρρυθμοι εταίροι της μετατραπείσας ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας εξακολουθούν να ευθύνονται απεριόριστα και σε ολόκληρο έναντι των τρίτων για τις εταιρικές υποχρεώσεις που έχουν γεννηθεί μέχρι το χρόνο συντελέσεως των κατά το άρθρο 7β του ν.2190/1920 διατυπώσεων δημοσιότητας.

ε. Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας δεν μπορεί να υπολείπεται από το ελάχιστο όριο που ορίζει ο νόμος στο άρθρο 8. 60.0000 € ολοσχερώς καταβλημένο.

στ. Έγκριση του Υπουργού Εμπορίου (αρμόδιου Νομάρχη) της μετατροπής της εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.2190/1920.

ζ. Η απόφαση των εταίρων περί μετατροπής της εταιρίας σε ανώνυμη και η έγκριση του Υπουργού Εμπορίου (αρμόδιου Νομάρχη) υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας:

- Του άρθρου 7β του ν. 2190/1920, δηλαδή:

καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της αποφάσεως του Υπουργού Εμπορίου για τη σύσταση της εταιρίας καθώς και του καταστατικού της εταιρίας.

Δημοσίευση στο Δελτίο Α.Ε και Ο.Ε της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ανακοινώσεως για την παραπάνω καταχώρηση στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών και

Των άρθρων 42. 43 και 44 του Εμπορικού νόμου δηλαδή: καταχώρηση περιλήψεως (στην πρακτική αντίγραφα) της αποφάσεως των εταιρών και της εγκρίσεως του Υπουργού Εμπορίου στο βιβλίο που τηρεί ο γραμματέας του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας τοιχοκόλληση της περιλήψεως (αντιγράφων) επί τρεις μήνες στο ακροατήριο του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας.

2. Συνέπειες της μετατροπής προσωπικής εταιρίας σε ανώνυμη

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, πριν από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων που εκτέθηκαν αμέσως παραπάνω, η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά όμως την ολοκλήρωση τους επέρχονται οι ακόλουθες συνέπειες:

α. Η μετατραπείσα εταιρία συνεχίζει με τον τύπο πλέον της ανώνυμης εταιρίας.

β. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

γ. Κάθε εταίρος λαμβάνει μετοχές της ανώνυμης εταιρίας ανάλογα με την αξία της εταιρικής του μερίδας.

Σημειώνεται ότι στην ανώνυμη εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή μπορούν να εισέλθουν και νέοι μέτοχοι. Οι εισφορές όμως αυτών, εφόσον είναι σε είδος, πρέπει να εκτιμηθούν από την Επιτροπή Εμπειρογνωμόνων του άρθρου 9 του 2190/1920 και δεν είναι δυνατό να υπαχθούν στις ευεργετικές φορολογικές διατάξεις του ν.δ 1297/1972 και 2166/1993.

3. Απαλλαγή από φορολογικές επιβαρύνσεις

Οι μετατροπές προσωπικών εταιριών σε ανώνυμες εταιρίες είναι δυνατό να υπαχθούν στις φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις που προβλέπουν το ν.δ 1297/1972 και ο ν. 2166/1993 υπό τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς που προβλέπουν τα νομοθετήματα αυτά.

Εδώ επισημαίνουμε ότι:

Εάν η προσωπική εταιρία τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ μπορεί να υπαχθεί μόνο στις διατάξεις του ν.δ 1297/1972, όχι όμως και του ν.2166/1993.

Καταβάλλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου με συντελεστή 1% επί της διαφοράς μεταξύ του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας και του κεφαλαίου της μετατρεπόμενης προσωπικής εταιρίας.

4. Απογραφή- Ισολογισμός

Δεν απαιτείται διενέργεια απογράφης και σύνταξης ισολογισμού της μετατρεπόμενης εταιρίας κατά την ημερομηνία διελεύσεως της μετατροπής - φορολογία των κερδών της μεταβατικής περιόδου. Το Υπουργείο Οικονομικών σχετικά με τα παραπάνω θέματα, με την Εγκύκλιο 1048879/10658/Β0012/Πολ. 1255/8.9.2000, ορίζει τα ακόλουθα: « 4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγρ.2 του άρθρου 67 του κ.ν 2190/20, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 17 του ν. 2339/1995, ορίζεται ότι, μετατροπή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό της, γίνεται με απόφαση όλων των εταίρων, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9.

Η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργού Εμπορίου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις δημοσιότητας των άρθρων 42,43 και 44

του Εμπορικού Νόμου, όπως ισχύουν και εφαρμόζονται. Πριν την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα, μετά δε την τήρηση αυτών, η μετατρεπόμενη εταιρία συνεχίζεται, υπό τον τύπο της ανώνυμης εταιρίας. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

Με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ , οι ανώνυμες εταιρίες και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης εντάσσονται υποχρεωτικά στην τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας (διπλογραφικά) και περαιτέρω, τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105-του ν. 2238/1994, δηλαδή μετά την αφαίρεση από τα πάσης φύσεως ακαθάριστα έσοδα τους των περιοριστικά αναφερομένων στα άρθρα 31 και 105 δαπανών. Αντίθετα, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων (ατομικών, προσωπικών εταιριών κλπ) που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ προσδιορίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 32, εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Επίσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του κ.ν 2190/1920 ορίζεται ότι, καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρίας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθάριστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους. Διανέμονται δε αυτά κατά την εξής σειρά: α) αφαιρείται η κατά το νόμο (το εικοστό τουλάχιστον των καθ. κερδών) ή το καταστατικό κράτηση για τακτικό αποθεματικό, β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για τη καταβολή α' μερίσματος (35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού ή 6% του καταβλημένου κεφαλαίου) γ) το υπόλοιπο κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

Από τη διατύπωση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 67 του κ.ν 2190/1920 προκύπτει ότι, ή μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία αντιμετωπίζεται όπως και η μετατροπή Ο.Ε σε ανώνυμη εταιρία. Δηλαδή, η μετατρεπόμενη Ο.Ε ή Ε.Ε συνεχίζεται υπό τον τύπο της ανώνυμης εταιρίας και οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους. Κατά συνέπεια και όσα έχουν γίνει δεκτά με το αρ. 1033269/ 10195/ Β0012/14-12-1993 έγγραφο μας (παραγρ. 3 του

παρόντος) μπορούν να εφαρμοστούν καταρχάς και σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε ή Ε.Ε σε ανώνυμη εταιρία με βάση τις διατάξεις του κ.ν 2190/20. Δηλαδή, η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρία να μην συντάσσει ισολογισμό κατά το χρόνο μετατροπής και να μην υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά ο ισολογισμός που συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης από την προερχόμενη από την μετατροπή Α.Ε θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν και από τις δύο εταιρίες και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της ανώνυμης εταιρίας.

Περαιτέρω όμως, είναι αυτονόητο ότι τα ανωτέρω μπορούν να εφαρμοστούν μόνο σε περίπτωση που η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, καθόσον και σε περίπτωση τηρήσεως από αυτή βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ (ή και Α' κατηγορίας), τα κέρδη της χρήσης εντός της οποίας γίνεται η μετατροπή, δεν μπορούν να προσδιοριστούν λογιστικά όπως επιβάλλεται από τις διατάξεις του ν. 2238/1994 για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αλλά και από τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920 για τις ανάγκες του νόμου αυτού, όπως είναι ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού, του α' μερίσματος κλπ, που προϋποθέτουν την ύπαρξη πραγματικών κερδών και όχι εξωλογιστικά προσδιορισθέντων, όπως γίνεται στα βιβλία κατηγορίας.

Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι είναι δυνατή η μετατροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920, ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία μόνο εφόσον η μετατρεπόμενη τηρεί - υποχρεωτικά ή προαιρετικά - βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ. Στην περίπτωση αυτή δεν συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο μετατροπής και δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλλει η προερχόμενη από το μετασχηματισμό ανώνυμη εταιρία θα περιλαμβάνει και τα αποτελέσματα των πράξεων της μετατραπέυσης εταιρίας, κατ' αναλογία των όσων έχουν γίνει δεκτά και στην περίπτωση μετατροπής Ο.Ε σε Α.Ε με τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920.

Υπενθυμίζεται ότι η υπεραξία που θα προκύψει κατά την μετατροπή αυτή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Τέλος, πριν την έκδοση της παρούσας, ενδεχομένως ορισμένες Ο.Ε ή Ε.Ε, οι οποίες τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, να έχουν μετατραπεί σε Α.Ε με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του κ.ν 2190/1920. σημειώνονται τα εξής :

Οι εν λόγω Ο.Ε ή ΕΕ, πρέπει να έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στο όνομα τους για το διάστημα από την έναρξη της τελευταίας διαχειριστικής τους χρήσης μέχρι την ημερομηνία της «μετατροπής» τους σε ΧΑΕ εντός της οριζόμενης από τις οικίες διατάξεις προθεσμίας, οι δηλώσεις δε αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν τα κέρδη τους της ως άνω περιόδου, καθώς και τις υπερτιμήσεις που ενδεχομένως προέκυψαν από την εκτίμηση του πάγιου κεφαλαίου τους από την Επιτροπή Εμπειρογνωμόνων του άρθρου 9 του κ.ν 2190/1920, οι οποίες, όπως προαναφέρεται, φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, για να μην υπάρξουν φορολογικές επιπτώσεις στις υπόψη Ο.Ε ή ΕΕ, οι οποίες με καλή πίστη «μετατράπηκαν» σε Α.Ε με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του κ.ν 2190/1920, θεωρούνται ότι εξακολουθούν να υφίστανται αλλά με τον νομικό τύπο της Α.Ε, γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) Εάν οι ως άνω Ο.Ε ή ΕΕ δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος όπως ορίζεται παραπάνω, δύνανται να υποβάλλουν τις δηλώσεις αυτές, αρχικές ή συμπληρωματικές κατά περίπτωση, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την έκδοση της παρούσας χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου ή προστίμου λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής τους. Στις αρχικές αυτές δηλώσεις δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου, στις δε συμπληρωματικές αυτές δηλώσεις δεν μεταβάλλεται, εφόσον έχει υπολογισθεί, το ποσό της προκαταβολής του φόρου που προέκυψε με βάση τις αρχικές δηλώσεις.

β) Εάν οι ως άνω Ο.Ε ή ΕΕ είχαν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά ή κρατήσεις με βάση τους αναπτυξιακούς νόμους, εφόσον τα αποθεματικά ή οι κρατήσεις αυτές μεταφέρθηκαν και εμφανίζονται αυτούσια σε ειδικούς λογαριασμούς των προκυπτουσών Α.Ε δεν υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα των Ο.Ε ή ΕΕ κατά το χρόνο «μετατροπής» τους σε Α.Ε.

