



**ΑΝΟΙΚΤΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΥΠΡΟΥ**

**ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ – ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

Σκερλέτης Νικ.Θεοδόσιος

Υπεύθυνος Καθηγητής:

Dr Χριστόπουλος Γ.Απόστολος

Οκτώβριος 2010

Ευχαριστίες 2/11/2010

Με την ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής διατριβής αισθάνομαι την υποχρέωση να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου προς τους χαρισματικούς Καθηγητές μου Ηριώτη Νικόλαο και Χριστόπουλο Γ. Απόστολο που στάθηκαν στο πλευρό μου καθ'όλη τη διάρκεια των σπουδών , και μου πρόσφεραν αφειδώς την βαθιά ακαδημαϊκή τους γνώση και το πραγματικά ανθρώπινο ενδιαφέρον τους.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συναδέλφους μου Ζιγκερίδη Δημήτριο και Καραγιάννη Δημήτριο που με ιδιαίτερη προθυμία με βοήθησαν με τις οικονομικές καταστάσεις της εμπειρικής προσέγγισης της εργασίας μου.

Τέλος ιδιαίτερα αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και προσωπικά τον πατέρα μου Σκερλέτη Νικόλαο που χωρίς τη δική του βοήθεια και προσφορά δεν ξέρω αν θα τα κατάφερνα.

Η παρούσα διπλωματική διατριβή εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού προγράμματος στη Διοίκηση Επιχειρήσεων με κατεύθυνση "Τραπεζική/Χρηματοοικονομική" του Ανοικτού Πανεπιστημίου της Κύπρου.

*Αφιερώνεται στη σύζυγο μου Νατάσσα
και στην κόρη μου Σοφία*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ -ΠΡΟΛΟΓΟΣ	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ.....	6
1.1 Έννοια και προσδιορισμός των εμπορικών επιχειρήσεων.....	6
1.2 Όλες οι περιπτώσεις εταιρικής δράσης στην Ελλάδα.....	7
1.3 Τα κύρια χαρακτηριστικά των Εμπορικών Εταιρειών.....	8
1.4. Χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιρειών.....	8
1.4α Πλεονεκτήματα προσωπικών εταιρειών.....	8
1.4β Μειονεκτήματα προσωπικών εταιρειών.....	9
1.5 Χαρακτηριστικά των Κεφαλαιουχικών (Α.Ε.) αλλά και των Μεικτών εταιρειών (Ε.Π.Ε.).....	9
1.5α Πλεονεκτήματα Α.Ε. και Ε.Π.Ε.	10
1.5β Μειονεκτήματα Α.Ε. και Ε.Π.Ε.....	11
ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	13
2.1 Η έννοια του μετασχηματισμού - θεωρητική και ιστορική αξιολόγηση και ανάδρομη των μετασχηματισμών και συγχωνεύσεων	13
2.1.α Οι αιτίες και οι θετικές συνέπειες των εταιρικών μετασχηματισμών - συγχωνεύσεων.....	17
2.1.β Αιτίες και Αρνητικές συνέπειες μετασχηματισμών – συγχωνεύσεων.....	18
2.2 Θεσμικό πλαίσιο μετασχηματισμών και συγχωνεύσεων.....	19
ΑΝΑΛΥΣΗ-ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	22
3.1 Μετατροπές – συγχωνεύσεις με βάση την ισχύουσα Φορολογική νομοθεσία Ν.Δ.1297/1972, Ν.2166/1993, Ν. 2992/2002, Ν. 3296/ 2004.....	22
3.1.α Μετατροπές -συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν.Δ.1297/72.....	23
3.1.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ευεργετικές διατάξεις του Ν.Δ.1297/72.....	24
3.1.γ Φορολογικά ευεργετήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.Δ.1297/72	25
3.2.α Μετατροπές – συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν.2166/1993.....	26
3.2.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ευεργετικές διατάξεις του Ν.2166/1993.....	27
3.2.γ Φορολογικά ευεργετήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.2166/1993.....	27
3.3.α Μετατροπές – συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν.3296/2004.....	28
3.3.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ευεργετικές διατάξεις του Ν.3296/2004.....	29
3.3.γ Φορολογικά ευεργετήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 3296/2004	29
3.4.α Μετατροπές – συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2992/2002.....	29
3.4.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2992/2002.....	30
3.4.γ Φορολογικά ευεργετήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 2992/2002	30
ΑΝΑΛΥΣΗ-ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	32
4.1 Μετατροπές – συγχωνεύσεις με βάση την ισχύουσα Εμπορική Νομοθεσία Ν.2190/20 και Ν.3190/55.....	32
4.1.α Μετατροπή Ο.Ε. σε Ε.Ε. και αντίστροφα.....	32
4.1.β Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 53 παρ.4 του Ν.3190/55.....	32
4.1.γ Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 67 του Κ.Ν.2190/20.....	33
4.1.δ Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 67 του Κ.Ν.2190/20.....	34

4.1.ε Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 51 του Κ.Ν.3190/55	35
4.1.στ Μετατροπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. προβλέπεται με βάση το ν.2190/20	35
4.2 Συγχώνευση	36
4.2.α Η συγχώνευση δύο ή περισσότερων Α.Ε. με απορρόφηση	36
4.2.β Η συγχώνευση δύο ή περισσότερων Α.Ε με σύσταση νέας Α.Ε.....	36
4.2.γ Η συγχώνευση δύο ή περισσότερων Α.Ε με εξαγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Κ.Ν.2190/20,	37
4.2.ε Η συγχώνευση Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης πραγματοποιείται με απορρόφηση, με σύσταση νέας Ε.Π.Ε. και με εξαγορά	37
4.2.στ Η συγχώνευση Ανώνυμης Εταιρείας με Ατομική επήχηση	37
ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	39
5.1 Συνοπτική Σύγκριση των Νομοθετημάτων του Εμπορικού (Κ.Ν.2190/1920, Κ.Ν.3190/1955) και Φορολογικού (Ν.Δ.1297/1972, Ν.2166/1993, Ν.3296/2004) δικαίου.	39
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ & ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	44
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΩΝ	46
7.1 Μετασχηματισμός Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. βάση του Ν.2166/1993	46
7.2 Μετασχηματισμός Ε.Π.Ε. Α. Αντωνίου σε Α.Ε. βάση του Ν.Δ.1297/1972.....	67
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	76
Βιβλιογραφία	89

ΕΙΣΑΓΩΓΗ -ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής διατριβής είναι η παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου που διέπει τον μετασχηματισμό τη συγχώνευση και την διάσπαση των εταιρειών του Εμπορικού δίκαιου στην Ελλάδα.

Αναλυτικά θα αναφερθούμε:

στη μετατροπή της νομικής μορφής των εταιρειών, στη συγχώνευση, στη διάσπαση και στην απόσχιση κλάδου ή τμημάτων και στην εξαγορά των επιχειρήσεων.

Θα παρουσιαστούν αρχικά σε αδρές γραμμές οι διακρίσεις των εμπορικών εταιρειών, η έννοια και τα τυπολογικά χαρακτηριστικά των προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών και το θεσμικό πλαίσιο που τις διέπει.

Εμφαντικά θα επιχειρηθεί μια συνολική παρουσίαση της ισχύουσας Εμπορικής και Φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τους μετασχηματισμούς και τη συγχώνευση των εταιρειών του Εμπορικού δίκαιου στην Ελλάδα, των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που συνοδεύει κάθε νομοθέτημα και των λογιστικών, φορολογικών και νομικών ζητημάτων που ανακύπτουν κατά τους εταιρικούς μετασχηματισμούς.

Λόγω της πολυπλοκότητας και της πολυδιάσπασης της Εμπορικής και Φορολογικής Νομοθεσίας θα παρουσιαστεί μια συγκριτική ανάλυση (υπό την μορφή πίνακα), των ευεργετημάτων και των δυσκολιών που παρουσιάζει κάθε Νομοθέτημα, ώστε συνεκτιμώντας τις ανάγκες κάθε μετασχηματιζόμενης επιχείρησης και τα ιδιαίτερα εταιρικά χαρακτηριστικά που παρουσιάζει η κάθε περίπτωση, να δοθεί η δυνατότητα στον άγνωστη να λάβει την ποιο συμφέρουσα και αποδοτική απόφαση με το μικρότερο δυνατό κόστος και με το μέγιστο του οφέλους υπό τη μορφή κινήτρων-απαλλαγών, χρόνου, και επιτεύξεις των στόχων που είχαν τεθεί.

Αρχικά θα παρουσιαστούν οι αιτίες που υπαγορεύουν τέτοιου είδους εταιρικές μεταβολές κάτω από το πρίσμα της ταχύτατης μεταβολής του ελληνικού και διεθνούς νομοθετικού και οικονομικού περιβάλλοντος. Με την η παρούσα μελέτη θα επιχειρηθεί να δοθεί η απαραίτητη πληροφόρηση για μια ολοκληρωμένη προσέγγιση και ανάλυση της ισχύουσας νομοθεσίας που διέπει το σύνολο των Μετατροπών – Συγχωνεύσεων των εταιρειών του Εμπορικού Δίκαιου , και θα αναδεχθεί η σημασίας της επιλογής του κάθε νομοθετήματος ως κρίσιμης επιχειρηματικής απόφασης .

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

1.1 Έννοια και προσδιορισμός των εμπορικών επιχειρήσεων

Ονομάζονται συνήθως «Εμπορικές εταιρείες» γιατί προβλέπονται και ρυθμίζονται από το Ελληνικό εμπορικό δίκαιο.(Β.Δ. 19 Απριλίου/1 Μαΐου **1835**) (Α.μ.Ρεβάνογλου Ι.δ.γεωργόπουλος).

Οι εμπορικές εταιρείες έχουν νομική προσωπικότητα και ο σκοπός τους είναι κερδοσκοπικός (ι.ε.βελέντζας).

Μια εταιρεία είναι εμπορική όταν υπάρχει ένα από τα παρακάτω κριτήρια :

- α) το ουσιαστικό
- β) το τυπικό.

Για τις «προσωπικές» εταιρείες ισχύει το ουσιαστικό κριτήριο, εφόσον ασκεί εμπορικές πράξεις και ο σκοπός της είναι η άσκηση εμπορικής κερδοσκοπίας (ι.ε.βελέντζας)

Οι προσωπικές εμπορικές εταιρείες είναι:

- Η **Ομόρρυθμη εταιρεία** (Unlimited company) Εμπ.Ν. άρθρο 20-22 και επόμενα.
- Η **απλή Ετερόρρυθμη εταιρεία** (Limited liability company) Εμπ.Ν. άρθρο 23 και επόμενα.
- Η **Αφανής** (ή συμμετοχική) εταιρεία. (société en participation ou occulte) Εμπ.Ν. άρθρα 47-50.

Το τυπικό κριτήριο ισχύει για τις «κεφαλαιουχικές» εταιρείες, έτσι δηλαδή μόλις τηρηθούν οι νόμιμες διαδικασίες και συσταθεί η εταιρεία έγκυρα, είναι αμέσως από το νόμο εμπορική εταιρεία ανεξάρτητα από το σκοπό της ακόμα και αν αυτός δεν είναι εμπορικός (ι.ε.βελέντζας)

Οι κεφαλαιουχικές εμπορικές εταιρείες είναι:

- Η **Ανώνυμη Εταιρεία** (public Limited company) Εμπ.Ν. άρθρο 29 και επόμενα, Κ.Ν.2190/1920.

Η Μονοπρόσωπη Α.Ε. (Ν.3607/2007 άρθρο 3 ΦΕΚ Α 189/8.8.2007 , Κ.Ν.2190/1920 άρθρο 1, νέα § 3 και άρθρα 4α § 1 και 8 § 1 Εναρμόνιση με Οδηγία 2006/68/ΕΚ)

- Η **Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης** (Limited (liability) company) Ν.3190/1955.

Η Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. (άρθρο 43 3190/ με το Π.Δ.279/8/27.7.1993 Εναρμόνιση με την Οδηγία (89/667/ΕΟΚ),

- Η **Κατά Μετοχές Ετερόρρυθμη Εταιρεία** (société en commandite par actions) Εμπ.Ν. άρθρο 38, 50α ,Ν.3190/1955
- Ο **Συνεταιρισμός** ή (Συνεργατική Εταιρεία) (cooperative association) Ν.602/1915 , Ν.921/1979, Ν.2810/2000 για τις Α.Σ.Ο.
- Η **Συμπλοιοκτησία** (copropriété du navire) , άρθρο 10-36 Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου.

1.2 Όλες οι περιπτώσεις εταιρικής δράσης στην Ελλάδα

Εκτός από τις ανωτέρω οκτώ (8) εταιρείες που ρητά αναφέρονται στον Εμπορικό κώδικα, και αποτελούν το λεγόμενο «κλειστό» αριθμό των εταιρειών του Εμπορικού Δικαίου, υπάρχουν νομοθετικές ρυθμίσεις και για άλλες περιπτώσεις επιχειρηματικής - εταιρικής δράσης όπως :

Ατομική επιχείρηση (Αστικός Κώδικας, Ν.2238/1994, Π.Δ.186/1992)

Αστική εταιρία (Αστικός Κώδικας άρθρα 741-784)

Κοινοπραξία (άρθρο 2&2 .Π.Δ. 186/1992 και άλλες διατάξεις)

Ναυτική εταιρεία (Ν.959/1979)

Συμβολαιογραφική εταιρεία (Π.Δ. 284/1993)

Δικηγορική εταιρεία (Π.Δ. 518/1989, Π.Δ.81/2005)

Ιδιότυπη Μεταφορική εταιρεία Ι.Μ.Ε. (άρθρο 3 Ν.383/1976)

Εταιρεία Επενδύσεως Χαρτοφυλακίου (Investment trust companies) (Ν.Δ.608/1970)

Εταιρεία Έλεγχου (Holdings) (Ν.Δ.4267/1962)

Ευρωπαϊκή εταιρεία S.E. (Ε.Κ. αριθ. 2157/2001)

Ο **Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού** Ε.Ο.Ο.Σ. (Ν.2137/1985)

Η **Κοινωνία Αστικού δικαίου** (που ασκεί επάγγελμα) (Αστικός Κώδικας άρθρο785, Ν. 2065/1992 άρθρο 7 , Π.Δ. 186/1992 άρθρο 2 παρ.2)

Η **Επιτροπή εράνων** (Αστικός Κώδικας άρθρα 122)

Το **ίδρυμα** (Αστικός Κώδικας άρθρο 108)

Το **Σωματείο** (Αστικός Κώδικας άρθρο 78 .)

Οι **Δημόσιες , Μικτές , Δημοτικές και Κοινοτικές** επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα .

Οι Αλλοδαπές επιχειρήσεις και Οργανισμοί με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος

Πολυεθνικοί Όμιλοι

Οι εξωχώριες εταιρείες (off shore) (Ν. 3091/24.12.2002) (Μιλτιάδης κ. Λεοντάρης)

1.3 Τα κύρια χαρακτηριστικά των Εμπορικών Εταιρειών

Οι εταιρείες του εμπορικού Δικαίου παρουσιάζουν διαφοροποιήσεις σε σχέση με τα χαρακτηριστικά τους που οφείλονται στην πληθώρα των τύπων και στις διαφορές στην έκταση και το είδος της ευθύνης των μελών τους Α. Ρεβάνογλου Ι. Γεωργόπουλος)

1.4. Χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιρειών

Τα κύρια χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιρειών σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο και τη φορολογική νομοθεσία είναι ότι είναι προσωπική εταιρεία με νομική προσωπικότητα που διενεργεί εμπορικές πράξεις κάτω από την εταιρική επωνυμία .

Διαθέτει δική της περιουσία και αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις και φυσικά ευθύνεται για τυχόν χρέη με την περιουσία της . (Γεώργιος α. κορομηλάς)

1.4α Πλεονεκτήματα προσωπικών εταιρειών

Συστήνεται εύκολα από τουλάχιστον δυο πρόσωπα με τη σύνταξη και υπογραφή ενός ιδιωτικού συμφωνητικού-καταστατικού και την κατάθεση αυτού στο αρμόδιο πρωτοδικείο (της έδρας). (Εξαιρέση αποτελεί η ύπαρξη εισφοράς ακινήτων κατά τη σύσταση, που απαιτείται συμβολαιογραφική πράξη).

Οι εταίροι έχουν άμεση συμμετοχή στη διοίκηση και στη διαχείριση των εταιρικών πεπραγμένων και κάθε εταίρος μπορεί να λαμβάνει αυτοπροσώπως γνώση για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων ανεξάρτητα του ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο (εξαιρέση αποτελεί ο ετερόρρυθμος εταίρος αφού δεν μπορεί να αναλάβει χρέη διαχειριστή).

Υπάρχει το δικαίωμα των απολήψεων έναντι μελλοντικών κερδών .

Τέλος επισημαίνεται η πλεονεκτική φορολόγηση αφού τα κέρδη φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή 20% έως 25% αφού προστεθούν οι μη εκπιπόμενες δαπάνες και αφαιρεθούν κατά σειρά προτεραιότητας αναλυτικά από τα κέρδη :

- 1) τα έσοδα που φορολογηθήκαν αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο
- 2) τα μερίσματα ημεδαπών εταιριών,

- 3) τα κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια ,
- 4) τα κέρδη από συμμετόχες σε εταιρείες ,
- 5) οι τυχόν ζημιές προηγούμενων χρήσεων και
- 6) η επιχειρηματική αμοιβή που μπορεί δυνητικά να είναι το 50% των φορολογητέων κερδών.

Προσοχή πρέπει να δοθεί στην επιλογή του συγκεκριμένου εταιρικού τύπου όταν τα κέρδη είναι σημαντικά γιατί το πόσο της επιχειρηματικής αμοιβής θεωρείται εισόδημα εκ εμπορικών επιχειρήσεων και θα φορολογηθεί στην κλίμακα του άρθρου 9 συναθροισμένο με τα λοιπά εισοδήματα για τρεις ομόρρυθμους εταίρους με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής (Ν.2238/1994 άρθρο 10).

1.4β Μειονεκτήματα προσωπικών εταιριών

Οι εταίροι των προσωπικών εταιριών ευθύνονται **προσωπικά** δηλαδή έχουν την ευθύνη χρεοφειλέτη και όχι εγγυητή (χωρίς το δικαίωμα της ένστασης διζήσεως), **απεριόριστα** με το σύνολο της περιουσίας τους και όχι μέχρι ενός ορισμένου πόσου αλλά και **εις ολόκληρων** δηλαδή για το σύνολο της υποχρέωσης και όχι ποσοστού για κάθε πιστωτή, για τις εταιρικές υποχρεώσεις (διατηρώντας το δικαίωμα αναγωγής).

Εξαίρεση αποτελεί ο ετερόρρυθμος εταίρος ο οποίος ευθύνεται περιορισμένα και μέχρι του πόσου της εισφοράς του ή και περισσότερο αν ρητά προβλέπεται από το καταστατικό αλλά καταφατικά όχι με το σύνολο της περιουσίας του.

Η συγκέντρωση σημαντικών κεφαλαίων είναι περιορισμένη λόγω της ευθύνης των εταίρων (**προσωπική, απεριόριστη εις ολόκληρων**) όπως επίσης και η εύκολη αποδέσμευση από τη συμμετοχή στις προσωπικές εταιρείες. (α.μ.ρεβάνογλου ι.δ.γεωργοπουλος).

1.5 Χαρακτηριστικά των Κεφαλαιουχικών (Α.Ε.) αλλά και των Μεικτών εταιριών (Ε.Π.Ε.)

Με βάση το εμπορικό δίκαιο το κυρίαρχο χαρακτηριστικό των Ανωνύμων Εταιριών αλλά και των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης είναι η περιορισμένη ευθύνη των μετόχων – εταίρων που εξαντλείται στο ποσό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο.

Η εταιρική ιδιότητα για την Α.Ε. ενσωματώνεται σε αξιόγραφο με τον τίτλο «μετοχή» πράγμα που απαγορεύεται στην Ε.Π.Ε.

Συστήνεται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα (βλ. μονοπρόσωπη Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) και μόνο με συμβολαιογραφικό έγγραφο που περιβάλλεται από τον απαιτούμενο τύπο και τους κανόνες της δημοσιότητας Φ.Ε.Κ. ,Μητρώο Α.Ε. και ΕΠΕ , .

Η Α.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα με την καταχώρηση στο οικείο Μητρώο για τις Α.Ε., (που τηρείται στις κατά τόπους νομαρχίες), της διοικητικής απόφασης για τη σύσταση της και της έγκρισης του καταστατικού της .

Μετά την ολοκλήρωση των κανόνων δημοσιότητας στο Πρωτοδικείο της έδρας και στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. η εταιρία περιορισμένης ευθύνης αποκτά νομική προσωπικότητα. Η Α.Ε. αλλά και η Ε.Π.Ε. μετά την νόμιμη σύσταση τους αποκτούν δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Έχουν περιουσία ανεξάρτητη από τους φορείς τους και ορισμένη διάρκεια «ζωής» και ευθύνονται για τυχόν χρέη με την περιουσία τους. Διαθέτουν βούληση για συναλλαγές με τους τρίτους μέσω των εκπρόσωπων τους, διοικητικό συμβούλιο για την Α.Ε. και διαχειριστές για την Ε.Π.Ε. Η φορολόγηση των Νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 δηλαδή Α.Ε. και Ε.Π.Ε. άλλαξε με τον Ν.3642/2010. Έτσι τα καθαρά κέρδη των ανωτέρω επιτηρήσεων φορολογούνται με 40% όταν διανέμονται ενώ η φορολογία των αδιανέμητων κερδών για τη χρήση 2010 είναι 24% .

Πρέπει να σημειωθεί ότι με τις μέχρι στιγμής αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών, με τη διανομή των ανωτέρω μερισμάτων δεν εξαντλείτε η φορολογική υποχρέωση των προσώπων που τα λαμβάνουν .

Τα καθαρά κέρδη των Α.Ε. και των Ε.Π.Ε. είναι αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα του κόστους πωληθέντων και , των εξόδων, πάσης ζημιάς, των νομίμων αποσβέσεων και παντός αλλού εταιρικού βάρους. (Κ.Ν. 2190/1920 άρθρο 45)

1.5α Πλεονεκτήματα Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Η ύπαρξη περιορισμένης ευθύνης για τα μέλη της εταιρίας μέχρι του ποσού της εισφοράς τους

Δεν απαιτείται απαραίτητα η αμοιβαία εμπιστοσύνη μεταξύ των εταιριών.

Μπορούν να αναληφθούν μεγάλα έργα που παρουσιάζουν υψηλό ρίσκο.

Υπάρχει η δυνατότητα συγκέντρωσης μεγάλων κεφαλαίων με τη συμμετοχή πολλών επενδυτών και μύωσης των επιχειρηματικών κινδύνων.

Δυνατότητα άντλησης κεφαλαίων ακόμα και από το χρηματιστήριο (για τις Α.Ε.)

Είναι εύκολη η αλλαγή ιδιοκτησιακών σχέσεων λόγω ότι τα κεφάλαια ενσωματώνεται σε τίτλους που είναι εύκολα μεταβιβάσιμοι. (Δεν ισχύει στις Ε.Π.Ε. λόγω εταιρικών μερίδων)

Η σταθερότητα και ο μακροχρόνιος χαρακτήρας των εταιριών δεν επηρεάζεται από το θάνατο ή την αποχώρηση εταίρου (δηλ. δεν επηρεάζει το νομικό πρόσωπο)

1.5.β Μειονεκτήματα Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Οι χρονοβόρες και δαπανηρές διαδικασίες σύστασης, λειτουργίας και διαχείρισης. (δημοσιεύσεις, αυξημένο κόστος διοικητικής, λογιστικής παρακολούθησης)

Η υψηλότερη φιλολογία σε σχέση με τις προσωπικές εταιρείες. (Με εξαιρέσεις και υπό διερεύνηση)

Η δύσκολη πρόσβαση του μικρομετόχου να λαμβάνει μέρος στην διοίκηση, αλλά και στην έγκαιρη πληροφόρηση για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων.

ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

(μετατροπές - συγχωνεύσεις - διασπάσεις)

2.1 Η έννοια του μετασχηματισμού - θεωρητική και ιστορική αξιολόγηση και ανάδρομη των μετασχηματισμών και συγχωνεύσεων

Ο «**μετασχηματισμός** ή μετατροπή της εταιρείας είναι η δια τροποποίησης του καταστατικού μεταβολή του νομικού τύπου αυτής.» (κ. γ. παμπούκη)

Ο νόμος χρησιμοποιεί των όρο μετατροπή αλλά ο αείμνηστος Κωνσταντίνος Καραβάς (καθηγητής νομικής) έκρινε προτιμότερο τον όρο μετασχηματισμός δεδομένου ότι ο πρώτος χρησιμοποιείται ήδη στο αστικό δίκαιο(άρθρο 182) ως τεχνικός όρος με διαφορετική έννοια. (κ. γ. παμπούκη)

Συγχώνευση είναι η δια συμβάσεως συνένωση δυο ή περισσότερων επιχειρήσεων σε μία, με σκοπό τη δημιουργία μια ισχυρότερης οικονομικής μονάδας.

Η συγχώνευση μπορεί να επιτευχτεί με *τρεις τρόπους* που αναλυτικά είναι:

- η *διάλυση* των υφιστάμενων επιχειρήσεων και η σύσταση νέας,
- η διατήρηση μιας επιχείρησης και η *απορρόφηση* των υπολοίπων σε μια νέα
- ή με *εξαγορά* των απορροφημένων από μια νέα επιχείρηση.

Με τον όρο απορρόφηση εννοούμε ότι μια επιχείρηση που καλείται απορροφημένη μεταφέρει το ενεργητικό και το παθητικό της σε μια άλλη που ονομάζεται απορροφούσα και μετά διαλύεται χωρίς βεβαία να ακολουθήσει εκκαθάριση αφού έχει ήδη μεταβιβασθεί το σύνολο της περιουσίας της στην απορροφούσα (Κ.Ν.2190/20 άρθρο 68&2).

Κατά τον νόμο η εξαγορά μιας ή περισσότερων Α.Ε. από μια άλλη ανώνυμη εταιρεία εξομοιώνεται με την απορρόφηση των εξαγοραζόμενων εταιρειών από την εξαγοράζουσα.(Κ.Ν.2190/20 άρθρο 79)

Διάσπαση είναι η πράξη κατά την οποία μια Α.Ε.(διασπώμενη) χωρίς να περάσει από το στάδιο της εκκαθάρισης και χωρίς να γίνει διανομή της περιουσίας της λύεται και όλα τα περιουσιακά της στοιχεία μεταβιβάζονται σε άλλες υφιστάμενες ή συνιστώμενες ανώνυμες εταιρείες που καλούνται επωφελούμενες (Κ.Ν.2190/20 άρθρα 81 -89 σύμφωνα με τις διατάξεις της 6^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ) και μετά παύει να υπάρχει.(Μ.Κ.Λεοντάρης)

Η **Απόσχιση** κλάδου ή τμήματος επιχείρησης και η εισφορά αυτού σε υφιστάμενη ή συνιστώμενη Ανώνυμη εταιρεία και η εξακολούθηση της λειτουργίας της διασπώμενης

επιχείρησης με τα υπόλοιπα τμήματα αυτής(Κ.Ν.2190/20 άρθρα 81-89, ΝΔ.1297/72 άρθρο 7).

Πρέπει να τονιστεί ότι ή σοβαρή διαφορά μεταξύ της μετατροπής και της συγχωνεύσεως είναι ότι η μετατροπή αφορά ένα μόνο νομικό πρόσωπο το οποίο μετασχηματίζεται με μονομερή δικαιοπραξία ,ενώ η συγχώνευση αποτελεί σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων .

Η αναδιάρθρωση - μετασχηματισμός των επιχειρήσεων αποτελεί μια καλή διέξοδο για συνέχιση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για διάφορες επιχειρήσεις . Ως αναδιάρθρωση και αναδιοργάνωση καλείται η τροποποίηση διαφόρων συστατικών στοιχείων μιας επιχείρησης, όπως είναι η διοίκησή της, η περιουσία της, η μετοχικής της σύνθεση και οι σχέσεις των φορέων μεταξύ τους, κ.ά. (Χρυσάνθης, 2001).

Η αναδιάρθρωση(restructuring) επιχειρήσεων ταυτίζεται εννοιολογικά με τον μετασχηματισμό.

Ο μετασχηματισμός *υπό ευρεία έννοια* μπορεί ενδεικτικά και όχι περιοριστικά να συμπεριλαμβάνει:

- την απόκτηση μετοχών της εταιρίας από τρίτους ή από την ίδια την εταιρία (Δρυλλεράκης 2001),
- την ανάθεση της διοίκησης σε τρίτους και μίσθωση επιχείρησης (Κ.Ν.2190/1920 άρθρο 18 & 2, άρθρο 22 & 3),
- την αύξηση ή μείωση κεφαλαίου (Περάκης, 2001),
- την τροποποίηση δικαιωμάτων των μετόχων (Κ.Ν.2190/1920 άρθρο 3 & 5),
- την μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας (Χρυσάνθης, 1996)
- την κρατικοποίηση ή ιδιωτικοποίηση εταιρίας (Ρόκας, 1996),
- την λύση και την εκκαθάριση ή αναβίωση της εταιρείας (Περάκης, 2001 κ.ά.).
(Αλεξανδράκης, Παζάρσκη, Καραγιώργος 2010,)

Ο μετασχηματισμός επιχειρήσεων *υπό στενή έννοια του όρου* κατά το Νόμο 2166/1993 άρθρο 1 μπορεί να λάβει τις ακόλουθες μορφές:

- **την μετατροπή** (Καραγκουνίδης, 1994; κ.ά.)
- **την συγχώνευση**(Merger) (Κιάντου-Παμπούκη, 1961, Γεωργακόπουλος, 1974, Μιχαλόπουλος, 1985, Παμπούκης, 1991, Λεβαντής, 1995, Περάκης, 2001, κ.ά.)
- **την εξαγορά** (Acquisition)(βλ. σχετ. άρθρ. 79 του κ.ν. 2190/1920)
- **την διάσπαση** (Καραγκουνίδης, 1997; Αλεξανδρίδου, 2000; Περάκης, 2001; κ.ά.)
- **την απόσχιση κλάδου** (Περάκης, 1992; Λιακόπουλος, 1992; κ.ά.),

- **τη διεθνή μεταφοράς έδρας** (delocalisation ή outshoring’ -“off shoring) (Γεωργακόπουλος, 1996; κ.ά.). (Αλεξανδράκης, Παζάρσκης, Καραγιώργος)

Κοινό χαρακτηριστικό όλων των ανωτέρω περιπτώσεων μετασχηματισμών είναι η συνέχιση της παραγωγικής και της επιχειρηματικής δραστηριότητας επιχείρησης με τη μορφή ενός νέου οικονομικού φορέα που έχει όμως ξεχωριστή νομική αυτοτέλεια. Η συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας για την επιχείρηση σε περιπτώσεις μετασχηματισμού , συγχώνευσης, εξαγοράς, και διάσπασης, που επιτυγχάνεται μέσω του εταιρικού δικαίου είναι κρίσιμη και χαρακτηρίζεται ως «γνήσιος» μετασχηματισμός (Περάκης, 2001).

Σε αντίθεση με αυτόν, ο «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 και ίδρυση νέας εταιρίας με εισφορά των διανεμηθέντων και νέων περιουσιακών στοιχείων . Στην περίπτωση με «γνήσιο» μετασχηματισμό, όπου θα γινόταν χρήση των κανόνων του εταιρικού δικαίου θα είχαμε μια πράξη συγχώνευσης με σύσταση νέας εταιρίας (Ιγνατιάδης, 1982; Παζάρσκης, 2008). (Αλεξανδράκης, Παζάρσκης, Καραγιώργος 2010)

Οι ρυθμίσεις για τους μετασχηματισμών που υφίστανται τυπικά στη νομοθεσία, επιγραμματικά είναι :

I. Για Μετατροπή :

α) μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. (βλ. σχετ. άρθρ. 66 του κ.ν. 2190/1920 και άρθρ. 51 του κ.ν. 3190/55)

β) μετατροπή Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή σε Ατομική επιχείρηση (βλ. σχετ. άρθρ. 66 παρ. 5 του κ.ν. 2190/1920 και άρθρ. 51 παρ. 7 του κ.ν. 3190/1955 και άρθρ. 2 παρ. 1 του ν. 3505/1956, σε συνδυασμό με το άρθρ. 7 παρ. 2 του ν. 3663/1957)

γ) μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. (βλ. σχετ. άρθρ. 67 του κ.ν. 2190/1920 και άρθρ. 67 του κ.ν. 3190/1955)

δ) μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. (βλ. σχετ. άρθρ. 67 παρ. 2 εδαφ. 1-2 του κ.ν. 2190/1920 και άρθρ. 67 παρ. 2 του κ.ν. 3190/1955)

ε) μετατροπή κάθε τύπου Εταιρικής επιχείρησης σε Αστικό Συνεταιρισμό (βλ. σχετ. άρθρ. 16 του ν. 1667/1986)

II. Για Συγχώνευση, Εξαγορά και Διάσπαση :

- α) συγχώνευση, εξαγορά και διάσπαση Α.Ε. (βλ. σχετ. άρθρ. 68-89 του κ.ν. 2190/1920)
- β) συγχώνευση, εξαγορά και διάσπαση Ε.Π.Ε. (βλ. σχετ. άρθρ. 54-55 του κ.ν. 3190/1955),
- γ) συγχώνευση Αγροτικών Συνεταιρισμών του ίδιου βαθμού (βλ. σχετ. άρθρ. 33 του ν. 2169/1993)
- δ) συγχώνευση 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).
- ε) συγχώνευση με απορρόφηση (αρθρ. 69 επ. ν. 2190/2055)
- στ) συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρίας(άρθρ. 80 ν. 2190/2056)
- ζ) συγχώνευση με εξαγορά (αρθρ. 79 ν. 2190)

Κατ' επέκταση και με βάση τα παραπάνω , είναι προφανές ότι υφίστανται τυπικά στη νομοθεσία θέματα αρρυθμιστων μετασχηματισμών που σχετίζονται με τη μετατροπή, συγχώνευση, εξαγορά ή διάσπαση αστικών ή εμπορικών προσωπικών εταιριών, ιδίως ομορρυθμων και ετερορρυθμων εταιριών. Ακόμα, δεν υπάρχει ρύθμιση του εταιρικού δικαίου για απόσχιση κλάδου, που συναντάται μόνο στο Ν.Δ. 1297/1972 και το Ν. 2166/1993. Δεδομένου ότι αποτελεί φορολογικής μόνο φύσεως νόμο και δεν στοιχειοθετείται το περιεχόμενο της (απόσχιση κλάδου) με άλλη νομοθετική πράξη στο εταιρικό δίκαιο, αποτελεί ένα νομοθέτημα χωρίς ουσιαστική επίδραση σε μετασχηματισμούς εταιριών (Παζάρσκης, 2008).

Όπως αναφέραμε και ως άνω, η ισχύουσα νομοθεσία, επηρεαζόμενη τόσο από αντικειμενικά κριτήρια σύστασης και λειτουργίας των διαφόρων υπαρχόντων εταιρικών μορφών, όσο και από υποκειμενικά κριτήρια, δεν καθορίζει ενιαίο δίκαιο για το μετασχηματισμό επιχειρήσεων (π.χ. μετατροπή, συγχώνευση, διάσπαση, κλπ.). Το κενό αυτό στη νομοθεσία είναι κατανοητό ως ένα βαθμό, γιατί αφ' ενός η διαφορετική οργάνωση των διαφόρων εταιρικών επιχειρήσεων υπαγορεύει διαφορετικές ρυθμίσεις για τη δίκαιη εξισορρόπηση των συμφερόντων των προσώπων που έχουν συναλλαγές με επιχειρήσεις που δύναται να μετασχηματιστούν και αφ' ετέρου, η μέχρι τώρα εμπειρία απέδειξε ότι δεν είναι άμεσα εφικτή η ρύθμιση των μορφών μετασχηματισμού όλων των εταιρικών επιχειρήσεων υπό ένα ενιαίο τύπο, καθώς εμφανίζονται συνεχώς για τις ήδη ρυθμισμένες μορφές μετασχηματισμών διαφόρων ειδών αντιπαραθέσεις.(Παζάρσκης,2008)

2.1.α Οι αιτίες και οι θετικές συνέπειες των εταιρικών μετασχηματισμών - συγχωνεύσεων

Οι λόγοι και οι αιτίες που μπορούν να οδηγήσουν στις μετατροπές – συγχωνεύσεις είναι όσες και οι μετατροπές και συγχωνεύσεις .

Στο έντονα παγκοσμιοποιημένο σημερινό οικονομικό περιβάλλον τα αιτία και οι ανάγκες που οδηγούν πολλές επιχειρήσεις στην απόφαση να μετασχηματιστούν, αυξάνονται με γοργούς ρυθμούς και μπορούν να περιγραφούν ως :

- Στην ανάγκη των επιχειρήσεων να ανταποκριθούν στις ανάγκες των πελατών τους καθώς αυξάνονται οι παραγγελίες από διάφορα μέρη του κόσμου και η αξιοποίηση λειτουργικών συνεργασιών.
- Στην συνεχή ανάγκη αύξησης των ποσών που απαιτούνται για R&D που οδηγεί τις επιχειρήσεις να προσπαθήσουν να πετύχουν οικονομίες κλίμακας και φάσματος στη παράγωγη, και στην διάθεση μέσω όλο και μεγαλύτερων μονάδων παραγωγής και διάθεσης ώστε να καταφέρουν να ανταποκριθούν στις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις των αγορών για νέα, φτηνότερα ποιοτικότερα και ευκολοπαράδοτα αγαθά.
- Ισχυροποίησης έναντι των πελατών τους που ενώνονται και γιγαντώνονται με συνέπεια να οδηγούν και τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις τους σε ανάλογες επιχειρηματικές αποφάσεις που στο τέλος καταλήγουν σε κοινότυπη πρακτική.
- Μειώσεις ή εξάλειψης του ανταγωνισμού μέσω συγχώνευσης, εξαγοράς ή απορρόφησης με συνέπεια εξαγοράστριες επιχειρήσεις να αποκτήσουν μεγαλύτερο βάρος και κύρος στην αγορά με στόχο μονοπωλιακές ή όχι πρακτικές .
- Λόγοι καθετοποίησης της παραγωγικής διαδικασίας με στόχο το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στο μοναδιαίο κόστος και στην αύξηση της παραγωγής.
- Τα πλεονάζοντα κεφάλαια που μπορούν να επενδυθούν σε μια νέα και ελκυστική αγορά, ή και σε νέα και ανερχόμενα στελέχη με προσόντα, με συνέπεια την πρόσβαση σε νέα χρηματοδοτικά κεφάλαια και αξιοποίηση των χρηματοδοτικών συνεργιών.
- Καθαρά τεχνικοί και οικονομικοί λόγοι όπως αύξησης διαφόρων μεγεθών (πωλήσεων ή δανειακής επιβάρυνσης D/C, κ.τ.λ.) για βελτιστοποίηση των οικονομικών δεικτών στα επιθυμητά επίπεδα με συνέπεια την ευνοϊκότερη χρηματοδότηση λόγω χαμηλότερου προεξοφλητικού επιτοκίου ή επιτοκίου

χορήγησης αλλά και υψηλότερης αξίας της μετοχής της εξαγοράστριας εταιρείας στην αγορά .

- Κερδοσκοπικά αίτια – κίνητρα που να οδηγούν μια επιχείρηση να εξαγοράσει μια άλλη επιχείρηση με σκοπό το μελλοντικό κέρδος από της μεταπώληση της .
- Αποφυγής νομικών συνεπειών που επιβάλλουν το κατάλληλο εταιρικό σχήμα με ποιο συχνό παράδειγμα τον μετασχηματισμό λόγω της αλληλέγγυας και ες ολόκληρο ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων ή την απεριόριστη ευθύνη του ατομικώς δρώντος επιχειρηματία. .
- Νομικοί – φορολογικοί λόγοι όπως η προστασία από πιστωτές και δημόσιο σε περιπτώσεις πτώχευσης αλλά και ευεργετημάτων ένεκα κληρονομικής διαδοχής πολλών επιχειρήσεων .
- Οι έμμεσες εξωτερικές απαιτήσεις από το τραπεζικό περιβάλλον και λοιπούς πιστωτές όπως επίσης και η κάλυψη συγκεκριμένων απαιτήσεων υπαγωγής σε πολλούς αναπτυξιακού χαρακτήρα νομούς
- Η απόκτηση βιομηχανικών σημάτων ή άδειων εγκατάστασης και λειτουργίας ή τεχνογνωσίας και αποδοτικότερων μεθόδων παραγωγής.

2.1.β Αιτίες και Αρνητικές συνέπειες μετασχηματισμών – συγχωνεύσεων

Με βάση την διεθνή εμπειρία οι συγχωνεύσεις και εξαγορές συνεπάγονται και σοβαρά μειονεκτήματα που επικεντρώνονται κυρίως στο πεδίο της απασχόλησης , στο πεδίο της οργανωτικής δομής των επιχειρήσεων αλλά και γενικότερων συνεπειών στο ευρύτερο οικονομικό-κοινωνικό περιβάλλον. Ενδεικτικά παρουσιάζονται οι:

- Μείωση της απασχόλησης, κυρίως στο χαμηλής ειδίκευσης δυναμικό σε συνδυασμό με προγράμματα εθελουσίας εξόδου και πρόωρης συνταξιοδότησης.
- Δυσμενείς αλλαγές στους όρους εργασίας και απόπειρες μονομερούς επιβολής κανονισμών εργασίας.
- Σημαντικές μεταβολές στο ρόλο και τα καθήκοντα των στελεχών
- Σχετική αύξηση της απασχόλησης στο ειδικευμένο και νεότερο προσωπικό.
- Σοβαρά προβλήματα ενσωμάτωσης και εναρμόνισης των διαφορετικών συστημάτων διοίκησης, εργασιακών σχέσεων και οργάνωσης της εργασίας.
- Συστήματα εργασιακών σχέσεων πολλαπλών ταχυτήτων στην ίδια επιχείρηση.
- Επιθετική διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού.

- Μονομερείς ρυθμίσεις στην βάση του διευθυντικού δικαιώματος.
- Προβλήματα αντιπροσωπευτικότητας ,οργάνωσης και δομής των φορέων εκπροσώπησης των εργαζομένων.
- Προβλήματα γραφειοκρατικής αντίληψης από τις αρμόδιες υπηρεσίες που αυξάνουν το κόστος σε χρόνο και χρήμα
- Αλαζονείας από την πλευρά των στελεχών και της γενικότερης πολιτικής των επιτηρήσεων
- Αύξηση κόστος και διαδικασιών για να διατηρηθεί ο έλεγχος από τη διοίκηση που μπορεί να οδηγήσει στη δυσκινησία και στις καθυστερήσεις στην λήψη αποφάσεων
- Υπάρχουν και λόγοι που μπορεί να οδηγήσουν μια επιχείρηση στην απόφαση για συγχώνευση ή στον μετασχηματισμό , που όμως δεν σχετίζονται με την ανάγκη για ανάπτυξη ή γενικότερης μετεξέλιξη των ίδιων των οικονομικών μονάδων αλλά οφείλονται σε προσωπικές επιδιώξεις διευθυντικών στελεχών με στόχο τη διατήρηση των προνομίων τους την επαύξησης του κύρους τους και των αμοιβών τους αδιαφορώντας για τις γενικότερες οικονομικές συνέπειες στις επιτηρήσεις (ευθυμιάδης π. Βασίλειος)

2.2 Θεσμικό πλαίσιο μετασχηματισμών και συγχωνεύσεων

Ο μετασχηματισμός και η συγχώνευση των επιχειρήσεων έχει απασχολήσει από νωρίς το οικονομικό αλλά και το νομικό προσωπικό της χώρας .

Ενδεικτικές είναι οι διατάξεις στον Ελληνικό Αστικό κώδικα στον κωδικοποιημένο Νόμο 2190/ του 1920 ,στον ΚΝ. 3190/1955 ,στο Νόμο 5076/1931 άρθρο 11&2 , και στα μετέπειτα Νομοθετικά Διατάγματα:

Ν.Δ. 3765/57(άρθρα 12,15,17 για συμπλήρωση των διατάξεων του Ν.Δ. 3323/55)

Ν.Δ. 4002/59 (άρθρα 4,7,8,9)

Ν.Δ. 4256/62 (άρθρα 3,6,14),

Ν.Δ. 34/1968, (άρθρο 10 περί τροποποιήσεως του Α.Ν.148/1967)

Ν.Δ. 543/1968 (άρθρο 6&2)

Η πολιτεία σήμερα έχοντας κατά νου την ενίσχυση και επέκταση των επενδύσεων , των μονάδων ιδιωτικής πρωτοβουλίας αλλά και τη δημιουργία μεγάλων εταιρικών σχημάτων

έχει θεσπίσει μια σειρά από κίνητρα και κανόνες που ρυθμίζουν και προωθούν αυτές τις επιχειρηματικές αποφάσεις

Τα βασικά νομοθετήματα που ρυθμίζουν της περιπτώσεις μετασχηματισμού είναι :

Αστικός κώδικας (άρθρο 367,369)

Κ.Ν. 2190/1920 (άρθρα 67-89)

Ν.3190/1955 (άρθρο 51,53,)

Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ Α' 217/8.12.1972) που παρατάθηκε μέχρι 31.12.2011 με Ν.3746/2009 άρθρο 79&1 για τις μετατροπές , και παρατάθηκε επίσης για τις συγχωνεύσεις με Ν.3756/2009 άρθρο 20 &1)

Ν.2166/1993 άρθρο 1-5 (ΦΕΚ Α' 137/24.8.1993) που τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από τους παρακάτω νόμους :Ν.2339/1995, Ν.2386/1996, Ν.2390/1996, Ν.2579/1998, Ν.2948/2001,Ν.2992/2002)

Ν.2515/97 για την συγχώνευση των τραπεζών.

Ν.2578/1998 «Φορολογικό καθεστώς συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής τίτλων μεταξύ εταιριών διαφορετικών Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 30/17.2.1998) (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με το Ν. 3517/2006, ΦΕΚ Α' 271/21.12.2006

Νόμος 2992/2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 54/20.3.2002)

Ν.3296/2004 στο άρθρο 18 για φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις .

Ν.3461/2006 παρ. 2 του άρθρου 30 «Ενσωμάτωση στο Εθνικό Δίκαιο της Οδηγίας 2004/25 ΕΚ (ΦΕΚ Α' 54/20.3.2002)

Ν. 703/1977 άρθρο 2 περί Ανταγωνισμού

Ν. 1882/1990 άρθρο 9 &1,2,3,4,5,6,

Ν.1828/1989 άρθρο 22 παρ.11

Ν.542/1977 άρθρο 50 παρ.2

Απόφαση 4/379/2006 «Εισαγωγή μετοχών με δημόσια προσφορά και παράλληλη διάθεση μετοχών σε περιορισμένο κύκλο προσώπων» (ΦΕΚ Β' 568/8.5.2006) της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Απόφαση 4/379/18.4.2006

Απόφαση 17/427/9.5.2007 «Διαδικασία και τρόπος υπολογισμού του ανταλλάγματος κατά την υποβολή υποχρεωτικής δημόσιας πρότασης σε περίπτωση εταιρικού μετασχηματισμού» της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

ΠΟΛ.1146/2005[30/11/05]

Πολ. 1131/9.5.1995

Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.270/91

Ε.Κ.802/2004 Κανονισμός Ευρωπαϊκής Ένωσης που τροποποιήθηκε 1792/2006 ,και με τον Κανονισμό 1033/2008

Η νομοθεσία των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (European Communities Merger Regulation 1989) που αφορά συγχωνεύσεις και εξαγορές σε ευρωπαϊκό επίπεδο.

Οδηγίες 68/151 της Ε.Ε. , οδηγία 78/855 , οδηγία 78/660 , οδηγία 83/349 , οδηγία 2006/43, οδηγία 2005/56/Ε.Κ. για τις ενδοσυνοριακές συγχωνεύσεις κεφαλαιουχικών εταιρειών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΝΑΛΥΣΗ-ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

3.1 Μετατροπές – συγχωνεύσεις με βάση την ισχύουσα Φορολογική νομοθεσία Ν.Α.1297/1972, Ν.2166/1993, Ν. 2992/2002, Ν. 3296/ 2004

Η Ελληνική πολιτεία θέλοντας να δώσει ώθηση προς την κατεύθυνση της ισχυροποίησης των ημεδαπών επιχειρήσεων θέσπισε φορολογικά κίνητρα με τους παρακάτω φορολογικούς νόμους:

Ν.Α.1297/1972 (ΦΕΚ Α' 217/8.12.1972) που παρατάθηκε μέχρι 31.12.2011 με Ν.3746/2009 άρθρο 79&1 για τις μετατροπές , και παρατάθηκε επίσης για τις συγχωνεύσεις με Ν.3756/2009 άρθρο 20 &1)

Ν.2166/1993 άρθρο 1-5 (ΦΕΚ Α' 137/24.8.1993) που τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από τους παρακάτω νόμους :Ν.2339/1995, Ν.2386/1996, Ν.2390/1996, Ν.2579/1998, Ν.2948/2001,Ν.2992/2002)

Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ Α' 54/20.3.2002) «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 54/20.3.2002)

Ν. 3296/ 2004 (ΦΕΚ Α' 253/ 14.12.2004) «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις.» άρθρο 18 για φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις .

Μαζί με την εμπορική νομοθεσία ως *βασικό κορμό* (Κ.Ν.2190/20, Κ.Ν.3190/55) πλέον αποτελούν ένα σύνολο κανόνων που αντιμετωπίζει τα ζητήματα των μετασχηματισμών και των συγχωνεύσεων των επιχειρήσεων.

Οι διατάξεις του Φορολογικού δίκαιου *επιγραμματικά* αναφέρουν ότι :

Το Ν.Α.1297/72 έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις συγχώνευσης ή μετατροπής οπουδήποτε νομικής μορφής επιχείρησης σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. (εφόσον δεν μετατρέπεται ή συγχωνεύεται εταιρεία ανώτερης νομικής μορφής σε νέα εταιρεία κατώτερης)

Ο Ν.2166/93 εφαρμόζεται :

Για τη μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων εγκαταστημένων στην Ελλάδα με οποιαδήποτε νομική μορφή σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε..

Για την απορρόφηση επιχειρήσεων οποιοδήποτε μορφής υπό υφιστάμενη ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και για τη περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.1 του Κ.Ν. 2190/20.

Για τη διάσπαση ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 81 παρ.1 Ν.2190/20 με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες ανώνυμες εταιρίες.

Για την εισφορά από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων της ή τμημάτων αυτής σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία.

Για τη συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών του Ν.1667/1986 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του νόμου αυτού.

Ο Ν.3296/2004 (άρθρο 18) διέπει τις περιπτώσεις συγχωνεύσεων επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής και ανεξάρτητα του αντικειμένου εργασιών τους εφόσον σε αυτές δεν συμπεριλαμβάνεται Α.Ε. με σκοπό την ίδρυση προσωπικής εταιρίας ή Ε.Π.Ε. (Οι διατάξεις του παρόντος ισχύουν μέχρι 31/12/2011 βάση του Ν.3756/2009 άρθρο 20 παρ.1)

3.1.α Μετατροπές -συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν.Α.1297/72

- Με φορολογικές απαλλαγές επιχειρήσεις οποιαδήποτε μορφής μπορούν να μετατραπούν σε Α.Ε. μέχρι και 31/12/ 2011
- Επίσης και επιχειρήσεις οποιαδήποτε μορφής εκτός από ΑΕ. μπορούν να μετατραπούν σε Ε.Π.Ε. όχι όμως σε μονοπρόσωπη ΕΠΕ πολ.1132/2002)
- Οι ευεργετικές διατάξεις έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις μετατροπής κοινοπραξίας ή κοινωνίας αστικού δίκαιου (που ασκεί επιχείρηση) σε Α.Ε. ή συγχώνευσης επιχειρήσεων οποιαδήποτε μορφής σε Α.Ε. ή με σκοπό την ίδρυση Α.Ε. ή περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων οποιαδήποτε νομικής μορφής (εκτός ΑΕ.)με σκοπό τη ίδρυση ΕΠΕ.
- Οι βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις οποιαδήποτε μορφής (εκτός Ε.Π.Ε. και Α.Ε.) μπορούν να συγχωνευτούν σε προσωπική εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την προϋπόθεση ότι το κεφάλαιο της νέας επιχείρησης δεν θα είναι κατώτερο από 5.870,00 ευρώ και θα τηρούνται γ κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ..
- Οι φορολογικές απαλλαγές δεν εφαρμόζονται για υποκαταστήματα αλλοδαπών ΑΕ. ή ΕΠΕ. (Εγκ.Υπ.Οικ. 25/1973)

- Αν μετασχηματιστεί ατομική επιχείρηση ή προσωπική εταιρεία σε Α.Ε. με εισφορά ακινήτων θα πρέπει τα ακίνητα αυτά να τα έχει στην κυριότητα της και να τα χρησιμοποιεί πριν τη μετατροπή η μετατρεπόμενη επιχείρηση .
- Δεν απαλλάσσονται από ΦΜΑ τα ακίνητα που εκμισθώνονται(δεν ιδιοχρησιμοποιούνται) ή δεν είναι κατάλληλα για χρήση.
- Όλες οι εισφορές για την περιουσιακή κατάσταση των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων αποτιμούνται από την επιτροπή του άρθρου 9 ν.2190/20 ή από ένα ή δυο ορκωτούς λογιστές ή ορκωτούς εκτιμητές και ένα εκπρόσωπο του αρμόδιου Επιμελητηρίου ,και καθορίζεται και η ημερομηνία σύνταξης του προσωρινού ισολογισμού μετασχηματισμού.
- Ο οριστικός ισολογισμός συντάσσεται με την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού που είναι π.χ. για τις ΑΕ. η απόφαση του Νομάρχη και οι συναλλαγές του μεσοδιαστήματος θεωρούνται ως πράξεις της μετασχηματιζόμενης ή συγχωνευόμενης επιχείρησης.
- Όταν μετατρέπεται Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. για τον υπολογισμό των αποσβέσεων της νέας εταιρείας λαμβάνονται υπόψη οι αρχικές αξίες κτήσης της που εμφανίζονται στα βιβλία της ΕΠΕ και όχι οι αξίες που προσδιορίζει το άρθρο 9 (Σ.τ.Ε.217 τμήμα β).
- Δεν είναι δυνατή η μετατροπή και η συγχώνευση ημεδαπών επιχειρήσεων με αλλοδαπή.

3.1.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ευεργετικές διατάξεις του Ν.Α.1297/72

- Οι εταιρίες που προέρχονται από συγχώνευση ή μετασχηματισμό απαιτούν αυξημένο μετοχικό κεφάλαιο (ολοσχερώς καταβεβλημένο) κατά το χρόνο της σύστασης τους που προσδιορίζεται σε 300.000 ευρώ για τις ΑΕ. και 150.000 ευρώ για τις ΕΠΕ (Ν.2579/1998 άρθρο 11 ,Ν.2948/2001 άρθρο 11&1).
- Οι μετοχές της προερχόμενης από μετατροπή επιχείρησης να είναι ονομαστικές και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% επί μια πενταετία, το ίδιο ισχύει και για τα εταιρικά μερίδια σε περίπτωση μετασχηματισμού εταιρίας ή ατομικής σε ΕΠΕ.
- Στις περιπτώσεις συγχώνευσης ατομικής ή προσωπικής ή ΕΠΕ με ΑΕ οι μετοχές της ΑΕ που αντιστοιχούν στην άξια του εισφερόμενου κεφαλαίου θα πρέπει να είναι ονομαστικές και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% για μια πενταετία με εξαίρεση

μονό της μετοχές της ΑΕ που συγχωνεύεται με οπουδήποτε μορφής εταιρία και της οποίας οι μετοχές είναι ήδη ανώνυμες .

