

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΚΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Ανάλυση και παρουσίαση μεθόδων ενοποίησης επιχειρήσεων

ΔΕΛΟΥΣΗΣ ΑΝΤ. ΓΕΩΡΓΙΟΣ (Α.Μ. 14029)

geordedo@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΥΠΑΛΗ ΑΡΕΤΗ Επιστημονικός Συνεργάτης

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια είναι ευδιάκριτο το φαινόμενο μίας εμπορικής και οικονομικής κρίσης που πλήττει όλο και περισσότερες επιχειρήσεις, είτε αυτές λέγονται μικρές ή μικρομεσαίες είτε πρόκειται για κολοσσούς. Στόχος αυτών των επιχειρήσεων είναι να στραφούν σε καινούργιες μεθόδους και στην ανάπτυξη νέων επιχειρηματικών μοντέλων, σύμφωνα με τα οποία θα παράγουν στρατηγικές σε γερές βάσεις. Με τον τρόπο αυτό θα δημιουργηθούν οι καταλληλότερες προϋποθέσεις για μία πορεία εκσυγχρονισμού και αναζήτηση ολοένα και περισσότερων καινοτόμων ιδεών.

Οι περισσότερες από τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται είναι ευρέως διαδεδομένες. Πολύ συχνά τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης καθίστανται αδύναμα, καθώς συναντούν εμπόδια ή ακόμη αποφεύγουν να προσφύγουν σε συστηματικές στρατηγικές αναλύσεις. Αυτό παρατηρείται σε περιπτώσεις όπου το ευρύτερο περιβάλλον της επιχείρησης παρουσιάζει πολυπλοκότητα και υπάρχουν δυσεπίλυτα ζητήματα καθημερινής διαχείρισης. Αρκετές επιχειρήσεις θεωρούν ότι ένας επιτυχής και γρήγορος τρόπος για να δυναμώσουν την οικονομική τους ισχύ σε μια δύσκολη οικονομική περίοδο είναι η πρωτοβουλία ενοποίησής τους με άλλες επιχειρήσεις. Προσαρμοζό-μενες λοιπόν στα νέα οικονομικά δεδομένα και στις νέες προκλήσεις και σε συνδυασμό με την ταχύτητα των οικονομικών συναλλαγών και την τεχνολογική εξέλιξη, αναζητούν νέες μορφές λειτουργίας και ανάπτυξης, μέσω της μετατροπής τους σε ομίλους επιχειρήσεων και εν γένει μέσω της ενοποίησής τους με άλλες επιχειρήσεις, με στόχο να ανταποκριθούν στα ζητήματα που προκύπτουν από τη σύγχρονη τεχνικοοικονομική εξέλιξη.

Το αντικείμενο με το οποίο θα ασχοληθούμε σε αυτήν την εργασία είναι εν προκειμένω η ανάλυση και παρουσίαση των μεθόδων ενοποίησης των επιχειρήσεων ως μέσο προσαρμογής στις νέες οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες.Συνοπτικά, οι μέθοδοι ενοποίησης των επιχειρήσεων μπορούν να παρουσιαστούν σε δύο κατηγορίες: τη συγχώνευση και την εξαγορά επιχειρήσεων,οι οποίες θα αναλυθούν στη συνέχεια.

- Η εργασία χωρίζεται σε 3 επιμέρους κεφάλαια :
- Στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφονται οι τρόποι ενοποίησης των επιχειρήσεων δηλαδή συγγενεύσεις και εξαγορές, περιπτώσεις μετασχηματισμού ορισμένων επιχειρήσεων, απορροφήσεις επιχειρήσεων από ΑΕ ή ΕΠΕ καθώς και η νομοθεσία που διέπει την ενοποίηση όπως ο νόμος Ν.2166/1993.
- Το δεύτερο κεφάλαιο αφιερώνεται σε διευκρινίσεις που αφορούν στην ενοποίηση των επιχειρήσεων όπως η διαχειριστική περίοδος , το ΑΦΜ της επιχειρήσεως ύστερα από μετατροπή της, η τήρηση βιβλίων , οι σχέσεις εργασίας με το προσωπικό καθώς και η διαχειριστική περίοδος που αφορά στην ενοποίηση.
- Στο τρίτο και τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας αναφέρονται κυρίως τα λογιστικά θέματα που αφορούν στην ενοποίηση των επιχειρήσεων δηλαδή λογιστικές έγγραφες στα βιβλία εισρέουσας και απορροφούσας εταιρείας , ενέργειες διαφόρων ΕΠΕ και ΟΕ για τον σχηματισμό ΑΕ σύμφωνα με τον Ν.2166/1993.

Επισήμανση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα- αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του σπουδαστή (σπουδάστριάς) ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηγούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**
- **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Μέθοδοι ενοποίησης επιχειρήσεων**

(Μετατροπές-Συγχωνεύσεις)

1.1 Γενικά

1.2 Ν.2166/1993(ΦΕΚ 137/Α΄/24.8.1993)

1.3 Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων- Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1.3.1 Περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του Ν.2166/1993

Α. Μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οποιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή Α.Ε ή Ε.Π.Ε

Β. Απορρόφηση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη Α.Ε ή Ε.Π.Ε

Γ. Συγχώνευση Ανώνυμων Εταιριών με εξαγορά μιας ή περισσοτέρων Α.Ε από υφιστάμενη Α.Ε

Δ. Διάσπαση Ανώνυμων Εταιρειών

Ε. Εισφορά κλάδων από λειτουργούσα επιχείρηση, σε λειτουργούσα μόνο Α.Ε

ΣΤ. Συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών του Ν.1667/1986 (ΦΕΚ 204 Α΄)

Z. Συγχώνευση, διάσπαση και απόσχιση κλάδου εταιριών μεταξύ διαφορετικών κρατών-μελών Ε.Ε

1.4 Απαραίτητες προϋποθέσεις

5. Εισφερόμενο κεφάλαιο – Μεταφορά ζημίας

1.5.1 Υποχρεώσεις για φόρο εισοδήματος επί μετασχηματισμών

1.5.2 Μειωμένοι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος

1.5.3 Μεταφορά ζημιών μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων

1.5.4 Έκπτωση αποσβέσεων παγίων στοιχείων

1.5.5 Διαφορά προκύψασα κατά την απορρόφηση θυγατρικής εταιρείας

1.5.6 Διαφορά προκύψασα κατά την εξαγορά εταιρείας

1.5.7 Διαφορά προκύψασα κατά την απορρόφηση μητρικής εταιρείας

6. Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις

1.6.1 Απαλλαγή από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων για το εισφερόμενο κεφάλαιο από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις

-Απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου

1.6.2 Απαλλαγή από κάθε εισφορά ή δικαιώματα υπέρ δικαιωμάτων τρίτου

-Απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων

1.6.3 Απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζομένων αυτοκινήτων

1.6.4 Υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη χρήση του Ν. 2166/1993 – Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

1.7 Εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων λειτουργούσας επιχείρησης

- **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:** Διευκρινίσεις για την ενοποίηση των επιχειρήσεων

2.1 Οι σχέσεις εργασίας με το προσωπικό

2.2 Διαχειριστική περίοδος

2.3 Υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκη

2.4 Μετασχηματισμοί Ν. 2166/1993 επιχειρήσεων

που τηρούν τα βιβλία βάσει των Δ.Λ.Π.

2.5 Οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. και έκδοση βεβαιώσεων αποδοχών

2.6 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος, σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων

2.7 Α.Φ.Μ. της από μετατροπή ή συγχώνευση εταιρείας

- **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:** Λογιστικά θέματα

3.1 Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993

Α. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της μετατρεπόμενης εταιρείας (Ε.Π.Ε.)

Β. Εγγραφές στα βιβλία της Α.Ε. που προέρχονται από μετατροπή

3.2 Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές απόσπασης κλάδου από λειτουργούσα επιχείρηση οποιασδήποτε νομικής μορφής και εισφορά του σε λειτουργούσα Α.Ε., με βάση τις διατάξεις Ν. 2166/1993

Α. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εισφέρουσας εταιρείας

Β. Λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της απορροφούσας εταιρείας

3.3 Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές συγχώνευσης μίας Ε.Π.Ε. και μίας Ο.Ε. με σκοπό το σχηματισμό μίας Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993

Α. Ενέργειες της Ε.Π.Ε.

Λογιστικές εγγραφές για τη συγχώνευση της Ε.Π.Ε.

Β. Ενέργειες της Ο.Ε.

Εγγραφές για τη συγχώνευση της Ο.Ε.

Γ. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της Α.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση των επιχειρήσεων Ε.Π.Ε. και Ο.Ε.

- **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**
- **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΙΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ – ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ

1. Γενικά

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

Έτσι, σήμερα, με τη παγκοσμιοποίηση υπάρχει πλέον ο παγκόσμιος πόλεμος των συγχωνεύσεων μεγάλων εταιρειών, συνεργασιών μέσω εξαγορών ή ανταλλαγών μετοχών, απορρόφησης της μιας εταιρείας από την άλλη, με αποτέλεσμα την έντονη συγκέντρωση των επιχειρήσεων. Τα συγκεκριμένα είδη ενοποίησης αποτελούν σήμερα στη χώρα μας καθημερινό φαινόμενο με την άνθιση των κεφαλαιαγορών.

Βέβαια εκτός από τους οικονομικούς λόγους υπάρχουν και λόγοι φορολογικοί, νομικοί και άλλοι. Οι φορολογικοί λόγοι αποτελούν τον καταλυτικό παράγοντα στη λήψη αποφάσεων για ενοποίηση από τα αρμόδια όργανα των επιχειρήσεων.

Σε ό,τι αφορά τις μεθόδους ενοποίησης διακρίναμε δύο γενικές κατηγορίες:

1. Συγχώνευση εταιριών

Η συγχώνευση εταιριών αποτελεί την κύρια μορφή συγκέντρωσης μεταξύ των επιχειρήσεων. Από οικονομική άποψη συνίσταται σε

οικονομική ενσωμάτωση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων υπό ενιαία βούληση. Νομικά, η φύση της συγχώνευσης βρίσκεται υπό διχογνωμία. Κατά την κρατούσα άποψη η συγχώνευση είναι η διαδικασία με την οποία επιτυγχάνεται η απόκτηση με οιονεί καθολική διαδοχή περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρίας ή εταιριών που λύνονται χωρίς εκκαθάριση από άλλη νεοϊδρυθείσα ή ήδη λειτουργούσα εταιρία.

Με βάση λοιπόν το ισχύον θεσμικό πλαίσιο αναγνωρίζονται δύο γενικότερες μορφές συγχώνευσης εταιριών:

- Η συγχώνευση μέσω απορρόφησης, όταν μία ή περισσότερες εταιρίες μεταβιβάζουν σε άλλη το σύνολο της περιουσίας τους, ενεργητικό και παθητικό, διαθέτοντας στους μετόχους μετοχές της άλλης εταιρίας ή ενδεχομένως ένα συμψηφιστικό ποσό σε μετρητά όχι πέραν του 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αποδίδουν και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτών των εταιριών.
- Η συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρίας, όταν περισσότερες εταιρίες σε άλλη, που συνίσταται για πρώτη φορά, το σύνολο της περιουσίας τους, εωεργητικό και παθητικό, διαθέτοντας στους μετόχους τους μετοχές της νέας εταιρίας ή ενδεχομένως ένα συμψηφιστικό ποσό σε μετρητά όχι πέραν του 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αποδίδονται.

2. Εξαγορά εταιρίας

Η εξαγορά αποτελεί περίπτωση συγχώνευσης με απορρόφηση στο πλαίσιο της οποίας οι μέτοχοι της απορρογούμενης δεν θα λάβουν μετοχές της απορροφούσας, αλλά μόνο χρήματα. Η εξαγορά κατά τον ελληνικό νόμο και την οδηγία 78/855/ΕΟΚ θεωρείται πράξη που εξομοιώνεται με τη συγχώνευση, ενώ παλαιότερα θεωρούνταν πράξη μορφής συγχώνευσης. Μεταξύ συγχώνευσης και εξαγοράς υπάρχουν δύο βασικές διαφορές. Στο σχέδιο της σύμβασης εξαγοράς δεν προσδιορίζεται σχέση ανταλλαγής και η μέτοχοι της εξαγοραζόμενης δεν καθίστανται μέτοχοι της εξαγοράζουσας. Για αυτόν τον λόγο, το ενεργητικό της εξαγοράζουσας δεν αυξάνεται καθώς καταβάλλει από το ταμείο της και όχι από τα κεφάλαια την αξία της περιουσίας που αποκτά.

Η πολιτεία έχοντας σκοπό την ενίσχυση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας για τη δημιουργία ισχυρών οικονομικών επιχειρήσεων δημιούργησε ένα θεσμικό πλαίσιο μέσω των νομοθετημάτων που έχει σε ισχύ, αφενός δηλαδή το Ν.Δ. 1297/1972 και αφετέρου τις διατάξεις των άρθρων 1 – 5 του Ν. 2166/1993, με τον οποίο οι επιχειρήσεις μπορούν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. με πιο απλό και σύντομο τρόπο, παρακάμπτοντας την πιο σύνθετη και χρονοβόρα από πλευράς διαδικασιών οδό με τους μετασχηματισμούς του Ν.Δ. 1297/1972 ή και τις διατάξεις του Ν. 2190/1920.

1.2 Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137/Α' /24.8.1993)

Άρθρα 1 – 5, ως σήμερα ισχύουν

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων

Άρθρο 1

Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

β. Απορροφήσεως επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

γ. Συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.1 και 79 του Κ.Ν. 2190/1920.

δ. Διάσπασης ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 81 παράγραφος 1 του Κ.Ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 144 Α'), με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες ανώνυμες εταιρίες.

[Η περ. δ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.8 άρθ.7 Ν.2386/1996 (ΦΕΚ Α' 43)]

ε. Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία.

Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου η εταιρία που προκύπτει από το μετασχηματισμό θα αναφέρεται κατωτέρω ως νέα εταιρία.

στ. Συγχώνευσης αστικών συνεταιρισμών του Ν.1667/1986 (ΦΕΚ Α' 204) με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του νόμου αυτού.

[Η περ. στ' τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ.11 άρθ.4 Ν.2390/1996 (ΦΕΚ Α' 54)]

2. Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία τρίτης (Γ) κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84) και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Άρθρο 2

Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας

1. Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας.

2. Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης ή το άθροισμα αυτών των κεφαλαίων, των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων.

3. Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας.

«Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994. Κατ' εξαίρεση, οι επιχειρήσεις που ρύθμισαν τα χρέη τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990 μπορούν να μεταφέρουν εν όλω ή εν μέρει το υπόλοιπο του λογαριασμού ζημίες, το οποίο προκύπτει μετά το συμβιβασμό με τους πιστωτές τους και την επικύρωσή του από το Εφετείο, στο λογαριασμό 16.05 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ασωμάτων στοιχείων παγίου ενεργητικού. Η ύπαρξη υπολοίπου του παραπάνω λογαριασμού δεν επηρεάζει τη διανομή κερδών.»

[Τα εντός «» εδάφια τίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ.9 άρθρου 7 Ν.2386/1996 (ΦΕΚ Α' 43)]

4. Με αποφάσεις των εταίρων ή των γενικών συνελεύσεων των μετόχων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων μπορεί να καθορίζεται η σχέση συμμετοχής αυτών στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας.

5. Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (300.000) προκειμένου για ανώνυμη εταιρία και των εκατόν σαράντα έξι χιλιάδων επτακοσίων τριάντα πέντε (146.735) ευρώ, προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

[Η παρ.5 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.8 άρθ.11 Ν.2579/1998 Α 31/17.2.1998 και με την ΑΥ 1038678/10318/Β0012/Πολ. 1106/11.4.2001 (ΦΕΚ Β'476/25.4.2001) και με το αρ. 11 παρ. 2 του Ν. 2948/1001 Έναρξη ισχύος από 1.1.2002]

6. Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.

Άρθρο 3

Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις – Μεταφορά ευεργετημάτων αναπτυξιακών νόμων

1. Η κατά το άρθρο 1 του παρόντος νόμου σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωτύμων Εταιριών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου.

2. Προς το σκοπό διευκόλυνσης του μετασχηματισμού, οι προς μετασχηματισμό επιχειρήσεις μπορούν με αίτηση τους προς τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) να ζητήσουν την διενέργεια φορολογικού ελέγχου κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή το αποτέλεσμα του ελέγχου πρέπει να κοινοποιηθεί στην αιτούσα, εντός τριμήνου από την ημερομηνία της αιτήσεώς της. Η προθεσμία αυτή με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του αρμόδιου επιθεωρητή Δ.Ο.Υ. και για εξαιρετικούς λόγους μεγέθους επιχειρήσεως ή ελεγκτικών επαληθεύσεων, μπορεί να παραταθεί για άλλους τρεις μήνες ακόμα. Οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογνομόνων, που θα συνταγούν για καθεμία μετασχηματιζόμενη επιχείρηση, θα περιέχουν για το σκοπό του μετασχηματισμού ειδικό κεφάλαιο περί του ύψους της λογισμικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Εάν δεν ζητηθεί η διενέργεια ελέγχου κατά τα ανωτέρω η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων ενεργείται από Ορκωτό ελεγκτή «ή από την κατά το άρθρο 9 του Κ.Ν.2190/1920 προβλεπόμενη επιτροπή εμπειρογνομόνων».

[Η εντός «»φράση προστέθηκε με το άρθρο 19 Ν.2339/1995 (ΦΕΚ Α' 204)].

3. Σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του παρόντος νόμου τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς νόμους Ν.Δ. 4002/1959, Ν.289/1976, Ν.1262/1982, Ν.1828/1989, Ν.1882/1990 και Ν. 1892/1990, ισχύουν και επί των προκυπτουσών κατά τα πιο πάνω νέων εταιριών, κατά το μέτρο που οι επιχειρήσεις αυτές δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών.

4. Οι αφορολόγητες κρατήσεις εκ των κερδών ή τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά εκ των μη διανεμόμενων κερδών που υφίστανται στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις εφόσον μεταφέρονται και εμφανίζονται αυτούσια σε ειδικούς λογαριασμούς στη νέα εταιρεία δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Άρθρο 4

Εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή βημάτων λειτουργούσας επιχείρησης

1. Σε περίπτωση εισφοράς, από λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης ενός ή περισσότερων κλάδων αυτής σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία, το μετοχικό κεφάλαιο μετά την εισφορά της εταιρίας που απορροφά του κλάδου δεν μπορεί να είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το προβλεπόμενο από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του παρόντος και το κεφάλαιο της εισφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης δεν μπορεί να είναι μικρότερα μετά την εισφορά από το ελάχιστο όριο κεφαλαίου, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κ.Ν.2190/1920, προκειμένου για ανώνυμες εταιρίες και της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν.3190/1955, για εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

[Η παρ.1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.9 άρθ.11 Ν.2579/1998, (ΦΕΚ Α' 31/17.2.1998)]

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσότερων τμημάτων ανώνυμης εταιρίας σε άλλη λειτουργούσα (ή συνιστώμενη) ανώνυμη εταιρία.

3. Η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία χωρίς να λυθεί εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητάς της σε μία άλλη ανώνυμη εταιρεία έναν μετοχών της λήπτριας εταιρείας δεν αποτελεί διάσπαση ανώνυμης εταιρείας και δεν διέπεται από τα άρθρα 91 έως 89 του Κ.Ν. 2190/1920.

Άρθρο 5

Διατήρηση διατάξεων

1. Κατά την εφαρμογή του παρόντος νόμου δεν θίγονται οι διατάξεις: α) του άρθρου 51 παρ. 1, 2, 3, 5 και 7 και των άρθρων 53 έως 55 του Ν.3190/1955 περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης και β) των παραγρ. 2,3 και 4 του άρθρου 8, του άρθρου 9 και των άρθρων 69 έως 89 του Κ.Ν.2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών, όπως ισχύουν, πλην των περιπτώσεων που ορίζονται ειδικά με τις διατάξεις του παρόντος.

2. Η ισχύς των διατάξεων του Ν.Δ.1297/1972 (ΦΕΚ Α΄ 217) παρατείνεται από την ημερομηνία λήξεως της μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1996. Επιχειρήσεις, που είχαν υποβάλλει αιτήσεις μέχρι 31-12-1992 για υπαγωγή στις διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος αυτού και δεν είχε περαιωθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή η σχετική διαδικασία, δύνανται να την ολοκληρώσουν με τις διατάξεις του νόμου εκείνου ή με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Κατά το χρόνο ισχύος του Ν.Δ.1297/1972 και προς το σκοπό μετασχηματισμού τους, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν ή τη διαδικασία μετασχηματισμού του νομοθετικού διατάγματος αυτού ή τη διαδικασία του παρόντος νόμου.

1.3 Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων – Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1.3.1 Περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του Ν.2166/1993.

Κοινό χαρακτηριστικό όλων των κατωτέρω περιπτώσεων μετασχηματισμών είναι η συνέχιση της παραγωγικής και, γενικότερα, της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης με τη μορφή ενός νέου οικονομικού φορέα που έχει ξεχωριστή νομική αυτοτέλεια. Η εν λόγω συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης σε περιπτώσεις μετασχηματισμών, και συνεπώς, σε περιπτώσεις μετατροπής, συγχώνευσης, εξαγοράς, διάσπασης, που επιτυγχάνεται με τα μέσα του εταιρικού δικαίου θεωρείται ως γνήσιος μετασχηματισμός¹.

Σε αντίθεση με αυτόν, ως καταχρηστικός μετασχηματισμός νοείται ο μετασχηματισμός που επιτυγχάνεται με τα μέσα του κοινού δικαίου κι όχι του εταιρικού δικαίου. Έτσι, στην περίπτωση ενός καταχρηστικού μετασχηματισμού με συγχώνευση επιχειρήσεων θα είχαμε λύση και εκκαθάριση των εταιρικών επιχειρήσεων που πρόκειται να μετασχηματιστούν, διανομή της περιουσίας τους στους εταίρους/μετόχους, ίδρυση νέας εταιρείας και εισφορά των όποιων προκυψάντων διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων σε αυτήν. Στην αντίθετη περίπτωση με (γνήσιο) μετασχηματισμό, όπου θα γινόταν χρήση των κανόνων του εταιρικού δικαίου, θα είχαμε μια πράξη συγχώνευσης με σύσταση νέας εταιρείας².

Παράλληλα σε όλα αυτά, η ισχύουσα νομοθεσία, επηρεαζόμενη τόσο από αντικειμενικά κριτήρια σύστασης και λειτουργίας των διαφόρων υπαρχόντων εταιρικών μορφών, όσο και από υποκειμενικά κριτήρια, όπως η προστασία των προσώπων που έχουν συναλλαγές με επιχειρήσεις που δύναται να μετασχηματιστούν (και π.χ. εάν είναι δανειστές, πιστωτές, κ.λπ. ενδεχόμενα να κινδυνεύουν να μην ικανοποιηθεί η απαίτησή τους), δεν καθορίζει ενιαίο δίκαιο για το μετασχηματισμό επιχειρήσεων (π.χ. μετατροπή, συγχώνευση, διάσπαση, κλπ.). Επίσης, δεν υπάρχουν ρυθμιστικοί κανόνες εταιρικού δικαίου για μετασχηματισμό επιχειρήσεων με ομοιόμορφη εφαρμογή προς κάθε κατηγορία νομικών προσώπων ή φυσικών προσώπων (π.χ. ομοιόμορφη ρύθμιση της συγχώνευσης για όλους τους εταιρικούς τύπους).

A. Μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οποιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

- Η μετατροπή επιχείρησης, οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα σε ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. (οι διατάξεις των άρθρων από 1 έως 5 του Ν.2166/1993 δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση μετατροπής ανώνυμης εταιρείας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, γιατί όπως ανωτέρω αναφέρθηκε ο νόμος αυτός αποβλέπει στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι στη μετατροπή μεγάλων σε μικρές μονάδες).