- **Ανάλυση του Ν. 2166/93**

1. Προϋποθέσεις

α. Οι διατάξεις των άρθρων 1 , 2 , 3 , 4, 5 του Ν. 2166/93 έχουν εφαρμογή επί όλων εν γένει των επιχειρήσεων που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους. Οι παραπάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται επί των επιχειρήσεων των οποίων το αντικείμενο των εργασιών τους είναι κατά κύριο λόγο η κατασκευή ή εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων, πλην των ξενοδοχειακών (Η διάταξη αυτή ισχύει με το άρθρ. 7 παρ. 11 του Ν. 2386/96). Όμως απαραίτητη είναι όπως οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

β. Η εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του εισφερόμενου κεφαλαίου αυτών γίνεται από την Επιτροπή του άρθρ. 9 του Ν. 2190/20 ή ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μετά τη λήψη απόφασης των αρμοδίων Οργάνων για τον μετασχηματισμό, συντάσσεται απογραφή και ισολογισμός της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης. Τα στοιχεία του ισολογισμού αυτού θα αποτελέσουν στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας που θα προέλθει από τον μετασχηματισμό. Όλες οι συναλλαγές που θα διενεργηθούν μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, θεωρούνται διενεργούμενες για λογαριασμό της νέας εταιρίας. Επομένως οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευμένες επιχειρήσεις θα φορολογηθούν για το αποτέλεσμα το οποίο θα προκύψει με βάση τον ισολογισμό κλεισίματος του μετασχηματισμού.

2. Εταιρικό κεφάλαιο- Μετοχές

α. Για τον μετασχηματισμό απαιτείται αυξημένο κεφάλαιο σε σχέση με αυτό που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.2190/20 για τη σύσταση Α.Ε. 300.000 €.

β. Οι μετοχές της νέας εταιρίας που θα εκδοθούν για το εισφερόμενο κεφάλαιο μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός για τη μεταβίβαση αυτών. Το ίδιο ισχύει και για τα εταιρικά μερίδια που θα εκδοθούν από εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

3. Φορολογικές υποχρεώσεις

α. Παρέχεται το δικαίωμα μεταφοράς του ακάλυπτου ποσού ζημίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στη νέα εταιρία. Η ζημιά αυτή όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, δηλαδή δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός αυτής με κέρδη που θα προκύψουν από τη νέα εταιρία. Ενώ αρχικά δίδονταν δυνατότητα συμψηφισμού φορολογικά και της ζημιάς, αυτό έπαυσε με τις διατάξεις του Ν.2386/96 άρθρ. 7 παρ. 9.

4 . Απογραφή - Ισολογισμός

α. Κατά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού συντάσσεται απογραφή ενάρξεως με την κατάλληλη προσαρμογή του οριστικού ισολογισμού της μετασχηματιζόμενης εταιρίας και των αξιών της επιτροπής του άρθρ. 9.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε ενδεικτικά παραδείγματα:

Χρόνος σύνταξης ισολογισμού μετασχ/σμού	Ημερομηνία ολοκλήρωσης μετασχ/μού (Αρ. ΜΑΕ)	Κλείσιμο διαχ. περιόδου (όταν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχ. περιόδου)	Κλείσιμο διαχ. Περιόδου (όταν δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχ. περιόδου)
31.12.1993	30.8.1994	-	31.12.1994 (12 μήνες) 31.12.1995 (12 μήνες) (18 μήνες) (24 μήνες)
31.12.1993	25.5.1994	30.6.1994 ή (6 μήνες)	31.12.1994 (12 μήνες) 30.6.1994 ή 31.12.1994 ή 30.6.1995 ή 31.12.1995 (6 μήνες) (12 μήνες) (18 μήνες) (24 μήνες)

30.8.1994	15.1.1995	30.6.1995 ή (10 μήνες)	31.12.1995 (16 μήνες)	30.6.1995 ή 31.12.1995 ή 30.6.1995 (10 μήνες) (16 μήνες) (22 μήνες)
30.11.1994	30.6.1995	30.6.1995 ή (7 μήνες)	31.12.1995 (13 μήνες)	30.6.1995 ή 31.12.1995 ή 30.6.1996 (7 μήνες) (13 μήνες) (19 μήνες)
1.2.1994	1.6.1994	30.6.1994 ή (4 μήνες)	31.12.1994 (10 μήνες)	30.6.1994 ή 31.12.1994 ή 30.6.1995 ή 31.12.1995 (4 μήνες) (10 μήνες) (16 μήνες) (22 μήνες)

- **Ανάλυση Ν.Δ. 1297/72**

1. Προϋποθέσεις

Α Εφαρμόζεται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής, σε ανώνυμη εταιρία ή με σκοπό ίδρυσης Α.Ε. καθώς και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής πλην Α.Ε. εις εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή με σκοπό την ίδρυση Ε.Π.Ε. Επίσης σε περίπτωση συγχώνευσης βιομηχανικών ή βιοτεχνικών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής με σκοπό τη δημιουργία βιομηχανικής ή βιοτεχνικής προσωπικής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης Προϋπόθεση με την προϋπόθεση ότι το κεφάλαιο της νέας εταιρίας δεν είναι κατώτερο των 100.000 € . και ότι η νέα επιχείρηση θα τηρεί βιβλία Γ' Κατηγορίας.

Οι παραπάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται επί των επιχειρήσεων των οποίων το αντικείμενο των εργασιών τους είναι κατά κύριο λόγο η κατασκευή ή η εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων, πλην ξενοδοχειακών. Επίσης δεν εφαρμόζονται για υποκαταστήματα αλλοδαπών Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Οι επιχειρήσεις μπορούν να μετασχηματισθούν ανεξάρτητα εάν τηρούν βιβλία Α', Β' και Γ' κατηγορίας.

Β. Η εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων γίνεται από την Επιτροπή του άρθρ. 9 του Ν. 2190/20 η έχει στη σύνθεσή της έναν ορκωτό λογιστή, ένα ορκωτό εκτιμητή και ένα υπάλληλο της Δ/νσης Εταιριών του Υπουργείου Ανάπτυξης.

2. Ισολογισμός

Η απόφαση των αρμόδιων οργάνων καθορίζει την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού ο οποίος στην ουσία είναι ένας προσωρινός ισολογισμός αφού στην ουσία ο οριστικός ισολογισμός συντάσσεται κατά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού (εγκριτική απόφαση του Νομάρχη και Καταχώρηση στο ΜΑ.Ε) αφού οι πράξεις του μεσοδιαστήματος αυτού θεωρούνται για της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης. Απαιτείται αυξημένο κεφάλαιο για προερχόμενη από μετασχηματισμό Α.Ε. 100.000 €. Οι μετοχές της νέας εταιρίας που θα εκδοθούν θα είναι ονομαστικές για την αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου και μη μεταβιβάσιμες σε ποσοστό 75% επί μια πενταετία από της συγχωνεύσεως ή της μετατροπής. Βάσει της εκτίμησης της επιτροπής του άρθρ. 9 προκύπτει υπεραξία η οποία δεν φορολογείται με την προϋπόθεση ότι εμφανίζεται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς μέχρι διαλύσεως αυτής.

**6. Σύγκριση μετασχηματισμών σύμφωνα με τους νόμους,
2190/20, 1297/72 και 2166/93**

1. Εταιρείες που μετατρέπονται

Μετατροπή Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., σε Α.Ε, Α.Ε σε Ε.Π.Ε., συγχώνευση μόνο μεταξύ Α.Ε. και διάσπαση μόνο Α.Ε. (η εισφορά κλάδου, έναντι μετοχών της λήπτριας Α.Ε. ή του συνόλου της περιουσίας άλλης Α.Ε. που γίνεται χωρίς να λυθεί η εισφέρουσα Α.Ε. δεν αποτελεί διάσπαση κατά το άρθρο 81 Ν. 2190/20 . Ανάλογη εφαρμογή γίνεται και στα Ν.Δ. 1297/72 και Ν. 2166/93).

- Ν.Δ. 1297/1972

Μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. - εκτός Α.Ε. σε Ε.Π.Ε., συγχώνευση βιομηχανικών ή βιοτεχνικών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής - εκτός Α.Ε. - σε βιομηχανική ή βιοτεχνική Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., εισφορά κλάδου ή κλάδων από λειτουργούσα επιχείρηση σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη Α.Ε.

- Ν. 2166/1993

Μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. (στη συγχώνευση με απορρόφηση πρέπει η απορροφούσα, Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. να προϋπάρχει), διάσπαση μόνο Α.Ε. , εισφορά κλάδου ή κλάδων και τμήματος ή τμημάτων από λειτουργούσα επιχείρηση σε λειτουργούσα Α.Ε.

2. Μετατροπή ή συγχώνευση ημεδαπών με αλλοδαπές εταιρείες

- Ν. 2190/1920

Δεν είναι δυνατή η μετατροπή ή συγχώνευση ημεδαπών επιχειρήσεων, με αλλοδαπές. Ν.Δ. 1297/1972 Δεν είναι δυνατή η μετατροπή ή συγχώνευση ημεδαπών επιχειρήσεων με αλλοδαπές.

- Ν. 2166/1993

Είναι δυνατή η μετατροπή ή συγχώνευση σε ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. υποκαταστημάτων αλλοδαπών Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. που είναι εγκατεστημένα στην ημεδαπή.

3. Αντικείμενο επιχειρήσεων

- Ν.Δ. 2190/1920

Δεν ενδιαφέρει ποιο είναι το αντικείμενο των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων.

- Ν.Δ. 1297/1972

Επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την κατασκευή και εκμετάλλευση ακινήτων, δηλαδή οι οικοδομικές και οι κτηματικές (αντίθετα, οι τεχνικές υπάγονται), δεν μπορούν να μετασχηματιστούν σύμφωνα με το νόμο αυτό.

- Ν. 2166/1993

Επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την κατασκευή και εκμετάλλευση ακινήτων, δηλαδή οι οικοδομικές, οι κτηματικές (αντίθετα, οι τεχνικές υπάγονται), δεν μπορούν να μετασχηματιστούν σύμφωνα με το νόμο αυτό.

5. Κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ

- Ν. 2190/1920

Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μπορούν να τηρούν βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και δεν απαιτείται να έχουν συντάξει ισολογισμό.

- Ν.Δ. 1297/1972

Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μπορούν να τηρούν βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και δεν απαιτείται να έχουν συντάξει ισολογισμό.

- Ν. 2166/1993

Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία Τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και να έχουν συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

5. Ύψος μετοχικού κεφαλαίου

- Ν. 2190/1920

Το κατώτατο κεφάλαιο της προκύπτουσας Α.Ε. από μετατροπή , ή συγχώνευση ή διάσπαση πρέπει να ανέρχεται στο οριζόμενο κάθε φορά από το άρθρο 8 του Ν. 2190/20 (σήμερα, € 60.000) για δε την προκύπτουσα από μετατροπή Ε.Π.Ε. στο οριζόμενο κάθε φορά από το άρθρο 4 του Ν. 3190/55 (σήμερα, €16.000).

- Ν.Δ. 1297/1972

Το κατώτατο κεφάλαιο της προκύπτουσας από μετατροπή ή συγχώνευση Α.Ε. πρέπει να ανέρχεται σε €. 100.000.000, της δε προκύπτουσας από την ίδια αιτία Ε.Π.Ε. σε €. 50.000.000. Επί εισφοράς κλάδου η Α.Ε. που απορροφά αυτόν ή που συστήνεται πρέπει να έχει κατώτατο κεφάλαιο €. 100.000.000 (μετά την εισφορά) η δε εισφέρουσα τον κλάδο αν μεν είναι Ε.Π.Ε. €. 50.000.000, αν δε είναι Α.Ε. €. 100.000.000.

- Ν. 2166/1993

Το κατώτατο κεφάλαιο της προκύπτουσας από μετατροπή ή συγχώνευση εταιρείας, αν αυτή είναι Α.Ε. πρέπει να ανέρχεται σε € 100.000.000 , αν δε είναι Ε.Π.Ε. σε €. 50.000.000 της δε απορροφούσας Α.Ε. τη διασπώμενη Α.Ε. σε € 100.000.000 . Επί εισφοράς κλάδου η Α.Ε. που απορροφά πρέπει να έχει κατώτατο κεφάλαιο €. 100.000.000 (μετά την εισφορά) η δε εισφέρουσα τον κλάδο αν μεν είναι Ε.Π.Ε. €. 6.000.000. αν δε είναι Α.Ε. € 20.000.000.

6. Εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων

- Ν. 2190/1920

Η εκτίμηση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων γίνεται από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20 σε πραγματικές αξίες και για αυτό συνήθως προκύπτει υπεραξία.

- Ν.Δ. 1297/1972

Η εκτίμηση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων γίνεται από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 σε πραγματικές αξίες και για αυτό συνήθως προκύπτει υπεραξία.

- Ν. 2166/1993

Ο προσδιορισμός της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες, όπως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία τους και επαληθεύονται από ορκωτούς ελεγκτές, ή από τη Δ.Ο.Υ. ή από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Συνεπώς δεν προκύπτει υπεραξία.

7. Φορολογία υπεραξίας

- Ν. 2190/1920

Η υπεραξία φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου ως κέρδος από κινητές αξίες, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 106 Ν. 2238/94 (δηλαδή, σήμερα με 40% για Α.Ε εκτός Χ.Α.Α. και με 35% για Α.Ε εισηγμένες στο Χ.Α.Α.)

- Ν.Δ. 1297/1972

Η φορολόγηση της υπεραξίας αναστέλλεται, μέχρι το χρόνο διάλυσης της προερχόμενης από μετατροπή, ή συγχώνευση ή από εισφορά κλάδου, επιχείρησης (πρέπει να εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό τάξεως), εκτός αν η διάλυση έγινε με σκοπό την περαιτέρω συγχώνευση της με άλλη επιχείρηση με βάση των Ν. 1297/72, Ν. 2166/93, ή διάσπαση της με Ν. 2190/20 ή απόσχιση κλάδου με Ν. 1297/72 για ίδρυση Α.Ε.

- Ν. 2166/1993

Δεν προκύπτει υπεραξία και συνεπώς δεν υπάρχει θέμα φορολόγησής της.

8. Φόρος μεταβίβασης ακινήτων

- Ν. 2190/1920

Υποχρέωση για καταβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Πάντως με τις υπ' αριθμό 1776/88 και 3022/97 αποφάσεις κρίθηκε ότι, τόσο για μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., όσο και Ο.Ε., Ε.Ε., σε Ε.Π.Ε. δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου των μετατρεπόμενων και ίδρυση νέας Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. αλλά μεταβάλλεται απλά ο νομικός τύπος των μετατρεπόμενων επιχειρήσεων και συνεπώς η εισφορά ακινήτων στις περιπτώσεις αυτές δεν συνιστά μεταβίβαση υποκείμενη σε Φ.Μ.Α.

- Ν.Δ. 1297/1972

Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι, τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της συγχωνευμένης ή συνιστάμενης εταιρείας τουλάχιστον για μια πενταετία από το μετασχηματισμό κατά τη διάρκεια της οποίας μπορεί να εκμισθώνει ενώ αν τα εκποιήσει, υποχρεούται να τα αντικαταστήσει εντός διετίας. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και για ακίνητα που είχαν εισφέρει κατά χρήση στις μετασχηματιζόμενες και είχαν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες τους επί μια πενταετία πριν το μετασχηματισμό τους. Θα υποβληθεί, όμως σχετική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., έστω και αν δεν προκύπτει φόρος.

Εξαίρεση: Αν η μη χρησιμοποίηση των ακινήτων οφείλεται σε κυριαρχική ενέργεια της Διοίκησης (π.χ. διαφοροποίηση όρων δόμησης, χαρακτηρισμός έκτασης ως δασ/κής) (Πρωτ. Θεσ. 3874/97).

- Ν. 2166/1993

Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων χωρίς καμία προϋπόθεση, δηλαδή ανεξάρτητα από τη χρησιμοποίηση ή όχι του ακινήτου ή των ακινήτων από τη συγχωνεύουσα ή τη συνιστώμενη επιχείρηση. Θα

υποβληθεί όμως σχετική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., έστω και αν δεν προκύπτει φόρος.

9. Φόροι - τέλη μετατροπής Ν. 2190/1920

Υποχρέωση για καταβολή τελών χαρτοσήμου, εισφορών και φόρων υπέρ τρίτων για την κατάρτιση της σύμβασης μετατροπής ή συγχώνευσης και για κάθε πράξη που έχει σχέση με αυτό.

- Ν.Δ. 1297/1972

Απαλλαγή της σύμβασης συγχώνευσης ή μετατροπής καθώς και κάθε σχετικής πράξης από κάθε φόρο ή τέλος υπέρ του Δημοσίου και εισφοράς υπέρ τρίτου (π.χ. δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ., μεταγραφή των σχετικών πράξεων, τέλη στη σύμβαση συγχώνευσης).

- Ν. 2166/1993

Απαλλαγή της σύμβασης συγχώνευσης ή μετατροπής καθώς και κάθε σχετικής πράξης από κάθε φόρο ή τέλους υπέρ του Δημοσίου και εισφοράς υπέρ τρίτου.

10. Είδος και κατηγορία μετοχών

- Ν. 2190/1920

Η συγχωνεύουσα ή συνιστώμενη Α.Ε. μπορεί, κατά τη βούληση της, να έχει μεταβιβάσιμες ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές (εκτός, αν η ονομαστικοποίηση των μετοχών της επιβάλλεται με άλλες διατάξεις νόμων), η δε Ε.Π.Ε. μεταβιβάσιμα εταιρικά μερίδια.

- Ν.Δ. 1297/1972

Οι μετοχές της προκύπτουσας Α.Ε.. από συγχώνευση ή μετατροπή, 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 πενταετία από το μετασχηματισμό, με εξαίρεση την περίπτωση συγχώνευσης μεταξύ Α.Ε. Το μη μεταβιβάσιμο κατά ποσοστό 75% του συνόλου τους, ισχύει και για τα εταιρικά μερίδια της προκύπτουσας από το μετασχηματισμό Ε.Π.Ε.

- Ν. 2166/1993

Η συγχωνεύουσα ή συνιστώμενη Α.Ε. μπορεί, κατά τη βούληση της, να έχει μεταβιβάσιμες ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές (εκτός, αν η ονομαστικοποίηση των μετοχών της επιβάλλεται με άλλες διατάξεις - νόμους), η δε Ε.Π.Ε. μεταβιβάσιμα εταιρικά μερίδια.

11. Απαλλαγή φορολογίας μέρους κερδών

- Ν. 2190/1920

Δεν παρέχεται ευχέρεια σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού, λόγω μετασχηματισμού.

- Ν.Δ. 1297/1972

Δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητου αποθεματικού σχηματιζόμενου σε ποσοστό 10% στα κέρδη της προερχομένης από συγχώνευση βιομηχανικών, βιοτεχνικών, μεταλλευτικών και λατομικών επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής σε ομοειδή Α.Ε. για την πρώτη πενταετία από το μετασχηματισμό. Εξαιρείται η μετατροπή Α.Ε. σε άλλη Α.Ε.

- Ν. 2166/1993

Δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητου αποθεματικού σχηματιζόμενου σε ποσοστό 10% στα κέρδη της προερχομένης, από συγχώνευση βιομηχανικών, βιοτεχνικών, μεταλλευτικών και λατομικών επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής σε ομοειδή Α.Ε. για την πρώτη πενταετία από το μετασχηματισμό. Για να τύχει της απαλλαγής μετατρεπόμενη Α.Ε. σε άλλη Α.Ε. απαιτείται Μ.Κ. 200.000.000.

12. Συναλλαγές μέχρι την ολοκλήρωση της μετατροπής

- Ν. 2190/1920

Το αποτέλεσμα που προκύπτει από όλες τις πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις κατά το μεταβατικό στάδιο, δηλαδή από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι την ολοκλήρωση αυτού, θεωρείται ότι ανήκει στη συγχωνευμένη ή μετατρεπόμενη επιχείρηση.

- Ν.Δ. 1297/1972

Το αποτέλεσμα που προκύπτει από όλες τις πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις κατά το μεταβατικό στάδιο, δηλαδή από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι την ολοκλήρωση αυτού θεωρείται ότι ανήκει στη συγχωνευμένη ή μετατρεπόμενη επιχείρηση.

- Ν. 2166/1993

Όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση αυτού (μεταβατικό στάδιο) θεωρούνται ότι διενεργήθηκαν για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.

13. Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων

- Ν. 2190/1920

Κατά την γνώμη μου, αν η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση έχει σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, θα πρέπει η εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 στην έκθεσή της, να τα αναφέρει αναλυτικά και ιδιαιτέρως και να μην τα συμπεριλάβει στο προσδιορισμό της καθαρής θέσης της, γιατί τότε θα θεωρηθούν ως διανεμηθέντα και θα φορολογηθούν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Αν λοιπόν τα αποθεματικά αυτά παραμείνουν στους λογαριασμούς τους και μεταφερθούν αυτούσια στους ανάλογους λογαριασμούς της μετασχηματισθείσας εταιρείας, δεν πρέπει να υπαχθούν σε φορολογία.

- Ν.Δ. 1297/1972

Δεν φορολογούνται κατά το χρόνο της μετατροπής ή συγχώνευσης τα αφορολόγητα αποθεματικά των συγχωνευομένων ή μετατρεπόμενων επιχειρήσεων που σχηματίστηκαν με τους διάφορους αναπτυξιακούς νόμους, μεταφερόμενα στη νέα εταιρεία στην οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων με τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που ίσχυαν στις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις και στο μέτρο που δεν έγινε

χρήση των αποθεματικών αυτών, πριν από το μετασχηματισμό. Ουσιαστικά, δηλαδή αναστέλλεται η φορολογία τους.

- Ν.2166/1993

Δεν φορολογούνται κατά το χρόνο της μετατροπής ή συγχώνευσης τα αφορολόγητα αποθεματικά των συγχωνευόμενων ή μετατρεπόμενων επιχειρήσεων που σχηματίστηκαν με τους διάφορους αναπτυξιακούς νόμους, μεταφερόμενα στη νέα εταιρεία στην οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων με τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που ίσχυαν στις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις και στο μέτρο που δεν έγινε χρήση των αποθεματικών αυτών, πριν από το μετασχηματισμό. Ουσιαστικά, δηλαδή, αναστέλλεται η φορολογία τους.

14. Αφορολόγητα αποθεματικά αδιανέμητων κερδών

- Ν. 2190/1920

Τα αφορολόγητα αποθεματικά από αδιανέμητα κέρδη που υπάρχουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν φορολογούνται εφόσον μεταφέρονται αυτούσια στη νέα εταιρεία εκτός εάν ληφθούν υπόψη απ' την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 στην καθαρή θέση, οπότε φορολογούνται.

- Ν.Δ. 1297/1972

Τα αφορολόγητα αποθεματικά από αδιανέμητα κέρδη, που υπάρχουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν φορολογούνται εφόσον μεταφέρονται αυτούσια στη νέα εταιρεία, εκτός εάν ληφθούν υπόψη από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 στην καθαρή θέση, οπότε φορολογούνται.

- Ν. 2166/1993

Τα αφορολόγητα αποθεματικά από αδιανέμητα κέρδη που υπάρχουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν φορολογούνται εφόσον μεταφέρονται αυτούσια στη νέα εταιρεία. Ουσιαστικά δηλαδή, αναστέλλεται και σε αυτά η φορολογία τους.

