

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ**  
**ΤΜΗΜΑ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ ΣΤΗΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑ**

**«ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ»**

Συγγραφή : Μαρκεσίνης Η.  
Επιβλέπων Καθηγητής : Παζαρζής Ι.

## Περιεχόμενα:

Πρόλογος .....	σελ. 1
Εισαγωγή .....	σελ. 2
Είδη ναυτιλιακών επιχειρήσεων .....	σελ. 4
Γενικού τύπου εταιρίες.....	σελ. 4
Ειδικού τύπου ναυτιλιακές εταιρίες.....	σελ. 7
<b>Μετατροπές επιχειρήσεων .....</b>	<b>σελ. 11</b>
Πότε πρέπει να εφαρμόζουμε το Ν. 2166/93 και πότε το Ν.Δ. 1297/72, κατά τις μετατροπές των επιχειρήσεων σε Α.Ε .....	σελ.12
Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης σε Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. (χωρίς να γίνεται χρήση του Ν. 2166/93).....	σελ.13
Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε.....	σελ. 16
Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.....	σελ.17
Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης. Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. (με βάση το Ν. 2166/93).....	σελ.17
<b>Μετατροπές επιχειρήσεων βάσει του Ν. 2166/93.....</b>	<b>σελ. 22</b>
Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας.....	σελ.22
Ποιες είναι οι φορολογικές απαλλαγές και οι διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 κατά την μετατροπή των επιχειρήσεων.....	σελ. 24
Πόσο διαρκεί η πρώτη διαχειριστική περίοδος της εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν. 2166/93 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/ 0015/ πολ. 1131/9.5.95).....	σελ.27
<b>Μετατροπές επιχειρήσεων με βάση το Ν.Δ. 1297/72 .....</b>	<b>σελ. 28</b>
Ποια είναι τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/72 που αφορούν τις μετατροπές επιχειρήσεων.....	σελ. 28
Με ποιες προϋποθέσεις ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα για τις μετατροπές.....	σελ.31
Τι γίνεται στην περίπτωση που η εταιρία η οποία προέρχεται από τη μετατροπή διαλύεται πριν περάσει η 5ετία.....	σελ.31
<b>Μετατροπές ειδικού τύπου ναυτιλιακών επιχειρήσεων .....</b>	<b>σελ.33</b>
<b>Συγχωνεύσεις και απορροφήσεις επιχειρήσεων.....</b>	<b>σελ.37</b>
Γενικά.....	σελ. 37
Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε.....	σελ.37

Διαδικασία συγχώνευσης δύο ή και περισσότερων Α.Ε. με βάση το Ν. 2190/20 (άρθρο 68-80).....	σελ.41
Διαδικασία συγχώνευσης επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93.....	σελ.44
Φορολογικά κίνητρα σε συγχωνεύσεις και σε απορροφήσεις.....	σελ.45

**Συγχωνεύσεις και απορροφήσεις βάσει του νόμου Ν. 2166/93 .....σελ. 46**

Σε ποιες περιπτώσεις συγχώνευσης παρέχονται τα φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης του Ν. 2166/93.....	σελ.46
Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημιάς.....	σελ.48
Ποιες είναι οι φορολογικές απαλλαγές και οι διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 στις συγχωνεύσεις ή απορροφήσεις επιχειρήσεων..	σελ.51
Ποιο είναι το ελάχιστο κεφάλαιο όταν εισφέρονται ένας ή περισσότεροι κλάδοι ή τμήματα από λειτουργούσα επιχείρηση.....	σελ.54
Ποιες άλλες διατάξεις διατηρούνται μετά από την εφαρμογή του Ν. 2166/93.....	σελ. 54
Πόσο διαρκεί η πρώτη διαχειριστική περίοδος της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση (ή απορρόφηση κλπ.) με βάση το Ν. 2166/93.....	σελ.55
Ποιες είναι οι υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση ή από απορρόφηση κλπ. όσον αφορά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης.....	σελ.56

**Προτάσεις παρατηρήσεις.....σελ. 57**

**Επίλογος.....σελ.59**

## Πρόλογος

Η παρούσα μελέτη σκοπό έχει να συγκεντρώσει, και να αναλύσει, τις διαδικασίες εκείνες που σχετίζονται με την μετατροπή ή την συγχώνευση εταιριών που δραστηριοποιούνται στο ναυτιλιακό τομέα.