- Στις περιπτώσεις συγχώνευσης ατομικής ή προσωπικής ή ΕΠΕ με ΕΠΕ τα εταιρικά μερίδια της ΕΠΕ που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου θα πρέπει να είναι μη μεταβιβάσιμα κατά ποσοστό 75% για μια πενταετία.
- Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση που στη συγχώνευση καταβάλλονται μετρητά όποτε και οι μετοχές και τα μερίδια που αντιστοιχούν στις εισφορές σε χρήμα μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα χωρίς περιορισμό .
- Η Προερχόμενη από μετασχηματισμό εταιρεία (μονό) να τηρεί τρίτης κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. πράγμα που δεν είναι απαραίτητο για τις εταιρείες που συγχωνεύονται ή μετατρέπονται.

3.1.γ Φορολογικά ευεργετήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.Α.1297/72

- Αναβολή της υπεραξίας που προκύπτει κατά την αποτίμηση της μετασχηματιζόμενης- συγχωνευόμενης επιχείρησης με την προϋπόθεση όμως ότι θα εμφανίζεται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς τάξης στη νέα εταιρεία μέχρι την διάλυση της .(όταν η εταιρία διαλυθεί η υπεραξία αυτή που προέρχεται από εισφορά πάγιων ή εμπορευσίμων αγαθών θα προστεθεί στα κέρδη και θα φορολογηθεί).
- Η εισφορά και η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων και υποχρεώσεων κατά την συγχώνευση απαλλάσσεται από κάθε φόρο ή τέλος και δικαιώματος υπέρ τρίτου εφόσον η νέα εταιρεία θα χρησιμοποιήσει τα εισφερόμενα ακίνητα για τις δίκες της ανάγκες για πέντε χρόνια.
- κατά την πενταετία μπορεί να τα εκμισθώνει (εφόσον δεν μεταβάλει το κύριο αντικείμενο εργασιών της) ή να τα πουλήσει εφόσον μέσα σε δυο χρόνια αγοράσει καινούργια ίσης τουλάχιστον αξίας .
- η απαλλαγή από το ΦΜΑ απαιτεί χρήση αλλά και κατοχή για μια πενταετία από τη μέρα συγχώνευσης για τη νέα εταιρεία.(Υπ.Οικ.1009146/90, Σ.τ.Ε. 764/86 Σ.τ.Ε.3829/1989)
- Απαλλαγή της σύμβασης μετατροπής από κάθε φόρο ,τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ τρίτου ή του δημοσίου ,ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ τρίτου.
- Επιβάλλεται όμως φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% πάνω στην προκύπτουσα υπεραξία κατά τη συγχώνευση Ν.2166/93 άρθρο 15&14)

- Αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτονται οι αποσβέσεις και η υπεραξία από τη μετατρέπόμενη επιχείρηση προσαυξημένης της αναπόσπαστης αυτής αξίας με την υπεραξία που προκύπτει κατά την μετατροπή και αναλογεί σε αυτήν. Το υπόλοιπο των αποσβέσεων που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία των εισφερόμενων παγίων δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.
- Αφορολόγητα αποθεματικά του Ν.2601/98 και Ν.3299/2004 και αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν.1892/90 ,δεν φορολογούνται Εφόσον μεταφερθούν σε ειδικούς λογαριασμούς των νέων εταιρειών .
- Σε περίπτωση συγχώνευσης ΑΕ με άλλη ΑΕ η νέα ΑΕ που θα προκύψει δικαιούται να συνεχίσει την αφορολόγητη κράτηση με την προϋπόθεση της εμφάνισης της σε ειδικό λογαριασμό.

3.2.α Μετατροπές – συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν.2166/1993

- Οι εταιρίες που προέρχονται από συγχώνευση ή μετασχηματισμό απαιτούν αυξημένο μετοχικό κεφάλαιο (ολοσχερώς καταβεβλημένο) κατά το χρόνο της σύστασης τους που προσδιορίζεται σε 300.000 ευρώ για τις ΑΕ. και 150.000 ευρώ για τις ΕΠΕ.
- Οι διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν. 2166/93 έχουν εφαρμογή επί όλων εν γένει των επιχειρήσεων που θέλουν να μετατραπούν ή να συγχωνευτούν σε Α.Ε. ή Εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ανεξάρτητα από τη δραστηριότητα τους. Εξαιρέση αποτελεί η μετατροπή των επιχειρήσεων με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εκμετάλλευση ακινήτων πλην των ξενοδοχειακών(Ν.2386/96 άρθρο 7). Εξαιρέση αποτελεί επίσης και η μετατροπή ΑΕ. σε ΕΠΕ γιατί ο νομός αυτός αποβλέπει στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι μεγάλων σε μικρότερες (Εγκ.Υπ.Οικ.1039799/5.4.94)
- Προβλέπεται και η συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών του Ν.1667/1986 με σκοπό τη δημιουργία νέου συνεταιρισμού.
- Η εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του εισφερόμενου κεφαλαίου γίνεται από την επιτροπή του άρθρου 9 Ν.2190/20 ή από ένα ορκωτό ελεγκτή, (χωρίς να είναι απαραίτητη η εκτίμηση της επιτροπή και μπορεί να γίνει από τη Δ.Ο.Υ.) αλλά η επιτροπή εφόσον

χρησιμοποιηθεί αρκείται στη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και δεν προσδιορίζει καμία υπεραξία.

- Τα περιουσιακά στοιχεία των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων καταχωρούνται στα βιβλία της νέας εταιρείας στην λογιστική τους αξία .
- Είναι δυνατή η μετατροπή και η συγχώνευση σε ημεδαπή Α.Ε. η Ε.Π.Ε. υποκαταστημάτων αλλοδαπών Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. που είναι εγκατεστημένα στην ημεδαπή.

3.2.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ενεργητικές διατάξεις του Ν.2166/1993

Απαραίτητη Προϋπόθεση για τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις είναι να τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. προαιρετικά ή υποχρεωτικά και να έχουν συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα .

3.2.γ Φορολογικά ενεργήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.2166/1993

- Δεν προκύπτει υπεραξία αφού η επιτροπή του άρθρου .9 του Ν.2190/20 κάνει διαπίστωση της παρουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων σε λογιστικές αξίες εμφανιζόμενες στα βιβλία που ήδη τηρούνται, για αυτό και ο Ν.2166/93 στο άρθρο 1 παρ. 2 απαιτεί όπως όλες οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας ώστε να είναι δυνατή η εξακρίβωση της λογιστικής αξίας των στοιχείων του ισολογισμού που συντάχθηκε για το σκοπό της μετατροπής ή της συγχώνευσης. Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού αυτού της μετασχηματιζόμενης ή των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων μεταφέρονται στον ισολογισμό ενάρξεως της νέας εταιρείας.
- Παρέχεται απαλλαγή από κάθε φόρο τέλος ή εισφορά συμπεριλαμβανομένου και Φ.Μ.Α. χωρίς τις προϋποθέσεις κατοχής που προβλέπονται από το Ν.Δ.1297/72
- Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζόμενων Δ.Χ. ή Ι.Χ.
- Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις εφόσον δεν προκύπτει διαφορά κεφαλαίου. Σε περίπτωση συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης σε ΕΠΕ ή Α.Ε. επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% στη διαφορά του κεφαλαίου που προκύπτει μετά τη συγχώνευση.

- Σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων ισχύουν τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα και επί των προκυπτουσών εταιριών από τους αναπτυξιακούς νόμους Ν.Δ. 4002/59, Ν.289/76, Ν.1262/82, Ν.1828/89, Ν.1882/90, Ν.1892/90, εφόσον οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών.
- Δεν φορολογούνται οι αφορολόγητες κρατήσεις ή τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά που υφίστανται στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις εφόσον μεταφέρονται και εμφανίζονται αυτούσια στη νέα εταιρία.
- Οι μετοχές της νέας εταιρίας που θα εκδοθούν για το εισφερόμενο κεφάλαιο μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός για τη μεταβίβαση αυτών. Το ίδιο ισχύει και για τα εταιρικά μερίδια που θα εκδοθούν από εταιρία που θα εκδοθούν από εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- Κατά τον μετασχηματισμό επιχειρήσεων με βάση τον ν.2166/93 ή τον ν. 2515/97 η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρίας ζημία και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά τον μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής των επόμενων δύο (2) χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικά, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάσπασης Α.Ε., κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/20.

3.3.α Μετατροπές – συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν.3296/2004

- Με βάση το άρθρο 18 του Ν.3296/2004 παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους και να ιδρύσουν νέα προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.
- Μεταξύ των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων δεν πρέπει να περιλαμβάνονται Α.Ε.
- Μεταξύ των συγχωνευμένων επιχειρήσεων δεν πρέπει να περιλαμβάνονται υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων.
- Από τη συγχώνευση πρέπει πάντα να προέρχεται εταιρία ανώτερης νομικής μορφής από αυτή των συγχωνευομένων ή τουλάχιστον της ίδιας νομικής μορφής με αυτή που την ανώτερη νομική από τις συγχωνευόμενες.

- Δεν τίθεται καμία προϋπόθεση ως προς τη κατηγορία των βιβλίων που πρέπει να τηρούν οι εταιρίες που πρόκειται να συγχωνευθούν, όπως επίσης δεν τίθεται καμία προϋπόθεση ή εξαίρεση για το αντικείμενο εργασιών (εξαιρούνται οι κατασκευαστικές και οι εταιρίες εκμετάλλευσης ακινήτων).

3.3.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ενεργητικές διατάξεις του Ν.3296/2004

- Η προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρία πρέπει να έχει κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της συγχώνευσης το κατώτατο όριο κεφαλαίων ανάλογα με τη νομική μορφή της. Όταν πρόκειται για προσωπική εταιρία, 60.000,00 ευρώ και άνω, εκ των οποίων το ένα τρίτο θα είναι καταβεβλημένο σε μετρητά. Όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε. 120.000,00 ευρώ και άνω. Όταν πρόκειται για Α.Ε. 200.000,00 ευρώ και άνω.
- Οι συγχωνευόμενες επιχειρήσεις να βρίσκονται σε λειτουργία τουλάχιστον για τέσσερα συνεχή χρόνια πριν από το χρόνο της συγχώνευσης.

3.3.γ Φορολογικά ενεργήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 3296/2004

Προβλέπεται μειωμένος συντελεστής φορολόγησης των καθαρών κερδών της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρίας κατά τα δύο πρώτα χρόνια. Ειδικότερα τα κέρδη της εταιρίας αυτής θα φορολογούνται για τον πρώτο χρόνο με τον ισχύοντα (κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης) φορολογικό συντελεστή μειωμένο κατά 10 μονάδες και για το επόμενο οικονομικό έτος μειωμένο κατά 5 μονάδες. Με βάση το άρθρο 20 παρ.1 του Ν.3756/2009 οι παραπάνω διατάξεις έχουν πάρει παράταση μέχρι 31/12/2011.

3.4.α Μετατροπές – συγχωνεύσεις επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2992/2002

Το άρθρο 9 του Ν.2992/2002 χορήγησε μια σειρά κινήτρων στις μετατρεπόμενες και συγχωνευόμενες επιχειρήσεις για περιορισμένο όμως αριθμό χρήσεων. Οι διατάξεις του ν.2992/2002 έχουν εφαρμογή στις Α.Ε. με μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, που προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρείες, οποιασδήποτε νομικής μορφής, οι οποίες φορολογούνται για τα κέρδη που προκύπτουν από τον πρώτο μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού ισολογισμό με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης.

3.4.β Προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2992/2002

- Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν πρέπει να έχουν καταστεί συνδεδεμένες κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 42Ε του Κ.Ν.2190/1920, όπως ίσχυε, από την 1η Ιανουαρίου 1997 μέχρι τις 20/3/2002 ή δεν θα καταστούν συνδεδεμένες μετά τις 20/3/2002.
- Ο μετασχηματισμός γίνεται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 ή του Ν.2166/1993 ή του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997.
- 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.

3.4.γ Φορολογικά ευεργετήματα και διευκολύνσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν. 2992/2002

- Η μείωση του συντελεστή φορολογίας κατά 10 και 5 ποσοστιαίες μονάδες ισχύει με τις ίδιες προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν 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.
- Αν οι εταιρείες που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις, 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.

- 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 αυτές δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάσπασης ανωνύμων εταιρειών κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/1920.

**ΑΝΑΛΥΣΗ-ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ**

4.1 Μετατροπές – συγχωνεύεις με βάση την ισχύουσα Εμπορική Νομοθεσία Ν.2190/20 και Ν.3190/55

Η ανάγκη μεταβολής του εταιρικού τύπου των εταιριών αλλά και η συγχώνευση μπορεί να πραγματοποιηθεί και με βάση τις διατάξεις του εμπορικού δικαίου Κ.Ν.2190/20 και Κ.Ν.3190/55. Οι περιπτώσεις των μεταβολών που προβλέπονται είναι οι εξής :

4.1.α Μετατροπή Ο.Ε. σε Ε.Ε. και αντίστροφα όπου προϋποθέτει συμφωνία όλων των εταίρων εκτός αν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό.

- Η μετατροπή γίνεται με τροποποίηση του καταστατικού στα άρθρα που μεταβάλλονται ως εξής : με την είσοδο νέου ή νέων εταίρων (ετερορρυθμων), μετατροπή παλιού ομόρρυθμου εταίρου σε ετερόρρυθμο.
- Αντιστρόφως η μετατροπή από Ε.Ε. σε Ο.Ε. γίνεται με έξοδο των ετερόρρυθμων εταίρων από την εταιρία και την μετατροπή αυτών σε ομόρρυθμους. Η μετατροπή δεν επιφέρει λύση της εταιρίας.

4.1.β Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 53 παρ.4 του Ν.3190/55 όπου προϋποθέτει συμφωνία όλων των εταίρων εκτός αν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό.

- Για να γίνει η μετατροπή προηγείται η εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας με βάση τα προβλεπόμενα στα άρθρα 5 και 53 του Ν.3190/55. Την εκτίμηση πραγματοποιεί η επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/20 και δημοσιεύεται υποχρεωτικά πριν από σύνταξη του συμβολαίου μετατροπής στο Φ.Ε.Κ.
- Πρέπει να πληρούνται τα προβλεπόμενα για τα κατώτατα όρια του κεφαλαίου για την Ε.Π.Ε. τα οποία είναι σήμερα 4.500,00 ευρώ.
- Οι Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. μπορούν να μετατραπούν σε Ε.Π.Ε. αρκεί να προσδιορίζουν τα κέρδη τους με λογιστικό τρόπο.

- Σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ.4 του Ν.3190/55 για τα προϋπάρχοντα χρέη της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. οι ομόρρυθμοι εταίροι εξακολουθούν να ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον εκτός αν οι δανειστές συγκατατέθηκαν εγγράφως στη μετατροπή της εταιρίας.

4.1.γ Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 67 του Κ.Ν.2190/20 που προϋποθέτει συμφωνία όλων των εταίρων εκτός αν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό.

- Για να γίνει η μετατροπή προηγείται η εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας την οποία πραγματοποιούν δύο υπάλληλοι του Υπουργείου Εμπορίου και ένας εκπρόσωπος του οικείου επιμελητηρίου (άρθρο 9 του Κ.Ν.2190/20) και δημοσιεύεται υποχρεωτικά πριν από σύνταξη του συμβολαίου μετατροπής στο Φ.Ε.Κ.
- Η μετατροπή γίνεται με τροποποίηση του καταστατικού το οποίο πρέπει να περιβληθεί το τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου στο οποίο περιλαμβάνονται όλες οι ουσιώδης διατάξεις του Κ.Ν.2190/20.
- Το Καταστατικό υποβάλλεται στην οικεία Νομαρχία για έγκριση και καταχώρηση στο μητρώο Α.Ε. και στο Φ.Ε.Κ. Κάθε εταίρος λαμβάνει μετοχές ανάλογα με την αξία της εταιρικής του μερίδας. Η επωνυμία της μετατραπέυσας εταιρίας μπορεί να διατηρηθεί.
- Οι ομόρρυθμοι εταίροι της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. η οποία μετατράπηκε εξακολουθούν να ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον για τα προϋπάρχοντα χρέη της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. εκτός αν οι δανειστές συγκατατέθηκαν εγγράφως στη μετατροπή της εταιρίας.
- Στις νέες εταιρίες που προέρχονται από μετατροπή μπορούν να εισέλθουν και νέοι μέτοχοι. Όταν γίνεται μετατροπή επιχείρησης σε Α.Ε. τα κέρδη μέχρι την ημέρα που δημοσιεύεται η σύσταση της Α.Ε. θεωρούνται ως κέρδη της προηγούμενης επιχείρησης και όχι της Α.Ε.
- Οι Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. μπορούν να μετατραπούν σε Α.Ε. αρκεί να προσδιορίζουν τα κέρδη τους με λογιστικό τρόπο με βάση το άρθρο 67 του Κ.Ν.2190/20, και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλλουν με 31.12 οι Α.Ε. θα περιλαμβάνει και τα αποτελέσματα της μετατρεπόμενης Ο.Ε. ή Ε.Ε. από την αρχή της συγκεκριμένης χρονιάς μέχρι και την ημέρα λήψης του ΑΡ.Μ.Α.Ε. (πολ.1083/2009).

- Την ημέρα λήψης του ΑΡ.Μ.Α.Ε. διενεργείται απογραφή έναρξης με βάση το άρθρο 27 του Κ.Β.Σ. στην οποία εκτός των άλλων καταχωρείται και το αποτέλεσμα που προκύπτει στα βιβλία β' κατηγορίας από την έναρξη της χρήσης μέχρι τη λήψη του ΑΡ.Μ.Α.Ε. και την έναρξη λειτουργίας της Α.Ε.

4.1.δ Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 67 του Κ.Ν.2190/20 το οποίο τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 του Π.Δ.409/86 και γίνεται με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων της Ε.Π.Ε. που λαμβάνεται με πλειοψηφία τουλάχιστον των τριών τετάρτων του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι πρέπει να εκπροσωπούν τα τρία τέταρτα του εταιρικού κεφαλαίου.

- Οι Α.Ε. εταιρίες που προέρχονται από συγχώνευση ή μετασχηματισμό, απαιτούν αυξημένο μετοχικό κεφάλαιο (ολοσχερώς καταβεβλημένο) κατά το χρόνο της σύστασης τους που προσδιορίζεται σε 60.000 ευρώ (κατ' ελάχιστο).
- Στη περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. δεν συνεπάγεται η μεταβολή φορέα και κατά συνέπεια για τη μεταβίβαση της περιουσίας δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Πολ.1122/93).
- Για να γίνει η μετατροπή προηγείται η εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας με βάση τα προβλεπόμενα στο άρθρο 9 του Κ.Ν.2190/20. Η υπεραξία που προκύπτει από την εκτίμηση αυτή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις στο όνομα της Ε.Π.Ε. σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.3ζ Ν.2238/94.
- Όταν γίνεται μετατροπή επιχείρησης σε Α.Ε. τα κέρδη μέχρι την ημέρα που δημοσιεύεται η σύσταση της Α.Ε. θεωρούνται ως κέρδη της προηγούμενης επιχείρησης και όχι της Α.Ε. Το κέρδος αυτό όταν δεν αναλαμβάνεται από τους ιδρυτές, η Α.Ε. μπαίνει στη διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της, ενώ σε περίπτωση ζημίας καλύπτεται από τους ιδρυτές ώστε να μη μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο.
- Για την μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. δεν είναι υποχρεωτικό να συνταχθεί ισολογισμός βάση του εμπορικού δικαίου και εκκρεμείς δίκες της Ε.Π.Ε. συνεχίζονται από την Α.Ε.
- Από την ημέρα που η Α.Ε. κάνει εγγραφή στο Μητρώο της Διεύθυνσης Εταιριών της Νομαρχίας και πάρει τον Α.Μ.Α.Ε. θεωρείται ότι ιδρύεται και λειτουργεί πλέον ως Α.Ε. Τα λογιστικά γεγονότα που έχουν καταχωρηθεί στην Ε.Π.Ε. μέχρι και την προηγούμενη ημέρα από εκείνη της ίδρυσης της Α.Ε. μεταφέρονται μέσω ισοζυγίων στην Α.Ε. Από την ημέρα της ίδρυσης και μετά καταχωρούνται στα βιβλία της Α.Ε.

4.1.ε Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. προβλέπεται από το άρθρο 51 του Κ.Ν.3190/55 όσο και από το άρθρο 66 του Κ.Ν.2190/20 και πραγματοποιείται με απόφαση της γενικής συνέλευσης η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία των δύο τρίτων του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και με πλειοψηφία των δύο τρίτων των ψήφων που εκπροσωπούνται στη συνέλευση, σύμφωνα με τα άρθρα 29 και 31 του Κ.Ν.2190/20 αφού όμως έχει προηγηθεί η εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας.

- Την εκτίμηση πραγματοποιεί η επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/20 και η έκθεση αυτής πρέπει να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης πριν από την σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου μετατροπής της Α.Ε. σε Ε.Π.Ε.
- Οι αναγκαίες πράξεις για τη μετατροπή δεν υπόκεινται στην καταβολή φόρου, τέλους ή δικαιώματος υπέρ του δημοσίου ή υπέρ τρίτων εφόσον το ενεργητικό και το παθητικό της μετατρεπόμενης εταιρίας δεν υφίσταται μεταβολή και οι μέτοχοι της μετατρεπόμενης Α.Ε. μετέχουν στην Ε.Π.Ε. που προκύπτει με ίση ή ανάλογη μερίδα εκείνης που είχαν στην Α.Ε. Από τη στιγμή που θα γίνουν οι δημοσιεύσεις που προβλέπονται από το άρθρο 8 του Ν.3190/55, η μετατρεπόμενη εταιρία συνεχίζεται με τον τύπο της Ε.Π.Ε.
- Οι εκκρεμείς δίκες της Α.Ε. συνεχίζονται από την Ε.Π.Ε. και δεν απαιτείται καμία ιδιαίτερη διατύπωση για τη συνέχιση αυτών.

4.1.στ Μετατροπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. προβλέπεται με βάση το ν.2190/20 και το ν.3190/55 και γίνεται με ομόφωνη απόφαση όλων των μετόχων με βάση το άρθρο 66 παρ.1 ν.2190/20 η οποία πρέπει να περιλαμβάνεται και στο καταστατικό της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. που θα προκύψει.

Στις μετατρεπόμενες Ο.Ε. ή Ε.Ε. εταιρίες δεν εκτιμάται το ενεργητικό και το παθητικό της Α.Ε. από την επιτροπή εκτίμησης με βάση το άρθρο 9 του Ν.2190/20 και κατά συνέπεια δεν προκύπτει υπεραξία που να φορολογείται με το άρθρο 28 παρ.3ζ του Ν.2238/94.

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

Πριν από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα.

Όταν μετατρέπεται Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. δεν συντάσσεται ισολογισμός για το σκοπό της μετατροπής και τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης χρήσης φορολογούνται στο όνομα της

Ο.Ε. ή της Ε.Ε. Αν για το σκοπό της μετατροπής συνταχθεί ισολογισμός μετατροπής τότε τα κέρδη που θα προκύψουν μέχρι την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού θα φορολογηθούν στο όνομα της Α.Ε. Τα κέρδη που θα προκύψουν στο υπόλοιπο διάστημα της χρήσης μέχρι 31/12 θα φορολογηθούν στο όνομα της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. που θα προκύψει.

Μετά την επέλευση της μετατροπής, οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται στο όνομα της νέας εταιρείας, χωρίς να επέρχεται διακοπή τους, βάση του άρθρου 66α που προστέθηκε με το άρθρο 66 του νόμου 3604/2007.

Η περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε προσωπική εταιρία δεν αντιμετωπίζεται ευθέως από το νόμο.

4.2 Συγχώνευση (merger consolidation) είναι η νομική ένωση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων χωρίς εκκαθάριση, με σκοπό τη δημιουργία μιας ολοκληρωμένης και ισχυρότερης οικονομικής μονάδας. Οι περιπτώσεις των συγχωνεύσεων προβλέπονται με βάση την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία και συγκεκριμένα, η συγχώνευση μεταξύ Α.Ε. ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 68 έως 80 του Κ.Ν.2190/20 ενώ η συγχώνευση μεταξύ Ε.Π.Ε. ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 54, 55 του Κ.Ν.3190/55.

4.2.α Η συγχώνευση δύο ή περισσότερων Α.Ε. με απορρόφηση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 Κ.Ν.2190/20 (αντικαταστάθηκε με το Π.Δ.498/87), είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες Α.Ε. (απορροφούμενες, οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση) μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη Α.Ε. (απορροφούσα) το σύνολο της περιουσίας τους έναντι αποδόσεως μετοχών που αυτή εκδίδει, στους μετόχους των απορροφούμενων Α.Ε. και ενδεχομένως καταβολής ενός χρηματικού ποσού προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβεί το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αποδίδονται στους μετόχους των απορροφούμενων εταιριών και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών, την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας των εταιριών αυτών.

4.2.β Η συγχώνευση δύο ή περισσότερων Α.Ε με σύσταση νέας Α.Ε., η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του Κ.Ν.2190/20, γίνεται με την λύση αυτών χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση και με την μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας τους σε μία νέα συνιστώμενη Α.Ε., έναντι αποδόσεως μετοχών που αυτή εκδίδει, στους μετόχους των απορροφούμενων Α.Ε. και ενδεχομένως καταβολής ενός χρηματικού ποσού προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβεί το 10%

της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αποδίδονται στους μετόχους των λυόμενων εταιριών και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών, την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας των εταιριών αυτών.

4.2.γ Η συγχώνευση δύο ή περισσότερων Α.Ε με εξαγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Κ.Ν.2190/20, θεωρείται ως πράξη εξομοιούμενη με την συγχώνευση με απορρόφηση, κατά την οποία μία ή περισσότερες Α.Ε. (εξαγοραζόμενες, οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση) μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη Α.Ε. (εξαγοράζουσα) το σύνολο της περιουσίας τους έναντι αποδόσεως στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιριών του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους (εξαγορά). Για την πράξη αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 69 έως 77 περί συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών με απορρόφηση. Ως απορροφούμενες εταιρίες εννοούνται οι εξαγοραζόμενες εταιρίες και ως απορροφούσα εννοείται η εξαγοράζουσα.

4.2.ε Η συγχώνευση Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης πραγματοποιείται με απορρόφηση, με σύσταση νέας Ε.Π.Ε. και με εξαγορά, η οποία εξομοιώνεται με τη συγχώνευση με απορρόφηση. Σύμφωνα με το άρθρο 54 του Κ.Ν.3190/55 απαιτείται απόφαση των συνελεύσεων των συγχωνευομένων εταιριών. Οι αποφάσεις των συνελεύσεων αυτών λαμβάνονται με την πλειοψηφία που προβλέπει το άρθρο 38 του Κ.Ν.3190/55, δηλαδή με πλειοψηφία τουλάχιστον των τριών τετάρτων του όλου αριθμού των εταίρων που να εκπροσωπούν τα τρία τέταρτα του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

Η συγχώνευση μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο μετά την πάροδο δύο μηνών από τις προβλεπόμενες από το νόμο δημοσιεύσεις, εφόσον εντός της προθεσμίας αυτής κανένας δανειστής (προ της τελευταίας δημοσίευσης), δεν διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του. Μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης εταιρίας, ο Πρόεδρος των Πρωτοδικών (σύμφωνα με το άρθρο 634 της πολιτικής δικονομίας) μπορεί να επιτρέψει τη συγχώνευση παρά τις αντιρρήσεις των δανειστών της προηγούμενης παραγράφου, εάν παρασχεθεί σε αυτούς επαρκής ασφάλεια.