Οι περιπτώσεις που παρουσιάζονται στην πράξη είναι οι εξής:

1. Μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε προσωπική εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε.),
2. Μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.),
3. Μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε.),
4. Μετατροπή Ο.Ε. σε Ε.Ε. και το αντίθετο,
5. Μετατροπή προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε., Ε.Ε.) σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 53 Ν.3190/55),
6. Μετατροπή προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε., Ε.Ε.) σε ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 67 Κ.Ν. 2190/20, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 Ν. 2239/95),
7. Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 67 Κ.Ν. 2190/20),
8. Μετατροπή ανώνυμης εταιρείας σε προσωπική εταιρεία (άρθρο 66α Κ.Ν. 2190/20, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 66 Ν. 3604/07) και
9. Μετατροπή ανώνυμης εταιρείας σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 51 Ν. 3190/55 και 66 Κ.Ν. 2190/20).

Μετατροπή ή μετασχηματισμός είναι η μεταβολή της νομικής μορφής της εταιρείας που πραγματοποιείται κατόπιν απόφασης των εταίρων/μετόχων της μετατρεπόμενης εταιρείας σε άλλο τύπο χωρίς εκκαθάριση (και βέβαια, χωρίς διανομή της εταιρικής περιουσίας). Συνεπώς με τη μετατροπή δε δημιουργείται νέο νομικό πρόσωπο, αλλά παραμένει η ταυτότητα του νομικού προσώπου της παλιάς εταιρείας, (δηλαδή, απλά συνεχίζεται η παλιά εταιρεία με διαφορετική εταιρική μορφή), οι δε εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται βίαιη διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται καμία ειδικότερη διατύπωση για τη συνέχισή τους. Πάντως από ορισμένους καθηγητές του εμπορικού δικαίου αμφισβητείται η θέση της νομολογίας που δέχεται ότι στη μετατροπή επέρχεται καθολική διαδοχή.

Αντί του όρου «μετατροπή» χρησιμοποιείται συχνά ο όρος «μετασχηματισμός», κυρίως από τη φορολογική νομοθεσία, προκειμένου να υποδηλώσει τη μετατροπή, την απορρόφηση, τη συγχώνευση κ.λπ. των επιχειρήσεων. Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται με ευρεία έννοια, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση του Ν.2166/1993.

Συγχώνευση είναι η σύμβαση συνένωσης δύο ή περισσότερων εταιρειών με σκοπό τον μετασχηματισμό μίας (κατά κανόνα μεγαλύτερης και ισχυρότερης) εταιρείας.

Οι περιπτώσεις συγχωνεύσεως που παρουσιάζονται στην πράξη είναι οι εξής:

- 1.** Συγχώνευση δύο ή περισσότερων ατομικών επιχειρήσεων σε προσωπική εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε.),
- 2.** Συγχώνευση μίας ή περισσότερων ατομικών επιχειρήσεων και μίας ή περισσότερων προσωπικών εταιρειών σε προσωπική εταιρεία. (Ο.Ε., Ε.Ε.),
- 3.** Συγχώνευση δύο ή περισσότερων προσωπικών εταιρειών σε προσωπική εταιρεία (Ο.Ε.,Ε.Ε.),
- 4.** Συγχώνευση δύο ή περισσότερων ατομικών επιχειρήσεων σε Ε.Π.Ε.,
- 5.** Συγχώνευση δύο ή περισσότερων προσωπικών εταιρειών σε Ε.Π.Ε.,
- 6.** Συγχώνευση μίας ή περισσότερων ατομικών επιχειρήσεων και μίας ή περισσότερων προσωπικών εταιρειών σε Ε.Π.Ε.,
- 7.** Συγχώνευση μίας ή περισσότερων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικής εταιρείας σε Ε.Π.Ε.,
- 8.** Συγχώνευση δύο ή περισσότερων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης είτε με σύσταση νέας Ε.Π.Ε. είτε με απορρόφηση από μία εταιρεία περιορισμένης ευθύνης άλλης ή άλλων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης,
- 9.** Συγχώνευση δύο ή περισσότερων ανώνυμων εταιρειών είτε με σύσταση νέας Α.Ε. είτε με απορρόφηση από λειτουργούσα Α.Ε. άλλης ή άλλων ανώνυμων εταιρειών,
- 10.** Συγχώνευση μίας ή περισσότερων ανωνύμων εταιρειών με μία ή περισσότερες επιχειρήσεις άλλου νομικού τύπου (ατομικές, προσωπικές εταιρείες, Ε.Π.Ε. κ.λπ.),
- 11.** Συγχώνευση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων (ατομικών, προσωπικών εταιρειών, Ε.Π.Ε. κ.λπ.), ανάμεσα στις οποίες δεν περιλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία, με σκοπό τη δημιουργία νέας ανώνυμης εταιρείας.

Η συγχώνευση επιχειρήσεων γενικά νοείται ως η πράξη ολοκληρωμένης ένωσης δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων, που πραγματοποιείται σε κάθε επιχειρησιακό

επίπεδο. Εύσχημα και περιεκτικά, αποδόθηκε ως η «οικονομική ενσωμάτωση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων υπό ενιαία βούληση»³.

Όπως κάθε περίπτωση μετασχηματισμού, η συγχώνευση εμφανίζει ως

χαρακτηριστικό τη συνέχιση της παραγωγικής και, γενικότερα, της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης με τη μορφή ενός οικονομικού φορέα και έχει ξεχωριστή νομική αυτοτέλεια. Το βασικό ερώτημα που συνάγεται άμεσα από τα ως άνω είναι εάν προκύπτει διακοπή της νομικής αυτοτέλειας με την πράξη της συγχώνευσης των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων και δραστηριοποίηση πλέον του νέου φορέα με ξεχωριστή νομική αυτοτέλεια ή όχι.

Οι απαντήσεις στο ερώτημα αυτό δίστανται, εάν και διαχρονικά υπάρχει αποδοχή της ορθότητας της μιας θέσης, αυτής που συναντάται στο ισχύον δίκαιο. Σύμφωνα με την κυρίαρχη αυτή θέση⁴ με τη συγχώνευση επιτυγχάνεται η περάτωση της νομικής προσωπικότητας των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων. Η αντίθετη θεώρηση σε αυτό πρεσβεύει ότι η πράξη της συγχώνευσης αποτελεί μόνο τροποποίηση του καταστατικού των συγχωνευόμενων εταιρειών με σκοπό την ένωση των περιουσιών τους, χωρίς να επιφέρει ουσιαστική μεταβολή στη νομική αυτοτέλεια των εμπλεκόμενων μερών, ώστε να θεωρείται ως άρση της νομικής τους αυτοτέλειας⁵.

Το κυριότερο επιχείρημα που προβάλλει η δεύτερη πλευρά για την υποστήριξη της ένστασης της προς την εφαρμογή ενός τέτοιου κανόνα δικαίου είναι ότι η κρατούσα άποψη συγχέει τη νομική προσωπικότητα με την προσωπικότητα των φυσικών προσώπων. Δεδομένου ότι η νομική προσωπικότητα αποτελεί νοητικό κατασκεύασμα του ανθρώπου που επέχει θέση δικαιωμάτων φυσικού προσώπου στο δίκαιο, σε αντίθεση με ένα φυσικό πρόσωπο που είναι υπαρκτό χωρίς νομικές πράξεις, σε κάθε περίπτωση το δίκαιο πρέπει να διευκολύνει (προφανώς και επί πράξεις συγχωνεύσεως), και όχι να δυσχεραίνει, με διατάξεις του την οικονομική δραστηριότητα σε κάθε της έκφανση. Στην περίπτωση μας, που είναι η ένωση επιχειρηματικών προσπαθειών με διαδοχή των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών από μία νέα εταιρεία που προκύπτει, αντικειμενικός σκοπός του δικαίου πρέπει να είναι η διευκόλυνση τέτοιων ενεργειών με τις διατάξεις του που ρυθμίζουν τις συγχωνεύσεις. Προς αυτή την κατεύθυνση, φαίνεται να εναρμονίζεται περισσότερο η δεύτερη θέση (με την άποψη της εξακολούθησης της νομικής προσωπικότητας), παρά η πρώτη που θεωρεί σε κάθε περίπτωση την περάτωση της νομικής αυτοτέλειας των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων δεδομένη.

Η υλοποίηση της πράξης της συγχώνευσης απαιτεί διάφορες νομικές ενέργειες και πράξεις, όπως αποφάσεις γενικών συνελεύσεων των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων, κατάρτιση σύμβασης συγχωνεύσεως, αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των εμπλεκόμενων μερών, τροποποίηση εταιρικών καταστατικών, δημοσίευση των εγκεκριμένων αποφάσεων και της συμβάσεως συγχώνευσης, κ.λπ. Οι παραπάνω πράξεις διαφοροποιούνται άμεσα σύμφωνα με το στοιχείο της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων μέσω ειδικής ή καθολικής διαδοχής⁷.

Στην περίπτωση της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων μέσω καθολικής διαδοχής τους από τη νέα εταιρεία που προκύπτει, έχουμε τη συνένωση δύο ή περισσότερων νομικών προσώπων με

αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός ενιαίου νομικού προσώπου ως αποτέλεσμα της ένωσης των προγενέστερων συγχωνευθέντων εταιρειών με βάση τους κανόνες του εταιρικού δικαίου. Η περίπτωση αυτή ονομάζεται γνήσια ή κατά κυριολεξία συγχώνευση επιχειρήσεων.

Στην αντίθεση περίπτωση, η συγχώνευση επιτυγχάνεται με διαφορετικό τρόπο υλοποίησης της συγχώνευσης. Έτσι, γίνονται ενέργειες προς επίτευξη αποτελεσμάτων αντίστοιχων της συγχώνευσης είτε μέσω της μετατροπής μιας εταιρείας από μία νομική μορφή σε άλλη (π.χ. από εταιρεία περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρεία) και στην συνέχεια τη συγχώνευσή της με άλλη ανώνυμη εταιρεία είτε με λύση και εκκαθάριση μιας υφιστάμενης ανώνυμης εταιρείας και στην συνέχεια την εισφορά της περιουσίας που θα προκύψει από αυτή την διαδικασία σε μια υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία είτε με τη μορφή εισφοράς κλάδου επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρ. 4 του Ν. 2166/1993. Οι ως άνω ενδεικτικές πράξεις συντελούν στο να αποκαλείται μια πράξη συγχώνευσης με τη χρήση αυτών ως καταχρηστική συγχώνευση.

Η διάκριση αυτή υφίσταται λόγω της μη ύπαρξης ενιαίου δικαίου για τη συγχώνευση επιχειρήσεων με ρυθμιστικούς κανόνες εταιρικού δικαίου προς ομοιόμορφη εφαρμογή σε κάθε κατηγορία νομικών προσώπων ή φυσικών προσώπων, καθώς μόνο με την καταχρηστική συγχώνευση είναι δυνατή η αντιμετώπιση της δυσκολίας αυτής στις εταιρείες όλων των μορφών, στις ατομικές επιχειρήσεις, κ.λπ.

Από τις διαφορές που εμφανίζουν οι δύο αυτές περιπτώσεις, η κυριότερη αυτών συνίσταται ουσιαστικά στο γεγονός ότι στην καταχρηστική συγχώνευση έχουμε συνένωση εταιρικών περιουσιών και δεν έχουμε εξαρχής συνένωση των νομικών προσώπων των εμπλεκόμενων εταιρειών, ενώ στην γνήσια συγχώνευση έχουμε συνένωση των νομικών προσώπων των εμπλεκόμενων εταιρειών και κατ' επέκταση, έχουμε συνένωση των εταιρικών περιουσιών των συγχωνευθέντων μερών. Επίσης, η γνήσια συγχώνευση υπερτερεί της καταχρηστικής, καθώς μέσω αυτής (της γνήσιας συγχώνευσης) εξοικονομείται χρόνος και χρήμα, είτε από έξοδα (ιδιαίτερα μεταβιβάσεων) είτε από περιττές φορολογικές επιβαρύνσεις.

Ακόμα, μια άλλη διαφορά που παρουσιάζουν είναι ότι η καταχρηστική συγχώνευση, που έχει ως συνέπεια τη λύση και την εκκαθάριση των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων, μπορεί να είναι ενδεχομένως επιζήμια για τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις, καθώς η λύση θα οδηγήσει προσωρινά και σε παύση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και εργασιών. Τέλος, η κυριότερη διαφορά τους από την πλευρά των προσώπων που έχουν χρηματική απαίτηση (δανειστές-πιστωτές) από κάποιο από τα εμπλεκόμενα μέρη είναι ότι μετά τη γνήσια συγχώνευση εάν το άλλο μέρος (άλλη εταιρεία) εμφανίζει αυξημένες δανειακές υποχρεώσεις κινδυνεύουν να μην ικανοποιηθεί η απαίτησή τους.

Για το τελευταίο λόγο άλλωστε, η ισχύουσα νομοθεσία καθιστά δυνατή τη γνήσια συγχώνευση μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις εταιρικών επιχειρήσεων υπό προϋποθέσεις και συγκεκριμένα, μεταξύ ανωνύμων εταιρειών (βλ. σχετ. άρθρ. 68-89 του Κ.Ν. 2190/1920), μεταξύ εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (βλ. σχετ. άρθρ. 54-55 του Κ.Ν. 3190/1955), μεταξύ αγροτικών συνεταιρισμών του ίδιου βαθμού (βλ. σχετ. άρθρ. 33 του Ν. 2169/1993) και μεταξύ αστικών συνεταιρισμών, συμπεριλαμβανομένων

και των αστικών πιστωτικών συνεταιρισμών κατά το άρθρ. 5 παρ. 1 του Ν. 2076/1992 (βλ. σχετ. άρθρ. 10 παρ. 4 του Ν. 1667/1986 και άρθρ.7 του Π.Δ. 422/1987).

Πάντως, σχετικά με την παραπάνω διάκριση μεταξύ γνήσιας και καταχρηστικής συγχώνευσης, πρέπει να επισημανθεί ότι δεν καταγράφεται, ή μάλλον για την ακρίβεια αγνοείται, ολοκληρωτικά στο φορολογικό δίκαιο. Συγκεκριμένα, το Ν.Δ. 1297/1972, ο Ν. 2166/1993 και ο Ν. 2386/1996 (άρθρ. 7) δεν κάνουν καμία απολύτως διάκριση και τυγχάνουν εφαρμογής σε συγχωνεύσεις επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής. Παρόμοια, αντιμετώπιση της παραπάνω διάκρισης συναντάται και στο δίκαιο του ανταγωνισμού (βλ. σχετ. άρθρ. 4 παρ. 2 του Ν. 703/1977), όπου πάλι δεν προκύπτει διαχωρισμός κατά νομικό τύπο των συγχωνευόμενων μερών¹².

Περαιτέρω, προϋποθέσεις της εφαρμογής του Ν.2166/1993 είναι ότι οι επιχειρήσεις που πρόκειται να συγχωνευθούν πρέπει να τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κάθε επιχείρηση πρέπει να έχει συντάξει ένα υπερδωδεκάμηνο ισολογισμό, πριν από τον ισολογισμό μετασηματισμού. Κεφαλαιοποίηση γίνεται ΜΟΝΟ του κεφαλαίου της μετατρέπομενης ή συγχωνευόμενης επιχείρησης. Η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασηματιζόμενων επιχειρήσεων μπορεί να πραγματοποιηθεί τόσο από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20, όσο και από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές ή από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης. Απαλλάσσονται του φόρου μεταβίβασης και τα χρησιμοποιούμενα απ' την επιχείρηση αστικά και αγροτικά ακίνητα ιδιοκτησίας της, ασχέτως αν χρησιμοποιούνται ή μη απ' αυτήν. Οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια της νέας, προερχόμενης από συγχώνευση, εταιρείας μπορεί να είναι μετοχές ανώνυμες και μεταβιβάσιμες στο σύνολό τους, όπως και τα εταιρικά μερίδια, χωρίς κανένα περιορισμό.

Οι λόγοι που υπαγορεύουν τη συγχώνευση των εταιρειών είναι κυρίως οι εξής:

- Η ανάγκη δημιουργίας μεγάλων και ισχυρών οικονομικών μονάδων, οι οποίες να μπορούν να ανταποκριθούν στις αυξημένες απαιτήσεις της τεχνικής και τεχνολογικής εξέλιξης και να λειτουργήσουν με μεγαλύτερη απόδοση.
- Η ανάγκη εξάλειψης ανταγωνισμού μεταξύ επιχειρήσεων.
- Η επιβολή ομοιόμορφης πολιτικής τιμών.
- Η συγκέντρωση μεγαλύτερων κεφαλαίων και η επέκταση σε νέες αγορές
- Η ανάγκη μείωσης των υπερβολικών εξόδων διαφήμισης, η επίτευξη καλύτερων όρων κατά την προμήθεια πρώτων υλών και καλύτερης οργάνωσης. Άμεσο αποτέλεσμα είναι η επίτευξη μικρότερου κόστους λειτουργίας και η βελτίωση των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Σε σχέση με το γενικότερο οικονομικό περιβάλλον, οι συγχωνεύσεις φαίνεται να ανταποκρίνονται σε μια διαπιστωμένη τάση της αγοράς για δημιουργία ισχυρών επιχειρήσεων και ομίλων, ικανών:

- να ανταποκριθούν στις σύγχρονες συνθήκες της νέας παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, στο διεθνή ανταγωνισμό και στις διαρκώς εντεινόμενες διεθνείς νομισματικές αναταράξεις και πιέσεις, μέσα και έξω από το χώρο της ΟΝΕ.
- να βελτιώσουν την αξιοποίηση του συνολικού επιχειρησιακού και ανθρώπινου δυναμικού, με στόχο τη διατήρηση – επέκταση των μεριδίων αγοράς, την αποτελεσματική προώθηση νέων προϊόντων, την καλύτερη εξυπηρέτηση του πελάτη, τη βελτίωση των επιτελικών λειτουργιών, την κεφαλαιακή τους εξυγίανση και ενίσχυση.
- να αξιοποιήσουν τις νέες τεχνολογίες συγκέντρωσης, διαχείρισης και διάχυσης της πληροφορίας, που ευνοούν και επιβάλλουν την επιχειρησιακή αναδιοργάνωση, την ολοκλήρωση και τη δικτύωση στο διεθνές περιβάλλον.
- να αξιοποιήσουν τις συνέργιες που οφείλουν ν' αναπτύσσονται στα πλαίσια των σύγχρονων επιχειρηματικών οργανισμών, εξαλείφοντας τα μειονεκτήματα και τις γραφειοκρατικές αγκυλώσεις των επιχειρησιακών σχημάτων μεγάλου μεγέθους.

Περαιτέρω από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι, εκτός από τις ημεδαπές επιχειρήσεις, μπορούν πλέον να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Ν. 2190/20 και του άρθρου 57 του Ν. 3190/55 υποκαταστήματα αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ενώ με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 δεν έχουν το δικαίωμα αυτό¹³. Επομένως, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής είναι δυνατή:

- Η μετατροπή επιχείρησης οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, σε ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης (όπως ατομικής επιχείρησης, προσωπικής εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμού και αλλοδαπής επιχείρησης).

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 – 5 του Ν. 2166/1993 δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση μετατροπής ανώνυμης εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης γιατί όπως αναφέρουμε πιο πάνω ο νόμος αυτός αποβλέπει στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι στη μετατροπή μεγάλων σε μικρές μονάδες.

- Η συγχώνευση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής εγκατεστημένων στην Ελλάδα, σε ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

Β. Απορρόφηση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

Στην περίπτωση της συγχώνευσης με απορρόφηση, η απορροφούσα εταιρία διατηρεί τη νομική προσωπικότητά της και αποκτά όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της απορροφώμενης επιχείρησης, που μετά από τη συγχώνευση παύει πλέον να υπάρχει ως ξεχωριστή επιχειρησιακή οντότητα. Η νέα εταιρία που δημιουργείται αποτελεί συνέχεια των δύο (ή ενδεχομένως περισσότερων) υφιστάμενων επιχειρήσεων που συγχωνεύονται, οι οποίες παύουν πλέον την προηγούμενη νομική ύπαρξή τους, εκτός της μιας από αυτές και μέσω αυτής γίνονται μέρος ή μέρη της νέας εταιρίας. Η ανωτέρω μορφή μετασχηματισμού έχει την έννοια, ότι ατομική επιχείρηση ή προσωπική εταιρεία ή συνεταιρισμός ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να απορροφηθεί με τις διατάξεις του Ν.2166/1993, από υφιστάμενη Α.Ε., παρά το γεγονός ότι η μορφή της συγχώνευσης αυτής δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920. Επίσης μπορεί να γίνει απορρόφηση ατομικής επιχείρησης, προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης από υφιστάμενη Ε.Π.Ε.

Επισημαίνεται ότι βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 1 του Ν.2166/1993 επιβάλλεται στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, στις οποίες ανήκει και η απορροφώσα ανώνυμη εταιρεία ή Ε.Π.Ε., να έχουν συντάξει προηγουμένως τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Η απορρόφηση επιχειρήσεων ως τρόπος με τον οποίο επίσης πραγματοποιείται μια συγχώνευση, είναι συνηθέστερη στην πράξη καθώς η μία από τις υπό συγχώνευση εταιρείες απορροφά την άλλη, δηλαδή η πρώτη (απορροφώσα) διευρύνεται λαμβάνοντας τόσο τα μέλη όσο και την περιουσία της δεύτερης (απορροφούμενης). Η απορροφούμενη μπορεί να είναι εταιρεία ή ατομική επιχείρηση ή συνεταιρισμός ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά και περισσότερες από μία και όχι κατ' ανάγκη του ίδιου τύπου.

Ένας επιπλέον λόγος που υπαγορεύει τη συγχώνευση των εταιριών με τον τρόπο της απορρόφησης είναι η εξυγίανση των επιχειρήσεων, με την απορρόφηση των επιχειρήσεων που έχουν υποστεί ζημία ή επιχειρήσεων που δεν διαθέτουν οικονομικά μέσα, με την ανάπτυξη τους από άλλες υγιείς, ανεπτυγμένες οικονομικές μονάδες.

Σε περίπτωση απορρόφησης επιχείρησης από άλλη, το κεφάλαιο της απορροφούμενης επιχείρησης δεν μπορεί να μεταβληθεί μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού με αύξηση ή μείωση αυτού. Οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι τη σύσταση ή την ολοκλήρωση της απορρόφησης, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας ή της απορροφούσας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της μετά την τη σύσταση ή την απορρόφηση εταιρείας.

Ενδεικτική παράθεση ειδικών περιπτώσεων απορρόφησης.

1. Απορρόφηση θυγατρικής από τη μητρική εταιρεία.

Σε περίπτωση απορρόφησης θυγατρικής από τη μητρική της (και οι δύο τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και κατά τη υποβολή των φορολογικών δηλώσεών τους αναμορφώνουν τα φορολογικά τους αποτελέσματα βάσει των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994) το ποσό της αξίας των συμμετοχών της μητρικής που θα αποσβεσθεί με το μετοχικό κεφάλαιο των θυγατρικών που θα απορροφηθούν είναι αυτό που προκύπτει από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Πρακτικά, η εγγραφή συμψηφισμού που γινόταν για σκοπούς ενοποίησης της μητρικής με τη θυγατρική γίνεται πλέον στα βιβλία της απορροφώσας μητρικής, ώστε οι ατομικές καταστάσεις της μητρικής που προκύπτουν μετά την απορρόφηση να ταυτίζονται με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της απορροφώσας μητρικής με την απορροφώμενη θυγατρική κατά το χρόνο της απορρόφησης. Για σκοπούς Δ.Π.Χ.Π. δηλαδή, η απορρόφηση δεν μπορεί να επιφέρει μεταβολή στη χρηματοοικονομική θέση και την επίδοση των συγχωνευμένων εταιρειών, σε σχέση με την απεικόνισή τους μέσω της ενοποίησης προ της απορρόφησης.