15. Αναγνώριση ζημιών

- Ν. 2190/1920

Το ακάλυπτο ποσό ζημίας της μετασχηματιζόμενης εταιρείας, που αναγνωρίζεται φορολογικά δεν μπορεί να μεταφερθεί στη νέα εταιρεία για να συμψηφιστεί με τα φορολογητέα κέρδη αυτής σε μελλοντικές χρήσεις.

- Ν.Δ. 1297/1972

Το ακάλυπτο ποσό ζημίας της μετασχηματιζόμενης εταιρείας, που αναγνωρίζεται φορολογικά δεν μπορεί να μεταφερθεί στη νέα εταιρεία για να συμψηφιστεί με τα φορολογητέα κέρδη σε μελλοντικές χρήσεις.

- Ν. 2166/1993

Η ζημιά των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων μεταφέρεται και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό της νέας εταιρείας και δεν συμψηφίζεται με κέρδη μελλοντικών χρήσεων. Αποσβένεται χωρίς να εκπίπεται φορολογικά.

16. Άλλες φορολογικές απαλλαγές

- Ν. 2190/1920

Δεν προβλέπονται με το νόμο αυτό φορολογικές απαλλαγές και ελαφρύνσεις, οπότε δεν υπάρχει ζήτημα άρσης αυτών.

- Ν.Δ. 1297/1972

Οι παρεχόμενες φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις αίρονται αυτοδικαίως εφόσον, α) το εισφερόμενο ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες τις συγχωνεύουσας ή συνισταμένης εταιρείας για μια τουλάχιστον πενταετία, β) δεν υπάρχει το ελάχιστο προβλεπόμενο, κατά περίπτωση κεφάλαιο από το νόμο αυτό και γ) δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις για την ονομαστικοποίηση των μετοχών και το μη μεταβιβάσιμο τους (ή των εταιρικών μεριδίων) για μια πενταετία.

- Ν. 2166/1993

Δεν θέτονται ιδιαίτερες προϋποθέσεις για τις φορολογικές απαλλαγές και ελαφρύνσεις, εκτός αν διαπιστωθεί από το φορολογικό έλεγχο ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του νόμου αυτού για το γινόμενο μετασχηματισμό, οπότε αίρονται όλα τα φορολογικά κίνητρα.

17. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου

- Ν. 2190/1920

Επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, στο κεφάλαιο της εταιρείας που προκύπτει από το μετασχηματισμό, αφού όμως αφαιρεθεί προηγουμένως το κεφάλαιο της μετατρεπόμενης ή το συνολικό κεφάλαιο των συγχωνευόμενων εταιρειών, καθώς και τα κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά ή αδιανέμητα κέρδη της μετατρεπόμενης ή συγχωνευμένων επιχειρήσεων. Σε περίπτωση διάσπασης λαμβάνεται υπόψη – κατ' εξαίρεση - και το μετοχικό κεφάλαιο της διασπώμενης.

- Ν.Δ. 1297/1972

Επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου στο κεφάλαιο της εταιρείας που προκύπτει από το μετασχηματισμό, αφού όμως αφαιρεθεί προηγουμένως το κεφάλαιο της μετατρεπόμενης ή το συνολικό κεφάλαιο των συγχωνευόμενων εταιρειών, καθώς και τα κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά ή αδιανέμητα κέρδη της μετατρεπόμενης ή των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων.

- Ν. 2166/1993

Καταρχήν, δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, εκτός αν για τις ανάγκες του νόμου αυτού υπάρξει διαφορά κεφαλαίου. Κατά τη γνώμη μου, οφείλεται τέτοιος φόρος σε περίπτωση διάσπασης Α.Ε. γιατί στην περίπτωση αυτή δεν μπορούν να εφαρμοστούν αναλογικά τα ισχύοντα επί συγχώνευσης Α.Ε. σχετικά (Ν.1676/86) με το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.

18. Διάρκεια ισχύος

- Ν. 2190/1920

Οι διατάξεις του νόμου αυτού, για τους μετασχηματισμούς δεν έχουν διάρκεια ισχύος.

- Ν.Δ. 1297/1972

Κατόπιν αλληπάλληλων παρατάσεων, τελικά ο νόμος αυτός ισχύει μέχρι την 31/12/2000.

- Ν. 2166/1993

Οι διατάξεις του νόμου αυτού για τους μετασχηματισμούς δεν έχουν διάρκεια ισχύος.

19. Πρόσθετες διευκρινίσεις:

1. Στην περίπτωση μετασχηματισμού σύμφωνα με το Ν.Δ. 1297/72, όλες οι φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις αίρονται αυτομάτως, αν ή συγχωνεύουσα ή νέα εταιρεία διαλυθεί προ της παρόδου πενταετίας από της μετατροπής και μάλιστα ο φόρος υπεραξίας υπολογίζεται με το συντελεστή φορολογίας που ισχύει κατά το χρόνο της διάλυσης (και όχι κατά το χρόνο που έγινε η συγχώνευση ή η μετατροπή), ενώ τα χαρτόσημα, λοιπά τέλη και οι εισφορές υπολογίζονται όπως ισχύουν κατά το χρόνο της μετατροπής. Σε κάθε περίπτωση άρσης των φοροαπαλλαγών, όλοι οι φόροι, τέλη κλπ. καταβάλλονται χωρίς προσαύξηση εκπρόθεσμου εφόσον η σχετική δήλωση υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. εντός διμήνου από την διάλυση ή την μη τήρηση μιας από τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

2. Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων (Ν.Δ. 1297/72, Ν.2166/93), δεν παρέχεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, τα ακίνητα εισφέρονται για κάλυψη του απαιτούμενου κεφαλαίου από τρίτα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που θα μετέχουν στην προκύπτουσα από την μετατροπή νέα εταιρεία ή τα εισφερόμενα στην νέα εταιρεία ανήκουν στους εταίρους των προσωπικών εταιριών ή Ε.Π.Ε. και όχι στο προς συγχώνευση ή μετατροπή νομικό πρόσωπο.

3. Οι από μετασχηματισμό (ΝΔ. 1297/72, Ν.2190/20) προερχόμενες εταιρείες, για τον υπολογισμό των εκπιπτόμενων (φορολογικά) από τα ακαθάριστα έσοδά τους, αποσβέσεων πρέπει να λαμβάνουν σαν βάση υπολογισμού την αναπόσβεστη αξία προσαυξημένη κατά την αναλογούσα σε αυτή υπεραξία η οποία προέκυψε κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση των επιχειρήσεων από την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Παράδειγμα: Έστω, αξία κτήσης € 1.000.000 αποσβέσεις € 600.000 και αναπόσβεστη αξία € 400.000. Έστω, επίσης ότι η επιτροπή του άρθρου 9 υπολόγισε την αξία κτήσης σε € 2.000.000 και συνεπώς αφαιρούμενης της αναπόσβεστης αξίας € 400.000 υπολόγισε υπεραξία € 1.600.000. Άρα: $1.600.000 \times 400.000 / 1.000.000 = 640.000$ € υπεραξία αναλογούσα στην αναπόσβεστη αξία. Συνεπώς η επιχείρηση δικαιούται να υπολογίσει αποσβέσεις (φορολογικές) στην αξία $640.000 + 400.000 = 1.040.000$ €.

4. Αν η συγχωνευθείσα ή μετατραπείσα ή η εισφέρουσα κλάδο είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ή υπερέβηκε για πρώτη φορά το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε και η προκύπτουσα από το μετασχηματισμό εταιρεία έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ή ανάλογα, θεωρείται ότι και αυτή υπερέβηκε για πρώτη φορά το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης (Ν. 2190/20. Ν.Δ. 1297/72, Ν. 2166/93).

5. Η προερχόμενη από μετασχηματισμό επιχείρηση έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που είχε οποιαδήποτε από τις εταιρείες που μετασχηματίστηκαν, δεν μπορεί η νέα εταιρεία να έχει δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης χρήσης για την πρώτη μετά το μετασχηματισμό χρήση- η οποία αρχίζει από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού - εφόσον το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε από οποιαδήποτε από τις συγχωνευμένες ή μετατρεπόμενες (Ν. 2190/20, Ν.Δ. 1297/72, Ν. 2166/93).

6. Επιτρέπεται για χρονικό διάστημα, όχι μεγαλύτερο των τριάντα (30) ημερών μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού, να χρησιμοποιούνται για τις συναλλαγές της προκύπτουσας από το μετασχηματισμό εταιρείας, τα φορολογικά στοιχεία των μετασχηματιζόμενων εταιρειών εκδιδόμενων στο όνομά τους, αλλά καταχωρημένων στα βιβλία της νέας εταιρείας. Επίσης, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20

του Κ.Β.Σ., θα υποβληθούν στο όνομα των εταιριών που εξέδωσαν τα φορολογικά στοιχεία από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (Ν. 2190/20, Ν.Δ. 1297/72, Ν. 2166/93).

7. Δεν απαιτείται σύμφωνα με τους Ν. 2190/20 και Ν.Δ. 1297/72 σύνταξη νέου ισολογισμού μετασχηματισμού (αν η επιχείρηση τηρεί λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), ενώ αυτός απαιτείται να συνταχθεί , σύμφωνα με το Ν. 2166/93, κατά το χρόνο λήψης απόφασης του μετασχηματισμού. Απεναντίας, όμως σύμφωνα με τους Ν. 2190/20 και Ν.Δ. 1297/72, θα πρέπει να συνταχθεί καινούργιος ισολογισμός κατά την ημερομηνία έγκρισης του μετασχηματισμού από τη Διοίκηση και καταχώρησής της στο Μ.Α.Ε. της Νομαρχίας.

8. Οι μετατρεπόμενες επιχειρήσεις σύμφωνα με το Ν. 2166/93, για το αποτέλεσμα που προέκυψε με βάση τον ισολογισμό μετασχηματισμού πρέπει να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. εντός 4,5 μηνών από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού (για Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) ενώ για τις μετατρεπόμενες επιχειρήσεις σύμφωνα με το Ν. 2190/20 και Ν.Δ. 1297/72 η προθεσμία των 4,5 μηνών έχει αφετηρία την ημερομηνία καταχώρησης στο Μ.Α.Ε. της έγκρισης της Διοίκησης για το μετασχηματισμό.

9. Σε περίπτωση εισφοράς κλάδου ή τμήματος από λειτουργούσα επιχείρηση σε Α.Ε., η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα επιχείρηση δεν θα προβεί σε σύνταξη ισολογισμού μετασχηματισμού, σύμφωνα με το Ν. 2166/93, αφού εξακολουθεί να υπάρχει και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα και μετά την εισφορά. Έτσι λοιπόν γίνεται δεκτό ότι η εισφέρουσα του κλάδου ή τμήμα επιχείρηση πρέπει να συντάξει κατά το χρόνο που οριστεί ως χρόνος εισφοράς, απογραφή του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και με βάση αυτή λογιστική κατάσταση στην οποία θα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος, τα οποία (απογραφή - λογιστική κατάσταση) θα πρέπει να καταχωρηθούν στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού της μετασχηματιζόμενης. Για το μεταβατικό στάδιο όλες οι πράξεις που αφορούν τον κλάδο θα πρέπει να τηρηθούν από την εισφέρουσα τον κλάδο σε ιδιαίτερους λογαριασμούς. Αυτό πρέπει να

γίνει δεκτό και όταν πραγματοποιείται απόσχιση κλάδου, σύμφωνα με το Ν.Δ. 1297/72.