4.2.στ Η συγχώνευση Ανώνυμης Εταιρείας με Ατομική επιχείρηση ,ή Προσωπική εταιρεία ή Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης με σύσταση νέας Ανώνυμης εταιρείας ή με απορρόφηση από αυτή.

Ο Κ.Ν.2190/20 δεν αναφέρεται στις συγχωνεύσεις της Ανώνυμης Εταιρείας με ατομική, προσωπική, ή Ε.Π.Ε. είτε με σύσταση νέας Ανώνυμης Εταιρείας είτε με απορρόφηση των

παραπάνω επιχειρήσεων από υφιστάμενη Ανώνυμη εταιρεία. Συμφωνά με έγγραφο του Υπουργείου Εμπορίου Κ3-4.234/10.6/1988 που αναφέρει ότι η « συγχώνευση Ανώνυμης εταιρείας με Ατομική επιχείρηση ,ή Προσωπική εταιρεία ή Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης με σκοπό τη σύσταση νέας Ανώνυμης εταιρείας εξακολουθεί να διέπεται από τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 σε συνδυασμό προς τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Ν.2190/20». (Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

5.1 Συνοπτική Σύγκριση των Νομοθετημάτων του Εμπορικού (Κ.Ν.2190/1920, Κ.Ν.3190/1955) και Φορολογικού (Ν.Α.1297/1972, Ν.2166/1993, Ν.3296/2004) δικαίου.

Ο πίνακας που ακολουθεί επιχειρεί να παρουσιάσει συνοπτικά και να συγκρίνει τις διατάξεις που ενθαρρύνουν τους επιχειρηματίες προς τη κατεύθυνση της μετατροπής και της συγχώνευσης αλλά και τις διατάξεις που τους αποθαρρύνουν.

	Κ.Ν.2190/1920	Ν.Α. 1297/1972	Ν.2166/1993	Ν.3296/04, αρθ.18
1. Πεδίο εφαρμογής του νόμου	Προβλέπεται η μετατροπή Ο.Ε. σε Ε.Ε. και Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. και η συγχώνευση μόνο μεταξύ Α.Ε. και η διάσπαση μόνο Α.Ε.	Προβλέπεται η μετατροπή και η συγχώνευση επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. (εκτός Α.Ε. σε Ε.Π.Ε.) Δεν επιτρέπεται να μετασχηματιστούν ή συγχωνευθούν και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων.	Προβλέπεται η μετατροπή και συγχώνευση όλων των επιχειρήσεων σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Επιτρέπεται να μετασχηματιστούν ή συγχωνευθούν και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων.	Προβλέπεται η συγχώνευση επιχειρήσεων εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται Α.Ε. με σκοπό την ίδρυση προσωπικής εταιρίας ή Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.
2. Απαιτήσεις στη τήρηση βιβλίων μετατρεπόμενων – συγχωνευόμενων επιχειρήσεων	Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μπορούν να τηρούν βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και δεν απαιτείται επιπλέον να έχουν συντάξει προηγουμένως οικονομικές καταστάσεις.	Οι επιχειρήσεις μπορούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν ανεξάρτητα της κατηγορίας βιβλίων που τηρούν. Η προερχόμενη εταιρία από το μετασχηματισμό πρέπει να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.	Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις θα πρέπει να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (σύνταξη ενός δωδεκάμηνου ισολογισμού). Η προερχόμενη εταιρία από το μετασχηματισμό τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.	Οι επιχειρήσεις μπορούν να συγχωνευθούν ανεξάρτητα της τήρησης βιβλίων Η προερχόμενη εταιρία από το μετασχηματισμό πρέπει να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.
3. Απαιτήσεις στο Κεφάλαιο	Το κατώτατο εταιρικό κεφάλαιο της προερχόμενης από μετατροπή, συγχώνευση ή διάσπαση Α.Ε. είναι 60.000 € ενώ για τη Ε.Π.Ε. 4.500 €	Το ύψος του κεφαλαίου που πρέπει να έχει η Α.Ε. είναι 300.000 ευρώ ενώ για την ΕΠΕ 150.000 ευρώ.	Το ύψος του κεφαλαίου που πρέπει να έχει η Α.Ε. είναι 300.000 ευρώ ενώ για την ΕΠΕ 150.000 ευρώ.	Το ύψος του κεφαλαίου που πρέπει να έχει η Α.Ε. είναι 200.000 ευρώ, για την ΕΠΕ 120.000 ευρώ ενώ για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. 60.000 €

<p>4. Πράξεις του μεσοδιαστήματος ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι την οριστικοποίηση μετασχηματισμού. Φορολογία αποτελέσματος μεταβατικής περιόδου.</p>	<p>Από τη ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, οι πράξεις που διενεργεί η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση κατά το μεταβατικό στάδιο μέχρι την ολοκλήρωση μετατροπής, συγχώνευσης ή διάσπασης θεωρούνται ότι φορολογικά ανήκουν στις μετατρεπόμενες, συγχωνευόμενες ή διασπώμενες επιχειρήσεις.</p>	<p>Οι πράξεις που διενεργεί η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση κατά το μεταβατικό στάδιο μέχρι την ολοκλήρωση ή μετατροπής ή συγχώνευσης θεωρούνται ότι ανήκουν στις μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις θα φορολογηθούν για το διάστημα από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι την ολοκλήρωση της συγχώνευσης .</p>	<p>Από τη ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού οι πράξεις που διενεργεί η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση γίνονται για λογαριασμό της νέας εταιρίας. Άρα οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις θα φορολογηθούν για το αποτέλεσμα που προέκυψε με βάση το συνταχθέντα για αυτό το σκοπό ισολογισμό μετασχηματισμού.</p>	<p>Οι πράξεις του μεσοδιαστήματος θεωρούνται ως πράξεις των συγχωνευόμενων εταιριών</p>
<p>5. Εκτίμηση της εισφερόμενης περιουσίας της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης.</p>	<p>Απαιτείται η εκτίμηση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων η οποία διενεργείται από την επιτροπή του άρθρου 9 που αποτιμά σε πραγματικές αξίες και για αυτό το λόγω συνήθως προκύπτει υπεραξία.</p>	<p>Απαιτείται η εκτίμηση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων η οποία διενεργείται από την επιτροπή του άρθρου 9 (επιτροπή εμπειρογνομόνων) που αποτιμά σε πραγματικές αξίες και για αυτό το λόγω προκύπτει υπεραξία. Δηλαδή έχουμε εκτίμηση σε τρέχουσες αξίες .</p>	<p>Απαιτείται η εκτίμηση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων η οποία διενεργείται από την επιτροπή του άρθρου 9 ή από τον Ορκωτό Ελεγκτή - Λογιστή ή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δηλαδή έχουμε εκτίμηση σε λογιστικές αξίες.</p>	<p>Απαιτείται η εκτίμηση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων η οποία διενεργείται από την επιτροπή του άρθρου 9. (επιτροπή εμπειρογνομόνων . Μπορεί να ορίζονται και 2 ορκωτοί ελεγκτές - λογιστές , Δηλαδή έχουμε εκτίμηση σε τρέχουσες αξίες.</p>
<p>6. Περιορισμός στη μεταβίβαση και στο είδος των μετοχών.</p>	<p>Η εταιρία που προέρχεται από μετατροπή, συγχώνευση ή διάσπαση μπορεί να έχει κατά τη βούλησή της ελεύθερα μεταβιβάσιμα εταιρικά μερίδια ή ανάλογα μεταβιβάσιμες ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές.</p>	<p>Οι μετοχές της νέας εταιρίας θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές και μη μεταβιβάσιμες σε ποσοστό 75% επί μία πενταετία από συγχώνευση ή μετατροπή. (Με εξαίρεση την περίπτωση συγχώνευσης Α.Ε. με άλλη Α.Ε.)</p>	<p>Η εταιρία που προέρχεται από μετατροπή, συγχώνευση ή διάσπαση μπορεί να έχει κατά τη βούλησή της ελεύθερα μεταβιβάσιμα εταιρικά μερίδια ή ανάλογα μεταβιβάσιμες ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές.</p>	<p>Δεν υπάρχει κανένας περιορισμός στη μεταβίβαση και στο είδος των μετοχών.</p>

7. Ύπαρξη υπεραξίας και τύχη αυτής	Προκύπτει υπεραξία λόγω της αποτίμησης σε πραγματικές αξίες που θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις Ν.2238/94 άρθρο 28.	Προκύπτει υπεραξία η οποία δεν φορολογείται (αναστέλλεται η φορολόγηση) εφόσον καταχωρηθεί σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα βιβλία της προερχόμενης από μετασχηματισμό επιχείρησης. Μέρος ή όλη η υπεραξία μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.	Δεν προκύπτει υπεραξία λόγω του ότι δεν απαιτείται εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων αλλά μόνο επιβεβαίωση της λογιστικής αξίας αυτών.	Προκύπτει υπεραξία η οποία δεν φορολογείται εφόσον καταχωρηθεί σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα βιβλία της προερχόμενης από μετασχηματισμό επιχείρησης μέχρι τη διάλυση της . Μέρος ή όλη η υπεραξία μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.
8. Η τύχη της Ζημιάς	Η ζημία των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων δεν μεταφέρεται στη νέα εταιρεία αφού όταν γίνεται εκτίμηση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων υπολογίζεται μειωτικά στον προσδιορισμό της καθαρής θέσης .Η ζημία της μεταβατικής περιόδου ανήκει στη μετασχηματιζόμενη επιχείρηση και θα καλυφτεί από τους ιδιοκτήτες για να μην υποχρεωθεί η νέα εταιρεία σε μείωση του κεφαλαίου της	Δεν παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς ζημιάς της μετασχηματιζόμενης ή συγχωνευόμενης επιχείρησης στη νέα επιχείρηση προκειμένου να συμψηφιστεί με τα φορολογητέα της κέρδη.	Παρέχεται το δικαίωμα μεταφοράς ζημιάς προκειμένου να συμψηφιστεί με τα φορολογητέα της κέρδη. υπό απαιτούμενους ορους και προϋποθέσεις , ενώ Φορολογικά δεν υπάρχει η δυνατότητα για συμψηφισμό αυτής από 22.12.2006	Δεν παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς ζημιάς της μετασχηματιζόμενης ή συγχωνευόμενης επιχείρησης στη νέα επιχείρηση προκειμένου να συμψηφιστεί με τα φορολογητέα της κέρδη.
9. Προϋποθέσεις σύμφωνα με το αντικείμενο εργασιών.	Το αντικείμενο εργασιών της μετατρεπόμενης ή συγχωνευόμενης ή διασπώμενης επιχείρησης μπορεί να είναι οπουδήποτε χωρίς εξαιρέσεις	Το αντικείμενο εργασιών της μετατρεπόμενης ή συγχωνευόμενης ή διασπώμενης επιχείρησης μπορεί να είναι οπουδήποτε εκτός των οικοδομικών επιτηρήσεων ή εκμετάλλευσης ακινήτων που εξαιρούνται .	Το αντικείμενο εργασιών της μετατρεπόμενης ή συγχωνευόμενης ή διασπώμενης επιχείρησης μπορεί να είναι οπουδήποτε εκτός των οικοδομικών επιτηρήσεων ή εκμετάλλευσης ακινήτων που εξαιρούνται .	Το αντικείμενο εργασιών της μετατρεπόμενης ή συγχωνευόμενης ή διασπώμενης επιχείρησης μπορεί να είναι οπουδήποτε εκτός των οικοδομικών επιτηρήσεων ή εκμετάλλευσης ακινήτων που εξαιρούνται .
10. Φορολόγηση κερδών αναρροφούμενων ή συγχωνευόμενων (νέων) επιχειρήσεων του	Δεν υπήρχε άλλη φορολόγηση	Τα καθαρά κέρδη της νέας συνιστώμενης εταιρείας που προέρχεται από συγχώνευση ή	Τα καθαρά κέρδη της νέας συνιστώμενης εταιρείας που προέρχεται από συγχώνευση ή	Τα καθαρά κέρδη της νέας συνιστώμενης εταιρείας που προέρχεται από συγχώνευση ή

πρώτου χρόνου μετά της ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού ισολογισμού		φορολογούνται (Αφού πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του Ν.3296/2004) κατά το πρώτο οικονομικό έτος με τον ισχύοντα συντελεστή μειωμένο κατά 10 μονάδες και για το επόμενο έτος 5 μονάδες Προσοχή το κίνητρο ισχύει για περιπτώσεις συγχωνεύσεως επιχειρήσεων που ολοκληρώθηκαν μέχρι 31.12.2011 (παρ.1 άρθρου 20 Ν.3756/2009, ΦΕΚ Α 53)	φορολογούνται (Αφού πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 9 του Ν.2992/2002) κατά το πρώτο οικονομικό έτος με τον ισχύοντα συντελεστή μειωμένο κατά 10 μονάδες και για το επόμενο έτος 5 μονάδες Προσοχή το κίνητρο ισχύει για περιπτώσεις μετασχηματισμών επιχειρήσεων που ολοκληρώθηκαν μέχρι 31.12.2005.	φορολογούνται (Αφού πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του Ν.3296/2004) κατά το πρώτο οικονομικό έτος με τον ισχύοντα συντελεστή μειωμένο κατά 10 μονάδες και για το επόμενο έτος 5 μονάδες Προσοχή το κίνητρο ισχύει για περιπτώσεις συγχωνεύσεως επιχειρήσεων που ολοκληρώθηκαν μέχρι 31. 12.2011 (παρ.1 άρθρου 20 Ν.3756/2009,ΦΕΚ Α 53)
11.Υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ.	Οποίες υποχρεώσεις είχαν και μετασχηματιζόμενες	Οποίες υποχρεώσεις είχαν και μετασχηματιζόμενες	Οποίες υποχρεώσεις είχαν και μετασχηματιζόμενες	Οποίες υποχρεώσεις είχαν και μετασχηματιζόμενες
12. Αφορολόγητα αποθεματικά ως κίνητρα	Δεν δίνεται η δυνατότητα για σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών ως φορολογικό κίνητρο. Τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματίσει οι συγχωνευόμενες - διασπώμενες - μετατρεπόμενες επιχειρήσεις δεν υπάγονται σε φορολόγηση κατά το χρόνο μετασχηματισμού εφόσον μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεματικών στην νέα εταιρεία.	Δεν δίνεται η δυνατότητα για σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών ως φορολογικό κίνητρο . Τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματίσει οι συγχωνευόμενες - διασπώμενες - μετατρεπόμενες επιχειρήσεις δεν υπάγονται σε φορολόγηση κατά το χρόνο μετασχηματισμού εφόσον μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεματικών στην νέα εταιρεία.	Δεν δίνεται η δυνατότητα για σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών ως φορολογικό κίνητρο . Τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματίσει οι συγχωνευόμενες - διασπώμενες - μετατρεπόμενες επιχειρήσεις δεν υπάγονται σε φορολόγηση κατά το χρόνο μετασχηματισμού εφόσον μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεματικών στην νέα εταιρεία.	Δεν δίνεται η δυνατότητα για σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών ως φορολογικό κίνητρο . Τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματίσει οι συγχωνευόμενες - διασπώμενες - μετατρεπόμενες επιχειρήσεις δεν υπάγονται σε φορολόγηση κατά το χρόνο μετασχηματισμού εφόσον μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεματικών στην νέα εταιρεία.

<p>13.Φορολογικά κίνητρα Φορολογικές Απαλλαγές</p>	<p>Καταβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων και φόρου υπεραξίας αν προκύπτει και καταβολή διαφόρων τελών και δημοσιεύσεων. Διαδικασία όμως ευκολότερη χωρίς υποχρεώσεις στο μέλλον.</p>	<p>Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. (με προϋποθέσεις) Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων π.χ. αυτοκινήτων, τελών και χαρτοσήμου. (με τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 3 παρ.1 του 1297/72).</p>	<p>Απαλλαγή από το Φόρο μεταβίβασης ακινήτων, απαλλαγή από τέλη, χαρτόσημα φόρο μεταβίβασης αυτοκινήτων και ευκολότερη διαδικασία από το Ν.Δ.1297/72</p>	<p>Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.(με προϋποθέσεις) Απαλλαγή από το Φ.Μ.Α..(με προϋποθέσεις άρθρου 3 ν.1297/72) και λοιπών περιουσιακών στοιχείων , αυτοκινήτων , τελών και χαρτοσήμου. (με τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 3 παρ.1 του 1297/72).</p>
--	--	---	--	--

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ & ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Από την ανάλυση της Εμπορικής και Φορολογικής Νομοθεσίας που προηγήθηκε, είναι σαφές ότι όταν μια επιχείρηση ή επιχειρήσεις αποφασίσουν να μετασχηματιστούν ή να συγχωνευτούν, πρέπει να λάβουν σοβαρά υπόψη τις προϋποθέσεις και τα κίνητρα που συνοδεύει κάθε Νομοθέτημα.

Η διοίκηση κάθε επιχείρησης πρέπει να αποτιμήσει – αξιολογήσει και να πραγματοποιήσει τον ενδεχόμενο μετασχηματισμό ή τη συγχώνευση βάση του νομοθετήματος εκείνου που της παρέχει τα περισσότερα οφέλη.

Τυχόν λανθασμένες αποφάσεις στην επιλογή νομοθετήματος είναι πιθανό να συνεπάγονται σοβαρές οικονομικές επιβαρύνσεις (καταβολή Φ.Μ.Α., φορολογία τυχόν προκύπτουσας υπεραξίας, καταβολή διάφορων τελών κλπ).

Πρέπει να σημειωθεί ότι κορμός των συγχωνεύσεων και μετατροπών των επιχειρήσεων αποτελούν οι προαναφερόμενες διατάξεις των Ν.2190/1920 και Ν.3190/1955 περί συγχωνεύσεων και μετατροπών Α.Ε. και Ε.Π.Ε., καθώς και τα φορολογικά στο Ν.Δ.1297/1972 ή στο Ν.2166/1993.

Είναι δεδομένο ότι οι περισσότεροι μετασχηματισμοί πραγματοποιούνται βάση των ευεργετικών διατάξεων του Ν.Δ.1297/1972 αλλά κυρίως (λόγω απλούστερων διαδικασιών και προϋποθέσεων) βάση του Ν.2166/1993.

Η υπαγωγή στις διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972 δικαιολογείται μόνο στη περίπτωση που οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν σημαντικά αναπόσβεστα πάγια στοιχεία, η υπεραξία των οποίων, κατά το ποσοστό που αφορά το αναπόσβεστο τμήμα τους, θα αποτελέσει αποσβεστέα αξία η οποία στη διαδρομή των χρήσεων, μέσω των αποσβέσεων, θα εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της απορροφούσας ή της νέας εταιρίας. Στον αντίποδα του πλεονεκτήματος αυτού θα υφίσταται το μειονέκτημα, οι μετοχές που θα εκδώσει η απορροφούσα ή η νέα εταιρία για την αποκτώμενη από αυτήν περιουσία να είναι υποχρεωτικά συνολικά ονομαστικές και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% για μια πενταετία από το μετασχηματισμό και τα εισφερόμενα ακίνητα θα πρέπει να ιδιοχρησιμοποιούνται για μία πενταετία τουλάχιστον.

Μόνο όταν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις στερούνται ακινήτων είναι δυνατό να αγνοήσει κανείς τα ευεργετήματα – κίνητρα που παρέχει η φορολογική νομοθεσία αλλά και τότε πρέπει να προβληματιστεί κανείς για τα διάφορα τέλη και δικαιώματα τρίτων

(δημοσιεύσεις στο ΦΕΚ κλπ) τα οποία η συγχώνευση ή μετατροπή επιβάλλει, όταν πραγματοποιείται βάση της Εμπορικής νομοθεσίας που αποτελεί και τη σπονδυλική στήλη για τις περιπτώσεις μετατροπών – συγχωνεύσεων.

Συμπερασματικά όταν μια επιχείρηση που μετασχηματίζεται έχει εξοπλισμό μεγάλο ή μικρό αλλά σε μεγάλο ποσοστό αποσβεσμένο τότε συμφέρει ο μετασχηματισμός να πραγματοποιείται σύμφωνα με τις απλουστευμένες διατάξεις του φορολογικού νόμου 2166/1993.

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΩΝ

7.1 Μετασχηματισμός Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. βάση του Ν.2166/1993

Στη περίπτωση που ακολουθεί παρουσιάζονται οι λογιστικοί χειρισμοί που πραγματοποιήθηκαν για τη περίπτωση της μετατροπής της εταιρίας «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.» με βάση τις ευεργετικές διατάξεις του Ν.2166/1993 για την μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Η εταιρία «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.» ιδρύθηκε την 19.8.07 με εταιρικό κεφάλαιο 1.200.000 € και συνέταξε τον δεύτερο ισολογισμό της στις 31.12.08. Στο εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. συμμετέχουν ο Αθανάσιος Ιωάννου με 60% και ο Μιχάλης Προκοπίου με 40%. Στις 31.10.09 οι εταίροι της Ε.Π.Ε. αποφάσισαν να μετατρέψουν την εταιρία τους σε Α.Ε. που θα φέρει την επωνυμία «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Α.Ε.» Στις 31.10.09 οι εταίροι της Ε.Π.Ε. συνήλθαν σε έκτακτη Γενική Συνέλευση με μοναδικό θέμα την μετατροπή της εταιρίας τους σε Α.Ε. Η απόφαση αυτή της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων, όπου αναγράφονται και τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στη νέα εταιρία, έγινε με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η απόφαση για μετατροπή λήφθηκε με πλειοψηφία τουλάχιστον των 3/4 του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου (άρθρου 38 παρ. 1 Ν. 3190/55).

Απαραίτητες προϋποθέσεις που έλαβαν υπόψη τους για τη μετατροπή με βάση το Ν.2166/93 είναι:

- α) Η ΕΠΕ θα πρέπει να έχει συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για 12μηνο διάστημα,
- β) Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας προερχόμενη από την μετατροπή της ΕΠΕ πρέπει να είναι τουλάχιστον 300.000,00 ευρώ.

Συντάχθηκε ισολογισμός με 31.10.09, όπως ακριβώς θα συντάσσονταν στις 31.12.09, δηλαδή με απογραφή και με λογιστικές εγγραφές προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσης.

Η απογραφή και ο ισολογισμός που συντάχθηκε με 31.10.09, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση αποτελεσμάτων καταχωρήθηκαν αναλυτικά στο βιβλίο απογραφών – ισολογισμών με ημερομηνία 31.10.09.

Η απόφαση των εταίρων με ημερομηνία 31.10.09 καθόρισε και την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού που συντάχθηκε αφού διενεργήθηκε απογραφή με 31.10.09 και οποίος αποτελεί στην ουσία τον ισολογισμό έναρξης της νέας Α.Ε.

Σύμφωνα με τον Ν.2166/93 η διαπίστωση της αξίας της περιουσίας της επιχείρησης έγινε από ελεγκτή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων μαζί με το καταστατικό υποβλήθηκε στο Υπουργείο Εμπορίου για έγκριση.

Η ανωτέρω απόφαση των εταίρων μαζί με τη σχετική έγκριση δημοσιεύθηκε σύμφωνα με :

α) Το άρθρου 7β Ν.2190/1920

β) Το άρθρου 8 παρ.1 και 2 Ν.3190/1955.

Θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας ότι η διατύπωση δημοσιότητας με το άρθρο 7β του Ν. 2190/20 συντελείται με την καταχώρηση στο ΜΑΕ και την ανακοίνωση καταχώρησης στο ΦΕΚ (στην ουσία δηλαδή καταχωρείται το καταστατικό της ΑΕ), ενώ η διατύπωση δημοσιότητας του άρθρου 8 παρ. 1 και 2 του Ν. 3190/55 συντελείται:

α) Με κατάθεση της απόφασης στον Γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της ΕΠΕ και καταχώρηση στο οικείο μητρώο ΕΠΕ που τηρείται από αυτόν.

β) Με δημοσίευση στο ΦΕΚ της ανακοίνωσης στο μητρώο ΕΠΕ.

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΜΕ 31.10.2009 ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.»

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	Μερικά <u>ποσά</u>	Αναλυτική <u>στήλη</u>	Συγκεντρωτική <u>στήλη</u>
<u>ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u>			
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			40.000
16.10 Έξοδα ίδρυσης & α' εγκατάστασης		60.000	
16.10.00.000 Έξοδα α' εγκατ/σης	60.000		
Μείον: 16.99 Αποσβεσμένες ασώμα- τες ακινητοποιήσεις		-20.000	
16.99.10.000 Αποσβεσμένα έξο- δα α' εγκατ/σης	-20.000		
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 500.000			
12.00 Μηχανήματα		542.000	
12.00.00.000 Μηχανές ύφανσης	542.000		
Μείον: 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - λοιπός εξοπλισμός		-42.000	
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα	-42.000		

ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ - ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ

α) Αποθέματα

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΜΙΤΕΛΗ			150.000
21.00 Κουβέρτες		150.000	
21.00.00.000 Αποθέματα απογραφής	150.000		
Κουβέρτες κανονικού μεγέθους τεμ. 1.000 X 150 ευρώ = 150.000			
β) Απαιτήσεις			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			70.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού		70.000	
30.00.00.000 Αντωνίου Γεώργιος	70.000		
γ) Διαθέσιμο			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			740.000
38.00 Ταμείο			740.000
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	740.000		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			<u>1.500.000</u>

<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>	Μερικά <u>ποσά</u>	Αναλυτική <u>στήλη</u>	Συγκεντρωτική <u>στήλη</u>
<u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			1.200.000
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		1.200.000	
40.06.00.000 Α. Ιωάννου	720.000		
40.06.00.001 Μ. Προκοπίου	480.000		
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ			9.100
41.02 Τακτικό αποθεματικό		9.100	
41.02.00.000 Τακτικό αποθεματικό επιχείρησης	9.100		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			200.900
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		200.900	
42.00.00.000 Υπόλοιπο κερδών εις νέο 2010	200.900		
<u>ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			20.000
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		20.000	
50.00.00.000 Γ. Αρναούτης	20.000		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			70.000
54.08 Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων		70.000	
54.08.00.000 Φόρος εισοδήματος	70.000		
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			<u>1.500.000</u>

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ 31.10.2009 ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.»