2. Απορρόφηση της κατά 100% θυγατρικής από τη μητρική εταιρεία

Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση απορρόφησης της κατά 100% θυγατρικής από τη μητρική της (και οι δύο τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τα Δ.Λ.Π. και κατά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεών τους αναμορφώνουν τα φορολογικά τους αποτελέσματα βάσει των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994) δεν μπορεί να υπάρξει αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά την απορρόφηση, διότι οι μετοχές της απορροφώμενης θυγατρικής ακυρώνονται. Συνεπώς το μετοχικό κεφάλαιο μετά την απορρόφηση θα είναι μόνο το κεφάλαιο της απορροφώσας μητρικής. Όσον αφορά το υπόλοιπο που απομένει στις περιπτώσεις απορρόφησης ανώνυμης θυγατρικής εταιρείας από τη μητρική της με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993, μετά την απόσβεση της αξίας του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης εταιρείας κατά την αξία των συμμετοχών που εμφανίζει στα βιβλία της η απορροφώσα, δεν μπορούν να έχουν εφαρμογή, μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών πολ. 1080/1994 για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Και τούτο διότι βάσει των Δ.Λ.Π. το μετοχικό κεφάλαιο αντιπροσωπεύει αποκλειστικά και μόνο το εισφερόμενο από τους μετόχους κεφάλαιο, χωρίς να επηρεάζεται από τυχόν κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικών (π.χ. αποθεματικού από υπεραξία αναπροσαρμογής Ν. 2065/1992 κ.λπ.) ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία (διαφορές από την ενοποίηση των αποτελεσμάτων των συνδεδεμένων εταιρειών). Κατά συνέπεια, και στην περίπτωση της απορρόφησης, το αναφερόμενο πιο πάνω υπόλοιπο θα μεταφερθεί σε λογαριασμό της καθαρής θέσης της απορροφώσας εταιρείας¹⁴. Προφανώς το Υπουργείο Οικονομικών με το άνω έγγραφό του εννοεί πιστωτικό υπόλοιπο που απομένει στις περιπτώσεις απορρόφησης ανώνυμης θυγατρικής εταιρείας από τη μητρική της με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993, μετά την απόσβεση της αξίας του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης εταιρείας κατά την αξία των συμμετοχών που εμφανίζει στα βιβλία της η απορροφώσα.

3. Συγχώνευση με απορρόφηση ή πώληση μιας και μοναδικής θυγατρικής – Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων

Στην περίπτωση που η μητρική απορροφά τη θυγατρική της, όλα τα στοιχεία της θυγατρικής μεταφέρονται και περιλαμβάνονται στα στοιχεία της μητρικής, με τις αξίες που έχουν για σκοπούς ενοποίησης κατά την ημερομηνία της απορρόφησης. Συνεπώς, οι ατομικές πλέον οικονομικές καταστάσεις της μητρικής είναι η συνέχεια των ενοποιημένων πριν από την απορρόφηση και οι μοναδικές κατά την λήξη της χρήσεως. Στην περίπτωση αυτή συντάσσονται μόνον ατομικές οικονομικές καταστάσεις με συγκριτικά στοιχεία τα ενοποιημένα στοιχεία της προηγούμενης χρήσεως. Όταν η μητρική πουλά τη θυγατρική της σε τρίτους υπάρχουν διαφοροποιήσεις στα αποτελέσματα και στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης μεταξύ ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής. Στην περίπτωση αυτή οι βασικές κατά τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις στη λήξη της χρήσεως είναι οι ατομικές πλέον, οι οποίες όμως αποτελούν συνέχεια των ενοποιημένων έως την πώληση της θυγατρικής, με συγκριτικά στοιχεία τα ενοποιημένα της προηγούμενης χρήσεως. Όσον αφορά τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μπορούν, είτε να συντάσσονται πλήρως ή να παρατίθεται σημείωση στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων με κονδύλια που διαφοροποιούνται.

Γ. Συγχώνευση Ανωνύμων Εταιρειών με εξαγορά μιας ή περισσότερων Α.Ε. από υφιστάμενη Α.Ε.

Στο μετασχηματισμό επιχειρήσεων υπό την στενή έννοια του όρου, όπως ορίζεται σύμφωνα με τη διάκριση που κάνει το αρθρ. 1 του Ν. 2166/1993 εντάσσεται η πράξη της εξαγοράς. Κατά το άρθρ. 79 του Κ.Ν. 2190/1920 εξαγορά ορίζεται ως η πράξη που πραγματοποιείται με αντικείμενο μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες (εξαγοραζόμενες) που μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση σε άλλη (εξαγοράζουσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιριών του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους. Κατ' αντιστοιχία με την συγχώνευση με απορρόφηση, ως απορροφούμενες εταιρείες εννοούνται οι εταιρείες που εξαφανίζονται (εξαγοραζόμενες) και ως απορροφούσα εταιρία εννοείται η εξαγοράζουσα.

Συνεπώς, η εξαγορά δεν συνιστά πλέον τρόπο συγχώνευσης, όμως, σε κάθε περίπτωση, θεωρείται ότι αποτελεί πράξη που εξομοιώνεται με τη συγχώνευση. Με βάση τα παραπάνω, προκύπτει ότι η βασική διαφορά που υπάρχει ανάμεσα σε μια πράξη συγχώνευσης και εξαγοράς ανώνυμης εταιρίας είναι ότι οι μέτοχοι στην περίπτωση της εξαγοράς λαμβάνουν μόνο ορισμένο χρηματικό αντίτιμο και δεν πρόκειται να λάβουν μετοχές, όπως στην περίπτωση της συγχώνευσης. Επίσης, μια άλλη σημαντική διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στη συγχώνευση και την εξαγορά είναι ότι στην δεύτερη περίπτωση, μπορεί να προβλεφθεί ή επιβάλλεται δικαίωμα εξόδου του

μετόχου, μετά την πώληση των μετοχών του και την απόκτησή τους από τρίτο ή τρίτους. Αντίθετα, στη συγχώνευση δεν επιβάλλεται η έξοδος του μετόχου, εφόσον αποφασιστεί η συγχώνευση της εταιρίας που είναι εκδότρια των μετοχών που κατέχει. Τέλος, σχετικά με το σχέδιο σύμβασης για την περίπτωση της εξαγοράς, δύναται να εντοπιστούν οι ακόλουθες διαφορές, αναλογικά με το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης, εφόσον η πράξη της εξαγοράς διενεργείται με καταβολή μετρητών και όχι με άλλο αντάλλαγμα¹⁵.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2166/1993 ορίζεται, ότι ο κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του νόμου αυτού μετασχηματισμός πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 και του Ν. 3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. Με την 1039799/10359/Β0012/Π.Ο.Λ. 1080/1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίσθηκε, ότι η παρέκκλιση αυτή αφορά αποκλειστικά τις αξίες ενοποίησης των στοιχείων των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων: Αντί της εκτίμησης από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, διαπιστώνεται η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων είτε από τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης, είτε από ορκωτό ελεγκτή.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2166/1993 ορίζεται, ότι η κατά το άρθρο 1 του νόμου αυτού σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζομένων εταιρειών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Αωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου.

Ένα σημαντικό ζήτημα είναι ότι, βάσει της ανωτέρω εγκυκλίου, οι διατάξεις του Ν.2166/1993 εφαρμόζονται και επί εξαγοράς ανώνυμης εταιρείας από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 του Κ.Ν. 2190/1920, έστω και εάν για την πραγματοποίηση αυτής απαιτείται, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εξαγοραζόμενης εταιρείας από την επιτροπή του άρθρου 9.

Όμως η εκτίμηση αυτή δεν ενεργείται στην περίπτωση που ο μετασχηματισμός πραγματοποιείται με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993, καθόσον κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του νόμου αυτού και σύμφωνα με όσα έχουν γίνει διοικητικά δεκτά, στις περιπτώσεις αυτές δεν γίνεται εκτίμηση της αξίας της περιουσίας της εξαγοραζόμενης εταιρείας από την επιτροπή του άρθρου 9, αλλά διαπίστωση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της είτε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., είτε από ορκωτό ελεγκτή.

Δ. Διάσπαση Ανωνύμων Εταιρειών

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2166/1993, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.2386/1996, ορίζεται, ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται και στην περίπτωση διάσπασης ανωνύμων εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 81 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920, με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι διάσπαση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία (διασπώμενη), η οποία λύεται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει σε άλλες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες (επωφελούμενες) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους της μετοχών εκδιδομένων από τις επωφελούμενες εταιρείες και ενδεχομένως, καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, σε διάσπαση ανώνυμης εταιρείας κατά τις διατάξεις του Ν.2166/1993 και του Κ.Ν.2190/1920 δεν είναι υποχρεωτική η μεταβίβαση αυτούσιων κλάδων ή τμημάτων της διασπώμενης προς τις επωφελούμενες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες, αλλά αρκεί η μεταβίβαση των πιο πάνω στοιχείων κατά την κρίση των συμβαλλομένων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 82 του Κ.Ν. 2190/1920 κατά τη σύνταξη του Σχεδίου Σύμβασης Διάσπασης, στο οποίο θα πρέπει να περιλαμβάνεται η ακριβής καταγραφή και περιγραφή των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της διασπώμενης εταιρείας, τα οποία πρέπει να μεταβιβαστούν σε κάθε μια από τις επωφελούμενες εταιρείες.

Οι υφιστάμενες εταιρείες πρέπει να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, προϋπόθεση την οποία πρέπει να τηρεί και η διασπώμενη εταιρεία.

Ε. Εισφορά κλάδων από λειτουργούσα επιχείρηση, σε λειτουργούσα μόνο Α.Ε.

Με τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2166/1993, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 7 του άρθρου 7 του Ν. 2386/1996, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι οι ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσοτέρων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία, με την προϋπόθεση, ότι η

εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα εταιρεία, καθώς και η απορροφώσα, θα έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν. 2166/1993 ορίζεται, ότι εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρείας. Για το ποσό αυτό των ζημιών αυτών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994.

Έννοια του κλάδου και του τμήματος αυτού

Ως κλάδος επιχείρησης νοείται το σύνολο των στοιχείων της επιχείρησης τα οποία συνιστούν μία αυτόνομη εκμετάλλευση και τα οποία χρησιμεύουν για τη δραστηριοποίηση της επιχείρησης σε κάποιο τομέα της οικονομίας με την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες του κλάδου παρακολουθούνται στα βιβλία της επιχείρησης διακεκριμένα από τις δραστηριότητες τυχόν άλλου κλάδου της.

Ως τμήμα θα μπορούσε να θεωρηθεί ένα σύνολο στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία θα συνιστούσαν μία αυτόνομη εκμετάλλευση και τα οποία θα χρησιμοποιούν για την άσκηση ιδιαίτερης δραστηριότητας του κλάδου και πάντα με την προϋπόθεση ότι οι συναλλαγές του τμήματος παρακολουθούνται στα βιβλία της επιχείρησης διακεκριμένα από τις συναλλαγές των άλλων τμημάτων της. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση η οποία διατηρεί δύο ξεχωριστές εγκαταστάσεις, από τις οποίες η μία ασχολείται με την εμπορία ενδυμάτων και η άλλη με την εμπορία υποδημάτων.

Διευκρινίζεται ότι ως τμήμα επιχείρησης νοείται μέρος κλάδου, του οποίου οι δραστηριότητες παρακολουθούνται στα βιβλία από τις δραστηριότητες άλλων τμημάτων.

Θα πρέπει περαιτέρω να αναφερθεί ότι με την υπ' αρ. πρωτ. 1039799/05.04.1994/Πολ. 1080 ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 2166/1993 έχει γίνει δεκτό, ότι σε περίπτωση εισφοράς κλάδου ή τμήματος από λειτουργούσα επιχείρηση σε ανώνυμη εταιρεία, η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα επιχείρηση δεν θα προβεί στη σύνταξη ισολογισμού μετασχηματισμού, καθόσον στην περίπτωση αυτή εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα και μετά την εισφορά, αλλά θα συντάξει, κατά το χρόνο που θα ορισθεί ως χρόνος εισφοράς, απογραφή για τα στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού) του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και βάσει αυτής, λογιστική κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος.

Η ως άνω απογραφή καθώς και η λογιστική κατάσταση θα πρέπει απαραίτητως να καταχωρηθούν στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τη μετατρεπόμενη, συγχωνευόμενη ή απορροφώμενη επιχείρηση δεδομένου ότι ο

ισολογισμός που θα συνταχθεί με βάση την απογραφή αυτή θα αποτελέσει και τον ισολογισμό λήξης της μετατρεπόμενης κ.λπ. επιχείρησης.

Οι πράξεις που θα λάβουν χώρα μετά το χρόνο σύνταξης της απογραφής και οι οποίες αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο ή τμήμα θα παρακολουθούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς στα βιβλία της εισφέρουσας τον κλάδο ή τμήμα εταιρείας προκειμένου να μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της απορροφώσας τον κλάδο ή τμήμα ανώνυμης εταιρείας κατά τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 2.

Εξάλλου σε περίπτωση εισφοράς κλάδου επιχείρησης σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, θα πρέπει καταρχήν να εισφέρονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του αποσπώμενου κλάδου καθώς και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού του (π.χ. απαιτήσεις, υποχρεώσεις, αποθέματα κ.λπ.). Αντίθετα, δεν μπορεί να γίνει διαχωρισμός και εισφορά των λογαριασμών του μετοχικού κεφαλαίου, αποθεματικών (με εξαίρεση αυτών που ορίζει ο νόμος και για τα οποία δεν έχει γίνει χρήση των παρεχόμενων κινήτρων από την εισφέρουσα επιχείρηση), αποτελεσμάτων εις νέον κ.λπ., καθόσον οι λογαριασμοί αυτοί εκφράζουν αποκλειστικά ίδια κεφάλαια της εισφέρουσας επιχείρησης.

Μετά την κατάργηση των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2992/2002 (με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3522/ 2006) επαναφέρθηκαν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν. 2166/1993, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του Ν. 2386/1996. Εν όψει της μεταβολής αυτής, πέραν της μη αναγνώρισης της ζημιάς της απορροφώμενης εταιρείας στον ισολογισμό της νέας εταιρείας, έγινε εκ νέου δεκτό, ότι και η ζημία της απορροφώσας εταιρείας δεν μπορεί να μεταφερθεί στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι επί εισφοράς κλάδου ή τμήματος ανωνύμου εταιρείας σε άλλη ανώνυμη εταιρεία δεν είναι δυνατή η μεταφορά του κέρδους ή της ζημιάς που έχει προκύψει από τη λειτουργία του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και επομένως δεν εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας που τον δέχεται. Η ζημιά ή τα κέρδη αυτής εξακολουθούν να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό «κέρδη/ζημιές εις νέον» και μετά την εισφορά. Επίσης, προκύπτει ότι επί εισφοράς κλάδου ή τμήματος ανώνυμης εταιρείας, η οποία εμφανίζει ζημιά, σε άλλη ανώνυμη εταιρεία, δεν υφίσταται το ενδεχόμενο μειώσεως μέχρι και εξαλείψεως των φορολογητέων κερδών, όταν μία από τις δύο εταιρείες είναι ζημιογόνες σε αντίθεση με την απορρόφηση ανώνυμης εταιρείας από άλλη ανώνυμη εταιρεία, οπότε είναι δυνατή η εξαίλιση των κερδών της μιας από την άλλη και για το λόγο αυτό, δηλαδή την αποφυγή των καταστρατηγήσεων, θεσπίστηκαν οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2166/1993 περί μη μεταφοράς της εν λόγω ζημιάς.

ΣΤ. Συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών του Ν.1667/1986 (ΦΕΚ 204 Α')

Με βάση το άρθρο 1 του Ν. 1667/1986 αστικός συνεταιρισμός είναι εκούσια ένωση προσώπων με οικονομικό σκοπό, η οποία, χωρίς να αναπτύσσει δραστηριότητες αγροτικής οικονομίας, αποβλέπει ιδίως με τη συνεργασία των μελών του στην οικονομική, κοινωνική, πολιτιστική ανάπτυξη των μελών του και τη βελτίωση της ποιότητας ζωής τους γενικά μέσα σε μια κοινή επιχείρηση.

Z. Συγχώνευση, διάσπαση και απόσχιση κλάδου εταιριών μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών Ε.Ε.

Τόσο με τον Ν.2190/1920, όσο και με τον Ν. 1297/1972, δεν επιτρέπεται η μετατροπή ή η συγχώνευση σε ημεδαπή εταιρεία αλλοδαπής επιχείρησης. Αντίθετα με το Ν.2166/93 είναι δυνατό να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν σε ημεδαπή Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. αλλοδαπές εταιρείες αλλά μόνο με την έννοια των εγκαταστημένων στην Ελλάδα υποκαταστημάτων αλλοδαπών Ε.Π.Ε. Α.Ε.

Για τους μετασχηματισμούς εταιριών διαφορετικών μελών της Ε.Ε. πρόσφατα ψηφίστηκε ο Ν.2578/98 «φορολογικό καθεστώς συγχωνεύσεων, διασπάσεων κρατών μελών της ευρωπαϊκής ένωσης και άλλες διατάξεις» που

δημοσιεύθηκε στο υπ' αριθμό 30/Α/17.2.98 Φ.Ε.Κ. και ο οποίος παρέχει ορισμένα φορολογικά κίνητρα τόσο για τις εισφέρουσες και λήπτριες εταιρείες όσο και για τους εταίρους αυτών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του νόμου αυτού, οι διατάξεις του, αποτελούν εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με αυτές της υπ' αριθμού 920/434/Ε.Ο.Κ. οδηγίας του συμβουλίου Ευρωπαϊκών κοινοτήτων σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές τίτλων που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών – μελών της Ε.Ε.

1.4 Απαραίτητες προϋποθέσεις

Σύμφωνα με τον Ν.2166/1993 προβλέπεται:

α) η μετατροπή και η συγχώνευση επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. με την προϋπόθεση ότι στη συγχώνευση με απορρόφηση πρέπει η απορροφούσα Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. να προϋπάρχει,

β) Η διάσπαση μόνο Α.Ε.,

γ) η εισφορά κλάδου ή κλάδων από λειτουργούσα επιχείρηση μόνο Α.Ε.

Επίσης σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 10905078/10803/πολ.1171/30.05.2002 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, είναι επιτρεπτή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 τόσο η εισφορά κλάδου ή τμήματος σε λειτουργούσα Α.Ε. όσο και η εισφορά κλάδου ή τμήματος επίσης σε λειτουργούσα Α.Ε. που προήλθαν από μετατροπή Ε.Π.Ε. η προσωπικής εταιρείας.

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

ε) Επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την κατασκευή και εκμετάλλευση ακινήτων, δηλαδή οι οικοδομικές και οι κτηματικές (αντίθετα, οι τεχνικές επιχειρήσεις υπάγονται στο νόμο αυτό) δεν μπορούν να μετασχηματιστούν σύμφωνα με το νόμο αυτό. Σύμφωνα με την υπ' αριθμό 317/2000 απόφαση του Σ.τ.Ε. κρίσιμο είναι το αντικείμενο εργασιών όχι της συγχωνευόμενης αλλά της νέας επιχείρησης. Κατ' εξαίρεση όμως οι διατάξεις του Ν.2166/93 εφαρμόζονται και για τις ανώνυμες κτηματικές εταιρείες που προκύπτουν από συγχώνευση ή απορρόφηση εφόσον η απορροφούσα εταιρεία κατέχει το σύνολο των μετοχών της απορροφούμενης.

στ) Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν απαραίτητα είτε προαιρετικά είτε υποχρεωτικά λογιστικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και επιπλέον να έχουν καταρτίσει τουλάχιστον μια φορά οικονομικές καταστάσεις για δωδεκάμηνη ή υπερδωδεκάμηνη χρήση. Πάντως ο πρώτος ισολογισμός δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ισολογισμός μετασχηματισμού¹⁶.

ζ) Το κατώτατο εταιρικό κεφάλαιο της προερχόμενης Α.Ε. από μετατροπή συγχώνευση, διάσπαση ή εισφορά κλάδου πρέπει να ανέρχεται σε 300.000 ευρώ ενώ της προερχόμενης από μετατροπή ή συγχώνευση σε 146.735 ευρώ. Ειδικά επί εισφοράς κλάδου η εισφέρουσα αυτόν Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. (μετά την εισφορά) μπορούν να έχουν τα κατώτατα όρια κεφαλαίου, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά τόσο από το άρθρο 8 του Ν.2190/1920, όσο και από το άρθρο 4 του Ν.3190/1955.

η) Απαιτείται διαπίστωση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων σε λογιστικές αξίες, όπως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία τους (δηλαδή όχι σε πραγματικές αξίες), η οποία διενεργείται είτε από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είτε και από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 και για το λόγο αυτό δεν προκύπτει υπεραξία.

θ) Δεν τίθεται θέμα φορολογίας της υπεραξίας, αφού άλλωστε δεν προκύπτει τέτοια υπεραξία.

ι) Η σχέση ανταλλαγής των εταιρικών μεριδίων ή των μετοχών προσδιορίζεται από τη γενική συνέλευση των εταιρειών ή των μετόχων, κατά την κρίση της.

ια) Παρέχεται απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου συμπεριλαμβανομένου και του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, χωρίς μάλιστα να απαιτούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τον Ν. 1297/72. Η απαλλαγή αυτή αφορά την εισφορά και μεταβίβαση όλων των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή και των κινητών (π.χ. φόρος μεταβίβαση αυτοκινήτων), τη σύμβασης σύστασης της νέας επιχείρησης, τη μεταγραφή κ.λπ.

Πάντως παρότι δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων ή κινητών περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετική δήλωση.

Εξαιρετικά η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, δεν παρέχεται στην περίπτωση που τα ακίνητα εισφέρονται για κάλυψη του απαιτούμενου εταιρικού κεφαλαίου από τα τρία φυσικά ή νομικά πρόσωπα (αντίθετα παρέχεται η απαλλαγή αυτή αν τα ακίνητα εισφέρονται από τους παλιούς εταίρους ή μετόχους) που θα μετέχουν στη νέα εταιρεία.

ιβ) Η εταιρεία που προέρχεται από μετατροπή, συγχώνευση ή διάσπαση μπορεί κατά τη βούληση της, να έχει ελεύθερα μεταβιβάσιμα εταιρικά μερίδια ή ανάλογα μεταβιβάσιμες ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές εκτός αν η ονομαστικοποίηση των μετοχών επιβάλλεται από διατάξεις του νόμου αυτών ή των άλλων νόμων.

ιγ) Σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.2992/2002, στις εταιρείες που προέρχονται από μετασχηματισμούς με βάση το Ν.2166/93, παρέχονται τα ακόλουθα φορολογικά κίνητρα:

1) Στις Α.Ε. που προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρείες οποιασδήποτε νομικής μορφής και με τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού (Ν.2992/2002) παρέχεται το κίνητρο της μειωμένης φορολογίας εισοδήματος για τα κέρδη, που προκύπτουν από τον πρώτο και το δεύτερο ισολογισμό μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού.

2) Σχηματισμός ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 22 του Ν.1828/89 από τις ημεδαπές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. που προέρχονται από το μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων από τα αδιανέμητα κέρδη των χρήσεων 2002 μέχρι και το 2005, με εξαίρεση τις εταιρείες και τις εμπορικές εταιρείες.

3) Δικαίωμα συμψηφισμού της μεταφερόμενης στον ισολογισμό της προερχόμενης από το μετασχηματισμό (με εξαίρεση την περίπτωση της διάσπασης της Α.Ε.) νέας εταιρείας ζημίας η οποία να αναγνωρίζεται φορολογικά με τα υπάρχοντα κατά το χρόνο του μετασχηματισμού κέρδη και σε περίπτωση ανεπάρκειας αυτών, κατά το ακάλυπτο μέρος αυτής με τα κέρδη των επόμενων δύο (2) χρήσεων.

ιδ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει από όλες τις πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, κατά το μεταβατικό στάδιο δηλαδή από την ημερομηνία σύνταξης ου ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της μετατροπής συγχώνευσης διάσπασης ή απόσχισης κλάδου θεωρείται από λογιστική φορολογική άποψη, ότι ανήκει στη νέα εταιρεία που προέρχεται από το μετασχηματισμό. Συνεπώς όλες οι πράξεις του μεταβατικού σταδίου γίνονται για λογαριασμό της νέας εταιρείας μεταφερόμενες με συγκεντρωτική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία. Εννοείται ότι, πριν από τη μεταφορά αυτή θα προηγηθεί η καταχώρηση (στα βιβλία νέας εταιρείας) αυτούσιος ο ισολογισμός μετασχηματισμού ως ισολογισμός έναρξης της νέας εταιρείας.