10. Σε περίπτωση απορρόφησης Α.Ε., από άλλη Α.Ε. που κατέχει το 100% των μετοχών της απορροφούμενης σύμφωνα με το Ν. 2166/93, δεν σημαίνει ότι δεν θα προκύπτει περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, όπως συμβαίνει με το Ν. 2190/20 (αφού δεν απαιτείται η επιτροπή άρθρου 9), όχι όμως και με το Ν.Δ. 1297/92. Πιο συγκεκριμένα αν η συμμετοχή της απορροφούσας είναι μικρότερη από το μετοχικό κεφάλαιο της απορροφούμενης, τότε με το υπόλοιπο του Μ.Κ. που απομένει η απορροφούσα θα προβεί σε αύξηση αυτού εκδίδοντας νέες μετοχές που θα λάβουν οι μέτοχοί της. Αν όμως η συμμετοχή της απορροφούσας είναι μεγαλύτερη από το Μ.Κ. της απορροφούμενης, η διαφορά αυτή θα εμφανιστεί στο ενεργητικό του ισολογισμού της απορροφούσας και θα αποσβεστεί είτε τμηματικά σε μία πενταετία, είτε εφάπαξ χωρίς όμως να αναγνωριστεί φορολογικά.

11. Τόσο με τις σχετικές διατάξεις του εμπορικού δικαίου (αρθ.6 Ν. 2112/20), όσο και με τις κοινοτικές διατάξεις (αρθ.12 τρίτης οδηγίας Ε.Ε.) καθώς και με τη νομολογία (Α.Π. 1340/89), υπάρχει πλήρης προστασία των δικαιωμάτων του προσωπικού των συγχωνευόμενων εταιρειών.

12. Κανονικά αν η έγκριση της Διοίκησης για το μετασχηματισμό καταχωρήθηκε στο Μ.Α.Ε. πριν την 30/6 για Α.Ε. ή την 30/4 για Ε.Π.Ε., πρέπει η γενική συνέλευση των μετοχών ή εταιρών να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις της μετασχηματιζόμενης Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Αν δεν γίνει αυτό, ή αν η έγκριση καταχωρήθηκε στο Μ.Α.Ε. μετά την 30/6 για Α.Ε. ή την 30/4 για την Ε.Π.Ε., θα πρέπει η γενική συνέλευση της απορροφούσας ή μετατραπέυσας εταιρείας να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις και να απαλλάξει από κάθε ευθύνη τα μέλη του Δ.Σ. και τους ελεγκτές της απορροφούμενης ή μετατρεπόμενης εταιρείας.

13. Ζήτημα γεννιέται στην πράξη, με την τύχη του αποτελέσματος που προκύπτει κατά το μεταβατικό στάδιο στους γενόμενους μετασχηματισμούς με Ν. 2190/20 ή Ν.Δ. 1297/72. Κανονικά πρέπει να γίνει δεκτό ότι αν μεν πρόκειται για ζημιά θα πρέπει να την καταβάλουν οι μέτοχοι

ή εταίροι της μετασχηματιζόμενης εταιρείας, αν δε πρόκειται για κέρδος θα πρέπει να καταβληθεί σε αυτούς, αφού με το αποτέλεσμα της μεταβατικής περιόδου βαρύνεται ή ωφελείται η μετασχηματιζόμενη εταιρεία.

7. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα μετατροπής των επιχειρήσεων

Η μετατροπή και η συγχώνευση επιχειρήσεων οδηγούν —κατά κανόνα— στη δημιουργία ισχυρότερων και ανώτερης οργανωτικής μορφής οικονομικών μονάδων. Από τις ενέργειες αυτές προκύπτουν, φυσικά, για τις νέο-δημιουργημένες επιχειρήσεις πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα —με σαφώς υπερέχοντα τα πρώτα.

7.1 Πλεονεκτήματα από τη μετατροπή και συγχώνευση επιχειρήσεων:

- Το πρώτο πλεονέκτημα είναι η δημιουργία ισχυρότερης οικονομικής μονάδας με ευρύτερη απήχηση στην αγορά, αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας και γενικά βελτίωση του όλου κλίματος γύρω από την επιχείρηση.
- Ενίσχυση της επιχειρήσεως σε μέσα και πρόσωπα. Επιτυγχάνεται συγκέντρωση κεφαλαίου και εισοδος νέων επιχειρηματικών στελεχών (νέο αίμα) στην οικονομική μονάδα.
- Φορολογικά πλεονεκτήματα. Εφόσον η μετατροπή και η συγχώνευση γίνει με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων (Ν.Δ. 1297/72, άρθρα 1-5 Ν. 2166/93) επιτυγχάνονται σπουδαία φορολογικά πλεονεκτήματα. Έτσι, απαλλάσσονται από κάθε φόρο ή τέλος υπέρ του δημοσίου ή τρίτων η σύμβαση μετατροπής ή συγχωνεύσεως, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων και κάθε άλλη σχετική συμφωνία ή πράξη. Ακίνητα, που ανήκουν και χρησιμοποιούνται από την συγχωνευμένη ή μετατρεπόμενη επιχείρηση και εισφέρονται στη νέο-δημιουργουμένη εταιρεία, απαλλάσσονται και από το φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων. Η προκύπτουσα υπεραξία κατά τη συγχώνευση ή μετατροπή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο του μετασχηματισμού. Τα υπάρχοντα στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις ευεργετήματα αναπτυξιακών νόμων μεταφέρονται στις προκύπτουσες από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρείες. Και κατά το άρθρο 2 Ν. 2166/93, η ζημία, που υπάρχει στον ισολογισμό μετασχηματιζόμενης επιχειρήσεως, μεταφέρεται στη

νέα εταιρεία και συμψηφίζεται με μελλοντικά κέρδη. Επίσης, δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού 10% στα κέρδη της πρώτης πενταετίας (άρθρο 9 § ΙΝ. 1882/90).

- Περιορισμός της ευθύνης των ιδιοκτητών της επιχειρήσεως για τα χρέη αυτής προς τρίτους, μέχρι του ποσού του κεφαλαίου συμμετοχής τους. Το πλεονέκτημα αυτό προκύπτει, εφόσον η μετατροπή ή η συγχώνευση καταλήγει σε Ε.Π.Ε. η ανώνυμη εταιρεία, που είναι και ο κανόνας.
- Δυνατότητα συνεχίσεως της επιχειρήσεως από άλλα πρόσωπα, σε περίπτωση θανάτου ή αποχωρήσεως του ή των ιδρυτών. Στην περίπτωση μάλιστα της ανώνυμης εταιρείας η διαδικασία αυτή γίνεται χωρίς πολύπλοκες γραφειοκρατικές διαδικασίες και χωρίς κόστος; με τη μεταβίβαση των μετοχών.
- Επίτευξη μεγαλύτερου βαθμού οργανώσεως τόσο στην παραγωγή, όσο και στη διαχείριση.

7.2 Μειονεκτήματα:

- Μεγαλύτερο κόστος λογιστικής παρακολούθησης
- Υποχρεωτική τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας ανεξαρτήτου ορίου
- Υψηλό κόστος δημοσιεύσεων (εκλογή ελεγκτών, ΔΣ τροποποιήσεων καταστατικού).
- Σε περίπτωση μετατροπής με το Ν. 1297/72 μετοχές ονομαστικές και το 75% του συνόλου αυτών δεν μεταβιβάζονται επί μία πενταετία.
- Ιδιαίτερες διατυπώσεις σύγκλησης ΔΣ. ΓΣ κ.λ.π.

8. Φορολογικές υποχρεώσεις από την Μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε.

Φορολογικές υποχρεώσεις κατά συνέπεια της μετατροπής Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε., με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του Κ.Ν.2190/1920 1048879/10658/Β0012/ΠΟΛ.1255/8.9.2000

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 67 του Κ.Ν.2190/1920 ορίζεται ότι σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. από της συντέλεσης των, κατά το άρθρο 7β', παρ. 1 του Κ.Ν.2190/1920 και του άρθρου 8, παρ. 1 και 2 του Ν.3190/1955, διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατρεπόμενη εταιρία συνεχίζεται ως Α.Ε. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται, χωρίς να επέρχεται βίαιη διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ειδικότερη διατύπωση για τη συνέχισή τους.

2. Από τη δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι με τη μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου νομικού προσώπου, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρίας σε ανώνυμη, χωρίς να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάριση της παλιάς εταιρίας και, συνεπώς, δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού από τη μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε. κατά το χρόνο της μετατροπής. Για το λόγο αυτό και η εισφορά ακινήτου της Ε.Π.Ε. προς την Α.Ε. δεν συνιστά μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 1, παρ. 1 του Ν.1587/1950 (Σ.τ.Ε.: 4221/1986, 341/1987).

3. Ενόψει των ανωτέρω, έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση ότι, σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., η μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε. δεν έχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού κατά το χρόνο μετατροπής και, κατ' επέκταση, υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου από την προελθούσα από τη μετατροπή Α.Ε., θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργήθηκαν από την Α.Ε. και την Ε.Π.Ε. και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της Α.Ε. στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης με τη δήλωση φόρου εισοδήματος που θα υποβάλει αυτή (Έγγραφο 1033269/10195/Β0012/14.12.1993 του Υπουργείου Οικονομικών).

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του Κ.Ν.2190/1920, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 17 του Ν.2339/1995, ορίζεται ότι μετατροπή της Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε., εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό της, γίνεται με απόφαση όλων των εταίρων, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9. Η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργού Εμπορίου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β', παράλληλα δε και στις διατυπώσεις δημοσιότητας των άρθρων 42, 43 και 44 του εμπορικού νόμου, όπως ισχύουν και εφαρμόζονται. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα, μετά δε την τήρηση αυτών, η μετατρεπόμενη εταιρία συνεχίζεται, υπό τον τύπο της Α.Ε. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται, χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

5. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΒΣ, οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε. εντάσσονται υποχρεωτικά στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά) και, περαιτέρω, τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 του Ν.2238/1994, δηλαδή μετά την αφαίρεση από τα πάσης φύσεως ακαθάριστα έσοδά τους των περιοριστικά αναφερομένων στα άρθρα 31 και 105 δαπανών. Αντίθετα, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων (ατομικών, προσωπικών εταιριών κ.λπ.) που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ προσδιορίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 32, εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

6. Επίσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του Κ.Ν.2190/1920, ορίζεται ότι καθαρά κέρδη της Α.Ε. είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθάριστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους. Διανέμονται δε αυτά κατά την εξής σειρά:

α) Αφαιρείται η κατά το νόμο (το εικοστό τουλάχιστον των καθαρών κερδών) ή το καταστατικό κράτηση για τακτικό αποθεματικό.

β) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του α' μερίσματος (35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού ή 6% του καταβεβλημένου κεφαλαίου).