Δεδομένης της πολυπλοκότητας που διέπει το ναυτιλιακό τομέα, και λαμβάνοντας υπόψη την παγκοσμιοποιημένη αγορά της ναυτιλίας, μπορεί κανείς να καταλάβει ότι οι διαδικασίες που θα αναλυθούν, δεν συμβαδίζουν απαραίτητα με εκείνες που ισχύουν για τις υπόλοιπες μορφές εταιριών.

Αντιθέτως, οι ναυτιλιακές εταιρίες έχουν πολλές ιδιομορφίες· ξεκινώντας από την νομική τους υπόσταση και καταλήγοντας στις μεθοδολογίες μετατροπής τους μπορεί κανείς εκτός από τους κλασικούς τύπους εταιριών (Α.Ε. , Ε.Π.Ε. κ.α. ) να συναντήσει και μορφές εταιριών ειδικού τύπου. Όλοι οι τύποι των εταιριών και οι ιδιαιτερότητές τους όσον αφορά την μετατροπή και συγχώνευση αναλύονται στα κεφάλαια που ακολουθούν, με ιδιαίτερη έμφαση στις διαδικασίες μετατροπής και συγχώνευσης που διέπουν τις εταιρικές μορφές τις οποίες συχνότερα συναντά κανείς. Μελετώντας αυτές τις διαδικασίες και καταλήγοντας στην ανάλυση των μεθοδολογιών που μπορεί κανείς να ακολουθήσει, θα είναι εφικτή η εκτίμηση της χρησιμότητας κάθε μορφής από αυτές τις εταιρίες, όπως επίσης και η ανάλυση των διαδικασιών μετατροπής και συγχώνευσης αυτών των εταιριών κατά τρόπο τέτοιο που να εξυπηρετεί τις εκάστοτε ανάγκες της ναυτιλιακής δραστηριότητας.

## Εισαγωγή:

Αρχίζοντας αυτήν την μελέτη μπορεί να χαρακτηριστεί αρκετά χρήσιμη η διασαφήνιση κάποιων όρων που συναντώνται στα ακόλουθα κεφάλαια συχνά, έτσι ώστε να μπορούν να αποφευχθούν παρεξηγήσεις και ερμηνευτικά λάθη που οδηγούν σε λανθασμένη κατανόηση των αποτελεσμάτων της ανάλυσης αυτής.

Με τον όρο λοιπόν «ναυτιλιακές εταιρίες» περιγράφονται όλες εκείνες οι εταιρίες που έχουν αντικείμενο εργασιών σχετικό με την ναυτιλιακή δραστηριότητα. Έτσι εκτός από τις παραδοσιακές πλοιοκτήτριες και διαχειρίστριες εταιρίες, όπως αναφέρεται και στο πρώτο κεφάλαιο της μελέτης αυτής, υπάρχουν εταιρίες μεσιτείας, αντιπροσώπευσης (πρακτορείας), διεκπεραίωσης ιδιαίτερων εργασιών κ.α. Η νομική φύση και η λειτουργία αυτών των επιχειρήσεων αναλύεται στην συνέχεια έτσι που να γίνεται αντιληπτή η θέση τους στην ναυτιλιακή αγορά και η φύση της συνεργασίας τους με τις «παραδοσιακές ναυτιλιακές εταιρίες».

Συγχώνευση και απορρόφηση εταιριών: δυο έννοιες που συχνά συγχέονται. Η διαφορά είναι ουσιώδης και έγκειται στα εξής: συγχώνευση υπάρχει όταν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις που λειτουργούσαν μέχρι τώρα χωριστά η κάθε μία, στο εξής θα λειτουργούν ως μια επιχείρηση που θα έχει δική της νομική μορφή. Αντιθέτως η απορρόφηση αναφέρεται στην περίπτωση όπου, μια επιχείρηση που λέγεται «απορροφούμενη» μεταφέρει το ενεργητικό και το παθητικό της σε μια άλλη επιχείρηση που λέγεται «απορροφώσα» και έτσι παύει στο εξής να λειτουργεί η απορροφούμενη επιχείρηση.