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Αξία κλήσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβευστη αξία
ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ			
16.10 έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης	60.000	20.000	40.000
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
12 Μηχανήματα	542.000	42.000	500.000
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	602.000	62.000	540.000
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ - ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ			
α) Αποθέματα			
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			150.000
β) Απαιτήσεις			
30 Πελάτες			70.000
γ) Διαθέσιμο			
38.00 Ταμείο			740.000
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού και διαθέσιμου			960.000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			<u>1.500.000</u>
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο			1.200.000
41.02 Τακτικό αποθεματικό			9.100
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο			200.900
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων			<u>1.410.000</u>
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
50 Προμηθευτές			20.000
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη			70.000
Σύνολο υποχρεώσεων			90.000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			<u>1.500.000</u>

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΜΕ 31.10.2009

ΧΡΕΩΣΗ

Αγορές Χρήσης

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας	710.000	
Μείον: Αποθέματα τέλους χρήσης		
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	<u>-150.000</u>	
Αγορές και διαφορά (+- αποθεμάτων)	560.000	560.000

Οργανικά έξοδα

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		70.000
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων		30.000
66 Αποσβέσεις		<u>10.000</u>
Σύνολο κόστους εσόδων		670.000
Κέρδη εκμετάλλευσης		280.000
Σύνολο χρέωσης		950.000

ΠΙΣΤΩΣΗ

Πωλήσεις

71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	930.000
-----------------------------------	---------

Λοιπά οργανικά έσοδα

74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πώλησης	<u>20.000</u>
Σύνολο Πίστωσης	950.000

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ 31.10.2009

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΤ ΕΙΔΟΥΣ ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	70.000	50.000	15.000	5.000
61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	30.00	20.000	3.000	7.000
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	10.000	10.000	-	-
ΣΥΝΟΛΑ	110.000	80.000	18.000	12.000

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ Ε.Π.Ε. ΜΕ 31.10.2009

Κύκλος εργασιών		930.000
Μείον: Κόστος πωλήσεων		-640.000¹
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης		290.000
Πλέον: Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης		20.000
Σύνολο		310.000
Μείον: Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	18.000	
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	<u>12.000</u>	<u>-30.000</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη) ΧΡΗΣΗΣ προ φόρων		280.000

(1) 560.000 (Αγορές +- αποθέματα) + 80.000 (έξοδα παραγωγής) = **640.000 ευρώ.**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕ 31.10.2009

Καθαρά κέρδη χρήσης	280.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>-70.000</u>
Κέρδη προς διάθεση	210.000

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό	9.100
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>200.900</u>
Σύνολο	210.000

Η Ε.Π.Ε. λοιπόν λόγω μετασχηματισμού της σε Α.Ε. θεωρείται ότι έπαυσε να λειτουργεί στις 31/10/09. Κατά συνέπεια, μέσα σε 4 μήνες και 10 μέρες (δηλαδή μέχρι τις 10/3/10) υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. (άρθρο 107 παρ. 1 Ν. 2238/94). Επίσης, μέχρι τις 20/11/09 υποβλήθηκε η τελευταία περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. και μέσα σε 130 μέρες δηλαδή μέχρι τις 15/3/10 υποβλήθηκε η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. για την Ε.Π.Ε.

Ο διαχειριστής της Ε.Π.Ε. με ημερομηνία μετά από την 31.10.2009 δηλ. με 20.11.09, υπέβαλλε αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με συνημμένο έναν ισολογισμό της 31.10.09. Επίσης, μαζί με την αίτηση επισύναψε και ένα αντίγραφο από τη γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και την διάθεση των αποτελεσμάτων χρήσης, καθώς και ένα αντίγραφο της γενικής συνέλευσης που αφορά την μετατροπή για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και επαλήθευση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Έτσι διενεργήθηκε, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο φορολογικός έλεγχος που είχε ζητηθεί με αίτηση από τον διαχειριστή της Ε.Π.Ε. λόγω μετατροπής της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Με βάση το αντίγραφο της έκθεσης που συντάχθηκε από τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ., για εξακρίβωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της Ε.Π.Ε. αποφασίστηκε να συνταχθεί το καταστατικό της Α.Ε. με ημερομηνία 4.11.09.

Ο πρώτος ισολογισμός της Α.Ε. θα είναι υπερδωδεκάμηνος και θα συνταχθεί με 31.12.10. Δηλαδή, θα συμπεριλαμβάνει το χρονικό διάστημα από 1.11.09 - 31.12.10.

Από 1.11.09 και μέχρι την καταχώρηση της Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, οι διενεργούμενες πράξεις καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. αλλά για λογαριασμό της Α.Ε.

Το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. ορίστηκε σε 2.200.000 ευρώ (22.000 ανώνυμες κοινές μετοχές, ονομαστικής αξίας 100 ευρώ) και μετοχές συνολικού αριθμού 3.200 συμφωνήθηκε να καλύψει ένας νέος μέτοχος ο Δημήτριος Ι. Καρράς.

Τις μετοχές αυτές ανέλαβαν τα εξής άτομα :

Α. Ιωάννου	14.000 μετοχές x 100 =	1.400.000	
Μ. Προκοπίου	4.800 μετοχές x 100 =	480.000	
Δ. Καρράς	3.200 μετοχές x 100 =	320.000	
Σύνολο	22.000 μετοχές	2.200.000	Μετοχικό Κεφάλαιο

Ένα μέρος του μετοχικού κεφαλαίου θα καλυφθεί από το εταιρικό κεφάλαιο της ΕΠΕ που είναι 1.200.000 και που κατανέμεται ως εξής:

Α. Ιωάννου	1.200.000 x 60% =	720.000
Μ. Προκοπίου	1.200.000 x 40% =	<u>480.000</u>

Το υπόλοιπο μέρος του μετοχικού κεφαλαίου που είναι 1.000.000 ευρώ θα καλυφθεί από νέες εισφορές που θα καταβάλουν οι παρακάτω μέτοχοι σε μετρητά, ως εξής :

Α. Ιωάννου	680.000 €
Δ. Καρράς	<u>320.000 €</u>
Σύνολο	1.000.000 €

Σύμφωνα μετά παραπάνω, οι μέτοχοι που θα συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. θα συνεισφέρουν τα εξής ποσά:

Μέτοχοι	Ποσά από εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε.	Νέες εισφορές σε μετρητά	Μετοχικό κεφάλαιο (Ποσά συμμετοχής στην Α.Ε.)
Α. Ιωάννου	720.000	680.000	1.400.000
Μ. Προκοπίου	480.000	-	480.000
Δ. Καρράς	-	320.000	320.000
ΣΥΝΟΛΑ	1.200.000	1.000.000	2.200.000

Στη συνέχεια, η επιχείρηση προσκόμισε στη Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας δύο αντίγραφα από το καταστατικό που συνέταξε. Με βάση αυτά, η Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας παρείχε την άδεια σύστασης της Α.Ε. που φέρει την επωνυμία «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Α.Ε.», εγκρίνει το καταστατικό της Α.Ε. και καταχωρεί την εταιρία στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

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

Η εταιρία παρέλαβε από τη Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας την εγκριτική απόφαση, πάνω στην οποία είναι γραμμένος και ο Γενικός Αριθμός Μητρώου της Α.Ε. που φέρει ημερομηνία 9.1.10.

Ένα αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης και μια περίληψη της Α.Ε. στάλθηκαν, με ευθύνη της Διεύθυνσης Εταιριών της Νομαρχίας και στο Εθνικό Τυπογραφείο για δημοσίευση της εταιρίας στο ΦΕΚ.

Από 9.1.10 που η Α.Ε. απέκτησε τη νομική της προσωπικότητα και μέχρι τις 15.1.10 που θεωρήθηκαν τα στοιχεία της Α.Ε., επιτρέπονταν να εκδίδονται τα στοιχεία της Ε.Π.Ε. αλλά να καταχωρούνται όμως στα βιβλία της Α.Ε. Από τις 15.1.10 και μετά, που θεωρήθηκαν τα στοιχεία της Α.Ε. και ακυρώθηκαν τα στοιχεία της Ε.Π.Ε., εκδίδονταν υποχρεωτικά τα στοιχεία της Α.Ε. και καταχωρούνταν φυσικά όλες οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της Α.Ε.

Στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και μέσα στο χρονικό διάστημα από 1.11.09 - 9.1.10 γίνονταν οι εγγραφές της μετατροπής της σε Α.Ε. Με τις εγγραφές αυτές, τα ποσά του εταιρικού κεφαλαίου χρεώθηκαν για να εξισωθούν και πιστώθηκαν οι επί μέρους λογ/σμοί των εταίρων με τα αντίστοιχα ποσά που τους αναλογούν στην μετατροπή σύμφωνα με την σχετική απόφαση "Περί μετατροπής" της γενικής συνέλευσης των εταίρων. Στη συνέχεια, ακολούθησαν και ορισμένες άλλες εγγραφές μετατροπής καθώς και οι εγγραφές για το κλείσιμο των βιβλίων της Ε.Π.Ε., όπως θα δούμε αμέσως παρακάτω.

Οι εγγραφές λοιπόν της μετατροπής έχουν την εξής σειρά:

Ο λογ/σμός "Εταιρικό Κεφάλαιο" που ήταν πιστωμένος με 1.200.000 ευρώ χρεώθηκε για να εξισωθεί και πιστώθηκαν οι ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων με τα αντίστοιχα ποσά συμμετοχής τους. Η εγγραφή αυτή έγινε με ημερομηνία 31.12.09, ως εξής :

	<u>31.12.09</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.06.00.000 Εταιρικό Κεφάλαιο		1.200.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
33.07.00.000 Α. Ιωάννου			720.000
33.07.00.001 Μ. Προκοπίου			480.000

Με το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου που είναι 1.200.000 ευρώ χρεώθηκε ο λογ/σμός 18.00.01.000 "Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού", με πίστωση του λογαριασμού 53.98.00.000 «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ 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 εταιρίας τους σε Α.Ε. Η εγγραφή λοιπόν αυτή έγινε ως εξής :

	<u>31.12.09</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ			
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			
18.00.01.000 Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο		1.200.000	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
53.98.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)			1.200.000
Μετοχές 12.000 των 100 ευρώ από μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε ΑΕ			

Στη συνέχεια, χρεώθηκε ο λογαριασμός 33.07 για να εξισωθεί και πιστώθηκε με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 18.00, οπότε εξισώθηκε και ο λογαριασμός αυτός. Η εγγραφή αυτή έγινε για να απεικονιστεί στα βιβλία της Ε.Π.Ε. ότι τις μετοχές τις πήραν οι δύο εταίροι σύμφωνα με όσα συμφωνήθηκαν στην απόφαση για την μετατροπή της εταιρίας τους σε Α.Ε. Η εγγραφή λοιπόν γίνεται ως εξής :

	<u>31.12.09</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
33.07.00.000 Α. Ιωάννου		720.000	
33.07.00.001 Μ. Προκοπίου		480.000	
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ			
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			
18.00.01.000 Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο			1.200.000
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. με 31.10.09 πιστώθηκαν για να εξισωθούν και χρεώθηκε με το ίδιο ποσό ο λογ. 89.01.00.000, ως εξής :

		<u>31.12.09</u>	
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή) 1.562.000			
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			
16.10.00.000 Έξοδα α' εγκατάστασης			60.000
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			
12.00.00.000 Μηχανές ύφανσης απογραφής			542.000
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ			
21.00.00.000 Αποθέματα απογραφής			150.000
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00.00.000 Αντωνίου Γεώργιος			70.000
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης			740.000
Μεταφορά ενεργητικού στην από μετατροπή Α.Ε.			

Οι υπόλοιποι λογ/σμοί (εκτός από το λογ/σμό 40 "Κεφάλαιο") από τα ίδια κεφάλαια, από υποχρεώσεις σε τρίτους και από τα αποσβεσμένα πάγια που απεικονίζονται στην απογραφή καθώς και ο λογ/σμός 53.98.00.000 με το ποσό 1.200.000 ευρώ χρεώθηκε για να εξισωθεί και πιστώθηκε με το συνολικό τους ποσό ο λογ/σμός 89.01.00.000, ως εξής :

		<u>31.12.09</u>	
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			
50.00.00.000 Γ. Αρναούτης		20.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.08.00.000 Φόρος εισοδήματος		70.000	
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			
16.99.10.000 Αποσβ. έξοδα α' εγκατάστασης		20.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα		42.000	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
53.98.00.000 Υφαντήρια Α.Ε. (από μετατροπή)	1.200.000		
41.02.00.000 Τακτικό αποθεματικό επιχείρησης		9.100	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			
42.00.000 Υπόλοιπο κερδών εις νέο 2010		200.900	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)			1.562.000
Μεταφορά υποχρεώσεων και αντιθέτων λογ/σμών στην από μετατροπή Α.Ε.			

Οι λογιστικές εγγραφές (Αγορές Πωλήσεις κ.τ.λ.) που έγιναν στα βιβλία της Ε.Π.Ε από 1.11.09 μέχρι τις 9.1.10 που η Α.Ε. απέκτησε νομική προσωπικότητα) (χορήγηση Μ.Α.Ε. από το Υπουργείο Εμπορίου με βάση το Ν.2166/93)

Τα λογιστικά γεγονότα από 1.11.09 - 9.1.10 καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. για λογαριασμό της Α.Ε. (άρθρο 2 παρ. 6 Ν. 2166/93). Στη συνέχεια, μόλις θεώρησε η Α.Ε. βιβλία και στοιχεία, μεταφέρθηκαν τα ποσά αυτά στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της Α.Ε. με συγκεντρωτικές εγγραφές και με ημερομηνία 9.1.10 αλλά μετά όμως από τις εγγραφές κάλυψης του κεφαλαίου, δηλαδή της σύστασης της Α.Ε. και πριν από οποιαδήποτε άλλη εγγραφή. Επειδή τα βιβλία της Α.Ε. θεωρήθηκαν στις 15.1.10, στα βιβλία της Ε.Π.Ε. μπορούσαν να καταχωρηθούν πράξεις μέχρι 30.11.09 και οι πράξεις από 1.12.09 και μετά να καταχωρηθούν κατευθείαν στα βιβλία της Α.Ε. Αυτό έγινε, διότι εφόσον τα βιβλία της Α.Ε. θεωρήθηκαν με ημερομηνία μέχρι 15.1.10, μπορούν να καταχωρούνται απευθείας στα βιβλία αυτά της Α.Ε., πράξεις από 1.12.09 και μετά, λόγω του γεγονότος ότι η ενημέρωση των βιβλίων του κάθε μήνα μπορεί να γίνει μέχρι και τις 15 του επόμενου μήνα. Στην περίπτωση μας όμως καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. όλες οι πράξεις από 1.11.09 - 9.1.10. Για το λόγο αυτό, με 9.1.10 συντάχθηκαν δύο ισοζύγια. Ένα γενικό ισοζύγιο που θα περιλαμβάνει όλες τις λογιστικές κινήσεις από 1.11.09 - 31.12.09 (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται σ'αυτό τα ποσά της απογραφής της 31.10.09. Στο ισοζύγιο όμως αυτό συμπεριλαμβάνονται φυσικά και οι εγγραφές μετατροπής που είχαν γίνει. Στη συνέχεια, συντάχθηκε και ένα άλλο ισοζύγιο που περιλαμβάνει μόνο τις λογιστικές κινήσεις από 1.1.10 - 9.1.10. Ο διαχωρισμός αυτός ήταν υποχρεωτικός διότι οι λογιστικές κινήσεις από 1.1.10 - 9.1.10 συμπεριλαμβάνονται στην πρώτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. που θα συνέταξε η Α.Ε., ενώ για τις κινήσεις από 1.11.09 - 31.12.09 υπέβαλλε κανονικά η Ε.Π.Ε. για κάθε μήνα περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. αλλά για λογαριασμό όμως της Α.Ε. Τα ισοζύγια λοιπόν αυτά απεικονίζονται με τα υπόλοιπα τους αμέσως παρακάτω, ως εξής :

ΓΕΝΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.»

ΓΙΑ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΑΠΟ 1.11.09 - 31.12.09

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
	ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.00.00.019 Αγορές χρήσης με 19%	190.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00.00.000 Αντωνίου Γεώργιος	20.000	
30.00.00.001 Δαλής Αθανάσιος	9.850	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	95.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.00.019 Φ.Π.Α. αγορών με 19%	36.100	
54.00.02.019 Φ.Π.Α. δαπανών με 19%	950	
54.00.04.019 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 19%		40.850
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Γ. Αρναούτης		41.050
50.00.00.001 Αναγνώστου Γεώργιος		60.000
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		
64.07.03.001 Γραφική ύλη υποκ. στο Φ.Π.Α.	5.000	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
70.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%		50.000
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
71.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%		165.000
ΣΥΝΟΛΑ	356.900	356.900

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.»

ΓΙΑ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΑΠΟ 1.11.09 - 31.12.09

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
	ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.01.00.019 Αγορές χρήσης με 19%	10.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	5.950	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.00.019 Φ.Π.Α. αγορών με 19%	1.900	
54.00.04.019 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 19%		2.850
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
71.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%		15.000
ΣΥΝΟΛΑ	17.850	17.850

Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της Ε.Π.Ε. και με ημερομηνία 9.1.10 έγιναν οι εγγραφές κλεισίματος των βιβλίων της Ε.Π.Ε. και μεταφοράς των υπολοίπων της στα βιβλία της Α.Ε. Οι εγγραφές αυτές έχουν ως εξής :

Με βάση τα υπόλοιπα του γενικού ισοζυγίου στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της Α.Ε. έγιναν οι εξής εγγραφές :

Πιστώθηκαν όλα τα χρεωστικά υπόλοιπα του ισοζυγίου για να εξισωθούν και χρεώθηκε με το συνολικό ποσό ο λογ. 89.01.00.000 «Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε.» (από μετατροπή), ως εξής :

<u>09.01.10</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή) 356.900			
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			
20.01.00.019 Αγορές χρήσης με 19%			190.000
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00.00.000 Αντωνίου Γεώργιος			20.000
30.00.00.001 Δαλής Αθανάσιος			9.850
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης			95.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			
54.00.00.019 Φ.Π.Α. αγορών με 19%			36.100
54.00.02.019 Φ.Π.Α. δαπανών με 19%			950
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ			
64.07.03.001 Γραφική ύλη υποκ. στο Φ.Π.Α.			5.000
Για το κλείσιμο των βιβλίων λόγω μετατροπής			

Χρεώθηκαν όλα τα πιστωτικά υπόλοιπα του ισοζυγίου για να εξισωθούν και πιστώθηκε με το συνολικό ποσό ο λογ. 89.01.00.000 «Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε.» (από μετατροπή), ως εξής :

<u>09.01.10</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.00.04.019 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 19%		40.850	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			
50.00.00.000 Γ. Αρναούτης		41.050	
50.00.00.001 Αναγνώστου Γεώργιος		60.000	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			
70.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%		50.000	
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ			
71.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%		165.000	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)			356.000
Για το κλείσιμο των βιβλίων λόγω μετατροπής			

Με βάση τα υπόλοιπα του ισοζυγίου από 1.1.10-9.1.10 έγιναν οι εξής εγγραφές :

Πιστώθηκαν οι λογ/σμοί που είχαν χρεωστικά υπόλοιπα στο ισοζύγιο για να εξισωθούν και χρεώθηκαν με το συνολικό ποσό ο λογ. 89.01.00.000 «Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε.» (από μετατροπή), ως εξής:

		<u>09.01.10</u>	
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			<u>ΧΡΕΩΣΗ</u> <u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000	Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)	17.850	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			
20.01.00.019	Αγορές χρήσης με 19%		10.000
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00.00.000	Ταμείο επιχείρησης		5.950
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			
54.00.00.019	Φ.Π.Α. αγορών με 19%		1.900
Για το κλείσιμο των βιβλίων λόγω μετατροπής			

Χρεώθηκαν οι λογαριασμοί που έχουν πιστωτικά υπόλοιπα στο ισοζύγιο για να εξισωθούν και πιστώθηκαν με το συνολικό ποσό τους ο λογ/ σμός 89.01.00.000, ως εξής :

		<u>09.01.10</u>	
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			<u>ΧΡΕΩΣΗ</u> <u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.00.04.019	Φ.Π.Α. πωλήσεων με 19%	2.850	
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ			
71.00.00.019	Πωλήσεις χονδρικές με 19%	15.000	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000	Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)		17.850
Για το κλείσιμο των βιβλίων λόγω μετατροπής			

Οι λογιστικές εγγραφές που έγιναν στα βιβλία «Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε.» που προήλθε από μετατροπή της «Υφαντουργία Ιωάννου Ε.Π.Ε» που πραγματοποιήθηκε με βάση το Ν. 2166/93.

Η εταιρία «Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε.» που προήλθε από μετατροπή της εταιρίας «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.» απέκτησε τη νομική της προσωπικότητα με τη χορήγηση ΜΑΕ από το Υπουργείο Εμπορίου στις 9.1.10 και θεώρησε τα λογιστικά της βιβλία και τα στοιχεία της στις 15.1.10. Από 9.1.10 - 15.1.10 εκδίδονταν τα στοιχεία από την Ε.Π.Ε. αλλά καταχωρούνταν όμως απευθείας στα βιβλία της Α.Ε. Από 15.1.10 όμως και μετά εκδίδονταν τα στοιχεία της Α.Ε. και καταχωρούνταν κανονικά στα βιβλία της Α.Ε. Πριν όμως από οποιαδήποτε άλλη εγγραφή στα βιβλία της Α.Ε., έγιναν οι εγγραφές της σύστασης της (κάλυψη του κεφαλαίου), στη συνέχεια οι εγγραφές μεταφοράς των λογιστικών δεδομένων από την μετατρεπόμενη εταιρία (Ε.Π.Ε.) και έπειτα ακολούθησε η εγγραφή για τα έξοδα ίδρυσης της.

Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της Α.Ε. με ημερομηνία 9.1.10 και με τα ποσά της συμμετοχής των μετόχων στο κεφάλαιο της Α.Ε. καταχωρήθηκαν οι εγγραφές κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου, ως εξής :

	<u>09.01.10</u>		
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
33.03.00.000 Α. Ιωάννου/λογ. κάλυψης		1.400.000	
33.03.00.001 Μ. Προκοπίου/λογ. κάλυψης		480.000	
33.03.00.002 Δ. Καρράς/λογ. κάλυψης		320.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.02.00.000 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανώνυμων κοινών μετοχών			2.200.000
Εγγραφή κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου ως καταστατικό σύστασης			

	<u>09.01.10</u>		
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
33.04.00.000 Α. Ιωάννου/οφειλόμενο κεφάλαιο		1.400.000	
33.04.00.001 Μ. Προκοπίου/ οφειλόμενο κεφάλαιο		480.000	
33.04.00.002 Δ. Καρράς/ οφειλόμενο κεφάλαιο		320.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
33.03.00.000 Α. Ιωάννου/λογ. κάλυψης			1.400.000
33.03.00.001 Μ. Προκοπίου/λογ. κάλυψης			480.000
33.03.00.002 Δ. Καρράς/λογ. κάλυψης			320.000
Εγγραφή για τα ποσά που εισφέρονται συγχρόνως με την κάλυψη			

Το ενεργητικό από την απογραφή της μετατροπής χρεώθηκε με πίστωση του λογ. 89 και το παθητικό της ίδιας απογραφής πιστώθηκε με χρέωση του λογ. 89, με τη διαφορά μόνο, ότι αντί να πιστωθεί ο λογ/σμός 40 "Κεφάλαιο" πιστώθηκε ο λογ/σμός 33.04 με τεταρτοβάθμιους λογ/σμούς τους εταίρους που συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε. που μετατράπηκε σε Α.Ε. Οι εγγραφές λοιπόν αυτές γίνονται ως εξής :

	<u>09.01.10</u>		
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			
16.10.00.000 Έξοδα α' εγκατάστασης		60.000	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			
12.00.00.000 Μηχανές ύφανσης απογραφής		542.000	
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ			
21.00.00.000 Αποθέματα απογραφής		150.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00.00.000 Αντωνίου Γεώργιος		70.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		740.000	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)			1.562.000
Κάλυψη κεφαλαίου από μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.			

	<u>09.01.10</u>		
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.01.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)		1.562.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			

33.04.00.000 Α. Ιωάννου/οφειλόμενο κεφάλαιο	720.000
33.04.00.001 Μ. Προκοπίου/ οφειλόμενο κεφάλαιο	480.000
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	
41.02.00.000 Τακτικό αποθεματικό επιχ/σης	9.100
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	
42.00.00.000 Υπόλοιπο κερδών εις νέο 2009	200.900
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	
50.00.00.000 Γ. Αρναούτης	20.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	
54.08.00.000 Φόρος εισοδήματος	70.000
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	
16.99.10.000 Αποσβ. έξοδα α' εγκατάστασης	20.000
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα	42.000

Κάλυψη κεφαλαίου από μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Οι μέτοχοι κατέβαλαν στην τράπεζα στο λογ/σμό καταθέσεων όψεως και με ημερομηνία 9.1.10 τις εισφορές τους σε μετρητά. Με βάση λοιπόν τα γραμμάτια είσπραξης της τράπεζας και στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων έγινε η εξής εγγραφή με βάση το άρθρο 11 παρ. 6 του Κ.Ν.2190/20.

	<u>09.01.10</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.03.00.000 Λογαριασμός όψεως		1.000.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
33.04.00.000 Α. Ιωάννου/οφειλόμενο κεφάλαιο			680.000
33.04.00.002 Δ. Καρράς/ οφειλόμενο κεφάλαιο			320.000

Είσπραξη των ποσών εισφοράς σε μετρητά ως αποδείξεις Νο2 και Νο36.

Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων και με ημερομηνία 9.1.10 έγινε η μεταφορά από το λογ. 40.02 στο λογ. 40.00 του ποσού της αξίας μετατροπής και της εισφοράς σε μετρητά ως εξής :

	<u>09.01.10</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.02.00.000 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανώνυμων κοινών μετοχών		2.200.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.00.00.000 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ανώνυμων κοινών μετοχών			2.200.000

Μεταφορά από λογ. 40.02 στο λογ. 40.00 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Η απογραφή και ο ισολογισμός που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. με 31.10.09 θεωρούνται ως απογραφή και ισολογισμός έναρξης για την Α.Ε. που

προήλθε από τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. Φυσικά, στην απογραφή έναρξης της Α.Ε. λήφθηκαν υπόψη και τα ποσά που προέρχονται από τις εγγραφές σύστασης της Α.Ε. Δηλαδή, στην απογραφή έναρξης της Α.Ε. αναγράφονται αναλυτικά, εκτός από τα μεταφερόμενα περιουσιακά στοιχεία της Ε.Π.Ε. και το μετοχικό κεφάλαιο που είναι 1.200.000 ευρώ καθώς και οι εισφορές των μετόχων σε μετρητά που είναι 1.000.000 ευρώ οι οποίες απεικονίζονται στις καταθέσεις όψης της επιχείρησης. Δηλαδή, η απογραφή και ο ισολογισμός έναρξης της Α.Ε. προκύπτει από τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές σύστασης.

Έτσι, στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της Α.Ε. γράφτηκαν η απογραφή και ο ισολογισμός της Ε.Π.Ε. με 31.10.09 (συμπεριλαμβανομένου και του μετοχικού κεφαλαίου καθώς και των εισφορών σε μετρητά) ως απογραφή και ισολογισμός έναρξης της Α.Ε. Αυτό έγινε διότι η έναρξη λειτουργίας της Α.Ε. άρχισε ουσιαστικά από 1.11.09. Αλλά επειδή όμως η μετατροπή ήταν χρονοβόρος, η δραστηριότητα της Α.Ε. από 1.11.09 μέχρι 9.1.10 καταχωρήθηκε στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και στη συνέχεια, τα συνολικά ποσά της δραστηριότητας αυτής και με ημερομηνία 9.1.10 που χορηγήθηκε στην Α.Ε. ο αριθμός Μ.Α.Ε. από τη Διεύθυνση Εταιριών της Νομαρχίας μεταφέρθηκαν με μία εγγραφή συγκεντρωτικά κατά τεταρτοβάθμιο λογ/σμό στα βιβλία της Α.Ε.

**ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Α.Ε.»
ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ 09.01.10**

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	Μερικά <u>ποσά</u>	Αναλυτική <u>στήλη</u>	Συγκεντρωτική <u>στήλη</u>
<u>ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u>			
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			40.000
16.10 Έξοδα ίδρυσης & α' εγκατάστασης		60.000	
16.10.00.000 Έξοδα α' εγκατ/σης	60.000		
Μείον: 16.99 Αποσβεσμένες ασώμα- τες ακινητοποιήσεις		-20.000	
16.99.10.000 Αποσβεσμένα έξο- δα α' εγκατ/σης	-20.000		
<u>ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>			
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΛΟΙΠΟΣ			
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			500.000
12.00 Μηχανήματα		542.000	
12.00.00.000 Μηχανές ύφανσης	542.000		
Μείον: 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - λοιπός εξοπλισμός		-42.000	
12.99.00.000 Αποσβεσμένα μηχανήματα	-42.000		

ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ - ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ

α) Αποθέματα

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΜΙΤΕΛΗ		150.000
21.00 Κουβέρτες	150.000	
21.00.00.000 Αποθέματα απογραφής	150.000	
Κουβέρτες κανονικού μεγέθους τεμ. 1.000 X 150 ευρώ = 150.000		

β) Απαιτήσεις

30 ΠΕΛΑΤΕΣ		70.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού	70.000	
30.00.00.000 Αντωνίου Γεώργιος	70.000	

γ) Διαθέσιμο

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.740.000
38.00 Ταμείο	740.000	
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	740.000	
38.03 Καταθέσεις όψεως	1.000.000	
38.03.00.000 Λογ/σμός όψεως	1.000.000	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		<u>2.500.000</u>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

	Μερικά <u>ποσά</u>	Αναλυτική <u>στήλη</u>	Συγκεντρωτική <u>στήλη</u>
<u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			2.200.000
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		2.200.000	
40.06.00.000 Α. Ιωάννου	1.400.000		
40.06.00.001 Μ. Προκοπίου	480.000		
40.06.00.002 Δ. Κάρρας	320.000		
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ			9.100
41.02 Τακτικό αποθεματικό		9.100	
41.02.00.000 Τακτικό αποθεματικό επιχείρησης	9.100		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			200.900
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		200.900	
42.00.00.000 Υπόλοιπο κερδών εις νέο 2009	200.900		
<u>ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			20.000
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		20.000	
50.00.00.000 Γ. Αρναούτης	20.000		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			70.000
54.08 Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων		70.000	
54.08.00.000 Φόρος εισοδήματος	70.000		
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			<u>2.500.000</u>

Η «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Α.Ε.» που προήλθε από μετατροπή της «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Ε.Π.Ε.», ως καθολική διάδοχος, θα πρέπει να διενεργεί αποσβέσεις στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Ε.Π.Ε. που περιήλθαν

στην Α.Ε. μέχρι να αποσβεστούν όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Ε.Π.Ε. που περιήλθαν στην Α.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1121940/22.10.08).

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Α.Ε.» ΜΕ 09.01.10

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	Αξία κτίσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβευστη αξία
<u>ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u>			
16.10 Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης	60.000	20.000	40.000
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
12 Μηχανήματα	542.000	42.000	500.000
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	602.000	62.000	<u>540.000</u>
<u>ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ - ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ</u>			
α) Αποθέματα			
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			150.000
β) Απαιτήσεις			
30 Πελάτες			70.000
γ) Διαθέσιμο			
38.00 Ταμείο			740.000
38.03 Καταθέσεις Όψεως			1.000.000
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού και διαθεσίμου			<u>1.960.000</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			<u>2.500.000</u>
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
<u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>			
40.00 Καταβλημένο Μ.Κ. ανωνύμων κοινών μετοχών			2.200.000
41.02 Τακτικό αποθεματικό			9.100
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο			200.900
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων			<u>2.410.000</u>
<u>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>			
50 Προμηθευτές			20.000
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη			70.000
Σύνολο υποχρεώσεων			<u>90.000</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			<u>2.500.000</u>

Εγγραφές στα βιβλία της Α.Ε. για τις αγορές – πωλήσεις κ.λ.π. του χρονικού διαστήματος από 1.11.09 μέχρι 9.1.10 οι οποίες εμφανίστηκαν στα ισοζύγια ως εξής:

Με τα υπόλοιπα του γενικού ισοζυγίου της 31.12.09 στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της Α.Ε. και με ημερομηνία 9.1.10 έγιναν ακριβώς οι αντίθετες

εγγραφές από εκείνες που έγιναν για το κλείσιμο των βιβλίων της Ε.Π.Ε., μόνο που στην περίπτωση αυτή χρεοπιστώθηκε ο λογ/σμός 89.00 (αντί του λογ. 89.01). Δηλαδή, έγιναν οι εξής εγγραφές :

	<u>09.01.10</u>		
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			
20.01.00.019 Αγορές χρήσης με 19%		190.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00.00.000 Αντωνίου Γεώργιος		20.000	
30.00.00.001 Δαλής Αθανάσιος		9.850	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		95.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			
54.00.00.019 Φ.Π.Α. αγορών με 19%		36.100	
54.00.02.019 Φ.Π.Α. δαπανών με 19%		950	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ			
64.07.03.001 Γραφική ύλη υποκ. στο Φ.Π.Α.		5.000	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.00.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή Ε.Π.Ε)			356.900
Μεταφορά κινήσεων από 1.11.09 - 31.12.09 από Ε.Π.Ε.			

	<u>09.01.10</u>		
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.00.00.000 Υφαντουργία Α.Ε. (από μετατροπή Ε.Π.Ε)		356.900	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.00.04.019 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 19%			40.850
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			
50.00.00.000 Γ. Αρναούτης			41.050
50.00.00.001 Αναγνώστου Γεώργιος			60.000
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			
70.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%			50.000
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ			
71.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%			165.000
Μεταφορά κινήσεων από 1.11.09 - 31.12.09 από Ε.Π.Ε.			

	<u>09.01.10</u>		
<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			
20.01.00.019 Αγορές χρήσης με 19%		10.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		5.950	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			
54.00.00.019 Φ.Π.Α. αγορών με 19%		1.900	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.00.00.000 Υφαντουργία Ιωάννου Α.Ε. (από μετατροπή)			17.850
Για το κλείσιμο των βιβλίων λόγω μετατροπής			
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
89.00.00.000 Υφαντήρια Α.Ε.			
(από μετατροπή Ε.Π.Ε.)		17.850	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			
54.00.04.019 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 19%			2.850
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ			
71.00.00.019 Πωλήσεις χονδρικές με 19%			15.000

Μετά από τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές, όλα τα άλλα λογιστικά γεγονότα (π.χ. έξοδα α' εγκαταστάσεων, αγορές, πωλήσεις, εισπράξεις, πληρωμές κλπ.) έγιναν κανονικά στα αναλυτικά ημερολόγια της Α.Ε. Οι εισροές και οι εκροές (αγορές, πωλήσεις κλπ.) του χρονικού διαστήματος από 1.1.10 - 9.1.10, παρόλο που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και ύστερα μεταφέρθηκαν με συγκεντρωτικές εγγραφές στα βιβλία των Α.Ε., συμπεριλήφθησαν στην περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. για το μήνα Ιανουάριο που συμπληρώθηκε από την «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΙΩΑΝΝΟΥ Α.Ε.»

7.2 Μετασχηματισμός Ε.Π.Ε. Α. Αντωνίου σε Α.Ε. βάση του Ν.Δ.1297/1972

Η επιχείρηση «Α. Αντωνίου Ε.Π.Ε.» με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή υποκαμίσων και έδρα στη βιομηχανική περιοχή της Σίνδου, αφού εξέτασε τις προϋποθέσεις που θέτει το Ν.Δ.1297/1972, δηλαδή η Α.Ε. που θα συσταθεί να έχει κεφάλαιο 300.000 €, αποφάσισε να αλλάξει τη νομική της μορφή από Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. φορολογικών πλεονεκτημάτων κληρονομικής φύσεως. Η απόφαση για μετατροπή της Ε.Π.Ε. λήφθηκε μετά από ομόφωνη απόφαση των εταίρων της που έθεσαν και τους όρους του καταστατικού της νέας Α.Ε. και όρισαν τη σύσταση του πρώτου διοικητικού συμβουλίου. Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων μαζί με το καταστατικό υπεβλήθη στο Υπουργείο Εμπορίου για έγκριση.

Η ανωτέρω απόφαση των εταίρων μαζί με τη σχετική έγκριση από τη Νομαρχία δημοσιεύτηκαν βάση του άρθρου 7β Ν.2190/1920 και του άρθρου 8 παρ.1, 2 του Ν.3190/1955. (Δηλαδή καταχώρηση στο Μ.Α.Ε. και στο Φ.Ε.Κ. του καταστατικού της Α.Ε., αλλά και καταχώρηση στο πρωτοδικείο της απόφασης των εταίρων και της σχετικής έγκρισης από τη Νομαρχία για την Ε.Π.Ε.)

Με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων καθορίστηκε η ημερομηνία διενέργειας απογραφής, σύνταξης προσωρινού ισολογισμού και εκτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που χρησιμεύουν στην επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920.

Ο τελικός ισολογισμός συντάχθηκε όταν η εγκριτική απόφαση του Νομάρχη καταχωρήθηκε στο Μ.Α.Ε. και ολοκληρώθηκε η διαδικασία μετατροπής.

Βάση της απογραφής συντάχθηκε ο παρακάτω προσωρινός ισολογισμός με τον οποίο η επιτροπή του άρθρου 9 εκτίμησε την περιουσιακή κατάσταση της Ε.Π.Ε με ημερομηνία 31.05.2008.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ 31.05.2008 ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ Ε.Π.Ε.»

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	Αξία κλήσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβευστη αξία	Εκτίμηση επιτρ. αρ.9
<u>ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>				
10 Γήπεδα – Οικόπεδα	100.000		100.000	500.000
11 Κτίρια	600.000	400.000	200.000	900.000
12 Μηχανήματα	500.000	200.000	<u>300.000</u>	<u>400.000</u>
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	1.200.000	600.000	600.000	1.800.000
<u>ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ - ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ</u>				
20 Αποθέματα			100.000	100.000
30 Πελάτες			180.000	180.000
30.97-99 Προβλέψεις Επισφαλών Απαιτήσεων				(20.000)
38. Διαθέσιμα			<u>60.000</u>	<u>60.000</u>
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού			340.000	320.000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			940.000	2.120.000
 ΠΑΘΗΤΙΚΟ				
<u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>				
40. Εταιρικό κεφάλαιο			100.000	100.000
41.02 Τακτικό αποθεματικό			30.000	30.000
41.08 Αφορ. Απ. Ν.2601/98			170.000	170.000
42.00 Κέρδη εις νέο(1-31.5)			300.000	300.000
Υπεραξία Ν.Δ.1297/72			<u>0</u>	<u>1.180.000</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων			600.000	1.780.000
 <u>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>				
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>				
50 Προμηθευτές			<u>340.000</u>	<u>340.000</u>
Σύνολο υποχρεώσεων			340.000	340.000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			940.000	2.120.000

Την 31.7.2008 έγινε η καταχώρηση του καταστατικού της Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας Θεσσαλονίκης.

Την ημερομηνία αυτή η Ανώνυμη Εταιρία απέκτησε νομική προσωπικότητα ενώ η Ε.Π.Ε. δεν υφίσταται πλέον. Όλες οι πράξεις μετά την ημερομηνία του προσωρινού ισολογισμού (31/5/2008) και μέχρι τη 31.07.08 που η ανώνυμη εταιρία απέκτησε νομική προσωπικότητα γίνονταν για λογαριασμό της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε.

Πραγματοποιήθηκε απογραφή στις 31/7/2008 (ημερομηνία σύστασης της Α.Ε.) η οποία στη συνέχεια καταχωρήθηκε στο βιβλίο απογραφών της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε.

Ακολούθως συντάχθηκε ο τελικός ισολογισμός της Ε.Π.Ε. με ημερομηνία 31/7/2008 (ημερομηνία σύστασης Α.Ε.) και συγκεκριμένα για τη διαχειριστική χρήση 1/1/2008 - 31/7/2008. Ο ισολογισμός περιελάμβανε την περίοδο 1/1/2008 - 31/5/2008 αλλά και τις οικονομικές πράξεις της μεταβατικής περιόδου από 1/6/2008 έως 31/7/2008.

Όπως γίνεται αντιληπτό για την αποφυγή σύνταξης προσωρινού ισολογισμού, ήταν προτιμότερο να συμπίπτει η ημερομηνία του ισολογισμού με αυτήν του κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου, έτσι ώστε ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στις 31/12 να αποτελεί στην ουσία ισολογισμό, του οποίου τα στοιχεία θα εκτιμήσει η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20.

Έτσι, για τη χρήση από 1/1/2008 έως 31/7/2008 η ΕΠΕ προσδιόρισε αρχικά, τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής, ώστε να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος, υπολογίζοντας αποσβέσεις και της περιόδου από 1/6/2008 έως 31/7/2008. Οι συνολικές αποσβέσεις έως την 31/5/2008, δηλαδή μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του προσωρινού ισολογισμού δε εμφανίσθηκαν στον τελικό ισολογισμό της 31/7/2008 ενώ οι αποσβέσεις του μεταβατικού σταδίου της 1/6/2008 έως 31/7/2008 εμφανίσθηκαν στο τελικό ισολογισμό της 31/7/2008.

Μετά τον υπολογισμό αποτελεσμάτων της περιόδου 1/1/2008 έως 31/7/2008 για να συνταχθεί ο τελικός ισολογισμός της 31.7.2008, έπρεπε τα στοιχεία του Ενεργητικού και Παθητικού να προσαρμοσθούν στις αξίες της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 με τις παρακάτω λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της ΕΠΕ.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
11.99	Αποσβεσθέντα κτίρια	400.000,00	
12.99	Αποσβεσθέντα Μηχ/τα	200.000,00	
11.00	Κτίριο "Α"		400.000,00
12.00	Μηχανήματα		200.000,00
<i>(Αντιλογισμός διενεργηθειών αποσβέσεων έως 31.5.2008)</i>			

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
10.00	Γήπεδα Οικόπεδα	400.000,00	
11.00	Κτίριο "Α"	700.000,00	
12.00	Μηχανήματα	100.000,00	
41.96	Υπεραξία από μετατροπή Ν.Δ.1 297/72		1200.000,00
<i>(Υπεραξία παγίων στοιχείων βάσει της έκθεσης επιτροπής άρθρ.9 Ν. 2190/20.)</i>			

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
41.96	Υπεραξία από μετατροπή_Ν.Δ. 1297/72	20.000,00	
44.11	Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων		20.000,00
<i>(Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων επιτροπής άρθρου 9)</i>			

Οι κινήσεις του μεσοδιαστήματος από 01/06/08 μέχρι 31/07/2008 αναλύονται στο παρακάτω ισοζύγιο.

Ισοζύγιο 01/06/08 έως 31/07/08

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
24	Α' ύλες	500.000,00	
30	Πελάτες	300.000,00	
38	Διαθέσιμα	200.000,00	
50	Προμηθευτές		400.000,00
60	Αμοιβές Προσωπικού	200.000,00	
64	Διάφορα έξοδα	100.000,00	
71	Πωλήσεις προϊόντων		900.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ	1.300.000,00	11.300.000,00

Οι αποσβέσεις του μεσοδιαστήματος υπολογίστηκαν ως εξής :

Κτίριο $600.000 \times 0,05 \times 2/12 = 5.000 \text{ €}$

Μηχανήματα $500.000 \times 0,15 \times 2/12 = 12.500 \text{ €}$

Τα αποθέματα λήξης την 31/07/08 υπολογίστηκαν σε 110.000 €

Επίσης τα αποτελέσματα του μεσοδιαστήματος 01/06/08 ως 31/07/08 υπολογίστηκαν ως εξής :

Πωλήσεις	900.000 €
Μείον Κ.Π.	<u>490.000 €</u>
Μικτό Αποτέλ.	410.000 €
Μείον αμοιβές προσ.	200.000 €
Μείον Διάφορα έξοδα	100.000 €
Μείον Αποσβ. Παγίων	<u>17.500 €</u>
Κέρδη 1/6/08 - 31/7/08	92.500 €

Υπολογισμός Κόστους Πωληθέντων (Κ.Π.)

Αποθέματα έναρξης (100.000 €) + Αγορές Α' υλών (500.000 €) – Αποθέματα λήξης (110.000 €) = 490.000 €

Όσο αφορά την τύχη του αποτελέσματος του μεσοδιαστήματος της ημερομηνίας του ισολογισμού, στο οποίο η Επιτροπή του Άρθρου 9 του Ν. 2190/20 βασίστηκε για την εκτίμηση της παρουσίας της μετατρεπόμενης εταιρίας μέχρι την έγκριση της μετατροπής (Καταχώρηση ΜΑΕ σύσταση ΑΕ. Δηλαδή 1.6.2008 έως 31.7.2008), θα πρέπει αφού προκύπτει κέρδος, να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του καταστατικού και της φορολογικής νομοθεσίας και

να μεταφερθεί σε λογαριασμούς των εταίρων, εκτός εάν υπήρχαν ακάλυπτες ζημιές οπότε θα διατίθονταν για την απόσβεση των ζημιών. Εάν όμως το αποτέλεσμα στο διάστημα αυτό ήταν ζημιογόνο, τότε η ζημιά αυτή, έπρεπε να καλυφθεί από τους εταίρους της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε.

ΤΕΛΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ 31.07.2008 ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ Ε.Π.Ε.»

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	Αξία κλήσης	<u>Αποσβέσεις</u>	Αναπόσβευστη αξία
<u>ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>			
10 Γήπεδα – Οικόπεδα	500.000		500.000
11 Κτίρια	900.000	5.000	895.000
12 Μηχανήματα	<u>400.000</u>	<u>12.500</u>	<u>387.500</u>
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	1.800.000	17.500	1.782.500
<u>ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ - ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ</u>			
20 Αποθέματα			110.000
30 Πελάτες			480.000
30.97-99 Προβλέψεις Επισφαλών Απαιτήσεων			(20.000)
38. Διαθέσιμα			<u>260.000</u>
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού			830.000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			2.612.500
<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>			
<u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>			
40. Εταιρικό κεφάλαιο			100.000
41.02 Τακτικό αποθεματικό			30.000
41.08 Αφορ. Απ. Ν.2601/98			170.000
42.00 Κέρδη 1/1-31/5/08			300.000
42.00.01 Κέρδη 1/6-31/7/08			92.500
Υπεραξία Ν.Δ.1297/72			<u>1.180.000</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων			1.872.500
<u>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>			
50 Προμηθευτές			<u>740.000</u>
Σύνολο υποχρεώσεων			740.000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			2.612.500

Οι φορολογικές υποχρεώσεις της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε. ήταν η υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η οποία έπρεπε να υποβληθεί εντός 4,5 μηνών από την ημερομηνία καταχώρησης της εγκριτικής απόφασης στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, δηλ από 31/7/2008, καθώς και η υποβολή Εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. 130 ημέρες από την ημερομηνία καταχώρησης της εγκριτικής απόφασης.

Οι εγγραφές κλεισίματος στα βιβλία της Ε.Π.Ε. με 31/7/08 ήταν οι ακόλουθες :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Ισολογισμός κλεισίματος	2.650.000,00	
Οικόπεδο "Α"		500.000,00
Κτίριο "Α"		900.000,00
Μηχάνημα "Α"		400.000,00
Αποθέματα		110.000,00
Πελάτες		480.000,00
Διαθέσιμα		260.000,00
<i>(Κλείσιμο ενεργητικών στοιχείων Ε.Π.Ε.)</i>		

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβεσμένα Κτίρια	5.000,00	
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	12.500,00	
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	20.000,00	
Προμηθευτές	740.000,00	
Ισολογισμός κλεισίματος		775.000,00
<i>(Κλείσιμο παθητικών στοιχείων ΕΠΕ)</i>		

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Εταιρικό Κεφάλαιο	100.000,00	
Τακτικό Αποθεματικό	30.000,00	
Κέρδη 1.1 έως 31.5.2009	300.000,00	
Υπεραξία συγχων. Ν.Δ.1297/72	1.180.000,00	
Λογαριασμοί εταίρων		1.610.000,00
<i>(Εισφερόμενο κεφάλαιο της μετατρεπόμενης ΕΠΕ)</i>		

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη 1.6 -31. 7.2009	92.500,00	
Αφορ.Αποθεματικό	170.000,00	
Λογαριασμοί Εταίρων	1.610.000,00	
Ισολογισμός κλεισίματος		1.872.500,00
<i>(Εισφορά καθαρής θέσης μετατρεπόμενης ΕΠΕ και παράδοση μετοχών της συνιστώμενης ΑΕ στους εταίρους).</i>		

Η υπεραξία που προέκυψε από την μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. απαλλάσσεται (αναστέλλεται) της φορολογίας εισοδήματος μέχρι της διαλύσεως της νέας εταιρίας και με την προϋπόθεση ότι θα καταχωρηθεί σε ιδιαίτερους λογαριασμούς (τάξεως). Η υπεραξία μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί. Εάν κεφαλαιοποιηθεί θα εμφανίζεται στο λογαριασμό κεφαλαίου, διαφορετικά εάν δεν κεφαλαιοποιηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέρος αυτής, η μη κεφαλαιοποιηθείσα υπεραξία θα εμφανίζεται σε λογαριασμό ιδίων κεφαλαίων 41.96 «Υπεραξία από μετατροπή βάση διατάξεων Ν.Δ.1297/72». Σημειώνεται ότι το Ν.Δ.1297/72 δίνει τη δυνατότητα της μεταφοράς των αφορολόγητων αποθεματικών σε ιδιαίτερους λογαριασμούς της νέας εταιρίας, εκτός εάν κεφαλαιοποιήσει αυτά με την καταβολή του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επίσης, εάν υφίσταται ακάλυπτη αξία επενδύσεων του Ν.3299/04 ή Ν.2601/98 ή άλλου αναπτυξιακού νόμου η νέα εταιρία (ΑΕ) δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά. Ως εισφερόμενο κεφάλαιο μπορεί να θεωρηθεί η καθαρή θέση της μετατρεπόμενης ΕΠΕ (με εξαίρεση «τα μη κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά»). Για τα μη φορολογηθέντα αποθεματικά θα πρέπει να καταβληθεί ο φόρος εισοδήματος με τον ισχύοντα συντελεστή που ισχύει στη φορολογία εισοδήματος της οικείας χρήσης. Στη συγκεκριμένη περίπτωση μετασχηματισμού της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. κεφαλαιοποιήσαμε το υπάρχον εταιρικό κεφάλαιο 100.000 € της Ε.Π.Ε, την υπεραξία 1.180.000 € που υπολόγισε η επιτροπή του άρθρου 9, το Τακτικό Αποθεματικό 30.000 € που είχε κρατηθεί από την Ε.Π.Ε. και τα κέρδη από 1.1.2008 έως 31.5.2008 300.000 € Συνολικά κεφαλαιοποιήσαμε ποσό ύψους 1.610.000 € χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος. Έτσι, συμπληρώθηκε το απαιτούμενο κατώτατο όριο κεφαλαίου των 300.000 € που απαιτείται για την νέα εταιρία ΑΕ, βάση των προϋποθέσεων που έθετε το Ν.Δ.1297/1972. Στη περίπτωση που δεν καλυπτόταν το ποσό των 300.000 € θα έπρεπε να καταβληθούν μετρητά από τους παλαιούς εταίρους ή νέους τρίτους για τη κάλυψη του.

Οι εγγραφές ανοίγματος βιβλίων με 1/8/2008 της «Α. ΑΝΤΩΝΙΟΥ Α.Ε.» έχουν ως εξής :

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο "Α"	500.000,00	
Κτίριο "Α"	900.000,00	
Μηχάνημα "Α"	400.000,00	
Αποθέματα	110.000,00	
Πελάτες	480.000,00	
Διαθέσιμα	260.000,00	
Αποθεματικό Ν.2601/98		170.000,00
Κέρδη περιόδου .6 - 31 .7.2009		92.500,00
Προβλέψεις επισφ. απαιτήσεων		20.000,00
Προμηθευτές		740.000,00
Αποσβεσμένα Κτίρια		5.000,00
Αποσβεσμένα Μηχανήματα		12.500,00
Μέτοχοι λογαριασμοί καλύψεως κεφαλαίου		1.610.000,00
<i>(Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων της μετατρεπόμενης ΕΠΕ)</i>		

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Μέτοχοι- λογ. καλύψεως Μετ. Κεφαλαίου	1.610.000,00	
Καταβλημένο Μ.Κ.		1.610.000,00
<i>(Καταβλημένο Μ.Κ. από εισφορά ΕΠΕ)</i>		

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
04	Υπεραξία συγχώνευσης Ν.Δ.1 297/72 (λογαριασμός Τάξεως χρεωστικός)	1.180.000,00	
08	Υπεραξία συγχώνευσης Ν.Δ.1297/72 (λογαριασμός τάξεως πιστωτικός)		1.180.000,00
<i>(Υπεραξία από εκτίμηση περιουσίας "ΑΛΦΑ ΕΠΕ")</i>			

Μετά τις καταχωρήσεις της 1/8/2008, η Α.Ε. προέβει σε απογραφή που στην ουσία ήταν αυτή που ήταν καταχωρημένη στα βιβλία της ΕΠΕ την 31/7/2008. Ακολούθως συνέταξε στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών και τον ισολογισμό έναρξης της Α.Ε.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι και κατά το μεσοδιάστημα από τη σύσταση της νέας εταιρίας και μέχρι τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της, δηλαδή από 31/7/08 έως 6/8/08, η μετασχηματιζόμενη Ε.Π.Ε. χρησιμοποίησε τα στοιχεία της για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η νέα εταιρία (Α.Ε) και για διάστημα όχι μεγαλύτερο των 30 ημερών που επιτρέπει ο κώδικας και οι οποίες συναλλαγές καταχωρήθηκαν αναλυτικά στα βιβλία της με βάση τα εν λόγω παραστατικά των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων (Αποφ. Υπ. Οικ. 1055240/439/

0015/ΠΟΛ.1131/9.5.95). Οι λογιστικές πράξεις που αφορούν το διάστημα από 1/8/08 έως και 6/8/08 καταχωρήθηκαν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. (μετά το κλείσιμό τους στις 31/7/08) έτσι ώστε οι πράξεις αυτές να μεταφερθούν συγκεντρωτικά στη νέα Α.Ε.

Επειδή η «Α. Αντωνίου Α.Ε.» προήλθε από μετασχηματισμό της «Α. Αντωνίου Ε.Π.Ε.» με βάση το Ν.Δ.1297/1972 και προέκυψε υπεραξία μετασχηματισμού (για τα κτίρια 700.000 € και για τα μηχανήματα 100.000 €), η Α.Ε. έχει δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά το ποσό της υπεραξίας των 800.000 € κατά το ίδιο ποσοστό που είχαν γίνει οι αποσβέσεις από την Ε.Π.Ε.

Συγκεκριμένα είναι το αναπόσβεστο υπόλοιπο του κτιρίου συν το ποσοστό των 2/6 το οποίο αναφέρεται στην αναπόσβεστη αξία προς την αξία κτήσεως πολλαπλασιαζόμενης επί της υπεραξίας που υπολόγισε η επιτροπή του άρθρου 9 για το συγκεκριμένο κτίριο $[200.000 \text{ €} + (200.000 \text{ €} / 600.000 \text{ €} \times 700.000 \text{ €})] = 433.333 \text{ €}$ (φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις) ενώ 266.667 € είναι αποσβέσεις φορολογικά μη αναγνωρίσιμες. Σημειώνουμε ότι η Ε.Π.Ε. υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (άρθρο 20 του Κ.Β.Σ.) για την περίοδο από 1.1.2008 έως 6.8.2008.

Η Ανώνυμη Εταιρία μέσα στο μήνα Αύγουστο του 2008 κατέβαλε Φ.Σ.Κ. επί της διαφοράς του κεφαλαίου, εξαιρουμένων των κεφαλαιοποιημένων κερδών και αποθεματικών, δηλαδή $(1.180.000 \times 1 \%)$ και κατέβαλε συγκεκριμένα στη Ε.Τ.Ε. το ποσό των 11.800 €.

Τέλος αναφέρεται ότι τα εισφερόμενα ακίνητα (οικόπεδο και κτίριο της Ε.Π.Ε.) απαλλάχθηκαν από την καταβολή Φ.Μ.Α. όπως επίσης υπήρξε απαλλαγή για τα τέλη δημοσίευσης στο Μ.Α.Ε.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Νομοθετικό Διάταγμα 1297/1972 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων» (ΦΕΚ Α' 217/8.12.1972).