γ) Το υπόλοιπο κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

7. Από τη διατύπωση των παρ. 1 και 2 του άρθρου 67 του Κ.Ν.2190/1920 προκύπτει ότι η μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. αντιμετωπίζεται όπως και η μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. Δηλαδή η μετατρεπόμενη Ο.Ε. ή Ε.Ε. συνεχίζεται υπό τον τύπο της Α.Ε. και οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους. Κατά συνέπεια και όσα έχουν γίνει δεκτά με το υπ' αριθ. 1033269/10195/Β0012/14.12.1993 έγγραφό μας (παρ. 3 του παρόντος) μπορούν να εφαρμοστούν καταρχάς και σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920. Δηλαδή, η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρία να μην συντάσσει ισολογισμό κατά το χρόνο της μετατροπής και να μην υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά ο ισολογισμός που θα συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης από την προσερχόμενη από τη μετατροπή Α.Ε. θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν και από τις δύο εταιρίες και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της Α.Ε. Περαιτέρω, όμως, είναι αυτονόητο ότι τα ανωτέρω μπορούν να εφαρμοστούν μόνο σε περίπτωση που η Ο.Ε. ή Ε.Ε. τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, καθόσον, σε περίπτωση τήρησης από αυτή βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, τα κέρδη της χρήσης εντός της οποίας γίνεται η μετατροπή δεν μπορούν να προσδιοριστούν λογιστικά, όπως επιβάλλεται από τις διατάξεις του Ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αλλά και από τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 για τις ανάγκες του νόμου αυτού, όπως είναι ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού, του α' μερίσματος κ.λπ., που προϋποθέτουν την ύπαρξη πραγματικών κερδών και όχι εξωλογιστικά προσδιορισθέντων, όπως γίνεται στα βιβλία Β' κατηγορίας.

8. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι είναι δυνατή η μετατροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920, Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε., μόνο εφόσον η μετατρεπόμενη τηρεί - υποχρεωτικά ή προαιρετικά -βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ. Στην περίπτωση αυτή, δεν συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο μετατροπής και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλει η προερχόμενη από το μετασχηματισμό Α.Ε. θα περιλαμβάνει και τα αποτελέσματα των πράξεων της μετατραπέυσης εταιρίας, κατ' αναλογία των όσων έχουν γίνει δεκτά και στην περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920.Υπενθυμίζεται ότι η υπεραξία που θα προκύψει κατά τη μετατροπή αυτή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

9. Τέλος, πριν από την έκδοση της παρούσας ενδεχομένως ορισμένες Ο.Ε. ή Ε.Ε., οι οποίες τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, να έχουν "μετατραπεί" σε Α.Ε., με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του Κ.Ν.2190/1920, σημειώνονται τα εξής:

Οι εν λόγω Ο.Ε. ή Ε.Ε. πρέπει να έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στο όνομά τους για το διάστημα από την έναρξη της τελευταίας διαχειριστικής τους χρήσης μέχρι την ημερομηνία της "μετατροπής" τους σε Α.Ε. εντός της οριζόμενης από τις οικείες διατάξεις προθεσμίας, οι δηλώσεις δε αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν τα κέρδη της ως άνω περιόδου, καθώς και τις υπερτιμήσεις που ενδεχομένως προέκυψαν από την εκτίμηση του πάγιου κεφαλαίου τους από την επιτροπή εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920, οι οποίες, όπως προαναφέρεται, φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Στις πιο πάνω περιπτώσεις, για να μην υπάρξουν φορολογικές επιπτώσεις στις υπόψη Ο.Ε. ή Ε.Ε., οι οποίες με καλή πίστη "μετατράπηκαν" σε Α.Ε., με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του Κ.Ν.2190/1920, θεωρούνται ότι εξακολουθούν να υφίστανται, αλλά με το νομικό τύπο της Α.Ε., γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) Εάν οι ως άνω Ο.Ε. ή Ε.Ε. δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όπως ορίζεται παραπάνω, δύνανται να υποβάλουν τις δηλώσεις αυτές, αρχικές ή συμπληρωματικές, κατά περίπτωση, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την έκδοση της παρούσας, χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου ή προστίμου λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής

τους. Στις αρχικές αυτές δηλώσεις δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου, στις δε συμπληρωματικές αυτές δηλώσεις δεν μεταβάλλεται, εφόσον έχει υπολογισθεί, το ποσό της προκαταβολής του φόρου που προέκυψε με βάση τις αρχικές δηλώσεις.

β) Εάν οι ως άνω Ο.Ε. ή Ε.Ε. είχαν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά ή κρατήσεις με βάση αναπτυξιακούς νόμους, εφόσον τα αποθεματικά ή οι κρατήσεις αυτές μεταφέρθηκαν και εμφανίζονται αυτούσια σε ειδικούς λογαριασμούς των προκυπτουσών Α.Ε., δεν υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα των Ο.Ε. ή Ε.Ε. κατά το χρόνο της "μετατροπής" τους σε Α.Ε

9. Λογιστική αντιμετώπιση Μετατροπής Επιχειρήσεων

Οι λογιστικές εργασίες οι οποίες πρέπει να γίνουν είναι η διαδικασία της απογραφής, σύνταξη ισολογισμού και διαπίστωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων καθορίζει την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού.

Ο ισολογισμός συντάσσεται αφού διενεργηθεί απογραφή της περιουσίας της μετασχηματιζόμενης ΕΠΕ με ημερομηνία έστω την 31.5.2000, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και Ε.Γ.Λ.Σ.. Ο Ισολογισμός μετασχηματισμού αποτελεί στην ουσία τον ισολογισμό έναρξης (1.89.01) της προερχόμενης από μετατροπή ανώνυμης εταιρίας αφού θα μεταφερθούν αυτούσια τα στοιχεία του στη νέα εταιρία.

Όπως αναφέραμε με το Ν.2166/93 γίνεται η διαπίστωση αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού. όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό μετασχηματισμού, είτε από ορκωτό ελεγκτή – λογιστή, είτε από ελεγκτή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της ΕΠΕ, είτε από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 .

Καταχώρηση Καταστατικού της Α.Ε με ημερομηνία 31.7.2000 στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας.

Την ημερομηνία αυτή η Ανώνυμη Εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα ενώ η Ο.Ε δεν υφίσταται πλέον.

Όλες οι πράξεις μετά την ημερομηνία μετασχηματισμού 31.5. 2000 και μέχρι τη χρονική στιγμή που η ανώνυμη εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα (31.7.2000) γίνονται για λογαριασμό της νέας εταιρίας Α.Ε.

Δεν συντάσσεται ισολογισμός 31.7.200 (ημερομηνία σύστασης Α.Ε)

Εγγραφές τακτοποίησης της αξίας των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων της Ο.Ε

Εάν κατά την εξακρίβωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της Ο.Ε προκύψουν διαφορές, αυτές καταχωρούνται στο

μεταβατικό στάδιο μεταξύ του ισολογισμού μετασχηματισμού και ολοκλήρωσης της μετατροπής (τακτοποίηση ανύπαρκτων πελατών, διαγραφή παγίου στοιχείου που έχει καταστραφεί). Κατά την άποψή μου το αφαιρετικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων 42.90 «Διαφορές μετατροπής Ν. 2166/93 από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων»

Στο παράδειγμα μας δεν υφίσταται τέτοιες διαφορές (έκθεση Ορκωτού Ελεγκτή ή έκθεση ελέγχου Δ.Ο.Υ. ή Επιτροπής άρθρου 9) και δεν καταχωρούνται εγγραφές τακτοποίησης.

Εάν υποθέσουμε ότι οι κινήσεις του μεσοδιαστήματος από 1.6.2000 έως 31.7.2000 απεικονίζονται στο παρακάτω ισοζύγιο:

Ισοζύγιο κινήσεων 1.6.2000 – 31.7.2000

	Ποσά	
Λογαριασμοί	Χρεώσεις	Πιστώσεις
24 Α' ύλες	5.000.000	
30 πελάτες	3.000.000	
38 Διαθέσιμα	2.000.000	
50 Προμηθευτές		4.000.000
60 Αμοιβές Προσωπ.		2.000.000
64 Διάφορα έξοδα		1.000.000
71 Πωλήσεις προϊόντων		9.000.000
ΣΥΝΟΛΑ	13.000.000	13.000.000

Δεν διενεργούνται αποσβέσεις αφού δεν υπολογίζεται αποτέλεσμα για την περίοδο αυτή.

Δεν συντάσσεται απογραφή κατά 31/7/2000 όπως έχουμε αναφέρει.

Αποτέλεσμα του μεσοδιαστήματος 1.6.2000 έως 31.7.2000:

Δεν υπολογίζεται

ΤΕΛΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ 31/7/2000

(Ημερομηνία σύστασης Α.Ε)

	Χρεωστικά	Πιστωτικά
	Υπόλοιπα	Υπόλοιπα
Οικόπεδο	1.000.000	
Κτίριο «Α»	6.000.000	
Αποσβεσθέντα κτίρια	4.000.000	
Μηχάνημα«Α»	5000.000	
Αποσβεσθέντα μηχ/τα	2.000.000	
Αποθέματα	10.000.000	
Πελάτες	21.000.000	
Διαθέσιμα	7.000.000	
Α' Ύλες	5.000.000	
Αμοιβές προσωπ.		2.000.000
Διάφορα Έξοδα		1.000.000
Κεφάλαιο		10.000.000
Τακτικό αποθεματικό		3.000.000
Αφορ.Αποθ.Ν.2601/98		16.000.000
Κέρδη εις νέο		3.000.000
Προμηθευτές		12.000.000
Πωλήσεις προϊόντων		9.000.000

Φορολογικές υποχρεώσεις της μετατρεπόμενης Ο.Ε

- Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Πρέπει να υποβληθεί εντός 4,5 μηνών από την ημερομηνία μετατροπής (31.5.2000).

- Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ

130 ημέρες από την ημερομηνία μετατροπής (31.5.2000).

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ Ο.Ε

Με βάση το ισοζύγιο της 31.7.2000

-----31.7.2000-----

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Ισολογισμός κλεισίματος	46.000.000	
Οικόπεδο «Α»		1.000.000
Κτίριο «Α»		6.000.000
Μηχάνημα «Α»		5.000.000
Αποθέματα		10.000.000
Πελάτες		18.000.000
Διαθέσιμα		6.000.000

Κλείσιμο λογαριασμών της Ο.Ε 31.5.2000

-----31.7.2000-----

Ισολογισμός κλεισίματος		36.000.000
Αποσβ. Κτίρια	4.000.000	
Αποσβ.Μηχ/τα	2.000.000	
Τακτικό Αποθεματ.	3.000.000	
Αφ.Αποθ.Ν2601/98	16.000.000	
Κέρδη εις νέο	3.000.000	
Προμηθευτές	8.000.000	

Κλείσιμο λογαριασμών της 31.5.2000

Κεφάλαιο	10.000.000	
Λογ/σμοί εταιρών		10.000.000

Εισφερόμενο κεφάλαιο Ο.Ε

Λογ/σμοί εταιρών	10.000.000	
Ισολ/σμός κλεισίματος		10.000.000

Παράδοση αντίστοιχων μετοχών στους Εταίρους Ο.Ε.

----- 31.7.2000 -----

Ισολογισμός κλεισίματος	13.000.000	
Α' ύλες		5.000.000
Πελάτες		3.000.000
Διαθέσιμα		2.000.000
Αμοιβές Προσωπικού		2.000.000
Διάφορα έξοδα		1.000.000

Κλείσιμο Λογαριασμών κινήσεων έως 31.7.2000

Προμηθευτές	4.000.000	
Πωλήσεις προϊόντων	9.000.000	
Ισολογ. κλεισίματος		13.000.000

Κλείσιμο Λογαριασμών κινήσεων έως 31.7.200

10. Τύχη Υπεραξίας & Αποθεματικών

Δεν υπάρχει υπεραξία αφού όπως προαναφέραμε γίνεται διαπίστωση της παρουσίας της Ο.Ε.

Όπως έχουμε αναφέρει ο νόμος 2166/93 προβλέπει την μεταφορά των αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων χωρίς καμιά επιβάρυνση. Επίσης εάν υφίσταται ακάλυπτη αξία Ο.Ε Ενδύσεων του Ν. 1892/90 ή Ν. 2601/98 ή άλλου νόμου δικαιούται η νέα εταιρία (Α.Ε) να σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά.