Ένα επίσης σημείο που χρήζει ιδιαίτερης επισήμανσης είναι το νομοθετικό πλαίσιο που ακολουθείται. Η μελέτη λοιπόν αυτή ακολουθεί τις ρυθμίσεις που προβλέπονται από το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, και κυρίως τους κώδικες εμπορικού και ναυτικού δικαίου. Πρακτικά κάποιες από τις διαδικασίες που αναφέρονται είναι όμοιες με αυτές που ακολουθούνται και σε νομοθετικά πλαίσια τρίτων χωρών. Αυτό συμβαίνει λόγω του χαρακτήρα της παγκοσμιοποιημένης αγοράς, που έχει τις ίδιες ανάγκες ανεξαρτήτως γεωγραφικής θέσης, αλλά και στο γεγονός ότι κάθε μια από τις διαδικασίες που ακολουθούνται, δεν αποτελεί προϊόν «παρθενογένεσης» αλλά βασίζεται σε πρακτικές που έχουν ήδη αποδείξει την πρακτικότητα και την χρηστικότητα στην εφαρμογή τους.

Στα κεφάλαια που ακολουθούν οι έννοιες αυτές αλλά και πολλές ακόμη γίνονται σαφείς, με στόχο να οδηγήσουν τον αναγνώστη στην ολοκληρωμένη κατανόηση των διαδικασιών που ακολουθούνται και των ρυθμίσεων που εφαρμόζονται για την επίτευξη της μετατροπής και συγχώνευσης ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Αλλά ποια είναι η δομή της ανάλυσης αυτής;

Αρχικά παρατίθενται όλες οι πιθανές μορφές μια επιχείρησης που δραστηριοποιείται στην ναυτιλιακή αγορά. Ενώ στην συνέχεια διασαφηνίζεται το πλαίσιο που διέπει τις διαδικασίες μετατροπής και συγχώνευσης επιχειρήσεων. Χρησιμοποιώντας τα παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των ναυτιλιακών επιχειρήσεων γίνεται η σύνθεση των διαδικασιών που μπορεί κανείς να ακολουθήσει για να επιτύχει την διενέργεια της μετατροπής ή συγχώνευσης μιας ναυτιλιακής επιχείρησης. Τέλος επιχειρείται η καταγραφή των καίριων σημείων της εφαρμογής, όπως επίσης και των παρατηρήσεων επί των διαδικασιών που μελετώνται.

Μέσω αυτής της μεθοδολογίας λοιπόν ο αναγνώστης θα μπορέσει όχι μόνον να γνωρίσει τις διαδικασίες μετατροπής και συγχώνευσης ναυτιλιακών επιχειρήσεων, αλλά και να λάβει μια σφαιρική εικόνα για τους λόγους που επιβάλλουν αυτές τις τακτικές όπως επίσης και τα επιμέρους πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματά τους.

## Είδη ναυτιλιακών επιχειρήσεων

Είναι επιτακτική η ανάγκη για την παράθεση των διαφόρων νομικών μορφών που μπορούν να λάβουν οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Για την μέγιστη κατανόηση αυτών των ειδών έχει γίνει κατηγοριοποίηση βάση αντικειμένου δραστηριότητας. Αναλυτικότερα, οι μορφές των εταιριών έχουν χωριστεί σε «γενικού τύπου εταιρίες», μορφές που μπορεί να λάβει μια οποιαδήποτε ναυτιλιακή εταιρία, και «ειδικού τύπου εταιρίες», αυτές δηλαδή για τις οποίες ο νομοθέτης έχει δημιουργήσει ένα ιδιαίτερο πλαίσιο μέσα στο οποίο δρουν όσοι δραστηριοποιούνται στην ναυτιλιακή αγορά.

### Γενικού τύπου εταιρίες:

- 1) Ατομική επιχείρηση
- 2) Προσωπική εταιρία<sup>1</sup>
  - Ομόρρυθμη εταιρία
  - Ετερόρρυθμη εταιρία
- 3) Εταιρία περιορισμένης ευθύνης<sup>2</sup>
- 4) Ανώνυμη εταιρία<sup>3</sup>

Ατομική επιχείρηση: αποτελεί σπάνια περίπτωση η σύσταση και λειτουργία ναυτιλιακής επιχείρησης με την μορφή ατομικής επιχείρησης, επειδή οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι σοβαροί και όταν επέλθουν συνεπάγονται τεράστιες οικονομικές ευθύνες, παρά τις οποιεσδήποτε ασφαλιστικές καλύψεις. Πέραν αυτού τα ποσά των απαραίτητων κεφαλαίων είναι συνήθως μεγάλα και δεν είναι σύνηθες να διαθέτει αυτά ένα άτομο.