ιε) Τα αφορολόγητα αποθεματικά των αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματιστεί από τη μετατρεπόμενη συγχωνευόμενη ή τη διασπώμενη εταιρεία εφόσον μεταφέρονται σε λογαριασμό αποθεματικών στην προερχόμενη από μετατροπή

συγχώνευση ή τη διάσπαση επιχείρησης, δεν υπάγονται σε φορολογία κατά το χρόνο της μετατροπής ή της συγχώνευσης.

ιστ) Επίσης μεταφέρονται στη νέα εταιρεία τα φορολογικά ευεργετήματα που έχουν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις με βάση τους αναπτυξιακούς νόμους κατά το μέτρο που οι επιχειρήσεις δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών.

ιζ) Τα αφορολόγητα αποθεματικά από μη διανεμόμενα κέρδη που σχηματίστηκαν από της μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις εφόσον μεταφέρονται αυτούσια στη νέα εταιρεία δεν υπάγονται σε φορολογία κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

ιη) Η ζημία (τόσο της κλειόμενης όσο και των προηγούμενων χρήσεων) που εμφανίζεται στο παθητικό των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων μεταφέρονται και εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στο λογαριασμό της νέας εταιρείας. Όπως αναγνωρίζεται φορολογικά συμψηφίζεται με τα υπάρχοντα κατά το χρόνο του μετασχηματισμού, κέρδη και στην περίπτωση που δε υπάρχουν τέτοια ή υπάρχουν μεν αλλά δεν επαρκούν, ολόκληρη η ζημία ή ανάλογα το ακάλυπτο μέρος αυτής συμψηφίζεται με τα κέρδη των επόμενων δυο (2) χρήσεων. Κατ' εξαίρεση η ζημία αυτή δεν συμψηφίζεται στην περίπτωση της διάσπασης Α.Ε.

ιθ) Κατ' αρχήν δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (ποσοστό 1%) εκτός αν για τις ανάγκες του νόμου αυτού απαιτηθεί αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Εντούτοις όμως οφείλεται τέτοιος φόρος σε περίπτωση διάσπασης Α.Ε. επειδή δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν αναλογικά και στη διάσπαση, τα όσα ισχύουν για τη μετατροπή ή τη συγχώνευση σχετικά με το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, αφού η πράξη της διάσπασης δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των αναφερόμενων στο άρθρο 18 του Ν.1676/86. Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.2954/2001, αλλά και την υπ' αριθμόν 10122873/814/πολ.1056/11/2/2002 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που συντελείται συγκέντρωση κεφαλαίων, δηλαδή εφόσον γίνεται εισφορά περιουσιακού στοιχείου ή συγχωνεύεται πρόσωπο που δεν ήταν υποκείμενο στο φόρο συγκέντρωσης όπως π.χ. ατομική επιχείρηση, ή με πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό ή όταν προκύπτει διαφορά κεφαλαίου με κάθε είδους νέα εισφορά. Νέα εισφορά θεωρείται και η προκύπτουσα διαφορά κεφαλαίου για την απορροφούσα τον κλάδο εταιρεία σε περίπτωση απόσχισης κλάδου Α.Ε.

κ) Οι διατάξεις του νόμου αυτού για τους μετασχηματισμούς δεν έχουν ορισμένη διάρκεια, δηλαδή ισχύουν αόριστα, εκτός αν καταργηθούν με νεότερο νόμο αντιμετώπισης της περίπτωσης κατά την οποία, η απορροφούσα Α.Ε. κατέχει μέρος των μετοχών ή και το 100% αυτών της απορροφούμενης και η εμφανιζόμενη συμμετοχή στα λογιστικά βιβλία της, είναι μεγαλύτερη από το αναλογούν μέρος η ανάλογα από το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφούμενης.

Καταρχήν το υπερβάλλον ποσό της συμμετοχής της, (δηλαδή αυτό που απομένει μετά την απόσβεση μέρους όλου του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφούμενης με την αξία συμμετοχής), δεν έχει δυνατότητα η απορροφούσα να το εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της. Αν όμως η απορροφούσα Α.Ε. έχει σχηματίσει ειδικό αποθεματικό (διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων) που

προήλθε από τη δωρεά λήψης μετοχών λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, εταιρειών στις οποίες συμμετέχει, της παρέχεται η ευχέρεια να συμψηφίσει το υπερβάλλον ποσό της συμμετοχής της με το αποθεματικό αυτό. Στην περίπτωση όμως που δεν υπάρχει τέτοιο αποθεματικό γεννιέται το ερώτημα ποιος θα είναι ο λογιστικός χειρισμός και η παραπέρα τύχη του παραπάνω ποσού. Η απάντηση δίνεται με την υπ' αριθμό 249/1995 γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) σύμφωνα με την οποία το παραπάνω ποσό αν (με βάση πάντοτε τις διατάξεις και λογιστικές αρχές) αντιπροσωπεύει υπεραξία επιχείρησης (GOODWILL), καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού με Κ.Α. 16.00 ((Υπεραξία επιχείρησης)) και αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Αντίθετα αν δεν αντιπροσωπεύει υπεραξία επιχείρησης καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού με Κ.Α. 81.02 «Έκτακτες ζημίες».

1.5 Εισφερόμενο κεφάλαιο – Μεταφορά ζημίας

1.5.1 Υποχρεώσεις για φόρο εισοδήματος επί μετασχηματισμών

Επί μετασχηματισμών ή συγχωνεύσεων βάσει του Ν. 2166/1993, η μετασχηματιζόμενη ή προς απορρόφηση επιχείρηση υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τον χρόνο σύνταξης του Ισολογισμού μετασχηματισμού. Όλες οι πράξεις που λαμβάνουν χώρα μετά τον Ισολογισμό Μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση αυτού (έγκριση και λήψη αδειας από την αρμόδια αρχή), θεωρείται ότι γίνονται για λογαριασμό της νέας ή της απορροφούσας εταιρείας, στα βιβλία της οποίας μεταφέρονται με συγκεντρωτικές εγγραφές αφενός τα δεδομένα του Ισολογισμού μετασχηματισμού και αφετέρου όλα τα δεδομένα (κινήσεις εσόδων, εξόδων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων, διαθεσίμων, παγίων κ.λπ.) του διαστήματος μεταξύ Ισολογισμού Μετασχηματισμού και Ολοκλήρωσης αυτού.

Παραδείγματα:

α) Την 31/5/2010 συντάχθηκε ισολογισμός μετασχηματισμού της εταιρίας «ΑΛΦΑ Α.Ε.», της οποίας η διαχειριστική χρήση αφορά το διάστημα 1/1 – 31/12 κάθε έτους, προκειμένου αυτή να απορροφηθεί από άλλη ανώνυμη εταιρεία. Αν η συγχώνευση εγκριθεί από την αρμόδια Διεύθυνση στις 31/12/2010, ποιες οι υποχρεώσεις από άποψη φορολογίας εισοδήματος της απορροφούμενης εταιρείας;

Η εταιρεία με βάση τον Ισολογισμό Μετασχηματισμού 31/5/2010 θα πρέπει να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το αποτέλεσμα της περιόδου 1/1 –

31/5/2010. Την 31/12/2010 η εταιρεία δεν υποχρεούται στη σύνταξη νέου ισολογισμού ούτε στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα αποτελέσματα της περιόδου 1/6 – 31/12/2010. Τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής θα ενσωματωθούν μέσω της μεταφοράς όλων των δεδομένων στην απορροφούσα εταιρεία.

β) Την 31/5/2010 συντάχθηκε ισολογισμός μετασχηματισμού της εταιρίας «ΑΛΦΑ Α.Ε.», της οποίας η διαχειριστική χρήση αφορά το διάστημα 1/1 – 31/12 κάθε έτους, προκειμένου αυτή να απορροφηθεί από άλλη ανώνυμη εταιρεία της οποίας επίσης η διαχειριστική χρήση αφορά το διάστημα 1/1 – 31/12 κάθε έτους. Αν η συγχώνευση εγκριθεί από την αρμόδια Διεύθυνση στις 28/2/2011, ποιες οι υποχρεώσεις από άποψη φορολογίας εισοδήματος της απορροφούμενης εταιρείας;

Η εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε.», με βάση τον Ισολογισμό Μετασχηματισμού 31/5/2010 θα πρέπει να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το αποτέλεσμα της περιόδου 1/1 – 31/5/2010. Την 31/12/2010 η εταιρεία δεν υποχρεούται στη σύνταξη νέου ισολογισμού ούτε στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα αποτελέσματα της περιόδου 1/6 – 31/12/2010.

Από την άλλη η απορροφούσα εταιρεία θα συντάξει με 31/12/2010 κανονικά (χωρίς να ληφθεί καθόλου υπόψη ότι εκκρεμεί η απορρόφηση της «ΑΛΦΑ Α.Ε.») ισολογισμό και θα υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα αποτελέσματα της περιόδου 1/1 – 31/12/2010.

Τα δεδομένα της περιόδου 1/6/2010 – 28/2/2011 της απορροφούμενης θα μεταφερθούν με μία συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της απορροφώσας με 28/2/2011 και θα συμπεριληφθούν στα εισοδήματα της χρήσεως 1/1 – 31/12/2011 αυτής.

Κατ' εξαίρεση όταν το αντικείμενο της απορροφούμενης εταιρείας είναι αποκλειστικά η παροχή υπηρεσιών και η απορρόφηση ολοκληρώνεται εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού οι πράξεις αυτής που διενεργήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού της μέχρι και την ημερομηνία που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας επιχείρησης για την οποία πρέπει να καταρτισθεί ισολογισμός, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις αυτού του ισολογισμού.

Οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης που διενεργήθηκαν από την επόμενη της ημέρας που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας επιχείρησης μέχρι και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης θεωρούνται ως πράξεις της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου της απορροφώσας επιχείρησης.

Στην περίπτωση λοιπόν του β παραδείγματος αν η απορροφούμενη εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε.» είναι αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών και δεδομένου ότι η απορρόφηση ολοκληρώνεται εντός της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της απορροφώσας εταιρείας (28/2/2011), όλες οι πράξεις της «ΑΛΦΑ Α.Ε.» που διενεργήθηκαν από την 1/6 – 31/12/2010 θεωρούνται ως πράξεις του ισολογισμού της απορροφώσας εταιρείας της 31/12/2010. Από την άλλη οι πράξεις της απορροφούμενης

«ΑΛΦΑ Α.Ε.» που διενεργούνται από 1/1 – 28/2/2011 θεωρούνται ως πράξεις του ισολογισμού της χρήσεως 1/1 – 31/12/2011 της απορροφώσας εταιρείας.

Από τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 δεν προβλέπεται προθεσμία για την ολοκλήρωση των διαδικασιών μετασχηματισμών. Από το Υπουργείο όμως έχει γνωστοποιηθεί ότι στον ισολογισμό της απορροφώσας δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να ενσωματωθούν αποτελέσματα της απορροφούμενης χρονικού διαστήματος μεγαλύτερου των 24 μηνών, από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μετά.¹⁷ Σε μια τέτοια περίπτωση κατά το Υπουργείο θα πρέπει να συνταχθεί νέος ισολογισμός μετασχηματισμού. Κατά συνέπεια η απορροφούμενη εταιρεία θα πρέπει να υποβάλει κανονικά δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη που μεσολαβούν μεταξύ του παλαιού και του νέου Ισολογισμού Μετασχηματισμού¹⁸.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο πολ. 1080/1994 έδωσε τις εξής οδηγίες σχετικά με τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές: «Οι επιχειρήσεις που δεν επιθυμούν να ακολουθήσουν την πιο πάνω διαδικασία μέσω Δ.Ο.Υ. μπορούν να ζητήσουν να ενεργηθεί η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων από Ορκωτό Ελεγκτή.

Στην περίπτωση αυτή ο Ορκωτός Ελεγκτής, αφού προβεί σε διασταύρωση και έλεγχο των λογιστικών αξιών που αναγράφονται στον ισολογισμό μετασχηματισμού με τα αναλυτικά στοιχεία που αναγράφονται στη συνταχθείσα για το σκοπό του μετασχηματισμού απογραφή, από τη μετασχηματιζόμενη επιχείρηση, θα χορηγήσει το αιτούμενο πιστοποιητικό. Με το πιστοποιητικό που θα χορηγούν οι Ορκωτοί Ελεγκτές θα πιστοποιείται ότι οι λογιστικές αξίες των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων είναι αυτές που εμφανίζονται στο βιβλίο απογραφών της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης στις σελίδες ... έως ... και ότι η αξία αυτών που εμφανίζεται στον ισολογισμό προκύπτει από τα δεδομένα της απογραφής. Το πιστοποιητικό αυτό θα συνοδεύεται απαραίτητα και από αντίγραφο του ισολογισμού μετασχηματισμού, ο οποίος θα έχει θεωρηθεί προηγούμενα για την ακρίβεια των αναφερόμενων σε αυτόν στοιχείων από τον Ορκωτό Ελεγκτή.

Στο ως άνω πιστοποιητικό για τη διευκόλυνση στη σύνταξη των συμβολαίων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων και των αρμοδίων υπηρεσιών του Υπουργείου Εμπορίου μπορούν οι Ορκωτοί Ελεγκτές να παραθέτουν σε αυτό τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης (στοιχεία ενεργητικού – παθητικού – εισφερόμενο κεφάλαιο), όπως αυτά εμφανίζονται στον συνταχθέντα ισολογισμό για το σκοπό του μετασχηματισμού».

Κατά τα λοιπά για την ολοκλήρωση της διαδικασίας του μετασχηματισμού θα έχουν εφαρμογή, για μεν τις Ε.Π.Ε. τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις του Ν. 3190/1955, για δε τις ανώνυμες εταιρείες τα προβλεπόμενα από τον Κ. Ν. 2190/1920¹⁹.

1.5.2 Μειωμένοι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος

Με το άρθρο 9 παρ. 1, 2 και 3 του Ν. 2992/2002, δόθηκε το κίνητρο της μειωμένης φορολογίας στην περίπτωση συγχωνεύσεων ή απορρόφησης εταιρειών βάσει των διατάξεων του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α') ή του [άρθρου 16 του Ν. 2515/1997](#) (ΦΕΚ 154 Α'). Αναλυτικά οι διατάξεις προέβλεπαν τα εξής:

«1. Οι ανώνυμες εταιρείες με μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, που προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρείες, οποιασδήποτε νομικής μορφής, φορολογούνται για τα κέρδη που προκύπτουν από τον πρώτο μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού ισολογισμό με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας μειωμένο κατά δέκα (10) ποσοστιαίες μονάδες και για τα κέρδη που προκύπτουν από το δεύτερο ισολογισμό με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας μειωμένο κατά πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται εφόσον:

α) Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν έχουν καταστεί συνδεδεμένες κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε του Κ.Ν. 2190/1920, όπως ισχύει, από την 1η Ιανουαρίου 1997 μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος ή δεν θα καταστούν τοιαύτες μετά τη δημοσίευση.

β) Ο μετασχηματισμός γίνεται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ217Α') ή του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α') ή του [άρθρου 16 του Ν. 2515/1997](#) (ΦΕΚ 154 Α').

γ) Στην περίπτωση της απορρόφησης, τα ίδια κεφάλαια καθεμιάς από τις εταιρείες που απορροφώνται ανέρχονται τουλάχιστον στο ένα πέμπτο των ιδίων κεφαλαίων της απορροφώσας εταιρείας, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό μετασχηματισμού ή στον ισολογισμό που υποβάλλεται για εκτίμηση από την Επιτροπή του [άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920](#).

δ) Ο μετασχηματισμός ολοκληρωθεί από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2004.

2. Η μείωση του συντελεστή φορολογίας κατά δέκα (10) και πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες ισχύει με τις ίδιες προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο και για τις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, οι οποίες απορροφούν μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες ή μη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Αν απορροφηθεί εταιρεία με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών από άλλη ανώνυμη εταιρεία με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, τα ίδια κεφάλαια κάθε εταιρείας που απορροφάται πρέπει να ανέρχονται τουλάχιστον στο ένα δέκατο των ιδίων κεφαλαίων της απορροφώσας εταιρείας, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό μετασχηματισμού ή στον ισολογισμό που υποβάλλεται για εκτίμηση από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920.

3. Αν οι εταιρείες που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, έχουν καταστεί συνδεδεμένες μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1996, τα καθαρά κέρδη της προερχόμενης από το μετασχηματισμό ανώνυμης εταιρείας τα οποία προκύπτουν από τους δύο πρώτους μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού ισολογισμούς, φορολογούνται με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας, μειωμένο κατά πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες.»

Στη συνέχεια με βάση το άρθρο 7 παρ. 1 του Ν. 3470/2006 δόθηκε παράταση του κινήτρου για ένα ακόμη χρόνο, αλλά καθορίστηκε ότι η ωφέλεια φόρου εισοδήματος για τις ανώνυμες εταιρείες που προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρείες, κατανέμεται ισόποσα σε τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας ολοκληρώθηκε ο μετασχηματισμός. Προς τούτο τα έντυπα φορολογίας εισοδήματος των Α.Ε. γραμμογραφήθηκαν ανάλογα για να περιλάβουν και τις περιπτώσεις αυτές.

Η σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος Πολ. 1115/2006 ανέφερε σχετικά:

“Άρθρο 7”

1. Με τις διατάξεις των [παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 9 του Ν. 2992/2002](#) (ΦΕΚ 54 Α΄) προβλέπεται η μείωση του συντελεστή φορολογίας των ανωνύμων εταιρειών που προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 ή του Ν. 2166/1993 ή του Ν. 2515/1997, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που τάσσονται με τις σχετικές διατάξεις. Η μείωση του συντελεστή φορολογίας ανέρχεται σε:

α) 10% για τα κέρδη της χρήσης μέσα στην οποία ολοκληρώνεται ο μετασχηματισμός, και

β) 5% για τα κέρδη της αμέσως επόμενης χρήσης από το μετασχηματισμό.

Όταν οι μετασχηματιζόμενες εταιρείες έχουν καταστεί συνδεδεμένες μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1996 η μείωση του συντελεστή ανέρχεται σε 5% κατά τις δύο πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους.

Ήδη, με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Ν. 3470/2006](#) προβλέπεται ότι η ωφέλεια φόρου εισοδήματος που προκύπτει από την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων για τις ανώνυμες εταιρείες που προήλθαν από συγχώνευση ή απορρόφησαν άλλες εταιρείες, μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2005 (ολοκλήρωση μετασχηματισμού) κατανέμεται ισόποσα σε τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας ολοκληρώθηκε ο μετασχηματισμός.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τις εταιρείες που προέκυψαν από συγχώνευση άλλων εταιρειών ή απορρόφησαν άλλες εντός του έτους 2005, καθώς και εντός της διαχειριστικής περιόδου 2004.

Ειδικά για τους μετασχηματισμούς που ολοκληρώθηκαν εντός της χρήσης 2004, η κατανομή της ωφέλειας του φόρου εισοδήματος, που προκύπτει από την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του Ν. 2992/2002 γίνεται σε τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, για την επόμενη μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού, διαχειριστική περίοδο.

Για παράδειγμα, εάν μια ανώνυμη εταιρεία προέκυψε από συγχώνευση ή απορρόφηση που ολοκληρώθηκε εντός της διαχειριστικής περιόδου 2004, τότε στα κέρδη της περιόδου αυτής εφαρμόστηκε συντελεστής φόρου εισοδήματος μειωμένος κατά 10 μονάδες. Η ωφέλεια, όμως, που θα προκύψει από την εφαρμογή του μειωμένου κατά 5 μονάδες συντελεστή στα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 2005, θα κατανεμηθεί ισόποσα κατά το 1/3 σε τρεις επίσης διαχειριστικές περιόδους, αρχής γενομένης από την επόμενη μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού διαχειριστική περίοδο (δηλαδή 2005, 2006 και 2007).

Για τους μετασχηματισμούς που ολοκληρώθηκαν εντός του έτους 2005, η ωφέλεια που προκύπτει από την εφαρμογή του μειωμένου κατά 10 μονάδες συντελεστή στα κέρδη της χρήσης αυτής θα κατανεμηθεί ισόποσα κατά το 1/3 σε τρεις διαδοχικές διαχειριστικές περιόδους, αρχής γενομένης από τη χρήση εντός της οποίας ολοκληρώθηκε ο μετασχηματισμός (2005, 2006 και 2007). Αντίστοιχα, η ωφέλεια που θα προκύψει από την εφαρμογή του μειωμένου κατά 5 μονάδες συντελεστή στα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 2006, θα κατανεμηθεί ισόποσα κατά το 1/3 σε τρεις επίσης διαχειριστικές περιόδους (2006, 2007 και 2008).

Τέλος, για την ορθή υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από τις υπαγόμενες ανώνυμες εταιρείες παραπέμπουμε στις οδηγίες που έχουν δοθεί με την 1041972/10601/Β0012/[Πολ. 1068/2.5.2006](#) εγκύκλιο.»

Όπως φαίνεται από τις παραπάνω διατάξεις το κίνητρο ίσχυσε σε περιπτώσεις που οι διαδικασίες μετασχηματισμού ολοκληρώθηκαν μέχρι και εντός του 2005.

1.5.3 Μεταφορά ζημιών μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων

Η μεταφορά των ζημιών από φορολογικής απόψεως δεν επιτρεπόταν ούτε επιτρέπεται στις περιπτώσεις μετασχηματισμών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72. Αυτό είχε γίνει δεκτό από την διοικητική και την δικαστηριακή νομολογία.

Με τις αρχικές διατάξεις του Ν. 2166/1993 (άρθρο 2 παρ. 3), είχε γίνει δεκτό ότι στις περιπτώσεις μετασχηματισμών σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού υπήρχε το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας υπό τους απαιτούμενους όρους και προϋποθέσεις της φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 2166/1993).

Η διοίκηση με την Πολ. 1080/5-4-1994 ερμήνευσε την διάταξη αυτή ως εξής:

«Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς της ζημιάς της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης στη νέα εταιρία προκειμένου να συμψηφισθεί με τα φορολογητέα κέρδη της, ενώ η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται στις μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972.

Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές, εάν η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση κατά το χρόνο του μετασχηματισμού, έχει ζημία, η οποία μπορεί να προέρχεται είτε από τη χρήση εντός της οποίας λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός, είτε από προηγούμενες χρήσεις, έχει υποχρέωση η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση να εμφανίσει το ποσό αυτό της ζημιάς σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό μετασχηματισμού που θα συντάξει η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη κ.λπ. επιχείρηση (Λογ/σμοί ΕΓΛ.Σ «42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» και «42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων»). Η ίδια υποχρέωση εμφάνισης του ποσού της ζημιάς σε ιδιαίτερους λογ/σμούς στον ισολογισμό της έχει και η νέα εταιρία που προέρχεται από τον μετασχηματισμό.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρίας ζημία συμψηφίζεται κατ' αρχή με τα τυχόν κέρδη που υφίστανται κατά το μετασχηματισμό. Διευκρινίζεται ότι το ποσό της ζημιάς αυτής θα συμψηφισθεί με τα τυχόν κέρδη που έχουν φορολογηθεί και εμφανίζονται στο λογαριασμό «42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο» της νέας εταιρίας κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Αν μετά τον ως άνω συμψηφισμό απομένει υπόλοιπο ζημιών, το ποσό αυτό θα συμψηφισθεί με τα κέρδη των επομένων χρήσεων που θα προκύψουν στην νέα εταιρία, εφαρμοζομένων για τη μεταφορά και το συμψηφισμό του ποσού των ζημιών με κέρδη επομένων χρήσεων των προϋποθέσεων που ορίζονται στο άρθρο 4 του Ν.Δ.3323/1955. Επομένως, εάν κατά τον μετασχηματισμό με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη κτλ. επιχείρηση εμφανίζει στον ισολογισμό του μετασχηματισμού ακάλυπτο ποσό ζημιάς, αυτό μεταφέρεται στην νέα εταιρία και συμψηφίζεται με τα κέρδη αυτής των επομένων χρήσεων, κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικά ο συμψηφισμός της ζημιάς αυτής.