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό κεφάλαιο της Ο.Ε δηλαδή στο παράδειγμα μας 10.000.000 € και άσχετα εάν υπάρχουν λογαριασμοί ιδίων κεφαλαίων που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και μάλιστα χωρίς φόρο, (τακτικό αποθεματικό φορολογημένο, υπόλοιπο κερδών εις νέο) εντούτοις απαιτείται για την κάλυψη του απαιτούμενου κεφαλαίου της Α.Ε να καταβληθούν μετρητά από τους παλαιούς εταίρους ή τρίτους ποσό €. 90.000.000 έτσι ώστε το κεφάλαιο των Α.Ε να είναι το κατώτερο επιτρεπτό, δηλαδή 100.000.000 €.

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΟΙΓΜΑΤΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

-----1.8.2000-----

	Λογαριασμοί	
	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο «Α»	1.000.000	
Κτίριο «Α»	6.000.000	
Μηχάνημα «Α»	5.000.000	
Αποθέματα	10.000.000	
Πελάτες	18.000.000	
Διαθέσιμα	6.000.000	
Ισολογισμός ανοίγματος		46.000.000

Απογραφή ενάρξεως 1.6.2000

-----1.8.2000-----

Ισολογ.ανοίγματος	46.000.000	
Αποσβ.κτίρια		4.000.000
Αποσβ.μηχ/τα		2.000.000
Μετοχικό Κεφάλαιο καταβλημένο		10.000.000
Τακτικό Αποθεματικό		3.000.000
Αφορολ. Αποθεματικό Ν.2601/98		16.000.000
Κέρδη εις νέο		3.000.000
Προμηθευτές		8.000.000

Απογραφή ενάρξεως παθητικών στοιχείων 1.6.2000

-----1.8.2000-----

33 Μέτοχοι λογ.καλύψεως Μ.Κ.	90.000.000	
40.02 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		90.000.000

-----1.8.2000-----

Α' Ύλες	5.000.000	
Πελάτες	3.000.000	
Διαθέσιμα	2.000.000	
Αμοιβ.προσωπ.		2.000.000
Διάφορα έξοδα		1.000.000
Προμηθευτές		4.000.000
Πωλήσεις προϊόντων		9.000.000

Κινήσεις περιόδου 1.6-31.7.2000

-----έως 30.9.2000-----

38 Διαθέσιμα (όψεως)	90.000.000	
----------------------	------------	--

33.03 Μετοχοι λογ.καλ.Κεφαλαίου 90.000.000

Κάλυψη Μ.Κ. με καταβολή μετρητών εις λογ/σμό όψεως

40.02 Κεφάλαιο οφειλόμενο 90.000.000

40.00 Κεφάλαιο καταβλημένο 90.000.000

Πιστοποίηση Μετοχικού Κεφαλαίου

Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών της απογραφής και του Ισολογισμού έναρξης.

Στην ουσία απογραφή και ισολογισμός έναρξης είναι η απογραφή και ισολογισμός μετασχηματισμού της Ο.Ε την 31.5.2000.

Αυτά τα στοιχεία θα καταχωρηθούν στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

Εγγραφές από την σύσταση της ανώνυμης (31.7.2000) μέχρι τη λήψη ΑΦΜ και θεώρησης βιβλίων και στοιχείων (6.8.2000).

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι και κατά το μεσοδιάστημα από τη σύσταση της νέας εταιρίας και μέχρι τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της, μπορούν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν τα στοιχεία τους για τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η νέα εταιρία για διάστημα όχι μεγαλύτερο των 30 ημερών και οι οποίες συναλλαγές καταχωρούνται αναλυτικά στα βιβλία της με βάση τα εν λόγω παραστατικά των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων (Απόφ. Υπ. Οικ. 1055240/439/0015 Πολ.1131/9.5.95)

Οι λογιστικές πράξεις από 1.8.2000 έως 6.8.2000 στην ουσία θα διαμορφώσουν το ισοζύγιο κινήσεως από 1.6.2000 έως 6.8.2000 και θα μεταφερθεί σύμφωνα με όσα έχουν αναφερθεί συγκεντρωτικά στη νέα εταιρία (Α.Ε).

Σημειώνουμε ότι η Ο.Ε θα υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για την περίοδο από 1.1.2000 έως 6.8.2000.

Αποσβέσεις της πρώτης εταιρικής χρήσεως της ανώνυμης εταιρίας για τα πάγια που εισφέρθηκαν .

Στα πάγια που εισφέρθηκαν από την Ο.Ε στην Ανώνυμη Εταιρία, πλην των Οικοπέδων Γηπέδων αποσβένονται με συντελεστές του ΠΔ 100/1998.

Εάν υποθέσουμε ότι το τέλος της πρώτης εταιρικής χρήσεως είναι 31.12.2000 τότε θα υπολογισθούν λογιστικές αποσβέσεις.

-- Αποσβέσεις κτιρίων

$$6.000.000 \times 5\% \times 7/12 = 291.666$$

-- Αποσβέσεις Μηχ/των

$$5.000.000 \times 15\% \times 7/12 = 437.500$$

ΣΥΝΟΛΟ 729.166

Το ανωτέρω ποσό των αποσβέσεων της περιόδου από 1.6.2000 έως 31.12.2000 εκπίπτει φορολογικά από τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Λοιπές Φορολογικές Και άλλες απαλλαγές.

-- Τα εισφερόμενα ακίνητα απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων .

-- Ισχύουν απαλλαγές τέλη δημοσίευσης στο ΜΑ.Ε, τέλος έναρξης κ.λ.π. όπως έχουμε αναφέρει σχετικά

Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου

Η Ανώνυμη Εταιρία θα καταβάλλει Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου στη διαφορά κεφαλαίου, δηλαδή $90.000.000 \times 1\% = 900.000$

Βάσει της ανωτέρω απογραφής συντάχθηκε ο παρακάτω προσωρινός ισολογισμός στις 31.5.2000.

6. Δεδομένα Προσωρινού Ισολογισμού.

Έστω ότι η Ο.Ε "Α" με βάση την απογραφή της 31.5.2000 συνέταξε τον προσωρινό ισολογισμό με τον οποίο διενήργησε η επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190/20 την εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης της Ο.Ε κατά την 31.5.2000:

Ισολογισμός Μετασχηματισμού 31.5.2000

Ενεργητικό			Παθητικό		
Λογαριασμοί	Λογ/κή Αξία	Εκτίμηση Επιτρ. Άρθρο.9	Λογα/σμοί	Λογ/κή Αξία	Εκτίμηση Επιτρ Άρθρο.9
Οικόπ Α	1.000.000	5.000.000	Εταιρικό Κεφάλαιο	10.000.000	10.000.000
Κτίριο Α	6.000.000		Τακτ. Αποθεματικό	3.000.000	3.000.000
- Αποσβ	4.000.000		Αφορ. Απ.Ν.2601/98	16.000.000	16.000.000
Αν. αξία	2.000.000	9.000.000	Κέρδη εις νέο (1.1-31.5.00)	3.000.000	3.000.000
Μηχ/τα	5.000.000		Υπεραξία Ν.Δ. (1297/73)	-	10.00.000
- Απ/σεις	2.000.000		Συνολ. Ιδίων Κεφαλ.	32.000.000	42.000.000
Αν. Αξία	3.000.000	4.000.000			
Σύνολο Παγίων	6.000.000	18.000.000			
Αποθέματα	10.000.000	10.000.000			
Πελάτες	18.000.000	18.000.000			
Πρόβλεψη					
Επισφ. Απαιτ.-		(2.000.000)			
Διαθ/μα	6.000.000	6.000.000	Προμήθ.	8.000.000	8.000.000
Κυκλ. Ενεργ.	34.000.000	32.000.000			
Σύν. Ενεργ.	40.000.000	50.000.000	Συν. Παθητικού	40.000.000	50.000.000

7. Καταχώρηση Καταστατικού της Α. Ε. με ημερομηνία 31.7.2000 στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας.

Την ημερομηνία αυτή η Ανώνυμη Εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα ενώ η Ε. Π. Ε. δεν υφίσταται πλέον.

* Όλες οι πράξεις μετά την ημερομηνία προσωρινού ισολογισμού (31.5.2000) και μέχρι τη χρονική στιγμή που η ανώνυμη εταιρία αποκτά νομική

προσωπικότητα (31.7.2000) γίνονται για λογαριασμό της μετατρεπόμενης Ε. Π. Ε.

* Πραγματοποιείται απογραφή στις 31.7.2000 (ημερομηνία σύστασης της Α. Ε.) η οποία στη συνέχεια καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της Ε.Π.Ε.

* Συντάσσεται ο τελικός ισολογισμός 31.7.2000 (ημερομηνία σύστασης Α. Ε.) της Ε. Π. Ε. Ο ισολογισμός αυτός έχει διαχειριστική χρήση 1.1. - 31.7.2000. Ο ισολογισμός περιλαμβάνει την περίοδο 1.1-31.5.2000 και τις οικονομικές πράξεις της μεταβατικής περιόδου από 1.6.2000 έως 31.7.2000. Όπως γίνεται αντιληπτό για την αποφυγή σύνταξης προσωρινού ισολογισμού η ημερομηνία του ισολογισμού προτιμότερο είναι να συμπίπτει με αυτήν του κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου, έτσι ώστε ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στις 31.1 2 να αποτελεί στην ουσία ισολογισμό του οποίου τα στοιχεία θα εκτιμήσει η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20.

Έτσι για τη χρήση από 1.1.2000 έως 31.7.2000 η Ο.Ε θα προσδιορίσει αρχικά, τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής, ώστε να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος, υπολογίζοντας αποσβέσεις και της περιόδου από 1.6.2000 έως 31.7.2000. Οι συνολικές αποσβέσεις έως την 31.5.2000, δηλαδή μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του προσωρινού ισολογισμού δε θα εμφανισθούν στον τελικό ισολογισμό της 31.7.2000.

Ενώ οι αποσβέσεις του μεταβατικού σταδίου της 1.6.2000 έως 31.7.2000 θα εμφανισθούν στο τελικό ισολογισμό της 31.7.2000

8. Εγγραφές προσαρμογής ενεργητικών και παθητικών στοιχείων.

Μετά τον υπολογισμό αποτελεσμάτων της περιόδου 1.1.2000 έως 31.7.2000 για να συνταχθεί ο τελικός ισολογισμός της 31.7.2000, θα πρέπει τα στοιχεία του Ενεργητικού και Παθητικού να προσαρμοσθούν στις αξίες της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 με τις παρακάτω λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της Ο.Ε:

Μετά τις παραπάνω εγγραφές οι διαφορές εκτίμησης όπως έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 41.96 Υπεραξία από μετατροπή Ν.Δ. 1297/72 εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο 10.000.000 €.

9. Υποθέτουμε ότι οι κινήσεις του μεσοδιαστήματος από 1.6.2000 έως 31.7.2000 απεικονίζονται στο παρακάτω ισοζύγιο:

Επιπλέον οι αποσβέσεις της περιόδου 1.6.2000 έως 31.7. 2000 ήταν:

- Κτίριο $6.000.000 \times 5\% \times 2/12 = 50.000$
- Μηχ/μα $5.000.000 \times 15\% \times 2/12 = 125.000$ ΣΥΝΟΛΟ 175.000

Τα αποθέματα λήξεως την 31.7.2000 ανέρχονταν σε 11.000.000 €.