Άρθρον 1

Αι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής, εις ανώνυμον εταιρεία ή προς τον σκοπό ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας, ως και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής, εφ' όσον εν αιταίς δεν περιλαμβάνεται ανώνυμος εταιρεία, εις εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή προς τον σκοπόν ιδρύσεως εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, υπό την προϋπόθεσιν ότι, η συγχώνευσιν ή μετατροπή θα τελειωθή μέχρι και της (31ης Δεκεμβρίου 1975).

[Η ισχύς της παρούσας διάταξης παρατάθηκε και πάλι μέχρι και την 30η Δεκεμβρίου 2008 με το άρθρο 25 Ν.3427/2005,(ΦΕΚ Α' 312)]

Άρθρον 2

1. Η εκ της κατά το άρθρον 1 συγχωνεύσεως ή μετατροπής προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρο εισοδήματος.
2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο υπεραξία, διαπιστουμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζόμενη απαιτητως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της καθ' οιανδήποτε τρόπον διαλύσεώς της, εφαρμοζομένων αναλόγως εν προκειμένω δια μεν τας ανωνύμους εταιρείας των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955, δια δε τας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του αυτού νομοθετικού διατάγματος 3323/1955.
3. Προκειμένου υπολογισμού των εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων επί της αξίας των εισφερομένων, από την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην επιχείρησιν, παγίων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, λαμβάνεται ως βάση ή αναπόσβεστος αξία η οριστικώς αναγνωρισθείσα, βάσει των ισχυουσών διατάξεων εκάστου παγίου περιουσιακού στοιχείου, προσαυξημένη κατά την αναλογούσαν εις αυτήν υπεραξίαν, η οποία προέκυψε κατά την μετατροπήν ή συγχώνευσιν των επιχειρήσεων. Αι υπολογιζόμεναι αποσβέσεις επί της υπεραξίας της αναλογούσης εις αποσβεσθείσαν αξίαν των εισφερομένων από την μετατρεπομένην ή συγχωνευομένην επιχείρησιν παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν εκπίπτονται εκ των ακαθαρίστων εσόδων της εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως προελθούσης εταιρείας, προκειμένου υπολογισμού των καθαρών κερδών αυτής, βάσει των ισχυουσών διατάξεων.

[Η παρ. 3 προστέθηκε με την παρ 2 του άρθρου 19 του Ν. 849/1978 (ΦΕΚ Α' 232)]

Άρθρον 3

Η κατά το άρθρον 1 του παρόντος σύμβασις περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβασιν των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, πάσα σχετική πράξις ή συμφωνία αφορώσα την εισφοράν ή μεταβίβασιν στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ως και παντός εμπραγμάτου δικαιώματος, αι αποφάσεις των κατα νόμον οργάνων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων εταιρειών και πάσα άλλη συμφωνία ή πράξις απαιτουμένη δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν ή την σύστασιν της νέας εταιρείας, η δημοσίευσιν αυτών εν τω δελτίω ανωνύμων εταιρειών της εφημερίδος της κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, ή οιοσδήποτε τρίτου. Προκειμένου περί ακινήτων ανηκόντων και χρησιμοποιούμενων από την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην επιχείρησιν και εισφερομένων εις την συγχωνεύσουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν, η απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως χωρεί υπό την προϋπόθεσιν ότι τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν δια τας ανάγκας της συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μιαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Η ανωτέρω απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων περιλαμβάνει και την περίπτωσιν καθ' ην το εισφερόμενον εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εταιρεία ακίνητον, είχε εισφερθεί κατά χρήσιν εις την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην εταιρείαν και αποδεδειγμένως είχε χρησιμοποιηθεί δια τας ανάγκας αυτής επί μιαν πενταετίαν προ της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, υπό την προϋπόθεσιν ότι θα χρησιμοποιηθεί δια τας ανάγκας της συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μιαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Κατά τη διάρκειαν της πενταετίας επιτρέπεται όπως η συγχωνεύουσα ή συνιστωμένη εταιρεία, υπό την προϋπόθεσιν ότι δεν μεταβάλλεται το κύριον

αντικείμενων των εργασιών της: α. Εκμισθώνει τα ακίνητα β. Εκποιεί τα συνεπεία της συγχωνεύσεως ή μετατροπής αποκτώμενα ακίνητα, υπό την προϋπόθεσιν ότι το προϊόν της εκποίησησεως θα χρησιμοποιηθεί εντός προθεσμίας δύο ετών από της εκποίησησεως δια την απόκτησιν ακινήτων ή ετέρων καινούργιων παγίων περιουσιακών στοιχείων, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία θα εξυπηρετούν τας ανάγκας της επιχειρήσεως, ή δι' εξόφλησιν οφειλών εκ δανείων και πιστώσεων προς τραπεζικά ιδρύματα, φορολογικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιον, ως και ασφαλιστικών εισφορών προς Ασφαλιστικά Ιδρύματα και Ταμεία, υφισταμένων κατά την εκποίησησιν των ακινήτων.

[Τα τρία τελευταία εδάφια τίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ.4 του άρθρου 19 του Ν. 849/1978 (ΦΕΚ Α 232)]

2. Ειδικότερον επί συγχωνεύσεως φαρμακοβιομηχανιών συμφώνως προς τους όρους του παρόντος νόμου η σχετική μεταβίβασις των εν ισχύ ή υπό ανανέωσιν τελουσών αδειών κυκλοφορίας φαρμακευτικών προϊόντων των συγχωνευομένων επιχειρήσεων διενεργείται ατελώς δια ειδικής αποφάσεως του Υπουργού Κοινωνικών Υπηρεσιών εκδιδομένης εντός 30 ημερών από της υποβολής της σχετικής αιτήσεως. Αι λεπτομέρειαι ως και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δια τας εν λόγω μεταβιβάσεις καθορισθήσονται άπαξ δια προεδρικού διατάγματος εκδιδομένου προτάσει του αυτού Υπουργού και του Υπουργού του Συντονισμού. Δια τα ούτω μεταβιβαζόμενα φαρμακευτικά προϊόντα παύουν ισχύουσαι εφ' εξής αι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. β του Ν.Δ. 96/1973 και του άρθρου 2 του Ν.Δ. 308/1974 δια τρία έτη από τη δημοσίευσέως του παρόντος νόμου.

[Η παρ.2 προστέθηκε με την παρ.11 του άρθρου 19 του Ν.849/1978 (ΦΕΚ Α' 232)]

Άρθρον 4

Προϋπόθεσις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 3 είναι:

α) ότι η από τη συγχώνευση ή μετατροπή προερχόμενη εταιρία θα έχει κατά το χρόνο της συγχώνευσης ή σύστασής της, ολοσχερώς καταβεβλημένο κεφάλαιο όχι κατώτερο, αν μεν είναι ανώνυμη εταιρία των εκατό εκατομμυρίων (100.000.000) δραχμών, αν δε είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης, «εκατόν σαράντα έξι χιλιάδων επτακοσίων τριάντα πέντε (146.735) ευρώ.

[Η περ. α' που είχε αντικατασταθεί με την παρ.7 άρθρου 9 Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α 43), τίθεται όπως αντικαταστάθηκε και πάλι με την παρ.7 άρθ.11 Ν.2579/1998 (ΦΕΚ Α 31/17.2.1998)]

[Η φράση «πενήντα εκατομμυρίων (50.000.000) δραχμών» τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 άρθ.11 Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α' 242/19.10.2001. Ισχύς από 1.1.2002.]

β) ότι, στις περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικής εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρία ή εισφοράς κλάδου των επιχειρήσεων αυτών σε ανώνυμη εταιρία ή συγχώνευσης αυτών με ανώνυμη εταιρία, εκτός της περίπτωσης συγχώνευσης ανώνυμων εταιριών, οι μετοχές της ανώνυμης εταιρίας, που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του συνόλου τους για μια πενταετία από το χρόνο της συγχώνευσης ή μετατροπής.

[Η περ.β' που είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 9 παρ. 7 του Ν.1731/1987 (ΦΕΚ Α' 161), τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.11 άρθ.11 Ν.2579/1998 Α 31/17.2.1998]

γ) ότι εις τας περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως ή προσωπικής εταιρείας εις εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή συγχωνεύσεως τοιούτων μεθ' εταιρείας περιορισμένης ευθύνης τα εταιρικά μερίδια της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, τα αντιστοιχούντα εις την αξία του εισφερομένου κεφαλαίου, θα είναι μη μεταβιβάσιμα κατά ποσοστό 75% του συνόλου των επί μίαν πενταετία από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής.

δ) Οι κατά την περίπτωση β' του παρόντος άρθρου μετοχές του Οργανισμού Ανασυγκρότησης Επιχειρήσεων (Ο.Α.Ε.) σε εταιρείες, που έχουν υπαχθεί ή ανήκουν σ' αυτόν και περιήλθαν στην κυριότητά του, λόγω εισφοράς περιουσιακών στοιχείων προς τις εταιρείες αυτές ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, είναι ελευθέρως μεταβιβάστες.

3

[Η περ. δ' προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 2000/1991 (ΦΕΚ Α' 206)]

Άρθρον 5

1. Εις περίπτωσιν καθ' ην η συγχωνεύουσα ή η νέα εταιρεία ήθελε διαλυθεί καθ' οιονδήποτε τρόπον προ της παρόδου πενταετίας από της συγχωνεύσεως ή συστάσεως, αυτή υποχρεούται εις την καταβολήν παντός φόρου ή τέλους υπέρ του δημοσίου ή τρίτου, ούτινος η απαλλαγή ή η αναβολή καταβολής προβλέπεται υπό των διατάξεων των άρθρων 2 και 3. Εν τη περιπτώσει ταύτη:

α) ο μεν φόρος εισοδήματος επί της κατά το άρθρον 2 υπεραξίας υπολογίζεται προκειμένου περί ανωνύμου εταιρείας επί τη βάσει του συντελεστού του επιβαλλομένου επί των μη διανεμομένων κερδών των ανωνύμων εταιριών κατά το χρόνον της διαλύσεως της εταιρείας και προκειμένου περί εταιρείας περιορισμένης ευθύνης επί τη βάσει της διατάξεως της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ν.δ. 3323/1955,

β) οι λοιποί φόροι, τέλη χαρτοσήμου ή τέλη ή εισφορές υπέρ του δημοσίου ή τρίτου υπολογίζονται επί τη βάσει των συντελεστών των ισχυόντων κατά το χρόνο της συγχωνεύσεως ή συστάσεως της εταιρείας.

2. Οι κατά την προηγούμενη παράγραφον φόροι και τέλη καταβάλλονται, άνευ προσαυξήσεως λόγω εκπροθέσμου, δια δηλώσεως της υπόχρεου εταιρείας, υποβαλλομένης εις τον αρμόδιον οικονομικόν έφορον εντός προθεσμίας δύο μηνών από της διαλύσεώς της, κατά τα ειδικότερον δι' αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών οριζόμενα.

3. Ειδικώς προκειμένου περί της υπεραξίας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης αυτή θεωρείται εισόδημα των κατά τον χρόνο της διαλύσεως εταίρων και φορολογείται κατά τας διατάξεις του ν.δ. 3323/1955.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάλυσης της με το παρόν συνιστώμενης ή συγχωνεύουσας εταιρίας για το σκοπό περαιτέρω : α) συγχώνευσης ή απορρόφησης με άλλη επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του παρόντος ή του ν.2166/1993 ή του ν.2386/1996 (ΦΕΚ Α' 43) ή β) διάσπασης ανώνυμης εταιρίας βάσει του π.δ.498/1987 (ΦΕΚ Α' 236) ή γ) απόσχισης κλάδου κατά το άρθρο 7 του παρόντος για ίδρυση ανώνυμης εταιρίας, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τους νόμους αυτούς. [Η παρ.4, που είχε αντικατασταθεί με την παρ.12 άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ Α' 2), τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.7 άρθ.11 Ν.2579/1998, (ΦΕΚ Α' 31/17.2.1998)]

Άρθρον 6

1. Εν περιπτώσει μη τηρήσεως α) των εν άρθρω 4 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί ή διευκολύνσεις, β) των εν άρθρω 3 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί ή διευκολύνσεις αι αναλογούσαι εις την αξίαν του εκποιουμένου ακινήτου και καθ'ό μέρος το προϊόν της εκποιήσεως δεν διατίθεται κατά τα εν τη περιπτώσει (β) του τελευταίου εδαφίου του αυτού άρθρου.

2. Δια την βεβαίωσιν και την καταβολήν των οφειλομένων φόρων φόρων, τελών, εφαρμόζονται αναλόγως και διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.

Αι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται εν περιπτώσει μεταφοράς και παραγωγικής λειτουργίας των επί του εισφερθέντος ακινήτου μηχανημάτων και εξοπλισμού εν γένει εκ της Α' περιοχής εις έτερον τιαυτόν του Ν.Δ. 1078/1971 «περί λήψεως φορολογικών και άλλων τινών μέτρων προς ενίσχυσιν της περιφερειακής αναπτύξεως», ως ισχύει, προ της παρόδου της υπό του άρθρου 3 του παρόντος προβλεπομένης πενταετίας, της επιχειρήσεως δυναμένης εν τη περιπτώσει ταύτη να χρησιμοποιήσει το ακίνητον εκ του οποίου μεταφέρθησαν τα μηχανήματα και αι εγκαταστάσεις εν γένει δι' οιονδήποτε έτερον σκοπόν περιλαμβανομένης και της εκποιήσεως.

[Το εδάφιο δεύτερο της παρ. 2 προστέθηκε με το άρθρο 29 παρ. 1 του Ν. 231/1975]

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση μεταφοράς και παραγωγικής λειτουργίας των επί του εισφερθέντος ακινήτου μηχανημάτων και εξοπλισμού γενικά από την Α' Περιοχή του άρθρου 3 σε άλλη περιοχή του ν. 1262/1982 όπως ισχύει ή σε περιοχή από τις αναφερόμενες στις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 3 του παραπάνω νόμου πριν από την πάροδο της πενταετίας που προβλέπεται στο άρθρο 3 του παρόντος, η δε επιχείρηση έχει το δικαίωμα στην περίπτωση αυτή να χρησιμοποιήσει το

4

ακίνητο από το οποίο μεταφέρθησαν τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις γενικά για οποιοδήποτε άλλο σκοπό περιλαμβανομένης και της εκποιήσεως. Το δικαίωμα αυτό έχει η επιχείρηση κι όταν συνεχίσει τη λειτουργία της εκτός της Περιοχής Α' του άρθρου 3 του ν. 1262/1982 τουλάχιστο μέχρι συμπληρώσεως πενταετίας από το χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης ή της απόσχισης με νέες μηχανολογικές και λοιπές εγκαταστάσεις είτε ιδιόκτητες, είτε μισθωμένες βάσει κοινής μίσθωσης ή σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. [Το άρθρο 6, όπως είχε συμπληρωθεί με το άρθρο 29 του Ν. 231/1975 (ΦΕΚ Α' 277), τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 19 του Ν. 849/1978 (ΦΕΚ Α' 232). Η παρ. 3 προστέθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ Α' 2)]

Άρθρον 7

1. Οι αναφερόμενες στα άρθρα 2 και 3 φορολογικές απαλλαγές παρέχονται, με τις προϋποθέσεις των άρθρων 4 έως και 6, και σε περίπτωση εισφοράς, από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων βιομηχανικών κλάδων αυτής σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία, με την προϋπόθεση ότι το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο μετά την εισφορά, της εταιρείας που απορροφά τον κλάδο ή της νέας εταιρείας που συστήνεται, δεν είναι κατώτερο των εκατό εκατομμυρίων (100.000.000) δραχμών και το κεφάλαιο της εισφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης, αν emπίπτει στις διατάξεις του παρόντος, δεν είναι μικρότερο, μετά την εισφορά του κλάδου, του ελάχιστου ορίου κεφαλαίου που καθορίζει το άρθρο 4 το παρόντος.

[Το πρώτο εδάφιο της παρούσης παραγράφου τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 8

του άρθρου 9 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43)]

Η κατά το προηγούμενον εδάφιο έννοια του κλάδου δεν αίρεται, εάν δεν ήθελον εισφερθή ένα πάγια περιουσιακά στοιχεία τούτου, των οποίων η εκμετάλλευσις θα ήτο προφανώς ασύμφορος δια την απορροφώσαν ή την συνιστωμένην νέαν εταιρεία. Εάν η αξία των μη εισφερομένων παγίων περιουσιακών στοιχείων εξεπέστη εκ των καθαρών κερδών, βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1078/1971, ν.δ. 1313/1972, Ν.Δ. 331/1974 και του Ν. 289/1976, και εφ' όσον κατά τον χρόνον της εισφοράς του κλάδου δεν έχει συμπληρωθή πενταετία από τους έτους εντός του οποίου ηγοράσθησαν ή επεκτήθησαν, δεν επιτρέπεται προ της συμπληρώσεως της πενταετίας εκποίησης υπό της εισφερούσης τον κλάδον επιχειρήσεως, άλλως αι αντιστοιχούσαι αφορολόγητοι κρατήσεις υπόκεινται εις φορολογίαν κατά τον χρόνον της εκποιήσεως.»

[Η εντός «» παρ.1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 19 του Ν. 849/1978 (ΦΕΚ Α' 232)].

Εισφορά βιομηχανικού κλάδου αποτελεί και η εισφορά σε ανώνυμη εταιρία μιας ή περισσότερων εργοστασίων μονάδων, με την προϋπόθεση ότι αποτελεί τεχνοοικονομικό σύνολο που μπορεί να λειτουργήσει αυτοτελώς.

[Το παραπάνω εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 11 του Ν. 1591/1986, (ΦΕΚ Α' 50)]

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς από οιασδήποτε μορφής λειτουργούσα επιχείρηση, τμήματος ή κλάδου αυτής σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη ανώνυμη εταιρία.

[Η παρ. 2 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ Α' 2)]

3. Αι διατάξεις των άρθρων 2 και 3 εφαρμόζονται και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής γεωργικών Συνεταιρικών Οργανώσεων παντός βαθμού, των επιχειρήσεων αυτών, των κοινοπραξιών των Ν. 479/1943 και Ν.Δ. 3874/1958 και των πάσης φύσεως εταιριών εις τας οποίας μετέχουν μόνον Γεωργικά Συνεταιριστικά Οργανώσεις ή και η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος, ως και επί διαλύσεως αυτών είτε επί σκοπού εγγραφής των μελών των εις ετέραν ομοίαν οργάνωσιν εις ην μεταβιβάζονται τα περιουσιακά στοιχεία της διαλυθείσης οργανώσεως ή επιχειρήσεως, είτε λόγω, περιελεύσεως απάντων των μερίδων των κοινοπρακτούντων εις μίαν εξ αυτών.

[Η παρ. 3 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 29 παρ. 3 του Ν. 231/1975.]

Άρθρον 8

5

Η αποτίμησις της αξίας των εισφερομένων εις είδος, κατά τας διατάξεις του παρόντος, περιουσιακών στοιχείων εις ανώνυμον εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ενεργείται υπό της επιτροπής του άρθρου 9 του ν. 2190/1920, ως ούτος εκωδικοποιήθη δια του β. διατάγματος 174/1963.

Άρθρον 9

1. Αι διατάξεις των άρθρων 2 και 3 εφαρμόζονται αναλόγως και εις την περίπτωσιν συγχωνεύσεως βιομηχανικών ή βιοτεχνικών επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής, πλην ανωνύμου εταιρείας, προς τον σκοπόν δημιουργίας βιομηχανικής ή βιοτεχνικής προσοπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, υπό την προϋπόθεσιν ότι το εταιρικών κεφάλαιον της συγχωνευούσης, μετά τη συγχώνευσιν, ή της συνιστωμένης νέας εταιρείας δεν θα είναι κατώτερο των 5.870 ευρώ και υπό τον όρο της τηρήσεως υπό της νέας εταιρείας, καθ' όλη την διάρκειαν αυτής, βιβλίων δευτέρας κατηγορίας του κώδικος φορολογικών στοιχείων.

[Η φράση "δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμών» τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με τη φράση "πέντε χιλιάδες οκτακόσια εβδομήντα (5.870) ευρώ» με την παρ.1 άρθ.11 Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α' 242/19.10.2001. Ισχύς από 1.1.2002.]

2. Η προκύπτουσα υπεραξία επί περιπτώσεων συγχωνεύσεως βιομηχανικών ή βιοτεχνικών επιχειρήσεων, περί ων η προηγούμενη παράγραφος, διαπιστουμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων, δεν υπόκεινται κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως εις φόρον εισοδήματος, αλλά εμφανιζόμενη διακεκριμένως εις τα βιβλία της συγχωνεύσεως ή της συνιστωμένης εταιρείας μέχρι του χρόνου της διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις την εταιρεία ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της διαλύσεως αυτής, εφαρμοζομένων αναλόγως εν προκειμένω των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ν.δ. 3323/1955.

3. Αι διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 εφαρμόζονται αναλόγως και εν προκειμένω.

Άρθρον 10

1. Επί μετατροπής ή συγχωνεύσεως κατά τας διατάξεις του παρόντος τα υπέρ των μετατρεπομένων ή συγχωνευόμενων επιχειρήσεων ενεργητήματα του ν.δ. 4002/1959 «περί λήψεως φορολογικών και άλλων τινών μέτρων προς ενίσχυσιν των παραγωγικών

επενδύσεων» και του α.ν. 147/1967 «περί συμπληρώσεως της περί κινήτρων δια βιομηχανικές επενδύσεις κειμένης νομοθεσίας», ως ούτοι τροποποιηθέντες ισχύουν, ως και του ν.δ. 1078/1971 «περί λήψεων φορολογικών και άλλων τινών μέτρων ενίσχυσιν της περιφερειακής αναπτύξεως», ισχύουν και δια την νέαν επιχείρησιν, υπό τας προϋποθέσεις και περιορισμούς των ως άνω νομοθετημάτων και καθ' ο μέτρο δεν εγένετο χρήσις αυτών προ της μετατροπής ή συγχωνεύσεως.

2. Οι αφορολόγητες κρατήσεις αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματίσει οι μετατρεπόμενες ή συγχωνεύόμενες επιχειρήσεις, εφόσον μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεματικών στις προκύπτουσες από τη μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεις, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μετατροπής ή συγχώνευσης.

[Η παρ.2 αντικαταστάθηκε αφότου ίσχυσε με την παρ.18 άρθ.41 Ν.2648/1998, (ΦΕΚ Α' 238/22.10.1998)]

Άρθρον 11

1. Δεν θίγονται δια του παρόντος αι διατάξεις:

α) του άρθρου 51 παράγραφοι 1, 2, 3, 5, και 7 και του άρθρου 53 του ν. 3190/1955 «περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης» ως ισχύουν και β) των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 4 του ν.δ. 4237/1962 «περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών και άλλων τινών διατάξεων.»

2. Από της ενάρξεως ισχύος του παρόντος καταργούνται αι διατάξεις:

α) των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 του ν.δ. 4256/1962 «περί ιδρύσεως και επεκτάσεως βιομηχανιών και βιοτεχνιών και άλλων τινών διατάξεων.»

6

β) του άρθρου 12 του ν.δ. 3765/1957 «περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων του ν.δ. 3323/1955 περί φορολογίας εισοδήματος», πλην των παραγράφων 5 και 6, αίτινες εξακολουθούν ισχύουσαι δια τας γενομένας μετατροπές ή συγχωνεύσεις επιχειρήσεων βάσει του άρθρου 12 του ν.δ. 3765/1957 και του άρθρου 4 του ν.δ. 4002/1959.

Άρθρον 12

Αι διατάξεις του παρόντος νόμου δεν εφαρμόζονται επί επιχειρήσεων ων το αντικείμενο των εργασιών είναι κατά κύριον λόγον η κατασκευή ή εκμετάλλευσις πάσης φύσεως ακινήτων, πλην των ξενοδοχειακών τοιούτων.

Αντίθετα, οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται στη συγχώνευση ανωνύμων εταιριών με απορρόφηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 και επόμενα του Κ.Ν. 2190/1920, όταν το αντικείμενο των εργασιών της απορροφώσας είναι κατά κύριο λόγο η κατασκευή ή εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων και με την προϋπόθεση ότι το αντικείμενο εργασιών της απορροφουμένης δεν εμπίπτει σε κάποιο από αυτά τα αντικείμενα.

[Το β εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 4 Ν.3220/2004, (ΦΕΚ Α' 15/28.1.2004)]

Άρθρον 13

Η ισχύς του παρόντος άρχεται από της δημοσιεύσεώς του δια της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως. __

Νόμος 2166/1993 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 137/24.8.1993)

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

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.

1

[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 εταιρείας.

5. Το κεφάλαιο της νέας εταιρείας 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 εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων 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 λογισμικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων ενεργείται από Ορκωτό ελεγκτή «ή από την κατά το άρθρο 9 του κωδ. 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

2

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 συσταζόμενη) 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.

Άρθρο 6

Λοιπά αναπτυξιακά κίνητρα

1. Ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών, που επιβάλλεται στα έσοδα των τραπεζών που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης β' του άρθρου 7 του ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α' 204) μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ισχύς της παραγράφου αυτής αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 1994 και καταλαμβάνει περιπτώσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από την ημερομηνία αυτή.

[Η παρ. 1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 14 του Ν. 2187/1994 (ΦΕΚ Α' 16)]

2. Το Ελληνικό Δημόσιο δύναται να αναλάβει την καταβολή των τόκων που προκύπτουν από την παροχή ανακυκλούμενης εξαγωγικής πίστωσης από Ελληνικά Πιστωτικά Ιδρύματα προς την Αλβανική Κεντρική Τράπεζα, για την εξόφληση των εξαγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών από ελληνικές επιχειρήσεις. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ανάλογη ρύθμιση μπορεί να ισχύσει και για παρόμοιες περιπτώσεις άλλων χωρών. Η ισχύς της παραγράφου αυτής αρχίζει από 24.12.1992.

3. Στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν.1892/1990 (ΦΕΚ Α' 101) προστίθεται περίπτωση ε, η οποία έχει ως εξής: ε. Ειδικά για ανεγειρόμενα βιομηχανοστάσια και κτίρια, των οποίων οι εργασίες ανέγερσης διαρκούν πέραν της μίας διαχειριστικής περιόδου, παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητης έκπτωσης από τα κέρδη της κάθε

3

διαχειριστικής χρήσης για τις δαπάνες ανέγερσης που πραγματοποιούνται κάθε χρόνο με την προϋπόθεση ότι, η επένδυση θα ολοκληρωθεί εντός πενταετίας από το χρόνο έναρξης αυτής.

4. Στο άρθρο 14 του ν. 1892/1990 προστίθεται παράγραφος 4, η οποία έχει ως εξής: 4. Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης του ανεγειρόμενου βιομηχανοστασίου ή κτιρίου εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 13, η επιχείρηση υποχρεούται στην υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας λόγω σχηματισμού της αφορολόγητης έκπτωσης.

Οι πιο πάνω δηλώσεις θεωρούνται εκπρόθεσμες και οι υπόχρεοι, που υποβάλλουν αυτές ή δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν ανακριβείς, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955. Το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου, που οφείλεται με βάση τη δήλωση της παραγράφου αυτής, καταβάλλεται σε πέντε ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών.

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος άρθρου έχουν εφαρμογή για βιομηχανοστάσια και κτίρια, των οποίων η ανέγερση άρχισε μέσα στη διαχειριστική χρήση 1992 (οικονομικό έτος 1993) και μετά.

6. Η προβλεπόμενη από την παράγραφο 4 του άρθρου Ένατου του ν.1955/1991 (ΦΕΚ Α' 112) απόσβεση και στους κατασκευής του έργου, εξόδων εγκατάστασης και συναλλαγματικών διαφορών, μπορεί να αρχίσει από το έτος έναρξης κατασκευής του έργου.