Για το μέρος της ζημιάς που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ο συμψηφισμός αυτής (πέραν της πενταετίας ή μείωση του ποσού αυτής από φορολογικό έλεγχο κτλ.) με κέρδη επομένων χρήσεων, θα γίνει απόσβεση του ποσού αυτού, μειώνοντας τα κέρδη των επομένων χρήσεων, χωρίς όμως η απόσβεση αυτή να επηρεάζει τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας. Συνεπώς σε περίπτωση που η νέα εταιρία ήθελε προβεί σε μείωση των κερδών της με ζημιές της ανωτέρω κατηγορίας πρέπει κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της να προβεί σε φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της προσθέτοντας ως λογιστική διαφορά την μη εκπιπτόμενη φορολογικά ζημία.»

Όπως προκύπτει λοιπόν με βάση τόσο τη διάταξη του Νόμου όσο και την ερμηνευτική εγκύκλιο η ζημία αυτή μεταφερόταν φορολογικά στην περίπτωση που δεν καλυπτόταν από «Υπόλοιπο κερδών εις νέον», της νέας εταιρίας κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Εν συνεχεία με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 9 του Ν. 2386/96 αντικαταστάθηκαν οι σχετικές διατάξεις και από τις 7/3/1996 και μετά καταργήθηκε το δικαίωμα της μεταφοράς της ζημίας των μετασχηματιζομένων εταιριών. Σύμφωνα με τη διοίκηση μάλιστα δεν υπήρχε πλέον ούτε το σχετικό δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας απορροφώσας εταιρίας στις περιπτώσεις συγχωνεύσεων με απορρόφηση.

«Η ως άνω αντιμετώπιση της ζημίας που υφίσταται κατά το χρόνο της συγχώνευσης έχει εφαρμογή και στην περίπτωση που η απορροφώσα εταιρία (μετασχηματιζόμενη επιχείρηση) έχει ζημία φορολογικώς αναγνωριζόμενη, με συνέπεια η ζημία αυτή να μη δύναται να συμψηφιστεί με κέρδη της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρίας.» Πολ. 1216/1996.

Η ερμηνεία αυτή της διοίκησης σε πολλές περιπτώσεις αποτέλεσε αντικίνητρο στις συγχωνεύσεις επιχειρήσεων δι' απορροφήσεως.

Τα παραπάνω ίσχυσαν μέχρι την 19/3/2002 και αυτό γιατί με βάση το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2992/2002 ορίστηκαν τα εξής:

«Κατά το μετασχηματισμό επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 1, 2, 3, 4 και 5 του Ν. 2166/1993](#) ή της [παραγράφου 5 του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997](#), η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρείας ζημία, και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά το μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής των επόμενων δύο (2) χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάσπασης ανωνύμων εταιρειών κατά την έννοια της [παραγράφου 1 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/1920](#)».

Όπως προκύπτει η παραπάνω διάταξη, με εξαίρεση δύο σημεία, είναι κατά τα άλλα όμοια με την προϊσχύουσα διάταξη του Ν. 2166/93 (άρθρο 2 παρ. 3). Οι εξαιρέσεις αφορούν αφενός το ότι η μεταφορά της ζημίας δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση διάσπασης ανωνύμων εταιρειών κατά την έννοια της [παραγράφου 1 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/1920](#) και αφετέρου στη δυνατότητα μεταφοράς και συμψηφισμού της ζημίας μόνο με τα προκύπτοντα κέρδη των δύο επομένων χρήσεων (έναντι πέντε που ίσχυε παλιά).

Στη συνέχεια και με βάση το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 3522/2006 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2992/2002 και έτσι επανήλθαμε στο καθεστώς που είχε φέρει ο Ν. 2386/96, δηλαδή δεν υπάρχει πάλι η δυνατότητα συμψηφισμού της ζημίας της απορροφούμενης εταιρείας με φορολογητέα κέρδη της απορροφούσας.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 3522/2006 ορίζεται ότι οι διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2992/2002](#) καταργούνται για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων, που πραγματοποιούνται από τη δημοσίευση του ίδιου νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006), καθώς και για τους μετασχηματισμούς των οποίων έχει ήδη αρχίσει η διαδικασία πραγματοποίησής τους και θα ολοκληρωθεί μετά τον ως άνω χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού.

Τέλος, με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν. 3634/2008](#) ορίζεται ότι η διάταξη της [παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3522/2006](#) δεν ισχύει για μετασχηματισμούς που πραγματοποιήθηκαν με βάση ισολογισμό μετασχηματισμού προηγούμενο της ημερομηνίας δημοσίευσης του ως άνω νόμου.

Εξαιτίας της επαναφοράς στο καθεστώς του Ν. 2386/1966 επανήλθε και η θέση της διοίκησης που είχε κοινοποιηθεί με την Πολ. 1216/1996 για τη μη δυνατότητα συμψηφισμού της ζημίας απορροφώσας εταιρείας στις περιπτώσεις συγχωνεύσεων με απορρόφηση βάσει των διατάξεων του Ν. 2166/93.

Σημειωτέον ότι σε περίπτωση απορρόφησης κλάδου βάσει των διατάξεων του Ν. 2166/1993, η ζημία της εισφέρουσας αλλά και της απορροφούσας τον κλάδο εταιρειών μεταφέρεται για συμψηφισμό με κέρδη επομένων χρήσεων²⁰.

1.5.4 Έκπτωση αποσβέσεων παγίων στοιχείων

Ως γνωστόν κατά τους μετασχηματισμούς βάσει του Ν. 2166/1993 δεν λαμβάνει χώρα εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων από την επιτροπή του άρθρου 9 οπότε δεν συντρέχει περίπτωση μεταβολής των αξιών (αξία κτήσεως, αξία σωρευμένων αποσβέσεων, αναπόσβεστη αξία) των παγίων στοιχείων και κατά συνέπεια οι αποσβέσεις διενεργούνται κανονικά επί των αξιών κτήσεως των παγίων που μεταφέρονται στα βιβλία είτε της νέας επιχείρησης (σε περίπτωση μετατροπών ή συγχωνεύσεων από τις οποίες προκύπτει νέα εταιρεία) είτε της απορροφούσας εταιρείας (σε περίπτωση συγχώνευσης με απορρόφηση).

Περαιτέρω σύμφωνα με την Πολ. 1122/19-11-2003 προβλέπεται ότι στην περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των συγχωνευόμενων θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται από τις προκύπτουσες από τη συγχώνευση επιχειρήσεις με τον ίδιο ακριβώς τρόπο (σταθερή μέθοδος ή φθίνουσα μέθοδος) που θα αποσβένονταν από τις συγχωνευόμενες, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συγχώνευση. Το ίδιο ισχύει ανάλογα στην περίπτωση απορρόφησης ή διάσπασης επιχειρήσεων, εισφοράς κλάδου κ.λπ.

1.5.5 Διαφορά προκύψασα κατά την απορρόφηση θυγατρικής εταιρείας

Σε περίπτωση απορροφήσεως με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/93, ανώνυμης εταιρείας από άλλη ανώνυμη εταιρεία, η οποία κατέχει μετοχές της απορροφούμενης (απορρόφηση θυγατρικής από μητρική Α.Ε.), δεν θα εκδίδονται νέες μετοχές από την

απορροφώσα εταιρεία για το μέρος του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης, για το οποίο επέρχεται απόσβεση αυτού με την αξία των συμμετοχών που εμφανίζεται στα βιβλία της απορροφώσας. Εάν κατά την απόσβεση αυτή προκύψει χρεωστική διαφορά, αυτή θα εμφανισθεί σε λογισμό «Διαφορά προκύψασα από το μετασχηματισμό Ν. 2166/1993». Το χρεωστικό όμως αυτό ποσό δεν έχει δυνατότητα η απορροφώσα εταιρεία να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της (Πολ. 1080/1994).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2.2.110 αριθ. 1-3 του Γ.Λ.Σ. και του [Ûñèñĩõ 43 ðáñÛãñáõïé 1](#) και [4 ðáñ. â´ Ê.Í. 2190/1920](#) και τις βασικές λογιστικές αρχές, αν η πιο πάνω χρεωστική διαφορά αντιπροσωπεύει όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, (με βάση πάντοτε τις διατάξεις και λογιστικές αρχές αυτές), υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill), καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» και νεοδημιουργούμενου τριτοβάθμιού του (με τον τίτλο που απαιτεί η πιο πάνω εγκ. Υπουρ. Οικον.). Η διαφορά αυτή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις του Γ.Λ.Σ. και του Κ.Ν. 2190/1920, «αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη». Σε αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή η πιο πάνω χρεωστική διαφορά δεν αντιπροσωπεύει, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και λογιστικές αρχές, υπεραξία επιχειρήσεως, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02 «έκτακτες ζημιές» και σχετικού τριτοβάθμιού του (με τον τίτλο που απαιτεί η εγκ. του Υπουρ. Οικονομ.)¹.

Αναλυτικά από την εγκ. Πολ. 1080/1994 στις περιπτώσεις που ανώνυμη εταιρία απορροφά άλλη ανώνυμη εταιρία, μετοχές της οποίας κατέχει είτε το σύνολο είτε μέρος αυτών προβλέπεται ο εξής χειρισμός:

“Όσον αφορά την υποχρέωση για έκδοση νέων μετοχών ή όχι στις περιπτώσεις που ανώνυμη εταιρία απορροφά άλλη ανώνυμη εταιρία, μετοχές της οποίας κατέχει είτε το σύνολο είτε μέρος αυτών η απορροφώσα εταιρία, γίνεται δεκτό ότι έχουν ανάλογη εφαρμογή τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 της αρ. Ε. 2665/1988 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (κυρωθείσα με το Ν. 1839/1989), σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν κατά τη συγχώνευση δύο εταιριών δι’ απορροφήσεως είναι αδύνατη η έκδοση μετοχών, επειδή η αξίωση για έκδοση νέων μετοχών αποσβέννυται λόγω συγχύσεως, παύει ισχύουσα η υποχρέωση του άρθρου 4 του Ν.Δ. 1297/72 για έκδοση νέων μετοχών.

Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, σε περίπτωση απορροφήσεως ανώνυμης εταιρίας από άλλη ανώνυμη εταιρία, η οποία κατέχει το σύνολο (το 100%) των μετοχών της απορροφούμενης, (απορρόφηση θυγατρικής από μητρική ΑΕ) κατά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 – 5 του Ν. 2166/1993, δεν θα εκδίδονται νέες μετοχές από την

1

¹ Γνωμάτευση 249/2237/1995 Ε.Σ.Υ.Λ.

απορροφώσα εταιρία για το μέρος του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφουμένης, για το οποίο επέρχεται απόσβεση αυτού με την αξία των συμμετοχών που εμφανίζεται στα βιβλία της απορροφώσας.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Η ανώνυμη εταιρία «Α» πρόκειται να απορροφήσει την ανώνυμη εταιρία «Β», της οποίας κατέχει το 100% των μετοχών της, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 – 5 του Ν.2166/1993.

Η ΑΕ «Α» (απορροφώσα) εμφανίζει στα βιβλία της αξία συμμετοχών στην ΑΕ «Β» δρχ. 100.000.000.

Αν το εισφερόμενο μετοχικό κεφάλαιο της ΑΕ «Β», όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό μετασχηματισμού της απορροφουμένης ανέρχεται: α) στο ποσό των 100.000.000 δρχ., β) στο ποσό των 150.000.000 δρχ. και γ) στο ποσό των 60.000.000 δρχ. ερωτάται αν στις ως άνω περιπτώσεις η απορροφώσα εταιρία «Α» έχει υποχρέωση να προβεί σε αύξηση κεφαλαίου και για ποιο ποσό, κατά τη συγχώνευση της με την εταιρία «Β».

Επί του παραδείγματος αυτού διακρίνουμε τρεις περιπτώσεις:

Α' περίπτωση: Εφόσον το εισφερόμενο μετοχικό κεφάλαιο της απορροφουμένης είναι ισόποσο της αξίας των συμμετοχών της απορροφώσας, κατά τον μετασχηματισμό θα αποσβεσθούν οι συμμετοχές και συνεπώς δεν απομένει υπόλοιπο ποσό εισφερόμενου κεφαλαίου για κεφαλαιοποίηση.

Β' περίπτωση: Κατά το μετασχηματισμό θα αποσβεσθεί η αξία των συμμετοχών των 100.000.000 δρχ. της απορροφώσας και απομένει υπόλοιπο εισφερομένου κεφαλαίου δρχ. 50.000.000 (150 εκ. – 100 εκ.). Με το ποσό αυτό η απορροφώσα εταιρία θα προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου και θα εκδοθούν νέες μετοχές, τις οποίες θα λάβουν οι μέτοχοι της απορροφώσας.

Γ' περίπτωση: Κατά το μετασχηματισμό θα αποσβεσθεί η αξία των συμμετοχών κατά το ποσό του εισφερόμενου κεφαλαίου από την απορροφούμενη εταιρία, ήτοι κατά το ποσό των 60.000.000 δρχ. Το υπόλοιπο ποσό 40.000.000 δρχ. που απομένει, θα εμφανισθεί σε λ/σμό «Διαφορά προκύψασα από το μετασχηματισμό Ν. 2166/1993».

Το χρεωστικό όμως αυτό ποσό δεν έχει δυνατότητα η απορροφώσα εταιρία να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της. Αν όμως η απορροφώσα εταιρία έχει «Αποθεματικά από χρεώγραφα» που έχουν προέλθει από τη δωρεά λήψη μετοχών λόγω αναπροσαρμογών της αξίας των ακινήτων εταιριών στις οποίες συμμετέχει, έχει τη δυνατότητα το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο να το συμψηφίσει με τα αποθεματικά από χρεώγραφα που εμφανίζει στα βιβλία της.

Τέλος διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω αναφερόμενα εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που η απορροφώσα ανώνυμη εταιρία κατέχει μέρος των μετοχών της απορροφούμενης ανώνυμης εταιρίας. Βέβαια στις περιπτώσεις αυτές, για το μέρος του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης Α.Ε. που ανήκει σε τρίτους, θα γίνεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφώσας Α.Ε. και οι εκδιδόμενες μετοχές θα λαμβάνονται από τους τρίτους."

Επίσης με βάση το έγγραφο 1097055/10885/16-12-1997 έχει γίνει δεκτό ότι η ζημία που προκύπτει σε βάρος Α.Ε. λόγω απορρόφησης με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 θυγατρικής Α.Ε., μπορεί να συμψηφισθεί με την υπεραξία, η οποία προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της.

Να σημειωθεί ότι με βάση τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3091/2002 η χρεωστική διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και του εισφερόμενου κεφαλαίου, καθώς

και το υφιστάμενο αναπόσβεστο υπόλοιπο, το οποίο έχει προέλθει από την ίδια αιτία και έχει εμφανιστεί στον ισολογισμό της απορροφώσας που καταρτίστηκε την 31η Δεκεμβρίου 2001 και μετά, μπορούσε να συμψηφισθεί με αποθεματικά των απορροφώμενων επιχειρήσεων ή της απορροφώσας επιχείρησης που υφίσταντο κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, ή σχηματίζονταν από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε δύο έτη. Η δυνατότητα αυτή όμως ίσχυε για απορροφήσεις των οποίων οι ισολογισμοί μετασχηματισμού είχαν συνταχθεί μέχρι και την 31/12/2003.

1.5.6 Διαφορά προκύψασα κατά την εξαγορά εταιρείας

Σε περίπτωση που η εξαγοράζουσα εταιρεία καταβάλει ως τίμημα εξαγοράς ποσό μεγαλύτερο της καθαρής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εξαγοραζομένης εταιρείας προκύπτει μια διαφορά.

Αρχικά με βάση την εγκύκλιο Πολ. 1018/5-2-2003 το Υπουργείο είχε κάνει δεκτό ότι «...η χρεωστική διαφορά που προκύπτει στην πιο πάνω περίπτωση μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εξαγοράζουσας εταιρείας, δύναται να θεωρηθεί έξοδο πρώτης εγκατάστασης. Περαιτέρω και επειδή είναι βέβαιο ότι η πιο πάνω διαφορά θα αποφέρει εισόδημα στην εξαγοράζουσα εταιρεία για περισσότερες από μία χρήσεις και με τον τρόπο αυτό, θα συμβάλλει ουσιαστικά στη μελλοντική ανάπτυξη και αποδοτικότητα της εν λόγω εταιρείας, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι θα αποσβεσθεί τμηματικά και ισόποσα σε πέντε (5) χρήσεις.»

Η παραπάνω θέση όμως ανακλήθηκε άμεσα με την εγκύκλιο Πολ. 1038/5-3-2003 και έτσι η σχετική με μη εκπιπόμενες δαπάνες Πολ. 1029/2006 αναφέρει σχετικά: «Σε περίπτωση εξαγοράς θυγατρικής εταιρείας από τη μητρική της σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, η χρεωστική διαφορά (ζημία) που προκύπτει μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εξαγοράζουσας εταιρείας (1021577/10206/B0012/[Δϊέ. 1038/5-3-2003](#) εγκύκλιός μας)».

1.5.7 Διαφορά προκύψασα κατά την απορρόφηση μητρικής εταιρείας

Με βάση το έγγραφο 1014370/B0012/9-5-2008 είχε γίνει δεκτό ότι η χρεωστική διαφορά (ζημία) που προκύπτει σε βάρος ανώνυμης εταιρείας από την ακύρωση ιδίων μετοχών που αποκτώνται λόγω απορρόφησης με το Ν. 2166/1993, αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Αφορά περίπτωση απορρόφησης από θυγατρική εταιρεία της μητρικής της).

Στη συνέχεια με βάση το άρθρο 20 παρ. 2 του Ν. 3756/2009, νομοθετήθηκε ότι: «Η ζημία που προκύπτει κατά την απορρόφηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α'), μητρικής εταιρείας από τη θυγατρική της λόγω ακύρωσης ιδίων μετοχών, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της

απορροφώσας εταιρείας. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή για ισολογισμούς μετασχηματισμού που συντάσσονται από την 1 η Ιανουαρίου 2008 και μετά.»

Η αιτιολογική έκθεση του Ν. 3756/2009 αναφέρει σχετικά με το ζήτημα:

«Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 2 ρυθμίζεται νομοθετικά η φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) που προκύπτει κατά την απορρόφηση μητρικής εταιρείας από τη θυγατρική της. Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση η ζημία που προκύπτει σε βάρος της απορροφώσας θυγατρικής λόγω ακύρωσης ιδίων μετοχών, η οποία είναι υποχρεωτική από τον Κ.Ν. 2190/1920 προκειμένου να αποφεύγονται οι καταστρατηγήσεις (αποφυγή φόρου εισοδήματος) από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο».

1.6 Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις

Με τις διατάξεις των άρθρων 1 – 5 του Ν. 2166/1993 δημιουργείται ένα νέο θεσμικό πλαίσιο για τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις κατά τα αναλυτικά αναφερόμενα στις διατάξεις αυτές. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2166/1993 απαλλάσσονται από κάθε φόρο (μεταβίβασης κ.λπ.), τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου:

- η σύμβαση μετασχηματισμού,
- η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων,
- κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων του ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος δικαιώματος,
- η τυχόν αναδοχή χρέους που καταρτίζεται για την υλοποίηση του μετασχηματισμού,
- οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων,
- η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας,
- κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας,
- η δημοσίευση αυτών στο τεύχος των Ανωνόμων Εταιρειών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και
- η μεταγραφή των σχετικών πράξεων.

Οι κυριότερες απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 είναι οι εξής:

1.6.1 Απαλλαγή από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων για το εισφερόμενο κεφάλαιο από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2954/2001 οι απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 1297/1972 και της παρ.1. του άρθρου 3 του Ν.2166/1993, δεν περιλαμβάνουν τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Παράλληλα καταργείται η παρ.41 του άρθρου 15 του Ν.2166/1993, με την οποία οριζόταν ότι στις μετατρέπομενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις, επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επί του ποσού της τυχόν προκύπτουσας υπεραξίας.

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις που οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν απαλλάσσονται από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, και πιο συγκεκριμένα:

1. Εάν μετατρέπεται πρόσωπο που δεν ήταν υποκείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Ν.1676/1986, σε πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό (π.χ. μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή μετατροπή προσώπου που ο σκοπός του δεν ήταν κερδοσκοπικός σε πρόσωπο κερδοσκοπικό).

2. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα υπολογισθεί σε ολόκληρη την αξία της περιουσίας της ατομικής επιχείρησης που εισφέρεται, περιλαμβανομένων και των τυχόν νέων περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα εάν μετατρέπεται πρόσωπο που είναι υποκείμενο στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό, θα επιβληθεί φόρος μόνο στο επιπλέον κεφάλαιο που γίνεται με τυχόν νέες εισφορές. Αντίθετα δεν θα επιβληθεί φόρος σε τυχόν υπεραξία που θα προκύψει από την εκτίμηση της περιουσίας του προσώπου αυτού (του υποκείμενου στο φόρο).

Εάν συγχωνεύεται πρόσωπο που δεν αποτελούσε υποκείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων με πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο αυτό (π.χ. συγχώνευση μίας ατομικής επιχείρησης με Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή συγχώνευση προσώπου που ο σκοπός του δεν ήταν κερδοσκοπικός με πρόσωπο κερδοσκοπικό).

Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα υπολογισθεί σε ολόκληρη την αξία της περιουσίας του προσώπου αυτού που εισφέρεται, περιλαμβανομένων και των τυχόν νέων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και στην αξία των τυχόν νέων εισφορών από τα πρόσωπα που ήταν υποκείμενα στο φόρο. Αντίθετα δεν θα επιβληθεί φόρος στην τυχόν υπεραξία που θα προκύψει από την εκτίμηση της περιουσίας των προσώπων αυτών (των υποκείμενων στο φόρο). Τέλος, αν συγχωνεύονται πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, ο φόρος θα υπολογισθεί μόνο στο επιπλέον κεφάλαιο που γίνεται με τυχόν νέες εισφορές.

Εάν προκύψει διαφορά κεφαλαίου με κάθε είδους εισφορά.

-Απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου

Η απαλλαγή περιλαμβάνει κάθε τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο) που επιβάλλεται κατά περίπτωση, για τις πράξεις που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν.2166/1993. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα τέλη της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων, της μεταγραφής των σχετικών πράξεων, της τυχόν αναδοχής χρέους που καταρτίζεται για την υλοποίηση του μετασχηματισμού, της κατά νόμο δημοσίευσης κ.λπ.

Επίσης η απαλλαγή περιλαμβάνει και το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 19 του Ν. 1882/1990, στις περιπτώσεις που θα εκδοθεί βεβαίωση συνεπεία υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας από τις επιχειρήσεις που προήλθαν από το μετασχηματισμό.

1.7.2 Απαλλαγή από κάθε εισφορά ή δικαιώματα υπέρ δικαιωμάτων τρίτου

-Απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων

Η απαλλαγή αυτή καταλαμβάνει τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν κατά κυριότητα στις μετασχηματιζόμενες κατά το χρόνο που γίνεται ο μετασχηματισμός. Η απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης παρέχεται σε όλα τα ακίνητα που ανήκουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή είναι εκμισθωμένα σε τρίτους κατά το χρόνο του μετασχηματισμού. Στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν.2166/1993, εάν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν ακίνητα, απαιτείται για κάθε ακίνητο υποβολή δήλωσης φόρου μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), που θα επισυναφθεί στο συμβόλαιο και ως δηλωθείσα αξία θα αναγραφεί η λογιστική αξία που προκύπτει από το ειδικό κεφάλαιο της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογνομόνων ή του Ορκωτού Ελεγκτή ή της Επιτροπής εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.