10. Αποτέλεσμα του μεσοδιαστήματος 1.6.2000 έως 31.7.2000:

Πωλήσεις	9.000.000
Μείων: κόστος εσόδων ως:	
Αποθέματα έναρξης	10.000.000
+ Αγορές α' υλών	5.000.000
+ Αμοιβές προσωπικού	2.000.000
+Διάφορα έξοδα	1.000.000
+Αποσβέσεις παγίων	175.000
- Αποθέματα λήξεως	11.000.000
ΚΕΡΔΗ 1.6.2000 έως 31.7.2000	1.825.000

Όσον αφορά την τύχη του αποτελέσματος του μεσοδιαστήματος της ημερομηνίας του ισολογισμού στο οποίο η Επιτροπή του Άρθρου 9 του Ν. 2190/20 βασίστηκε για την εκτίμηση της περιουσίας της μετατρεπόμενης εταιρίας μέχρι την έγκριση της μετατροπής (Καταχώρηση ΜΑ.Ε σύσταση Α.Ε. Δηλαδή 1.6.2000 έως 31.7.2000), θα πρέπει αφού προκύπτει κέρδος, να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του καταστατικού και της φορολογικής νομοθεσίας και να μεταφερθεί σε λογαριασμούς των εταίρων, εκτός εάν υπάρχουν ακάλυπτες ζημιές οπότε διατίθενται για την απόσβεση των ζημιών. Εάν όμως το αποτέλεσμα στο διάστημα αυτό είναι ζημιογόνο, τότε η ζημιά αυτή, πρέπει να καλυφθεί από τους εταίρους της μετατρεπόμενης εταιρίας.

11.0 τελικός ισολογισμός συντάσσεται με ημερομηνία 31.7.2000 και έχει ως εξής:

12. Φορολογικές υποχρεώσεις της μετατρεπομένης Ο.Ε.

- Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος
- Πρέπει να υποβληθεί εντός 4,5 μηνών από την ημερομηνία καταχώρησης της εγκριτικής απόφασης στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών (σύσταση Α.Ε 31.7.2000).
- Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ
- 130 ημέρες από την ημερομηνία καταχώρησης της εγκριτικής απόφασης (31.7.2000).

13. Τύχη υπεραξίας και αποθεματικών της μετατρεπόμενης Ε. Π. Ε. Υπολογισμός εισφερομένου κεφαλαίου.

Η υπεραξία που προκύπτει από την μετατροπή απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος μέχρι της διαλύσεως της νέας εταιρίας και με την προϋπόθεση ότι θα καταχωρηθεί σε ιδιαίτερους λογαριασμούς (τάξεως). Η υπεραξία εάν κεφαλαιοποιηθεί θα εμφανισθεί στο λογαριασμό κεφαλαίου, διαφορετικά εάν δεν κεφαλαιοποιηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέρος αυτής, η μη κεφαλαιοποιηθείσα υπεραξία θα εμφανισθεί σε λογ/σμό ιδίων κεφαλαίων 41.96 "Υπεραξία από μετατροπή βάση διατάξεων Ν.Δ.1297/72".

Το Ν.Δ. 1297/72 δίνει τη δυνατότητα της μεταφοράς των αφορολόγητων αποθεματικών σε ιδιαίτερους λογαριασμούς της νέας εταιρίας, εκτός εάν κεφαλαιοποιήσει αυτά με την καταβολή του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Επίσης, εάν υφίσταται ακάλυπτη αξία επενδύσεων του Ν. 1892/90 ή Ν.2601/98 ή άλλου αναπτυξιακού νόμου δικαιούται η νέα εταιρία (Α.Ε) να σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά.

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο μπορεί να θεωρηθεί η καθαρή θέση της μετατρεπόμενης Ο.Ε (με εξαίρεση "τα μη κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά"), πλην όμως για τα μη φορολογηθέντα αποθεματικά θα καταβληθεί ο φόρος εισοδήματος.

Ως εκ τούτου στο παράδειγμα κεφαλαιοποιήσαμε το υπάρχον εταιρικό κεφάλαιο 10.000.000 €, την υπεραξία 10.000.000 €, το Τακτικό Αποθεματικό 3.000.000 € και τα κέρδη (1.1.2000 έως 31.5.2000) 3.000.000 €. συνολικά ύψους 26.000.000 €, χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος.

Έτσι για την συμπλήρωση του κατώτατου ορίου κεφαλαίου που απαιτείται για την νέα εταιρία Α.Ε θα πρέπει να καταβληθούν μετρητά από τους παλαιούς εταίρους ή νέους τρίτους, ποσό €. 74.000.000.

15. Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της ανώνυμης εταιρίας της απογραφής και του ισολογισμού έναρξης.

Μετά τις καταχωρήσεις της 1.8.2000 η Α. Ε. προβαίνει σε απογραφή (είναι στην ουσία αυτή που είναι καταχωρημένη στα βιβλία της Ο.Ε την 31.7.2000) και στην σύνταξη του ισολογισμού έναρξης, με αντίστοιχη καταχώρηση αυτών στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

16. Εγγραφές από την σύσταση Α.Ε (31.7.2000) μέχρι τη λήψη ΑΦΜ και θεώρησης βιβλίων και στοιχείων (6.8.2000).

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι και κατά το μεσοδιάστημα από τη σύσταση της νέας εταιρίας και μέχρι τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της, μπορούν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν τα στοιχεία τους για τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η νέα εταιρία για διάστημα όχι μεγαλύτερο των 30 ημερών και οι οποίες συναλλαγές καταχωρούνται αναλυτικά στα βιβλία της με βάση τα εν λόγω παραστατικά των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων (Απόφ. Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/ΠΟΛ.1131/9.5.95).

Οι λογιστικές πράξεις από 1.8.2000 έως 6.8.2000 καταχωρούνται στα βιβλία της Ο.Ε μετά το κλείσιμο τους στις 31.7.2000 έτσι ώστε αυτές οι πράξεις να μεταφερθούν συγκεντρωτικά στην ανώνυμη εταιρία. Σημειώνουμε ότι η Ο.Ε θα υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για την περίοδο από 1.1.2000 έως 6.8.2000.

17. Αποσβέσεις τέλους της πρώτης εταιρικής χρήσεως της Α.Ε για τα εισφερθέντα πάγια. Εάν υποθέσουμε ότι η χρήση λήγει την 31.12.2000 στα πάγια που εισφέρθηκαν, θα διενεργηθούν αποσβέσεις με τους ισχύοντες συντελεστές του Π.Δ. 100/98 και στις αξίες που προσδιόρισε η Επιτροπή του άρθρου 9 για το διάστημα από 1.8.2000 έως 31.12.2000.

- Αποσβέσεις κτιρίων $9.000.000 \times 5\% \times 5/12 = 187.500$
- Αποσβέσεις Μηχ/των $4.000.000 \times 15\% \times 5/12 = \underline{250.000}$

ΣΥΝΟΛΟ 437.500

Ήδη η ανωτέρω ανώνυμη εταιρία προήλθε από μετασχηματισμό του Ν.Δ. 1297/72, όπου τα πάγια της Ο.Ε (η οποία μετετράπη σε ανώνυμη εταιρία) εκτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20 με αποτέλεσμα για τα πάγια αυτά να προκύψει υπεραξία μετασχηματισμού 10.000.000, τα ποσά όπου η ανώνυμη εταιρία μπορεί να εκπέσει φορολογικά, υπολογίζονται σε €. 315.278 ως εξής:

Α) Αναπόσβεστο υπόλοιπο κτιρίων		
Βάσει βιβλίων Ο.Ε		2.000.000
Πλέον:		
Α) Αναπόσβεστη αξία	2.000.000	
----- X Υπεραξία = ----- X 7.000.000 =		2.333.333
Αξία κτήσεως 6.000.000		
Αξία για φορολ. απόσβεση		4.333.333
Φορολογική απόσβεση $4.333.333 \times 5\% \times 5/12 = 90.278$		
Α) Αναπόσβεστο υπόλοιπο Μηχ/των στην Ο.Ε		3.000.000
Πλέον:		
Α) Αναπόσβεστη αξία	3.000.000	
----- X Υπεραξία = ----- X 1.000.000 =		600.000
Αξία κτήσεως 5.000.000		
Αξία για φορολογική απόσβεση		3.600.000
Φορολογική απόσβεση		225.000
3.600.000 X 15% X 5/12 =		
ΣΥΝΟΛΟ (Α) + (Β) = $90.278 + 225.000 = 315.278$		

19. Λοιπές φορολογικές και άλλες απαλλαγές

Τα εισφερόμενα ακίνητα απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων υπό την προϋπόθεση ότι χρησιμοποιούνται από την Ε. Π. Ε. κατά το χρόνο μετατροπής και θα χρησιμοποιούνται από τη συνιστώμενη Α.Ε. επί μία πενταετία από το χρόνο σύστασης. Ισχύουν απαλλαγές για τα τέλη δημοσίευσης στο ΜΑ.Ε, τέλος έναρξης κλπ. όπως έχουμε αναφέρει σχετικά στο προηγούμενο τεύχος. 20. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου Η Ανώνυμη Εταιρία

θα καταβάλλει Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου επί της διαφοράς του κεφαλαίου εξαιρουμένων των κεφαλαιοποιημένων κερδών και αποθεματικών, δηλαδή $84.000.000 \times 1\% = 840.000$.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο – ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ , ΤΕΥΧΟΣ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2006 ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΤΟΤΣΗΣ
- ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΨΙΛΟΝ 7 , ΤΕΥΧΟΣ Β (182) ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ Α.Ε
- ΣΥΣΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΣΠΑΣΕΙΣ – ΕΞΑΓΟΡΕΣ – ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
ΣΥΓΓΡΑΦΕΑΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗΣ
-ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ :ΔΗΜΗΤΡΑΚΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ 2005

11. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μελετώντας την ανάγκη για αλλαγή της εταιρικής μορφής των εταιρειών διαπιστώνουμε πως η πλέον ανταγωνιστική αγορά και οι ανάγκες της εταιρείας για εξέλιξη και επέκταση συμβάλλουν στο γεγονός η αλλαγή της προσωπικής εταιρείας σε κεφαλαιουχική να γίνεται απαραίτητη και συμβεβλημένη. Παρόλο το μεγάλο κόστος και την γραφειοκρατία μιας Α.Ε εταιρείας και τυχόν ανασταλτικούς παράγοντες που τυχόν συναντήσει κανείς σε σχέση με την φορολογία και το υψηλό κόστος για την διατήρηση της, μια κεφαλαιουχική εταιρεία αυξάνει το κύρος της, μιας που πια είναι απαραίτητη διότι η αγορά έχει διευρυνθεί παγκόσμια και μία προσωπική ή ατομική νομική μορφή, δεν μπορεί να ανταπεξέλθει στους σκληρούς κανόνες της αγοράς.

Βιβλιογραφία

- 1.. Περιοδικό Λογιστής , Τεύχος Ιανουάριος 2006 Εκδόσεις Τότσης
2. Περιοδικό Έψιλον 7, Τεύχος Β (182) Εκδόσεις Οικονομικές Εκδόσεις Α.Ε
3. « Περί Ανωνύμων Εταιρειών» Δημητράκας Αθανάσιος 2005
4. «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» Ηλιοκαυτος Δ. 2001
5. Συγχωνεύσεις- Διασπάσεις- Εξαγορές –Μετατροπές Εταιρειών Συγγραφέας κ. **Ε. ΣΑΚΕΛΛΗΣ** 2001
6. Συστάσεις – Μετατάξεις –Μετατροπές – Συγχωνεύσεις – Λύσεις Και Εκκαθαρίσεις Επιχ/σεων Συγγραφέας Καραγιάννης Δ. 2003