7. Το άρθρο 18 του ν. 2020/1992 τροποποιείται ως εξής:

«Άρθρο 18

Η εξουσιοδότηση, που δίνεται με το άρθρο 1 παρ. 2 του α.ν. 747/1945 και του α.ν. 89/1967 στον Υπουργό Οικονομικών προς παροχή εγγυήσεως του ελληνικού Δημοσίου, εκτείνεται και στην παροχή της εγγυήσεως αυτής και υπέρ ημεδαπών τραπεζών ή αλλοδαπών τραπεζικών εταιριών, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, για τις χορηγούμενες από αυτές πιστώσεις προς οιονδήποτε, στα πλαίσια των διευκολύνσεων, που παρέχει η Ελλάδα σε άλλες χώρες εκτός των Ευρωπαϊκών Οικονομικών Κοινοτήτων, είτε αυτές αφορούν εξαγωγές ελληνικών προϊόντων ή υπηρεσιών, είτε ρύθμιση διατραπεζικών συναλλαγών».

«Η εξουσιοδότηση του πρώτου εδαφίου του παρόντος στον Υπουργό Οικονομικών εκτείνεται και για την παροχή εγγυήσεως προς τα Ελληνικά Πιστωτικά Ιδρύματα για συναφθέντα ή συνηφθησόμενα δάνεια προς την Παλαιστινιακή Εθνική Αρχή, που συνεστήθη από το Παλαιστινιακό Κεντρικό Συμβούλιο στη Σύνοδό του από 10- 12/ 10/ 1993 στην Τύνιδα».

[Το εντός «» νέο εδάφιο της παρ. 7 του παρόντος άρθρου τίθεται όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 2187/1994 (ΦΕΚ Α' 16)].

8. Εγγυήσεις του Ελληνικού Δημοσίου, που χορηγήθηκαν κατά τα έτη 1987 και 1988 με υπογραφή του Υφυπουργού Οικονομικών και αφορούν ποσά άνω των 100 εκατομμυρίων δραχμών θεωρούνται εξαρχής ως εγκύρως χορηγηθείσες και δεσμεύουν κατά τας περι αυτών ισχύουσας διατάξεις το Ελληνικό Δημόσιο.

Άρθρα 7

[...]

Άρθρο 8

Λοιπά κίνητρα

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 43/1975 περί ίδρύσεως εθνικής βιομηχανίας αεροπορικού υλικού προστίθεται εδάφιο δεύτερο ως εξής:

«Σκοπός επίσης της Εταιρίας είναι οι κατασκευές και η παροχή υπηρεσιών στον τομέα ηλεκτρονικών (τηλεπικοινωνίες - πληροφορική - συστήματα ελέγχου πυρός - αναμεταδότες τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών προγραμμάτων), σε παντός είδους κινητήρες (στρατιωτικούς και πολιτικούς), καθώς και στα παρελκόμενα αυτών, σε συστήματα ήπιων μορφών ενέργειας και σε οπτικά συστήματα παντός τύπου (εγκατεστημένα επί ιπτάμενων μέσων, εδάφους, πλοίων και παντός τύπου χερσαίων οχημάτων), και η παροχή επαγγελματικής εκπαίδευσης και κατάρτισης πάνω στα αντικείμενα δραστηριότητας της Εταιρίας. Με απόφαση του

4

Υπουργού Οικονομικών, δημοσιευόμενη στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, είναι δυνατόν να επεκτείνεται ο σκοπός της Εταιρίας και σε άλλες συναφείς δραστηριότητες».

2. Οι ρυθμίσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 25 του ν.1914/1990 (ΦΕΚ 178 Α') δεν εφαρμόζονται υποχρεωτικώς, αλλά μόνο δυναμικώς, κατόπιν σχετικής ειδικής αποφάσεως της Δ.Ε.Α.

3. Η παράγραφος 1β. εδάφιο πέμπτο του άρθρου 6 του ν. 2000/1991 τροποποιείται ως εξής:

«Για την εφαρμογή της διαδικασίας αυτής πρέπει πριν την υποβολή των δεσμευτικών προσφορών να έχει υποβληθεί αποτίμηση της επιχείρησης ή εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων αυτής από ανεξάρτητο χρηματοοικονομικό σύμβουλο, διάφορο του μεσολαβούντος στην πώληση».

4. Στο τέλος του άρθρου 5 του ν. 2000/1991 όπως συμπληρώθηκε από το άρθρο 70 παράγραφος 1 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α) προστίθεται νέα παράγραφος 4, η οποία έχει ως εξής:

«4. Οι προσλαμβανόμενοι, κατά τις προηγούμενες παραγράφους ή κατά άλλο τρόπο κάθε ειδικότητας, οίκοι συμβούλων ή ανάδοχοι εκδόσεως, έχουν κατά την εκτέλεση των βάσει της συμβάσεως τους με το Δημόσιο καθηκόντων, δικαίωμα άμεσης προσβάσεως χρήσεως και λήψεως αντιγράφων όλων των αναγκαίων οικονομικών, λογιστικών, νομικών και λοιπών στοιχείων της επιχειρήσεως και έχουν εν γένει δικαιώματα ελέγχου αντίστοιχα προς εκείνα των Ορκωτών Ελεγκτών, εφαρμοζομένων των κυρώσεων των προβλεπομένων στην παράγραφο 12 του άρθρου 38 του ν. 2065/1992, όπως ισχύει».

5. Η παράγραφος 2 του άρθρου 28 του ν. 2075/1992 (ΦΕΚ 129 Α) αντικαθίσταται ως εξής :

«2. Η Ε.Ε.Τ. εκδίδει μέχρι τέλους Αυγούστου 1993 άδεια αποκλειστικής παροχής υπηρεσιών σταθερής (φωνητικής) τηλεφωνίας στον Ο.Τ.Ε. Στην άδεια ορίζονται και οι άλλες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, που παρέχονται από τον Ο.Τ.Ε. επί αποκλειστικής ή μη βάσεως, καθώς και οι όροι ασκήσεως των εκ της άδειας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων σύμφωνα με τη νομοθεσία των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Μέχρι την έκδοση της ως άνω άδειας, Ο.Τ.Ε. εξακολουθεί να παρέχει όλες τις από αυτόν διατιθέμενες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες και να χρησιμοποιεί τις συχνότητες του ραδιοφάσματος στις οποίες εκπέμπει.

Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις του παρόντος νόμου και αποκλειστικά μέχρι την ημερομηνία συστάσεως της Ε.Ε.Τ. και συγκροτήσεως αυτής σε σώμα, οι Υπουργοί Εθνικής Οικονομίας και Μεταφορών και Επικοινωνιών με κοινή απόφασή τους εκδίδουν την ως άνω άδεια του Ο.Τ.Ε. με τους ίδιους κατά το παρόν άρθρο όρους, εφόσον παρίσταται ανάγκη άμεσης εκδόσεως της άδειας του Ο.Τ.Ε.

6. Στον όγδοο στίχο της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 2075/1992 η πρόταση «αποκλειστικά σε ιδιωτικούς φορείς» γίνεται «σε φορείς.....» απαλειφομένων των λέξεων αποκλειστικά και ιδιωτικούς.

7. Το άρθρο 7 του ν. 87/1975 (ΦΕΚ 152 Α) καταργείται.

8. α. Η περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

«Πώληση στοιχείων ενεργητικού ή και παθητικού, μεμονωμένων ή λειτουργικών συνόλων.

β. Στην περίπτωση ε της ίδιας παραγράφου του άρθρου 5 διαγράφονται οι λέξεις «σε ιδιώτες» από τον πρώτο στίχο και οι λέξεις «περιουσιακών» και «του φορέα» από το δεύτερο στίχο.

γ. Η περίπτωση ζ της ίδιας παραγράφου του άρθρου 5 του ν. 2000/91 καταργείται.

δ. Από τον πρώτο στίχο της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν.2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α) απαλείφονται οι λέξεις «σε ιδιώτες» και «της επιχείρησης».

ε. Η περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α) καταργείται.

στ. Στον πρώτο στίχο της περίπτωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 6 Α) μεταξύ των λέξεων του συνόλου και των μετοχών προστίθενται οι λέξεις «η μέρους» ενώ απαλείφονται οι λέξεις «σε ιδιώτες» και η φράση «ή του πακέτου της πλειοψηφίας των μετοχών».

ζ. Από τον πρώτο στίχο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α') απαλείφονται οι λέξεις «σε ιδιώτες».

9. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 5 του ν. 2000/1991, όπως αυτή προσετέθη με το άρθρο 70 του ν. 2065/1992, προστίθεται στο τέλος της δεύτερης προτάσεως η ακόλουθη φράση: «Περιλαμβανομένων των συμβούλων και αναδόχων εκδόσεως μετοχών».

10. Στην παράγραφο 12 του άρθρου 38 του ν. 2000/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), στο πρώτο εδάφιο οι λέξεις γενικούς διευθυντές ή διευθυντές αντικαθίστανται με τις λέξεις «γενικούς διευθυντές και στο προσωπικό κάθε βαθμίδας και κάθε ειδικότητας».

11. Οι επιχειρήσεις, οι οποίες εγκαθιστούν γραφεία στην Ελλάδα βάσει των α.ν. 89/1967, α ν. 378/1968 και του ν. 1.4.1978, απαλλάσσονται από την υποχρέωση ασφάλισης του αλλοδαπού προσωπικού τους στο Ι.Κ.Α., Ν.Α.Τ., Τ.Α.Ν.Π.Υ. ή σε άλλο δημόσιο ασφαλιστικό φορέα, ή Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης στην Ελλάδα, για όλο το διάστημα που ισχύει η άδεια εργασίας και παραμονής τούτου, με την εξαίρεση του αλλοδαπού προσωπικού, που προέρχεται από χώρες της Ε.Ο.Κ. καθώς και από χώρες από τις οποίες αναγνωρίζεται ο εν Ελλάδι χρόνος ασφάλισης βάσει διμερών συμβάσεων κοινωνικής ασφάλισης μεταξύ των χωρών αυτών και της Ελλάδας. Η παραπάνω απαλλαγή ισχύει και για τις εταιρίες που έχουν ήδη εγκατασταθεί και λειτουργούν στην Ελλάδα με το καθεστώς των ανωτέρω νόμων.

12. Η παράγραφος 1 του άρθρου 1 του ν. 1775/1988 τροποποιείται ως εξής:

«1. Οι εταιρείες παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου είναι ανώνυμες εταιρείες που έχουν σκοπό την προώθηση και υλοποίηση κυρίως επενδύσεων υψηλής τεχνολογίας και καινοτομίας και σε ποσοστό τουλάχιστον πενήντα ένα τοις εκατό (51 %) του χαρτοφυλακίου τους.

Οι εταιρείες παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου μπορούν ιδίως:

α. να ιδρύουν νέες επιχειρήσεις,

β. να συμμετέχουν στην αύξηση του κεφαλαίου υφιστάμενων εταιρειών,

γ. να παρέχουν εγγυήσεις για τη χορήγηση δανείων στις ανωτέρω επιχειρήσεις,

δ. να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στις παραπάνω επιχειρήσεις για την έρευνα της αγοράς, την ανάλυση επενδυτικών προγραμμάτων, την οργάνωση τους και γενικά κάθε άλλη υπηρεσία πρόσφορη για την πραγματοποίηση των σκοπών τους».

13. Στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 1775/1988 προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο:

«Για τον υπολογισμό του ύψους της επένδυσης υψηλής τεχνολογίας και καινοτομίας, εκτός από τις δαπάνες για την απόκτηση υλικών παγίων περιουσιακών στοιχείων λαμβάνονται υπόψη και οι δαπάνες για την κάλυψη προληπτικών δαπανών έρευνας αγοράς, εκπαίδευσης προσωπικού, απόκτησης τεχνογνωσίας και εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως».

14. Στο τέλος της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 1775/1988 προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο:

«Η ανωτέρω απόφαση μπορεί να εκδοθεί και μετά την υλοποίηση της επένδυσης εφόσον η σχετική αίτηση έχει υποβληθεί πριν από την έναρξή της».

15. Η παράγραφος 1 του άρθρου 5 του ν. 1775/1988 τροποποιείται ως εξής:

«1. Τα κέρδη που πραγματοποιούν οι εταιρείες παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου από την πώληση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν, απαλλάσσονται από το σχετικό φόρο εισοδήματος και εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή την προώθηση και υλοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το δεκαπέντε τοις εκατό (15 %) της συνολικής επένδυσης.

16. Η παράγραφος 3 του άρθρου 5 του ν. 1775/1988 τροποποιείται ως εξής:

«3. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που συμμετέχει από κοινού με την εταιρεία παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου στην πραγματοποίηση επενδύσεων υψηλής τεχνολογίας και καινοτομίας από επιχειρήσεις σύμφωνα με το εδάφιο δεύτερο, περίπτωση α' της παραγράφου 1, του άρθρου 1 έχει δικαίωμα να εκπέσει από τα εισοδήματα του τα πενήντα στα εκατό της συμμετοχής του. Η έκπτωση αυτή δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει κάθε έτος τα είκοσι πέντε τοις εκατό (25 %) της συμμετοχής και τα πενήντα τοις εκατό (50 %) των ετήσιων συνολικών εισοδημάτων.

17. Στη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2008/1992 συμπεριλαμβάνονται και οι Ανώνυμες Γεωργικές Εταιρίες λαϊκής βάσης που έχουν κάθετη οργάνωση της παραγωγής και που το μετοχικό τους κεφάλαιο είναι σε ονομαστικές μετοχές και ο κάθε μέτοχος δεν δικαιούται να αποκτήσει μετοχές πάνω από το ένα τοις εκατό (1%) του μετοχικού κεφαλαίου. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2008/1992.

18. Επιτρέπεται στο Τ.Ε.Ε. η διαχείριση κοινοτικών προγραμμάτων ή με τη συμμετοχή με άλλα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ιδρύματα, διαχείριση κοινοτικών προγραμμάτων. Η

διαχείριση αυτή υπάγεται στην εποπτεία και τον έλεγχο του Υπουργείου Οικονομικών κατά τα οριζόμενα με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και των αρμόδιων κοινοτικών οργάνων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ

Άρθρα 9-14

[...]

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΚΑΙ ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ
ΧΡΕΟΣ ΚΑΙ ΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ
ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Άρθρα 15-17

[...]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Άρθρο 18-21

[...]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΧΡΕΩΝ - ΕΣΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Άρθρα 22-24

[...]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΔΗΜΟΣΙΑ ΚΤΗΜΑΤΑ - ΚΛΗΡΟΔΟΤΗΜΑΤΑ

Άρθρο 25

Δημόσια κτήματα - Ανταλλάξιμα κτήματα -
Κληροδοτήματα

[...]

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρα 26-34

[...]

Άρθρο 35

Έναρξη ισχύος

1. Η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 19 αρχίζει από 1.1.1992 των δε παραγράφων 1 έως 10 του άρθρου 22 αρχίζει από την 1ην Αυγούστου 1993.
2. Η ισχύς των λοιπών διατάξεων του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές.

Βιβλιογραφία

- Αναγνώστου Χρ.Ε. (2008) ‘ Πρακτικός Οδηγός Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων με τις Διατάξεις των Άρθρων 1-5 Του Νόμου 2166/1993’ ,Β Έκδοση , Εκδόσεις PROSVASIS Αθήνα, Ελλάδα.
- Ανδρέας Μ.Ρεβάνογλου – Ιωαν.Δ.Γεωργόπουλος (2006) Λογιστική Εταιρειών, Εκδόσεις INTERBBOOKS Αθήνα, Ελλάδα
- A.A.Groppelli-Ehsan Nikbakht (2001) “ Χρηματοοικονομική” Εκδόσεις ΚΛΕΔΑΡΙΘΜΟΣ .
- Αυγητίδης, Δ. (2000) “Εξαγορά Πλειοψηφικού Πακέτου Ανώνυμης Εταιρίας στο Χρηματιστήριο και Προστασία της Μειοψηφίας”, 10^ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 3-5 Νοεμβρίου 2000, Ηράκλειο, Ελλάδα.
- Βελέντζας Ε.Ιωάννης (1993) “Επίτομο Εμπορικό Δίκαιο” Εκδοση4η Εκδόσεις Θεσσαλονίκη 1993.Ελλάδα.
- Βούτσης, Κ. (2005) “Οικονομικός Ανταγωνισμός και Δίκαιον”, *Τιμητικός τόμος για τον καθηγητή κ. Σ. Σαραντίδη*, Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, pp. 169-202.
- Γεωργακόπουλος, Λ. (1991) “Δίκαιο των Εταιριών”, Τόμος 4^{ος} , Αθήνα, Ελλάδα.
- Γεωργακόπουλος, Λ. (1996) “Εγχειρίδιο Εμπορικού Δικαίου”, Τόμος 1^{ος} : Οι Έμποροι, Τεύχος 2^ο : Εταιρείες και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις, 2^η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.
- Δούκας Γ.Πέτρος “Οικονομικές Θεωρίες Αρχές Διοίκησης & Αρχαία Ελληνική Σκέψη ‘, Έ Έκδοση , Εκδόσεις Εκδοτικός Οίκος Α.Α. Λιβάνη ,Αθήνα Ελλάδα.
- Δρυλλεράκης, Ι. (1998) “Οι Προβλεπόμενες Κυρώσεις σε Περιπτώσεις Παραβάσεων των περί Συγκεντρώσεων Διατάξεων του ν. 703/1977”, δημοσ. σε “Ο Έλεγχος Συγκεντρώσεων Επιχειρήσεων στο Δίκαιο του Ελεύθερου Ανταγωνισμού”, Αθήνα, Ελλάδα.
- Δρυλλεράκης, Ι. (2001) “Ο Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών κατά την Εξαγορά κλπ.”, *Δελτίον Φορολογικής Νομοθεσίας*, pp. 7-15.
- Ευθυμιάδης Π. Βασίλειος (2010) “Η Περίπτωση της Συγχώνευσης Επιχειρήσεων”,Φορολογική Επιθεώρηση Τεύχος 729 σελ. 607,ΠΟΕ-ΔΥΟ,Αθήνα Ελλάδα.
- Ζιγκερίδης Δημήτριος –Καμπάνης Βασίλειος–ΜέγαςΑντωνιος–Παπαδόπουλος Νικόλαος (2010) “Φορολογική Πυξίδα” Εκδόσεις Αγίδα, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.
- Ζιγκερίδης Δημήτριος (2010) “Πρακτικός Οδηγός Εδικών Λογιστικών και Φορολογικών Θεμάτων”, Εκδόσεις Αγίδα, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.
- Ηλίκαντου Ι. Δημήτρη(2007) “Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιρειών” Εκδοση12η ,Εκδόσεις ΗΛΙΟΚΑΥΤΟΥ Ε.& ΣΙΑ Ο.Ε.,Αθήνα Ελλάδα.
- Καραγιάννης Ι.Δημήτριος (2010),Συστάσεις Μετατάξεις – Μετατροπές – Συγχωνεύσεις – Απορροφήσεις – Λύσεις & Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην Πράξη”,5^η Έκδοση.
- Καραγκουνίδης, Α. (1994) “Παρατηρήσεις στην ΕφΘεσ 180/94”, *Επισκόπηση Εμπορικού Δικαίου*, pp. 124-135.
- Καραγκουνίδης, Α. (1997) “Ανώμαλη Συγχώνευση και Διάσπαση Ανωνύμων Εταιριών, Σύγχρονα Θέματα Εμπορικού Δικαίου”, Τόμος 2^{ος} , Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.

- Καραμανώλης, Π. (2000) “Συγχώνευση δι’ Εξαγοράς κατ’ άρθρο 79 κ.ν. 2190/1920, Ζητήματα Εταιρικού Δικαίου”, 10^ο Πανελλήνιο Συνέδριο Εμπορικού Δικαίου, 3-5 Νοεμβρίου 2000, Ηράκλειο, Ελλάδα.
- Καρδακάρης Ν.Κωνσταντίνος (1998) “Λογιστικές Εφαρμογές Ιδρύσεις,Μετατροπές Συγχωνεύσεις Επιχειρήσεων “ ,Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ Αθήνα Ελλάδα.
- Κιάντου-Παμπούκη, Αλ.. (1961) “Συγχώνευσεις Εμπορικών Εταιριών”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.
- Κριμπάς, Δ. (1958) “Μετατροπή Ανώνυμης Εταιρίας σε Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης και Αντιστρόφως”, Αθήνα, Ελλάδα.
- Κριμπάς, Δ. (1963) “Συγχώνευση Ανωνύμων Εταιριών”, Αθήνα, Ελλάδα.
- Κορομηλάς Α. Γιώργος (2005) “ Φορολογικές Σημειώσεις “ Εκδόσεις TAX ADVISORS,Αθήνα Ελλάδα.
- Λεοντάρης Κ.Λεοντάρης (2003)“Προσωπικές Εταιρείες ΕΠΕ Κοινοπραξίες “ Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ,Αθήνα Ελλάδα
- Λεοντάρης Κ.Λεοντάρης (2002)“Ανώνυμες Εταιρείες “ Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ,Αθήνα Ελλάδα.
- Λεβαντής, Ε. (1989) “Το Δίκιο των Εμπορικών Εταιριών”, Τόμος 4^{ος}, 1^η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα/Κομοτηνή, Ελλάδα.
- ΕΣΔΟ 2010 292 Αλεξανδράκης, Παζάρσκη, Καραγιώργος, 280 - 294*

- Λεβαντής, Ε. (1995) “Ανώνυμες Εταιρείες”, Τόμος 3^{ος}, 9^η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα/Κομοτηνή, Ελλάδα.
- Λιακόπουλος, Α. (1989) “Μετατροπή Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης Εταιρίας σε Ανώνυμη Εταιρία”, *Τιμητικός τόμος για τον καθηγητή κ. Ν. Δελούκα*, Τόμος 2^{ος}.
- Λιακόπουλος, Α. (2000) “Από την Αστική στην Κεφαλαιουχική Εταιρία, Ζητήματα Εταιρικού Δικαίου”, Εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία, Αθήνα, Ελλάδα.
- Μαντζάρης, Ι. (2008) “*Management Επιχειρήσεων και Οργανισμών*”, Εκδόσεις Γκιούρδας, Αθήνα.
- Μιχαλόπουλος, Γ. (1985) “Η Τύχη της Μειοψηφίας κατά τη Συγχώνευση των Ανωνύμων Εταιριών, Συγκριτικές Παρατηρήσεις”, *Τιμητικός τόμος για τον καθηγητή κ. Κ. Ρόκα*.
- Μιχαλόπουλος, Γ. (1988) “Προλεγόμενα στο Νέο Δίκαιο της Συγχώνευσης Ανωνύμων Εταιριών”, *Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου*, pp. 215-230.
- Μούζουλας, Σ. (1992) δημοσ. σε “*Το Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρίας*”, επιμ. Περάκης Ε., Τόμος 12^{ος}, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, Ελλάδα.
- Μούζουλας, Σ. (2001) δημοσ. σε “*Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας*”, επιμ. Περάκης Ε., Τόμος 8^{ος}: Μετασχηματισμοί Εταιριών, 2^η Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, Ελλάδα.
- Παζάρσκη, Μ. (2008) “*Διερεύνηση των Συγχωνεύσεων και Εξαγορών Επιχειρήσεων στην Ελλάδα με την Εφαρμογή Στατιστικών Μεθόδων*”, Διδακτορική Διατριβή, Τμήμα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.
- Παμπούκης, Γ. Κ. (1975) “*Δίκαιον Εμπορικών Εταιριών*”, Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.
- Παμπούκης, Κ. (1971) “Περί της Συγχωνεύσεως Ανώνυμης Εταιρίας”, *Αρμενόπουλος*, pp. 769-773.
- Παμπούκης, Κ. (1986) “Για το Μετασχηματισμό Ομόρρυθμης Εταιρίας σε Ανώνυμη Εταιρία”, *Αρμενόπουλος*, pp. 775-782.
- Παμπούκης, Κ. (1991) “*Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρίας*”, Τεύχος Α’, 3^η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, Ελλάδα.
- Παμπούκης, Κ. (1996) “Απόσπαση Μέρους από την Περιουσία Ανώνυμης Εταιρίας για τη Δημιουργία Νέας Ανώνυμης Εταιρίας”, *Επισκόπηση Εμπορικού Δικαίου*, pp. 317-330.
- Παραστρατίδης Ι.Χρήστος (2010) ειδικά Θέματα Φορολογίας Εισοδήματος Επι Μετασχηματισμών ή Συγχωνεύσεων Επιχειρήσεων, Φορολογική Επιθεώρηση Τεύχος 733 σελ1756, ΠΟΕ-ΔΥΟ, Αθήνα Ελλάδα.
- Παπαγιάννης, Ι. (1997) “*Δίκαιο Ανωνύμων Εταιριών, Ερμηνεία κατ’ άρθρο Κώδικα Νόμων 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών*”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.
- Παπαδόπουλος, Δ. (1990) “*Φορολογικό-Νομικό Πλαίσιο Μετατροπής, Συγχώνευσης και Διάσπασης Επιχειρήσεων*”, Εκδόσεις Παρατηρητής, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα
- Παπαδόπουλο, Δ. Επαμεινώνδα (1997) “*Φοροδιαφυγή φορολογική Λογιστική Ελεγκτική*”, Έκδοση 3^η Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, Ελλάδα
- Πασσιάς, Ι. (1969) “*Το Δίκαιον της Ανωνύμου Εταιρίας*”, Τόμος 2^{ος}, Αθήνα, Ελλάδα.
- Περάκης, Ε. (1992) “Απόσχιση Κλάδου και Εισφορά του σε Ουγατρική”, *Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ & ΕΠΕ*, pp. 195-202.
- ΕΣΔΟ 2010 293 Αλεξανδράκης, Παζάρσκη, Καραγιώργος, 280 - 294 ΕΣΔΟ 2010 294*

- Περάκης, Ε. (2001) “Η Μορφολογία των Εξαγορών”, *Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών*, pp. 235-243.
- Ρόκας, Κ. (1971a) “Μετατροπή Ομορρύθμου Εταιρίας εις Ανώνυμον”, *Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου*, pp. 257-265.
- Ρόκας, Κ. (1996) “*Εμπορικές Εταιρείες*”, 4^η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα/Κομοτηνή, Ελλάδα.
- Ρόκας, Κ. (2001) “Αναδιάρθρωση των Επιχειρήσεων στο Πλαίσιο του Εταιρικού Δικαίου”, δημοσ. σε “*Αναδιάρθρωση Επιχειρήσεων*”, επιμελ.: Ερευνητικός Όμιλος Φοιτητών Νομικής, Αθήνα, Ελλάδα.
- Σακέλης Ι.Εμμανουήλ (2008), “ Συγχωνύσεις – Διασπάσεις –Εξαγορές – Μετατροπές Εταιρειών & Εκτίμηση Αξίας Επιχειρήσεων” Τρίτη Έκδοση , Εκδόσεις Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ ,Αθήνα ΕΛΛΑΔΑ.
- Σταματόπουλος Δημήτρης – Καραβοκύρης Αντώνης (2005) “ Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων” Έκδοση 4^η Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα Ελλάδα.
- Σκαλίδης, Ε. (2007) “*Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών*”, 6^η Έκδοση, Εκδόσεις Jus, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα.
- Τζουγανάτος, Δ. (1986) “Σκέψεις με Αφορμή Γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής Ανταγωνισμού”, *Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου*, pp. 373-387.
- Χρυσάνθης, Χ. (1996) “Μεταβίβαση Δανείων, η Μετάθεση του Πιστωτικού Κινδύνου της Δανειακής Συμβάσεως”, *Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών*, pp. 133-141.
- Χρυσάνθης, Χ. (2001) δημοσ. σε “*Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας*”, επιμ. Περάκης Ε., Τόμος 8^{ος} : Μετασχηματισμοί Εταιριών, 2^η Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, Ελλάδα.