Σε περίπτωση όμως που μετά τη διαδικασία του μετασχηματισμού διαπιστωθεί ότι δεν τηρούνταν οι προϋποθέσεις του νόμου αυτού, αίρεται εκτός των άλλων και η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης και ο φόρος θα επιβληθεί επί της αντικειμενικής αξίας των εισφερόμενων ακινήτων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 έως και 19 του Ν.3427/2005, για ακίνητο που αποκτάται μετά την 1^η Ιανουαρίου 2006 αντί του φόρου μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται «τέλος συναλλαγής» επί της αξίας του. Από το τέλος

συναλλαγής, απαλλάσσεται η μεταβίβαση ακινήτων κατά τον μετασχηματισμό επιχειρήσεων, κατά τις διατάξεις του Ν.2166/1993.

1.7.3 Απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζόμενων αυτοκινήτων

Επειδή κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν.2166/1993, σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει υπεραξία για τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και δεδομένου ότι από την παρ.1 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, προβλέπεται απαλλαγή από κάθε φόρο των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, προκύπτει ότι και κατά τη μεταβίβαση αυτοκινήτων (Δ.Χ. ή Ι.Χ.) από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις στη νέα εταιρεία δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή.

Οι επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται (μετατρέπονται, συγχωνεύονται ή απορροφούνται) μπορούν με αίτησή τους προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ζητήσουν διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου για το σκοπό του μετασχηματισμού και του ελέγχου του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία της μετατροπής. Με την αίτηση αυτή συνυποβάλλονται:

- 1.- Αντίγραφο του ισολογισμού που έχει συνταχθεί για το σκοπό του μετασχηματισμού.
- 2.- Αντίγραφο της απόφασης του αρμοδίου οργάνου της που θα αναφέρονται τα στοιχεία εκείνα που αφορούν την μορφή του μετασχηματισμού.

Σε περίπτωση απορρόφησης επιχειρήσεων από Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή εισφορά κλάδου ή τμήματος επιχείρησης σε Α.Ε. η παραπάνω αίτηση υποβάλλεται μόνο από την απορροφούμενη επιχείρηση ή την επιχείρηση που εισφέρει κλάδο ή τμήμα της, διότι στην απορροφούσα Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. δε γίνεται διαπίστωση του ύψους της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της. Το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού κοινοποιείται από τη Δ.Ο.Υ. προς την αιτούσα, μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία της υποβολής της αίτησης ή μέσα σε 6 μήνες όταν πρόκειται για εξαιρετικούς λόγους. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. γίνεται μόνο στις εκκρεμείς φορολογικές δηλώσεις και όχι για την τρέχουσα χρήση.

Μετά τον έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. συντάσσεται έκθεση για την επιχείρηση που μετασχηματίζεται. Στη συνέχεια χορηγείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση πιστοποιητικό με το οποίο πιστοποιείται ότι τα « Εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που εμφανίζονται στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης στις σελίδες ... έως ... και η αξία αυτών που εμφανίζεται στον ισολογισμό προκύπτει από τα δεδομένα της απογραφής».

Στην περίπτωση που οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δε ζητήσουν τη διενέργεια ελέγχου από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. είναι υποχρεωμένες να ζητήσουν τη διενέργεια ελέγχου και διαπίστωσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων από Ορκωτό Ελεγκτή με ημερομηνία την ημέρα που μετασχηματίζονται. Οπότε ο Ορκωτός Ελεγκτής είναι αυτός που θα χορηγήσει στην μετασχηματιζόμενη επιχείρηση το παραπάνω πιστοποιητικό και θα θεωρήσει τον ισολογισμό για το σκοπό του μετασχηματισμού. Οι επιχειρήσεις όμως μπορούν να ζητήσουν να γίνει αυτός ο

έλεγχος και η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.

Όταν οι επιχειρήσεις μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς Νόμους 2601/1998, 3299/2004, 4002/1959, 289/1976, 2601/98, 1828/1989, 1882/1990 και 1892/1990 ισχύουν και για τις νέες εταιρείες που προκύπτουν από το μετασχηματισμό, κατά το μέτρο που οι επιχειρήσεις αυτές δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών. Δηλαδή για παράδειγμα, οι νέες εταιρείες έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 3299/2004 για την ακάλυπτη αξία επενδύσεων του νόμου αυτού που ενδεχόμενα υφίσταται κατά το χρόνο της μετατροπής.

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

1.7.4 Υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη χρήση του Ν. 2166/1993 – Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Η προερχόμενη από το μετασχηματισμό εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., που είχαν οι επιχειρήσεις που μετασχηματίστηκαν².

1Αν η επιχείρηση που μετασχηματίζεται είχε την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης τότε και η νέα εταιρεία είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλίο αποθήκης από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού του μετασχηματισμού. Αν η επιχείρηση που μετασχηματίζεται είχε υπερβεί στο παρελθόν μία φορά μόνο το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε θεωρείται ότι και η νέα εταιρεία έχει ξεπεράσει μία φορά το όριο και θα υποχρεωθεί να τηρήσει βιβλίο αποθήκης στο μέλλον σε δύο συνεχόμενες χρήσεις το όριο της αποθήκης. Αν η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρείας είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανάγονται σε ετήσια για να προσδιοριστεί αν υπερβαίνει ή όχι το κατώτερο όριο στην τήρηση της αποθήκης. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η τελευταία διαχειριστική περίοδος της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης δεν ήταν 12 μήνες.

Από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι την ημέρα που η νέα εταιρεία αποκτά τη νομικά της προσωπικότητα, όλα τα στοιχεία συνεχίζουν να εκδίδονται στο όνομα της εταιρείας που θα μετασχηματιστεί και καταχωρούνται κανονικά στα βιβλία της. Όταν ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού, τότε με συγκεντρωτικές εγγραφές μεταφέρονται οι καταχωρήσεις αυτές στα βιβλία της νέας εταιρείας. Από την ημέρα που η νέα εταιρεία αποκτά νομική

2

²Αναγνώστου Χρ. Ευθυμίου, «Πρακτικός οδηγός, Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων με τις διατάξεις των άρθρων του Νόμου 2166/1993», Εκδόσεις Prosvasis A.E.B.E., 2006

προσωπικότητα και μέχρι 30 ημέρες το αργότερο, μπορούν ακόμα να εκδίδονται στοιχεία με το όνομα και το Α.Φ.Μ. της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης, όμως αυτά θα καταχωρούνται απευθείας στα βιβλία της νέας εταιρείας. Στη συνέχεια όμως, όσα στοιχεία εκδόθηκαν με το όνομα και το Α.Φ.Μ. της παλαιάς εταιρείας, ανεξαρτήτως σε ποια λογιστικά βιβλία καταχωρήθηκαν, θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της παλαιάς επιχείρησης και τα στοιχεία που εκδόθηκαν με το όνομα και το Α.Φ.Μ. της νέας εταιρείας θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της νέας εταιρείας³.

Η ημερομηνία με την οποία συντάσσεται ο ισολογισμός για το μετασχηματισμό θεωρείται και ως ημερομηνία οριστικής παύσης των εργασιών για την παλαιά επιχείρηση και ταυτόχρονα ως ημερομηνία έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της νέας εταιρείας. Με δεδομένο αυτό, η παλαιά και η νέα εταιρεία έχουν τις εξής υποχρεώσεις για τον Φ.Π.Α.:

1. Υποχρεώσεις για τον Φ.Π.Α. που αφορούν την παλαιά επιχείρηση που μετατρέπεται:

i. Η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση υποχρεούται να συμπληρώσει την τελευταία περιοδική της δήλωση και την υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ. μέσα σε 20 ημέρες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της μετατροπής.

ii. Μέσα σε 130 ημέρες από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού του μετασχηματισμού συντάσσεται από τη μετασχηματιζόμενη επιχείρηση η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.

iii. Από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού του μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας του μετασχηματισμού, η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση συμπληρώνει κανονικά τις μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις και τις υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέσα στη νόμιμη προθεσμία των 20 ημερών. Για το μήνα όμως εκείνο μέσα στον οποίο η νέα εταιρεία παίρνει Α.Φ.Μ., η παλαιά επιχείρηση δεν συμπληρώνει ούτε και υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση διότι την υποχρέωση αυτή την έχει πλέον η νέα εταιρεία.

iv. Για τις περιοδικές δηλώσεις που συμπληρώνει η παλαιά επιχείρηση και οι οποίες αφορούν το διάστημα από την σύνταξη του ισολογισμού του μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας του μετασχηματισμού, η παλαιά επιχείρηση δεν υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., επειδή το διάστημα αυτό συμπεριλαμβάνεται στην πρώτη εκκαθαριστική δήλωση που υποβάλλει η νέα εταιρεία.

2. Υποχρεώσεις για τον Φ.Π.Α. που αφορούν τη νέα εταιρεία που προέρχεται από το μετασχηματισμό:

i. Για τη νέα εταιρεία ως πρώτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. την οποία συμπληρώνει θεωρείται αυτή που αναφέρεται στο μήνα εκείνο μέσα στον οποίο πήρε Α.Φ.Μ.

ii. Το χρονικό διάστημα ανάμεσα στη σύνταξη του ισολογισμού του μετασχηματισμού της παλαιάς επιχείρησης μέχρι και την ημέρα σύνταξης του πρώτου ισολογισμού της νέας εταιρείας θεωρείται εξ ολοκλήρου ως τμήμα της πρώτης

διαχειριστικής περιόδου της νέας εταιρείας. Μετά από τη λήξη αυτής της πρώτης διαχειριστικής περιόδου υποβάλλει η νέα εταιρεία για αυτήν την περίοδο μία και μόνο εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. μέσα σε 130 ημέρες. Επομένως, στην εκκαθαριστική δήλωση συμπεριλαμβάνονται και όλες οι πράξεις που πραγματοποίησε η μετατρεπόμενη επιχείρηση για λογαριασμό της νέας εταιρείας στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και την ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού.

Όταν συμπληρώνεται η παραπάνω εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. τότε για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και την ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού γίνονται οι εξής ενέργειες:

i. Οι περιοδικές δηλώσεις που αρχίζουν από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και τελειώνουν την ημέρα σύνταξης του πρώτου ισολογισμού της νέας εταιρείας συνυποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. της νέας εταιρείας.

ii. Μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. συνυποβάλλεται και μία κατάσταση επιχειρήσεων που μετασχηματίστηκαν σε δύο αντίτυπα όπου αναγράφονται τα στοιχεία της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης και της νέας εταιρείας.

1.8 Εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων λειτουργούσας επιχείρησης

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν.2166/1993 προβλέπεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης εισφέρει ένα ή περισσότερους κλάδους της σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη ανώνυμη εταιρία, το μετοχικό κεφάλαιο μετά την εισφορά, της ανώνυμης εταιρίας που απορροφά τον κλάδο (ή τους κλάδους) ή της νέας εταιρίας που συνιστάται και το κεφάλαιο της εισφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης δεν μπορεί να είναι μικρότερα από το ελάχιστο όριο που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 2065/1992, Το ίδιο κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου προβλέπεται ότι θα έχει υποχρεωτικά και μετά την εισφορά η ανώνυμη εταιρία που εισέφερε τον κλάδο (ή κλάδους), ενώ αν πρόκειται για εταιρία περιορισμένης ευθύνης το εταιρικό της κεφάλαιο δεν θα μπορεί να είναι μικρότερο των 18.000 ευρώ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσότερων τμημάτων ανώνυμης εταιρίας σε άλλη λειτουργούσα ή συνιστώμενη ανώνυμη εταιρία, δηλαδή και στην περίπτωση αυτή το μετοχικό κεφάλαιο τόσο της ανώνυμης εταιρίας που εισέφερε το τμήμα, όσο και της ανώνυμης εταιρίας που απορρόφησε αυτό, δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 60.000 ευρώ μετά την εισφορά.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού λύνεται το πρόβλημα το οποίο είχε ανακύψει με την αρ. 62/1992 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία, επί εισφοράς βιομηχανικού κλάδου από λειτουργούσα ΑΕ σε συνιστώμενη νέα ανώνυμη εταιρία θα πρέπει να εφαρμόζονται οι προϋποθέσεις που

θέτουν οι διατάξεις των άρθρων 81-89 του Κ.Ν. 2190/1920. Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι και το Σ.τ.Ε. έκρινε με την αριθ. 2154/1993 απόφαση του ότι η εισφορά βιομηχανικού κλάδου σε συνιστώμενη καινούργια ανώνυμη εταιρία δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία της διάσπασης ανώνυμης εταιρίας είτε με σύσταση νέων Α.Ε., είτε με απορρόφηση και σύσταση νέων εταιριών, εφόσον ούτε λύεται η εισφέρουσα τον κλάδο Α.Ε., ούτε μεταβιβάζεται το σύνολο της περιουσίας της σε περισσότερες της μιας ανώνυμες εταιρίες, υφιστάμενες ή συνιστώμενες, ούτε οι μετοχές της νέας ανώνυμης εταιρίας περιέρχονται στους μετόχους της εισφέρουσας τον κλάδο ανώνυμης εταιρίας και κατά συνέπεια, δεν είναι εφαρμοστέες στην περίπτωση αυτή οι περί διασπάσεως ανώνυμης εταιρίας διατάξεις των άρθρων 81-89 του Κ.Ν. 2190/1920.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ότι δεν αποτελεί διάσπαση ανώνυμης εταιρίας και δεν διέπεται από τα άρθρα 81 έως 89 του Κ.Ν. 2190/1920, η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρία χωρίς να λυθεί εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητάς της σε μία άλλη ανώνυμη εταιρία έναντι μετοχών της λήπτριας εταιρίας.

Το κύριο χαρακτηριστικό της περίπτωσης αυτής είναι ότι τις μετοχές τις οποίες εκδίδει η ανώνυμη εταιρία (υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη) τις παίρνουν όχι οι μέτοχοι της Α.Ε. από την οποία αποσπώνται ο κλάδος ή οι κλάδοι, αλλά αυτή η ίδια Α.Ε. και έτσι αυτή καθίσταται μητρική και η απορροφούσα τον κλάδο θυγατρική αυτής.

Έτσι σε κάθε μορφή αποσπάσεως κλάδου τις μετοχές της απορροφούσης ή νεοϊδρυόμενης ανώνυμης εταιρίας λαμβάνει η εταιρία η οποία μεταβιβάζει τον κλάδο, σε αντάλλαγμα δε αυτών αποκτά τις μετοχές της απορροφούσης ή νεοϊδρυόμενης Α.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

2.1 Οι σχέσεις εργασίας με το προσωπικό

Ο εργοδότης είναι το πρόσωπο, στην υπηρεσία του οποίου βρίσκονται ένα ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα που του παρέχουν εργασία με αντάλλαγμα ορισμένο μισθό. Αντίθετα ο εργοδότης μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Δηλαδή μπορεί να είναι ατομικά ορισμένος επιχειρηματίας ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα.

Σε περίπτωση μεταβολής του προσώπου του εργοδότη, με οποιαδήποτε τρόπο και αν έγινε, όλα τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις μεταβιβάζονται στον νέο, χωρίς να χρειάζεται η συναίνεση των μισθωτών. Ο μισθωτός δικαιούται και υποχρεούται να προσφέρει την εργασία του στον νέο εργοδότη με τους ίδιους όρους που ίσχυαν πριν την μεταβολή.

2.2 Διαχειριστική περίοδος

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του Π.Δ. 186/1992 και της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν.2238/1994, κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα μήνες όχι όμως και πλέον των δώδεκα μηνών.

Ως διαχειριστική περίοδος έναρξης, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, θεωρείται και εκείνη κατά την οποία ο επιχειρηματίας λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, άρχισε να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του Π.Δ. 186/1992 και της παρ.2 του άρθρου 29 του Ν.2238 /1994, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας κλείνει διαχειριστική περίοδο την 30^η Ιουνίου ή την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992, όπως αυτές προστέθηκαν με την παρ.5 του άρθρου 21 του Ν.2166/1993, στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία (προερχόμενη από μετασχηματισμό) έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

Η προερχόμενη από μετασχηματισμό εταιρεία (μετατροπή ή συγχώνευση) που απορροφά άλλη επιχείρηση, κλάδο κ.λπ. δεν μπορεί να έχει δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου για την πρώτη μετά τη μετασχηματισμό διαχειριστική περίοδο, εφόσον το δικαίωμα αυτό έχει ασκηθεί από οποιαδήποτε από τις συγχωνευόμενες, μετατρεπόμενες, απορροφούμενες κ.λπ. επιχειρήσεις.

3. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, κατά τον μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, ο χρόνος σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού ταυτίζεται με τον χρόνο έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρείας, της οποίας όμως η νομική προσωπικότητα αποκτάται αργότερα, με την χορήγηση του Αριθμού Μητρώου Ανωνύμου Εταιρειών (Αρ.Μ.Α.Ε.) από το Υπουργείο Εμπορίου (ολοκλήρωση της διαδικασίας), γίνονται δεκτά με την εγκύκλιο 1055240/439/0015/Π.Ο.Λ.1131/9.5.1995 τα ακόλουθα:

Η εταιρεία που προέρχεται από το μετασχηματισμό υποχρεούται να κλείσει την πρώτη διαχειριστική της περίοδο την 30^η Ιουνίου ή 31^η Δεκεμβρίου του έτους μέσα στο οποίο έχει ολοκληρωθεί ο μετασχηματισμός και περαιτέρω, σε περίπτωση που δεν έχει ασκηθεί κατά το παρελθόν το δικαίωμα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, η πρώτη διαχειριστική περίοδος (της νέας εταιρείας) μπορεί να έχει διάρκεια μέχρι 24 μήνες.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε ενδεικτικά παραδείγματα στον πίνακα που ακολουθεί:

Χρόνος σύνταξης ισολογ. Μετασχ. • Ημερομηνία ολοκλήρωσης μετασχ/μού (Αρ.Μ.Α.Ε.) • Κλείσιμο διαχειρ. περιόδου (όταν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειρ. περιόδου) • Κλείσιμο διαχειρ. περιόδου (όταν δεν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου) • • 31/12/1993 • 30/8/1994 • 31/12/1994

Ημερομηνία ολοκλήρωσης μετασχ/μού (Αρ.Μ.Α.Ε.) • Κλείσιμο διαχειρ. περιόδου (όταν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειρ. περιόδου) • Κλείσιμο διαχειρ. περιόδου (όταν δεν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου) • • 31/12/1993 • 30/8/1994 • 31/12/1994

Κλείσιμο διαχειρ. περιόδου (όταν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειρ. περιόδου)• Κλείσιμο διαχειρ. περιόδου (όταν δεν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου)• • 31/12/1993• 30/8/1994• 31/12/1994

Κλείσιμο διαχειρ. περιόδου (όταν δεν έχει ασκηθεί το δικαίωμα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου)• • 31/12/1993• 30/8/1994• 31/12/1994

• 31/12/1993• 30/8/1994• 31/12/1994

31/12/1993• 30/8/1994• 31/12/1994

30/8/1994• 31/12/1994

..... 31/12/1994

(12 μήνες)• 31/12/1994 ή 30/6/1995 ή 31/12/1995• • 31/12/1993• 25/5/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

31/12/1994 ή 30/6/1995 ή 31/12/1995• • 31/12/1993• 25/5/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

• 31/12/1993• 25/5/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

31/12/1993• 25/5/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

25/5/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

30/6/1994 ή 31/12/1994

(6 μήνες) (12 μήνες)• 30/6/1994 ή 31/12/1994 ή 30/6/1995 ή 31/12/1995

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• 31/6/1995 ή 31/12/1995

• 30/8/1994• 15/1/1995• 31/6/1995 ή 31/12/1995

30/8/1994• 15/1/1995• 31/6/1995 ή 31/12/1995

15/1/1995• 31/6/1995 ή 31/12/1995

31/6/1995 ή 31/12/1995

(10 μήνες) (16 μήνες)• 30/6/1995 ή 31/12/1995 ή 30/6/1996

30/6/1995 ή 31/12/1995 ή 30/6/1996

(10 μήνες) (16 μήνες) (22 μήνες)

• • 30/11/1994• 30/6/1995• 30/6/1995 ή 31/12/1995

• 30/11/1994• 30/6/1995• 30/6/1995 ή 31/12/1995

30/11/1994• 30/6/1995• 30/6/1995 ή 31/12/1995

30/6/1995• 30/6/1995 ή 31/12/1995

30/6/1995 ή 31/12/1995

(7 μήνες) (13 μήνες)• 30/6/1995 ή 31/12/1995 ή 30/6/1996

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 31/12/1994

• 1/2/1994• 1/6/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

1/2/1994• 1/6/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

1/6/1994• 30/6/1994 ή 31/12/1994

30/6/1994 ή 31/12/1994

(4 μήνες) (10 μήνες)• 30/6/1994 ή 31/12/1994 ή 30/6/1995 ή 31/12/1995

30/6/1994 ή 31/12/1994 ή 30/6/1995 ή 31/12/1995

(4 μήνες) (10 μήνες) (16 μήνες) (22 μήνες)

• •

•

Διευκρινίζεται ότι στις εταιρείες μέχρι την 31/12/1994 οι οποίες δεν έκλεισαν την πρώτη διαχειριστική περίοδο δεν θα επιβληθούν κυρώσεις, ενώ για τις εταιρείες που πρέπει να κλείσουν πρώτη διαχειριστική περίοδο την 30/6/1995 και στο εξής, ισχύουν τα ανωτέρω.

4. Από τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα, προκύπτει ότι η εκ μετασχηματισμού προερχόμενη εταιρεία έχει την δυνατότητα να κλείσει τον πρώτο ισολογισμό της στις 31/12 ή στις 30/6 ανεξάρτητα από το χρόνο λήξης

της διαχειριστικής περιόδου της παλαιάς εταιρείας.

Επίσης έχει γίνει δεκτό, ότι επί μετατροπής με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 δεν προκύπτει υποχρέωση της νέας εταιρείας να κλείσει διαχειριστική περίοδο (ισολογισμό) στον χρόνο που έκλεινε και η μετατραπείσα εταιρεία.

Η από μετατροπή προερχόμενη εταιρεία μπορεί να επιλέξει κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο διαφορετικό χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου από εκείνον που ακολούθησε η μετατρεπόμενη.

Παράδειγμα:

Η «X Α.Ε.» προήλθε από μετατροπή της «Ψ Ο.Ε.» η οποία ακολουθούσε διαχειριστική περίοδο με λήξη στις 30/6, με βάση τις διατάξεις του Ν.2166/1993. Ο χρόνος λήψης απόφασης μετασχηματισμού ήταν στις 30/4/2005 και ο χρόνος ολοκλήρωσης στις 10/11/2005.

Συνεπώς, η από μετατροπή προερχόμενη Α.Ε. «X» μπορεί να κλείσει τη διαχειριστική της περίοδο στις 31/12/2006, ενώ η «Ψ», εταιρεία προερχόμενη από μετασχηματισμό, ακολούθησε διαχειριστική περίοδο με λήξη στις 30/6.

5. Έναρξη της διαχειριστικής περιόδου Α.Ε. η οποία προήλθε από μετατροπή Ε.Π.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν.2166/1993, θεωρείται η επόμενη της ημερομηνίας του ισολογισμού μετασχηματισμού της Ε.Π.Ε.

2.3 Υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του Ν.2166/1993, εάν η μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση ή αυτή που απορροφήθηκε από Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή αυτή που εισέφερε κλάδο ή τμήμα αυτής σε Α.Ε. είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε και η νέα εταιρεία που προέκυψε από το μετασχηματισμό ή αυτή που απορρόφησε άλλη επιχείρηση, κλάδο ή τμήμα, υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού.

Μετά την 1.1.2003 άλλαξε η προϋπόθεση ένταξης των επιχειρήσεων σε τήρηση βιβλίου αποθήκης και απαιτείται πλέον, για την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης υπέρβαση του ορίου (που θέτει για την κάθε κατηγορία επιτηδευματιών το άρθρο 8 του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.) για δύο συνεχείς χρήσεις.

Αρα με βάση τις νέες διατάξεις εάν κατά την τελευταία διαχειριστική της περίοδο, η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση υπερέβη το όριο τήρησης του βιβλίου αποθήκης για δεύτερη συνεχή φορά, τότε η νέα εταιρεία αμέσως μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού έχει υποχρέωση να τηρήσει βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 8 του Κ.Β.Σ. Εάν όμως η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση την τελευταία διαχειριστική της περίοδο υπερέβη για πρώτη φορά το όριο τήρησης του βιβλίου αποθήκης, η υπέρβαση αυτή θα ληφθεί υπόψη εάν η νέα εταιρεία στην πρώτη διαχειριστική της περίοδο υπερβεί και αυτή το όριο τήρησης του βιβλίου αποθήκης.

Η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρείας θεωρείται ως μία περίοδος. Στην περίπτωση που είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με αναγωγή.

Εάν όμως η διαχειριστική περίοδος μέχρι το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού (παλαιάς εταιρείας) δεν είναι δωδεκάμηνη, θα γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων σε ετήσια. Στην περίπτωση μετασχηματισμού δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων, λαμβάνεται υπόψη η επιχείρηση με τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα τα οποία ανάγονται σε ετήσια.

Παράδειγμα:

Η βιομηχανική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «ΚΑΠΠΑ Ε.Π.Ε.» πωλεί αγαθά για δικό της λογαριασμό χονδρικός και κατά τη χρήση 1.1. – 31.12.2003 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 3.200.000 ευρώ. Την 30.6.2004, συντάσσει ισολογισμό μετασχηματισμού προκειμένου να μετατραπεί σε ανώνυμη εταιρεία με βάση τις διατάξεις του Ν.2166/1993. Κατά τη χρήση 1.1. – 30.6.2004 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 1.450.000 ευρώ, τα οποία μετά την αναγωγή τους σε ετήσια βάση, ανέρχονται σε 2.900.000 ευρώ και είναι μικρότερα από το όριο των 3.000.000 ευρώ που θέτει για την κατηγορία αυτή το άρθρο 8 παρ.1 του Κ.Β.Σ., το οποίο είναι το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης. Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, η ανώνυμη εταιρεία (νέα εταιρεία που θα προκύψει από την μετατροπή της Ε.Π.Ε.) από 1.7.2004 δεν υποχρεούται να τηρήσει βιβλίο αποθήκης και η υπέρβαση αυτή του ορίου κατά τη χρήση 1.1. – 31.12.2003, δεν την βαρύνει επειδή δεν υπήρξε και δεύτερη συνεχής υπέρβαση του ορίου, άρα δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψη για μελλοντική ένταξη.

Εάν όμως η μετατροπόμενη Ε.Π.Ε. κατά την χρήση 1.1 - 30.6.2004 πραγματοποιούσε ακαθάριστα έσοδα 1.700.00 ευρώ (τα οποία μετά την αναγωγή τους σε ετήσια βάση γίνονται 3.400.000 ευρώ, ακαθάριστα έσοδα) τότε η εταιρεία μετά από μετατροπή προερχόμενη από Α.Ε. θα είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης από 1.7.2004 (καθότι υπήρξε υπέρβαση του ορίου για δύο συνεχείς χρήσεις).

2.4 Μετασχηματισμοί Ν. 2166/1993 επιχειρήσεων που τηρούν τα βιβλία βάσει των Δ.Λ.Π.

Με το νέο άρθρο 134 του Κ.Ν. 2190/1920 παρέχεται η δυνατότητα σε όλες τις ελληνικές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης να εφαρμόζουν τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και θεσπίζονται οι αναγκαίες προϋποθέσεις και διαδικασίες ώστε, στις περιπτώσεις που εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π. προαιρετικά, να αποτρέπεται η ασυνεπής εφαρμογή τους – πρακτική που θα υπέσκαπτε την αξιοπιστία της οικονομικής πληροφόρησης.

Με την παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 3301/2004 αντικαταστάθηκε η παρ. 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ως εξής:

«6. Ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών του βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.»

Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας το προκύπτον από αυτά αποτέλεσμα είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Όταν, όμως, τα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. το προκύπτον αποτέλεσμα είναι με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Σημειώνεται ότι, ανεξάρτητα από τις αρχές και τους κανόνες που ακολουθούνται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων (Δ.Λ.Π. ή φορολογικής νομοθεσίας) για τον τρόπο, τον χρόνο, τη θεώρηση κ.λπ. των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων εφαρμόζονται οι αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρα 7, 18, 19, 24 κ.λπ.).

Επιπροσθέτως επισημαίνεται ότι: όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, για τον επιτηδευματία αυτόν δεν προκύπτει από τις διατάξεις του ΚΒΣ καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ό,τι αφορά στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (τρόπος προσδιορισμού του αποτελέσματος σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κ.λπ.). Όταν, όμως, τηρεί τα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., τότε για τον επιτηδευματία αυτόν ορίζονται ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις⁴.

4

⁷ Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ. 1025/2005, "Λογιστής" 2005, σελ. 749.

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του, υποχρεούται:

α) Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

β) Να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.

γ) Να συντάσσει Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., ήτοι από την 1.1.2005 και μετά, σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των Νόμων 2166/1993 και 2515/1997 δημιουργήθηκε προβληματισμός ως προς το ποια θα λαμβάνεται ως βάση για τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων: δηλαδή, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, ανεξάρτητα αν οι επιχειρήσεις αυτές τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τον Κ.Β.Σ. ή τα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π.;

Το θέμα ετέθη από ανώνυμη εταιρεία της οποίας οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και η οποία υπέβαλε ερώτημα στο Υπουργείο Οικονομικών σχετικά με το ποια είναι η βάση για τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των Νόμων 2166/1993 και 2515/1997 μετά την υιοθέτηση από 1.1.2005 των Δ.Λ.Π.

Το Υπουργείο Οικονομικών υπέβαλε ερώτημα προς την ΕΛΤΕ, η οποία απάντησε με το έγγραφο 490/8.7.2005 «ότι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 2166/1993 και 2515/1997 που απαιτούν τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η βάση για τη διαπίστωση αυτή θα είναι η φορολογική βάση, δηλαδή οι κανόνες που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και ιδιαίτερα τον Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα αν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τον Κ.Β.Σ. ή τα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.».

Επίσης, για το ίδιο θέμα το Υπουργείο Ανάπτυξης υπέβαλε ερώτημα προς την ΕΛΤΕ, η οποία απάντησε με το έγγραφο 510/31.8.2005 ότι οι "Ισολογισμοί Μετασχηματισμού" θα πρέπει να συντάσσονται σε φορολογική βάση με εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα του Κ.Β.Σ.

Μετά απ' όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των Νόμων 2166/1993 και 2515/1997, μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., ήτοι από την 1.1. 2005 και μετά, ως βάση για τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τους

κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, ανεξάρτητα αν οι επιχειρήσεις αυτές τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τον Κ.Β.Σ. ή τα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π.⁵.

Στην πράξη, στις περιπτώσεις μετασχηματισμών επιχειρήσεων οι οποίες τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Δ.Λ.Π. και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η έκθεση, που συντάσσεται για τις ανάγκες των μετασχηματισμών βάσει του Νόμου 2166/1993 ή του νόμου 2515/1997 και πιστοποιεί τις λογιστικές αξίες των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων καθώς και των υποχρεώσεων, αναπτύσσεται, για την πιστοποίηση κάθε καταχωρισμένου στην απογραφή λογαριασμού, σε δύο στήλες: μία στήλη αναφέρει τα δεδομένα και τα υπόλοιπα των φορολογικών βιβλίων και άλλη μία αναφέρει τα δεδομένα και τα υπόλοιπα των βιβλίων Δ.Λ.Π.

2.5 Οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. και έκδοση βεβαιώσεων αποδοχών

Όταν μετατρέπεται Ο.Ε. σε Ε.Ε. και αντίστροφα ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. πρέπει να υποβάλλεται μία οριστική Φ.Μ.Υ. στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας κατά την 31.12. και να χορηγείται βεβαίωση αποδοχών στους δικαιούχους για όλο τον χρόνο.

Από τα άρθρα 7, 75 και 80 του Κ.Ν. 2190/1920 στην περίπτωση συγχώνευσης με απορρόφηση Α.Ε. από άλλη Α.Ε., η απορροφούσα εταιρεία εξομοιώνεται και συνεχίζει την πορεία της ενώ η απορροφούμενη παύει να υπάρχει.

Η απορροφούσα Α.Ε. έχει υποχρέωση να υποβάλει ξεχωριστές προσωρινές και οριστικές δηλώσεις για κάθε περίοδο.

2.6 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος, σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων

Όταν Ο.Ε. ή Ε.Ε., μετατρέπεται ή συγχωνεύεται, βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου.

Σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης υπόχρεων προσώπων, σε οποιοδήποτε τύπο εταιρείας, θα υπολογίζεται κανονικά προκαταβολή φόρου εισοδήματος.

Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος, εφόσον πρόκειται για μετατροπή Ο.Ε. σε Α.Ε. και επειδή από τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος δεν υπάρχει υποχρέωση

περαιτέρω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για την Ο.Ε., επιστρέφεται στον δικαιούχο μετά από κάθε σχετική αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Προκαταβολή φόρου βεβαιώνεται και στις εταιρείες που συγχωνεύονται

Όπως είναι γνωστό σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων, η μετατρεπόμενη ή οι συγχωνευόμενες επιχειρήσεις παύουν να υφίστανται κατά το χρόνο της μετατροπής ή συγχώνευσης και δημιουργείται νέο νομικό πρόσωπο. Επομένως επί συγχώνευσης Α.Ε. σε νέα Α.Ε. θα βεβαιωθεί με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέχρι το χρόνο συγχώνευσης) και προκαταβολή φόρου εισοδήματος, από το οφειλόμενο ποσό της οποίας θα καταβληθεί ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης το 1/8 αυτής. Παράλληλα οι εταιρείες αυτές δικαιούνται να υποβάλλουν αίτηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., με την οποία θα ζητήσουν τη διαγραφή των μη ληξιπρόθεσμων δόσεων προκαταβολής φόρου εισοδήματος, προσκομίζοντας και τα στοιχεία από τα οποία θα προκύπτει η συγχώνευση τους σε νέα Α.Ε. Οι υπόλοιπες δόσεις προκαταβολής που έχουν καταβληθεί μέχρι του χρόνου υποβολής των ανωτέρω αιτήσεων θα επιστραφούν στις συγχωνευθείσες

Μείωση προκαταβολής φόρου

Στην περίπτωση των Α.Ε. που συγχωνεύθηκαν σε νέα Α.Ε. βεβαιώθηκε προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το τρέχον οικονομικό έτος. Εφόσον όμως οι εταιρείες αυτές υπέβαλλαν σχετική αίτηση στη Δ.Ο.Υ. ζητώντας τη διαγραφή των μη ληξιπρόθεσμων δόσεων προκαταβολής φόρου εισοδήματος, προσκομίζοντας και τα σχετικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει συγχώνευση αυτών και η σύσταση νέου νομικού προσώπου, η Δ.Ο.Υ. έχει την υποχρέωση να διαγράψει τις μη ληξιπρόθεσμες δόσεις προκαταβολής φόρου εισοδήματος που υπήρχαν κατά το χρόνο της υποβολής σχετικής αίτησης.

2.7 Α.Φ.Μ. της από μετατροπή ή συγχώνευση εταιρείας

Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) που αποδόθηκε σε νομικό πρόσωπο δεν αλλάζει, εάν επέλθει οποιαδήποτε μεταβολή σε αυτό, όπως εάν Ε.Π.Ε. μετατραπεί σε Α.Ε., Ο.Ε. μετατραπεί σε Ε.Π.Ε. κ.λπ. και απενεργοποιείται με τη δήλωση διακοπής εργασιών. Για τα νομικά πρόσωπα αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι η Δ.Ο.Υ. της έδρας τους, με μόνη εξαίρεση τις Α.Ε., για τις οποίες συνεχίζουν να είναι αρμόδιες, όπως και σήμερα, οι αντίστοιχες Δ.Ο.Υ. Α.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

3.1 Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993⁶

1. Οι εταίροι της Ε.Π.Ε. αποφασίζουν τη μετατροπή της εταιρείας τους σε Α.Ε. με βάση το Ν. 2166/1993, με έκτακτη Γενική Συνέλευση, με πλειοψηφία τουλάχιστον των Ύ του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 38 παρ. 1 Ν. 3190/55). Η απόφαση αυτή, όπου αναγράφονται και τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην νέα εταιρεία, γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

6

⁷ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις – Μετατάξεις - Μετατροπές – Συγχωνεύσεις - Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4η Έκδοση, Θεσσαλονίκη, 2007.

2. Συντάσσεται η απογραφή και ο ισολογισμός, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση κερδών τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών

3. Η Ε.Π.Ε. λοιπόν λόγω του μετασχηματισμού της σε Α.Ε. θεωρείται ότι παύει να λειτουργεί από τη στιγμή κιάλας της απόφασης μετατροπής της. Οπότε μέσα σε 4 μήνες και 10 ημέρες πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. και επίσης πρέπει μέσα σε 130 ημέρες να υποβληθεί και η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. για την Ε.Π.Ε.

4. Ο διαχειριστής της Ε.Π.Ε. υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με συνημμένο τον ισολογισμό μετατροπής, αντίγραφο της γενικής εκμετάλλευσης, των αποτελεσμάτων χρήσης, επίσης ένα αντίγραφο της γενικής συνέλευσης που αφορά τη μετατροπή για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και την επαλήθευση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

5. Γίνεται έλεγχος του βιβλίου απογραφών και ισολογισμών από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ.

6. Στη συνέχεια συντάσσει έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όπου αναγράφει σε ειδικό κεφάλαιο τα ύψος της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Στην έκθεση αυτή αναγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όπως αυτά αναφέρονται στον ισολογισμό και στην απογραφή μετατροπής της Ε.Π.Ε. χωρίς να γίνεται εκτίμηση.

7. Ένα αντίγραφο από την παραπάνω έκθεση κοινοποιείται και στην εταιρεία.

8. Με βάση το αντίγραφο αυτό και με βάση όσα άλλα αποφασίζουν αυτοί που συμμετέχουν στην Α.Ε. συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.

9. Οι πράξεις που γίνονται από την ημέρα απόφασης για την μετατροπή μέχρι και την καταχώριση της Α.Ε. στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, καταχωρούνται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. αλλά για λογαριασμό της Α.Ε.

10. Στη συνέχεια, η επιχείρηση προσκομίζει στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου δύο αντίγραφα από το καταστατικό που συνέταξε. Με βάση αυτά η Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου παρέχει την άδεια σύστασης της Α.Ε., εγκρίνει το καταστατικό της και καταχωρεί την εταιρεία στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών.

11. Η εγκριτική αυτή απόφαση μαζί με μία περίληψη του καταστατικού στέλνονται απευθείας από τη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου στο Εθνικό Τυπογραφείο για να δημοσιευθούν στην εφημερίδα της Κυβέρνησης. Επίσης ένα αντίγραφο της παραπάνω εγκριτικής απόφασης αποστέλλεται και στην Α.Ε. Με βάση το αντίγραφο αυτό η Α.Ε. θεωρεί τα βιβλία και τα στοιχεία της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Α. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της μετατρεπόμενης εταιρείας (Ε.Π.Ε.)

Στο χρονικό διάστημα που διαρκεί από την ημέρα της απόφασης μετατροπής της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. μέχρι και την ολοκλήρωση της μετατροπής γίνονται οι εγγραφές μετατροπής της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. Με τις εγγραφές αυτές τα ποσά του εταιρικού κεφαλαίου χρεώνονται για να εξισωθούν και πιστώνονται οι επιμέρους λογαριασμοί των εταίρων με τα αντίστοιχα ποσά που τους αναλογούν στην μετατροπή σύμφωνα με τη σχετική απόφαση περί μετατροπής της γενικής συνέλευσης.

Ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο» χρεώνεται και πιστώνονται οι ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων με τα αντίστοιχα ποσά τους, σύμφωνα με το ποσό που έχει αποφασισθεί για τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο ως εξής:

Χρεώνεται 40 Κεφάλαιο

40 .06.00.000 Εταιρικό Κεφάλαιο

Πιστώνεται 33 Χρεώστες διάφοροι

33.07.00 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

Εταιρικό Κεφάλαιο που διατίθεται για τη μετατροπή σε Α.Ε.

Με το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου χρεώνεται ο λογαριασμός 18.00.01.000 «Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού» με πίστωση του λογαριασμού 53.98.00 «Α.Ε.(από μετατροπή)» με το ίδιο ποσό.

Με την εγγραφή αυτή απεικονίζονται οι μετοχές που περιέρχονται στους εταίρους της Ε.Π.Ε. λόγω μετατροπής της εταιρείας τους σε Α.Ε. ως εξής:

Χρεώνεται 18 Μετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.00.01.000 Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο

πιστώνεται 53 Πιστωτές διάφοροι

A. A.E. (από μετατροπή)

Στη συνέχεια χρεώνεται ο λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων» για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις», οπότε και εξισώνεται ο λογαριασμός αυτός. Η εγγραφή αυτή γίνεται για να απεικονιστεί στα βιβλία της Ε.Π.Ε. ποιοι εταίροι πήραν τις μετοχές, σύμφωνα βέβαια με τα όσα συμφωνήθηκαν στην απόφαση για τη μετατροπή της εταιρείας τους σε Α.Ε.: _____

<u>Χρεώνεται</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07.00	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
<u>πιστώνεται</u>	18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
	18.00.01.000	Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο

Μετοχές που αναλογούν στους εταίρους της Ε.Π.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε.

Τα ποσά που απεικονίζονται στο ενεργητικό της απογραφής της Ε.Π.Ε. πιστώνονται για να εξισωθούν και χρεώνεται με το ίδιο ποσό λογαριασμός 89.01.00.000 ως εξής:

<u>Χρεώνεται</u>	89	Ισολογισμός
	89.01.00.000	Α.Ε. (από μετατροπή)
<u>πιστώνονται</u>	οι λογαριασμοί του ενεργητικού	

Μεταφορά ενεργητικού στην από μετατροπή Α.Ε.

Οι υπόλοιποι λογαριασμοί (εκτός από το λογαριασμό 40 «Κεφάλαιο») από τα ίδια κεφάλαια, από υποχρεώσεις προς τρίτους και από τα αποσβεσμένα πάγια που απεικονίζονται στην απογραφή της Ε.Π.Ε. καθώς και ο λογαριασμός 53.98.00 «Α.Ε. (από μετατροπή)» **χρεώνονται** για να εξισωθούν και **πιστώνεται** με το συνολικό τους

ποσό ο λογαριασμός 89.01.00.000 «Ισολογισμός Α.Ε. (από μετατροπή)» για τη μεταφορά υποχρεώσεων και αντιθέτων λογαριασμών στην από μετατροπή Α.Ε.

Β. Εγγραφές στα βιβλία της Α.Ε. που προέρχονται από μετατροπή

Γίνονται οι εγγραφές σύστασης της Α.Ε. ως εξής:

<u>Χρέωση</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.03	Μέτοχοι, λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου
<u>πίστωση</u>	40	Κεφάλαιο
	40.02.00.000	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών

Εγγραφή κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου ως καταστατικό σύστασης

<u>Χρέωση</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.04	Οφειλόμενο κεφάλαιο από τους μετόχους
<u>πίστωση</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.03	Μέτοχοι, λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου

Εγγραφή για τα ποσά που εισφέρονται συγχρόνως με την κάλυψη

Το ενεργητικό από την απογραφή της μετατροπής χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός» και το παθητικό της ίδιας απογραφής πιστώνεται με

χρέωση του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός» , με τη διαφορά μόνο ότι αντί να πιστωθεί ο λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο», πιστώνεται ο λογαριασμός 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο από τους μετόχους» με τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς τους εταίρους που συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε. που μετατράπηκε σε Α.Ε. για την κάλυψη του κεφαλαίου από μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η μεταφορά από το λογαριασμό 40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών στο λογαριασμό 40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών του ποσού της αξίας μετατροπής και της εισφοράς σε μετρητά ως εξής:

Χρέωση	40	Κεφάλαιο
	40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών
πίστωση	40	Κεφάλαιο
	40.00	Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών

Η απογραφή και ο ισολογισμός που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. θεωρούνται ως απογραφή και ισολογισμός έναρξης της Α.Ε. που προέρχεται από τη μετατροπή της Ε.Π.Ε.

3.2 Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές απόσπασης κλάδου από λειτουργούσα επιχείρηση οποιασδήποτε νομικής μορφής και εισφορά του σε λειτουργούσα Α.Ε., με βάση τις διατάξεις Ν. 2166/1993⁷

7

⁷ «Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ» Τεύχος Ιανουαρίου 2007

1. Με σχετική απόφαση του Δ.Σ. της εταιρείας που αποσπά τον Κλάδο αποφασίζεται η απόσπαση συγκεκριμένου Κλάδου (ή τμήματος) και η εισφορά του σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία που θα απορροφήσει τον Κλάδο. Στην ίδια απόφαση του Δ.Σ. της εταιρείας που εισφέρει τον Κλάδο καθορίζεται και η ημερομηνία σύνταξης της απογραφής των περιουσιακών στοιχείων του προσφερόμενου Κλάδου, με βάση τα δεδομένα της Λογιστικής Κατάστασης, αντί Ισολογισμού μετασηματισμού, που δεν καταρτίζεται γιατί η εταιρεία συνεχίζει τη λειτουργία της.

2. Με την καθορισθείσα ημερομηνία καταρτίζεται απογραφή των περιουσιακών ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου Κλάδου και με βάση τα δεδομένα της συντάσσεται η Λογιστική Κατάσταση της Εταιρείας για την εισφορά του Κλάδου «Α» στην Α.Ε. που θα απορροφήσει τον Κλάδο. Ακολουθεί η καταχώρηση της απογραφής και της Λογιστικής Κατάστασης στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών. Διευκρινίζεται ότι η Λογιστική Κατάσταση περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου Κλάδου με τις λογιστικές αξίες τους, καθώς και την καθαρή θέση του Κλάδου που αποτελεί το εισφερόμενο κεφάλαιο στην απορροφούσα Α.Ε., η οποία θα αυξήσει ισόποσα το κεφάλαιό της και θα εκδώσει μετοχές οι οποίες θα παραδοθούν στην εταιρεία που εισφέρει τον Κλάδο και όχι στους μετόχους της Α.Ε.

3. Οι συναλλακτικές και λοιπές πράξεις της μεταβατικής περιόδου (δηλαδή από την ημέρα σύνταξης της Λογιστικής Κατάστασης μέχρι την ημέρα καταχώρισης στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας), που θα αφορούν τον εισφερόμενο Κλάδο, παρακολουθούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς των λογιστικών βιβλίων της εταιρείας που εισφέρει τον Κλάδο και αμέσως μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης του Κλάδου και της διενέργειας των σχετικών λογιστικών εγγραφών μεταφέρονται με συγκεντρωτική λογιστική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της Α.Ε. που απορρόφησε τον Κλάδο.

4. Αμέσως μετά την κατάρτιση της Λογιστικής Κατάστασης εισφοράς του Κλάδου καταρτίζεται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή «Έκθεση διαπιστώσεως της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων» της καταστάσεως αυτής.

5. Τα Δ.Σ. των δύο εταιρειών καταρτίζουν με ιδιωτικό έγγραφο, το σχέδιο σύμβασης εισφοράς του Κλάδου στην Α.Ε. (άρθρο 69 παρ. 1 – 2 κωδ. Ν. 2190/1920) Στη συνέχεια, το σχέδιο αυτό υποβάλλεται σε δημοσιότητα (άρθρο 69, παρ.3) τουλάχιστον δύο μήνες πριν από την ημερομηνία συνεδρίασεως της γενικής συνέλευσης κάθε εταιρείας που καλείται να αποφασίσει για το σχέδιο αυτό. Μέσα σε δέκα ημέρες από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων αυτών δημοσιότητας, από το Δ.Σ. κάθε εταιρείας δημοσιεύεται και σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα περίληψη του σχεδίου σύμβασης εισφοράς Κλάδου (άρθρο 70 παρ. 1 Ν. 2190/1920).

6. Από τη Γ.Σ. κάθε εταιρείας λαμβάνεται απόφαση περί εγκρίσεως του σχεδίου σύμβασης εισφοράς Κλάδου. Η Γ.Σ. της απορροφούσας εταιρείας αποφασίζει και για τις αναγκαίες τροποποιήσεις του καταστατικού της.

7. Μετά την έγκριση του σχεδίου σύμβασης εισφοράς Κλάδου από τις Γ.Σ. των δύο εταιρειών, τα Δ.Σ. των εταιρειών αυτών καταρτίζουν με συμβολαιογραφικό έγγραφο τη σύμβαση εισφοράς Κλάδου στην οποία περιλαμβάνεται και η τροποποίηση του καταστατικού της απορροφούσας εταιρείας. Στη συνέχεια υποβάλλονται στην

αρμόδια Νομαρχία για έγκριση όλα τα σχετικά και μετά την έγκριση ακολουθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας.

8. Η συγχώνευση γίνεται αυτοδικαίως με τη καταχώριση στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης του αρμόδιου Νομάρχη.

9. Μετά τη καταχώριση στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης διενεργούνται με την ίδια ημερομηνία, δηλαδή της καταχώρισης στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που είναι οι εξής:

Α. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εισφέρουσας εταιρείας

Απεικονίζεται η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων του εισφερόμενου Κλάδου με τις αξίες που εμφανίζονται στη Λογιστική Κατάσταση. Γι' αυτό χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 33.93 «Α.Ε., λογαριασμός εισφοράς περιουσιακών στοιχείων Κλάδου...», του οποίου το τελικό πιστωτικό υπόλοιπο θα απεικονίζει το ποσό της καθαρής θέσης του εισφερόμενου Κλάδου, που περιλαμβάνεται στη σύμβαση εισφοράς Κλάδου.

Θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Χρεώνεται ο λογαριασμός 33.93 «Α.Ε., λογαριασμός εισφοράς περιουσιακών στοιχείων Κλάδου...», με την αξία των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού

Πιστώνεται οι λογαριασμοί μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού (παγίων, αποθεμάτων, απαιτήσεων κλπ.) οι οποίοι εξισώνονται

Χρεώνονται οι λογαριασμοί των μεταβιβαζόμενων στοιχείων του παθητικού (υποχρεώσεων, προβλέψεων, αποσβεσμένων παγίων) οι οποίοι εξισώνονται

Πιστώνεται ο λογαριασμός 33.93 «Α.Ε., λογαριασμός εισφοράς περιουσιακών στοιχείων Κλάδου...»

Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές μεταβιβάσεως των πράξεων της μεταβατικής περιόδου που αφορούν τον εισφερόμενο Κλάδο. Οι πράξεις αυτές κατά τη λογιστικοποίησή τους είναι δυνατόν είτε να συνεχίσει η καταχώρισή τους στους ίδιους λογαριασμούς και ταυτόχρονα να καταχωρούνται και σε παράπλευρο μηχανογραφικό πρόγραμμα είτε να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς. Η μεταβίβασή τους στην εταιρεία που απορρόφησε τον Κλάδο γίνεται με τη χρησιμοποίηση του ενδιάμεσου λογαριασμού 33.94 «Α.Ε., λογαριασμός μεταβιβάσεων πράξεων μεταβατικής περιόδου», ο οποίος χρεώνεται και πιστώνεται με αντίστοιχη πίστωση και χρέωση των λογαριασμών στους οποίους έχουν καταχωρηθεί οι πράξεις αυτές κατά τη λογιστικοποίησή τους. Το υπόλοιπο που τελικά θα απομείνει στο λογαριασμό 33.94, πιστωτικό ή χρεωστικό, ανήκει στην εταιρεία που απορρόφησε τον Κλάδο και τακτοποιείται ανάλογα με τη φύση του, δηλαδή το πιστωτικό καταβάλλεται ενώ το χρεωστικό εισπράττεται.

Η παραλαβή των νέων μετοχών απεικονίζεται με την εξής λογιστική εγγραφή:

Χρεώνεται ο λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις»

Πιστώνεται ο λογαριασμός 33.93 «Α.Ε., λογαριασμός εισφοράς περιουσιακών στοιχείων Κλάδου...» ο οποίος εξισώνεται

Β. Λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της απορροφούσας εταιρείας

Διενεργείται η λογιστική εγγραφή της παραλαβής των περιουσιακών στοιχείων του απορροφούμενου Κλάδου:

Χρεώνονται οι λογαριασμοί των παραλαμβανόμενων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού (παγίων, αποθεμάτων, απαιτήσεων κλπ.)

Πιστώνονται:

ι. οι λογαριασμοί των παραλαμβανόμενων περιουσιακών στοιχείων του παθητικού (υποχρεώσεων, αποσβεσμένων παγίων, προβλέψεων, διαφορών

ii. ο λογαριασμός 53.95 «Α.Ε., λογαριασμός δικαιούμενων μετοχών από εισφορά Κλάδου», με την καθαρή θέση του απορροφούμενου Κλάδου

Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, εκδόσεως των νέων μετοχών και παραδόσεώς τους στην εισφέρουσα εταιρεία:

Χρέωση 33 χρεώστες διάφοροι
33.03 Α.Ε., λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

πίστωση 40 Κεφάλαιο
40.00 Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο

κάλυψη αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου

χρέωση 53 πιστωτές διάφοροι
53.95 Α.Ε. λογαριασμός δικαιούμενων μετοχών από εισφορά Κλάδου

πίστωση 33 χρεώστες διάφοροι
33.03 Α.Ε. λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

έκδοση των νέων μετοχών και παράδοσή τους στην εταιρεία που εισέφερε τον Κλάδο

3.3 Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές συγχώνευσης μίας Ε.Π.Ε. και μίας Ο.Ε. με σκοπό το σχηματισμό μίας Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993⁸

8

⁷ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις – Μετατάξεις - Μετατροπές – Συγχωνεύσεις - Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4η Έκδοση, Θεσσαλονίκη, 2007.

A. Ενέργειες της Ε.Π.Ε.

1. Οι εταίροι της Ε.Π.Ε. αποφασίζουν από κοινού με τους εταίρους της Ο.Ε. να συγχωνευθούν με βάση το Ν. 2166/1993 και να σχηματίσουν μία νέα εταιρεία που να έχει τη μορφή της Α.Ε.

2. Συντάσσεται η απογραφή και ο ισολογισμός, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση κερδών τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών

3. Συγχρόνως, η Ε.Π.Ε. υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. για έλεγχο (εφόσον επιθυμεί να γίνει ο έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. και όχι από Ορκωτό Λογιστή). Συνήθως υποβάλλεται κοινή δήλωση από όλες μαζί τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται.

4. Έπειτα από τη διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. , αντίγραφο της έκθεσης του ελέγχου κοινοποιείται και στην Ε.Π.Ε.

5. Με βάση το αντίγραφο αυτό και τα αντίγραφο της έκθεσης της άλλης εταιρείας (Ο.Ε.) που συγχωνεύεται με την Ε.Π.Ε., καθώς επίσης και το θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.

6. Οι πράξεις που γίνονται από την ημέρα απόφασης για την μετατροπή μέχρι και την καταχώριση της Α.Ε. στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, καταχωρούνται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. αλλά για λογαριασμό της Α.Ε.

7. Το καταστατικό καταχωρείται στα βιβλία του Υπουργείου Εμπορίου και καταχωρείται η Α.Ε. στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών.

8. Στη συνέχεια, θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και τα στοιχεία της Α.Ε. Ο λογιστής οφείλει να διενεργήσει στα βιβλία της Ε.Π.Ε.: **α)** τις εγγραφές που αφορούν τη συγχώνευση και **β)** τις εγγραφές μεταφοράς των κινήσεων, που γίνονται στο διάστημα από την ημέρα απόφασης της συγχώνευσης έως την ημέρα καταχώρισης της Α.Ε. στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, από τα βιβλία της Ε.Π.Ε. στα βιβλία της Α.Ε.

Λογιστικές εγγραφές για τη συγχώνευση της Ε.Π.Ε.

Χρεώνεται 40 Κεφάλαιο

40 .06.00.000 Εταιρικό Κεφάλαιο

Πιστώνεται 33 Χρεώστες διάφοροι

33.07.00 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

Εταιρικό Κεφάλαιο που διατίθεται για τη συγχώνευση σε Α.Ε.

Με το ποσό των μετοχών που αντιστοιχούν στους εταίρους της Ε.Π.Ε. γίνεται η παρακάτω εγγραφή ώστε να απεικονιστούν οι μετοχές αυτές στα βιβλία της Ε.Π.Ε.:

Χρεώνεται 18 Μετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.00.01.000 Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο

πιστώνεται 53 Πιστωτές διάφοροι

A. Α.Ε. (από συγχώνευση)

Στη συνέχεια χρεώνονται οι υπόλοιποι του λογαριασμού 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων» για να εξισωθούν και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις», οπότε και εξισώνεται ο λογαριασμός αυτός ως εξής:

Χρεώνεται 33 Χρεώστες διάφοροι

33.07.00 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

πιστώνεται 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.00.01.000 Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο

Κάλυψη μετοχών από εταιρικό κεφάλαιο

Στη συνέχεια ο λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» μεταφέρεται με το υπόλοιπο ποσό στον λογαριασμό 53.98 για να εξισωθεί.

Τα ποσά που απεικονίζονται στο ενεργητικό της απογραφής της Ε.Π.Ε. πιστώνονται για να εξισωθούν και χρεώνεται με το ίδιο ποσό λογαριασμός 89.01.00.000 ως εξής:

Χρεώνεται 89 Ισολογισμός
89.01.00.000 Α.Ε. (από συγχώνευση)

πιστώνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού

Μεταφορά ενεργητικού της Ε.Π.Ε. στην από συγχώνευση Α.Ε.

Οι υπόλοιποι λογαριασμοί (εκτός από το λογαριασμό 40 «Κεφάλαιο») από τα ίδια κεφάλαια, από υποχρεώσεις προς τρίτους και από τα αποσβεσμένα πάγια που απεικονίζονται στην απογραφή της Ε.Π.Ε. καθώς και ο λογαριασμός 53.98.00 «Α.Ε. (από μετατροπή)» **χρεώνονται** για να εξισωθούν και **πιστώνεται** με το συνολικό τους ποσό ο λογαριασμός 89.01.00.000 «Ισολογισμός Α.Ε. (από μετατροπή)» για τη μεταφορά αποθεματικών, υποχρεώσεων και αντιθέτων λογαριασμών στην από μετατροπή Α.Ε.

B. Ενέργειες της Ο.Ε.

1. Οι εταίροι της Ο.Ε. αποφασίζουν από κοινού με τους εταίρους της Ε.Π.Ε. να συγχωνευθούν με βάση το Ν. 2166/1993 και να σχηματίσουν μία νέα εταιρεία που να έχει τη μορφή της Α.Ε.

2. Συντάσσεται η απογραφή και ο ισολογισμός, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση κερδών τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.

3. Υποβάλλεται αίτηση στη Δ.Ο.Υ. με συνημμένο τον παραπάνω ισολογισμό για να γίνει η σχετική πιστοποίηση της λογιστικής κατάστασης της Ο.Ε. (εφόσον προτιμάει τον έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. και όχι από την επιτροπή του άρθρου 9 ή από Ορκωτό Ελεγκτή).

4. Έπειτα από τη διενέργεια του ελέγχου ένα αντίγραφο της έκθεσης του ελέγχου αυτού κοινοποιείται και στην Ο.Ε.

5. Στη συνέχεια με βάση τα αντίγραφα των εκθέσεων της Ο.Ε. και της Ε.Π.Ε. συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.

6. Το καταστατικό καταχωρείται στα βιβλία του Υπουργείου Εμπορίου και καταχωρείται η Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.

7. Στη συνέχεια, θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και τα στοιχεία της Α.Ε. Ο λογιστής οφείλει να διενεργήσει στα βιβλία της Ο.Ε.: **α)** τις εγγραφές που αφορούν τη συγχώνευση και **β)** τις εγγραφές μεταφοράς των κινήσεων, που γίνονται στο διάστημα από την ημέρα απόφασης της συγχώνευσης έως την ημέρα καταχώρισης της Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, από τα βιβλία της Ο.Ε. στα βιβλία της Α.Ε.

Εγγραφές για τη συγχώνευση της Ο.Ε.

Χρεώνεται 40 Κεφάλαιο

40 .06.00.000 Εταιρικό Κεφάλαιο

Πιστώνεται 33 Χρεώστες διάφοροι

33.07.00 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

Εταιρικό Κεφάλαιο που διατίθεται για τη συγχώνευση σε Α.Ε.

Με το ποσό των μετοχών που αντιστοιχούν στους εταίρους της Ο.Ε. γίνεται η παρακάτω εγγραφή ώστε να απεικονιστούν οι μετοχές αυτές στα βιβλία της Ο.Ε.:

Χρεώνεται 18 Μετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.00.01.000 Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο

πιστώνεται 53 Πιστωτές διάφοροι

53.98.00 Α.Ε. (από συγχώνευση)

Στη συνέχεια χρεώνονται οι υπόλοιποι του λογαριασμού 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων» για να εξισωθούν και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις», οπότε και εξισώνεται ο λογαριασμός αυτός ως εξής:

Χρεώνεται	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07.00	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
<u>πιστώνεται</u>	18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
	18.00.01.000	Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο
		Κάλυψη μετοχών από εταιρικό κεφάλαιο

Στη συνέχεια ο λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» μεταφέρεται με το υπόλοιπο ποσό στον λογαριασμό 53.98 για να εξισωθεί.

Τα ποσά που απεικονίζονται στο ενεργητικό της απογραφής της Ο.Ε. καθώς και οι ζημίες (εάν υπάρχουν) πιστώνονται για να εξισωθούν και χρεώνεται με το ίδιο ποσό λογαριασμός 89.01.00.000 ως εξής:

<u>Χρεώνεται</u>	89	Ισολογισμός
	89.01.00.000	Α.Ε. (από συγχώνευση)
<u>πιστώνονται</u>		οι λογαριασμοί του ενεργητικού

Μεταφορά ενεργητικού της Ο.Ε. στην από συγχώνευση Α.Ε.

Οι υποχρεώσεις σε τρίτους και τα αποσβεσμένα πάγια στοιχεία που απεικονίζονται στην απογραφή της Ο.Ε. καθώς και ο λογαριασμός 53.98.00 «Α.Ε. (από μετατροπή)» **χρεώνονται** για να εξισωθούν και **πιστώνεται** με το συνολικό ποσό ο λογαριασμός 89.01.00.000 «Ισολογισμός Α.Ε. (από μετατροπή)» για τη μεταφορά υποχρεώσεων και αντίθετων λογαριασμών της Ο.Ε. στην από συγχώνευση Α.Ε.

Γ. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της Α.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση των επιχειρήσεων Ε.Π.Ε. και Ο.Ε.

<u>Χρέωση</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.03	Μέτοχοι, λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου
<u>πίστωση</u>	40	Κεφάλαιο
	40.02.00.000	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών
Εγγραφή κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου ως καταστατικό σύστασης		

<u>Χρέωση</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.04	Οφειλόμενο κεφάλαιο από τους μετόχους
<u>πίστωση</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.03	Μέτοχοι, λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου
Εγγραφή για τα ποσά που εισφέρονται συγχρόνως με την κάλυψη		

Το ενεργητικό από την απογραφή της συγχωνευόμενη Ε.Π.Ε. **γρεώνεται** με **πίστωση** του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός» και το **παθητικό** της ίδιας απογραφής **πιστώνεται** με **χρέωση** του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός» , με τη διαφορά μόνο ότι αντί να πιστωθεί ο λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο» ή ο λογαριασμός 53 «Πιστωτές διάφοροι» στον οποίο μεταφέρθηκε στη συνέχεια ο λογαριασμός 40, πιστώνεται ο λογαριασμός 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο από τους μετόχους» με τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς τους εταίρους που συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε.

Το ενεργητικό από την απογραφή της συγχωνευόμενη Ο.Ε. **γρεώνεται** με **πίστωση** του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός» και το **παθητικό** της ίδιας απογραφής **πιστώνεται** με **χρέωση** του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός» , με τη διαφορά μόνο ότι αντί να πιστωθεί ο λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο» ή ο λογαριασμός 53 «Πιστωτές διάφοροι» στον οποίο μεταφέρθηκε στη συνέχεια ο λογαριασμός 40, πιστώνεται ο λογαριασμός 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο από τους μετόχους» με τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς τους εταίρους που συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε.

Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η μεταφορά από το λογαριασμό 40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών στο λογαριασμό 40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών του ποσού της αξίας μετατροπής και της εισφοράς σε μετρητά ως εξής:

<u>Χρέωση</u>	40	Κεφάλαιο
	40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών
<u>πίστωση</u>	40	Κεφάλαιο
	40.00	Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών

Οι απογραφές και οι ισολογισμοί που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και της Ο.Ε. θεωρούνται ως απογραφή και ισολογισμός έναρξης της Α.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση των εταιρειών αυτών. Φυσικά στα βιβλία της Α.Ε. οι απογραφές και οι ισολογισμοί αυτοί γράφονται αθροιστικά, λαμβάνοντας επιπλέον υπόψη και τα ποσά που προέρχονται από τις εγγραφές σύστασης της Α.Ε.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Μέσα από την μελέτη αυτή της ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων έχουμε καταλήξει σε κάποιες διαπιστώσεις τις οποίες κλείνοντας αυτή την εργασία θέλουμε να τις επισημάνουμε.

Καταρχήν η επιχείρηση που καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες μεθόδους αποτίμησης με εκείνες που εφαρμόζει για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της. Σύμφωνα με τις σχετικές

διατάξεις του Ν. 2190/1920, οι οποίες έχουν πλήρως εναρμονιστεί με τις αντίστοιχες διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου, όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθορίζουν ότι, οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, θα πρέπει να έχουν καταρτισθεί με ομοιόμορφες λογιστικές αρχές. Σε αντίθετη περίπτωση, η μητρική εταιρεία, κατά την ενοποίηση, υποχρεούται, όταν η σχετική επίδραση είναι σημαντική, να αναμορφωθεί ανάλογα των οικονομικών αυτών καταστάσεων.

Επίσης οι μέθοδοι ενοποίησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση, όπως λογιστικός χειρισμός διαφορών ενοποίησης. Σχετικά με την ημερομηνία κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταρτίζονται την ίδια ημερομηνία που καταρτίζονται και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης. Παρέκκλιση γίνεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η ημερομηνία κλεισίματος των περισσότερων ή σημαντικότερων επιχειρήσεων, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, είναι διαφορετική από εκείνη της μητρικής.

Σημαντικό επίσης είναι και να γνωρίζουμε πότε μια επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Αυτό συμβαίνει σε δύο περιπτώσεις: Η πρώτη περίπτωση είναι όταν δεν συντρέχουν τα όρια που καθορίζει ο νόμος, και εφόσον δεν εταιρία από τις υποκείμενες σε ενοποίηση, που οι μετοχές της να είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Κράτους – μέλους. Και η δεύτερη περίπτωση είναι όταν η μητρική επιχείρηση διέπεται από το Ελληνικό Δίκαιο, και παράλληλα είναι θυγατρική άλλης μητρικής, που διέπεται από το δίκαιο Κράτους – μέλους της Ε.Ε.

Ολοκληρώνοντας την μελέτη αυτή, πρέπει να αναφέρουμε ότι η επιλογή της ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων δυο εταιριών, (δηλαδή ουσιαστικά με την ενοποίηση των ίδιων των επιχειρήσεων), μπορεί να αποφέρει σημαντικά κέρδη στα συμβαλλόμενα μέρη, κέρδη τα οποία μπορεί να αφορούν από την αποφυγή της χρεοκοπίας μέχρι και την οικονομική παντοδυναμία και κυριαρχία της νέας επιχείρησης που θα δημιουργηθεί μετά την ενοποίηση.

Οι εταιρίες οι οποίες θα αναλάβουν να φέρουν εις πέρας αυτό το μεγάλο ρίσκο, πρέπει να κινηθούν με μεθοδικότητα, εργατικότητα, και πίστη και αφοσίωση στο πλάνο το οποίο θα πρέπει να έχει εκπονηθεί. Σε αντίθετη περίπτωση, ακριβώς επειδή το

εγχείρημα είναι δύσκολο και απαιτεί προσοχή, η ενοποίηση μπορεί να επιφέρει τα αντίθετα αποτελέσματα από τα προσδοκώμενα.

Η ενοποίηση των επιχειρήσεων βελτιώνεται συνεχώς με νέες προτάσεις και ιδέες που θα δημιουργήσουν αυξανόμενα κέρδη, εμπορική άνθιση θεμιτό ανταγωνισμό κ.α.. Σημαντικό ρολό σε αυτό παίζουν και οι κυβερνητικοί παράγοντες που μπορούν να δώσουν κίνητρα και διευκολύνσεις στις διάφορες επιχειρήσεις για να αναπτυχτούν ομαλά. Η δημιουργία για παράδειγμα ενός κρατικού φορέα που μέσω της τεχνογνωσίας της ενοποίησης των επιχειρήσεων θα μπορούσε να δημιουργεί νέες επιχειρήσεις από άλλες μικρότερες οικονομικά και εμπορικά νεκρές θα βοηθούσε δραστικά τον εμπορικό τομέα του τόπου μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1. Περάκης, Ε. (1993). Η συμφωνία πιστωτών και επιχείρησης κατά τα άρθρα 44 και 45 ν. 1892/1990 και η υπαγωγή της στην έννοια της συλλογικής διαδικασίας,. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.**
- 2. Παζαρσκης, Μ. (2008). Εταιρικές Συγχωνεύσεις και Εξαγορές : Κατηγοριοποίηση των Κινήτρων τους με βάση τη Θεωρία της Επιχείρησης. Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη**

3. **Ιγνατιάδης, Α. (1982). Λογιστική του προκαθορισμένου κόστους. Θεσσαλονίκη: ΑΦΟΙ Κυριακίδη.**
4. **Κιάντου, Α. & Παμπούκης, Κ. (1961). Η ρήτρα περί συνεχίσεως προσωπικής εμπορικής εταιρείας μεθ' ενός εκ των πλειόνων κληρονόμων του αποβιώσαντος συνεταίρου. Αθήνα: Rosili**
5. **Λεβαντής, Ε. (1995). Κωδικοποίηση Ν.2190 περί ανωνύμων εταιρειών. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.**
6. **Ρόκα, Ν. (1971). 34. Τα όρια της εξουσίας της πλειοψηφίας εις το δίκαιον των ανώνυμων εταιρειών. Αθήνα: Λίβανος**
7. **Πασσιά, Ι. (2013). Το δίκαιο της ανωνύμου εταιρείας. Διαθέσιμο σε: www.hellastat.com (Ανακτήθηκε 11 Δεκεμβρίου, 2013).**
8. **Μούζουλας, Γ. & Αντωνόπουλος, Β. (2001). Ανώνυμες Εταιρίες. Αθήνα: Πάμισος.**
9. **Τζουγανάτος, Δ. (1986). Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν 703/1977 - Α ΤΟΜΟΣ: 1979-1986. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.**
10. **Υπουργείο Οικονομικών. (1988). Γνωμοδοτήσεις. (Αρ. 799). Αθήνα**
11. **Δημήτρακας, Ε. (2003). Πρακτικός Οδηγός Α.Ε. Αθήνα: Σταμούλης.**
12. **Δρυλλεράκη, Ι. (1998). Ανώνυμη εταιρία – Νομολογία, υποδείγματα. Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη**
13. **Κοψιάτης, Α. (2009). Ερμηνεία Φ.Ε. Αθήνα**
14. **Γεωργακόπουλου, Λ. (1975). Ανώνυμη εταιρία Μέρος Β. Αθήνα**
15. **Αυγιτίδης, Δ. (2000). Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας. Σε Εταιρίες. Επιμέλεια από Περάκη, Ε. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.**