Προσωπική εταιρία: και στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών υπάρχει το πρόβλημα της απεριόριστης οικονομικής ευθύνης τουλάχιστον των ομορρύθμων μελών, κάτι που την καθιστά σπάνια μορφή για την ναυτιλιακή δραστηριότητα.

Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης: μια αρκετά πιο συνηθισμένη μορφή ναυτιλιακής επιχείρησης που ασχολείται με την διαχείριση, τη ναύλωση, την πρακτόρευση και την γενικότερη εκμετάλλευση ξένων πλοίων, ενώ σπάνια εμφανίζεται ως πλοιοκτήτρια.

1. Εμπορικός νόμος, άρθρα 18 και επόμενα

2. Νόμος 3190/1955 όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το Π.Δ. 419/1986

3. Νόμος 2190/1955 όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το Π.Δ. 409/1986 κ 498/1987

Το περιεχόμενό της προδιαγράφεται από τον νόμο<sup>2</sup>. Η Ε.Π.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα, όταν συντελεστούν ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος<sup>4</sup>. (κατάθεση στη γραμματεία του πρωτοδικείου της έδρας, αντιγράφου της εταιρικής συμβάσεως, σχετική δημοσίευση στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της κυβερνήσεως, καταχώρηση στα μητρώα εταιριών κ.τ.λ.).

Οι αποφάσεις των εταίρων λαμβάνονται στη συνέλευση που συγκαλείται από τους διαχειριστές. Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρίας, αν δεν έχει συμφωνηθεί κάτι άλλο, ανήκει σε όλους τους εταίρους συλλογικά. Με απόφαση όμως της συνελεύσεως των εταίρων ή με διάταξη του καταστατικού μπορεί να ανατεθεί η διαχείριση και η εκπροσώπηση της εταιρίας σε ένα ή περισσότερους εταίρους, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο.

Στο τέλος της εταιρικής χρήσεως οι διαχειριστές της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης έχουν υποχρέωση να συντάξουν απογραφή και με βάση αυτή τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων<sup>5</sup> περί ανωνύμων εταιριών. Σχετική έκθεση διαχειρίσεως καταρτίζεται και απευθύνεται στη γενική συνέλευση των εταίρων, κατ' ανάλογη εφαρμογή διατάξεως<sup>6</sup> του νόμου περί ανωνύμων εταιριών. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις, εφόσον συντρέχουν δύο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια που ορίζει ο νόμος περί ανωνύμων εταιριών, ελέγχονται υποχρεωτικά<sup>7</sup> από ορκωτούς λογιστές. Η έκθεση των ελεγκτών, η έκθεση της διαχειρίσεως και οι ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις υπόκεινται σε ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας, που ορίζει<sup>8</sup> ο νόμος.

Οι διαχειριστές είναι υποχρεωμένοι να τηρούν στην ελληνική γλώσσα εκτός από τα άλλα βιβλία που επιβάλλει η φορολογική νομοθεσία και ο εμπορικός νόμος, βιβλίο εταίρων, βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχειρίσεως.

Για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται η εταιρία με την δική της περιουσία.

Ανώνυμη εταιρία: η νομική μορφή της ανώνυμης εταιρίας καλύπτει μεγαλύτερο αριθμό ναυτιλιακών επιχειρήσεων. Το κατώτερο όριο του μετοχικού κεφαλαίου<sup>9</sup>,

---

4. άρθρο 8 νόμος 3190/1955

5. άρθρα 42<sup>α</sup>, 42<sup>ε</sup> 43 και 43<sup>α</sup> του νόμου 2190/1920

6. άρθρο 43<sup>α</sup> παράγραφος 3 νόμου 2190/1920

7. άρθρα 36,37 και 43<sup>α</sup> παράγραφος 4 νόμου 2190/1920

8. άρθρο 8 νόμου 3190/1958

9. άρθρο 8 νόμου 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από τα Π.Δ. 409/1986 και 498/1987



κατά τη σύσταση της εταιρίας πρέπει να είναι δρχ. 5.000.000 (ή 15.000 Ευρώ) και να έχει καταβληθεί ολοσχερώς, σε μετρητά ή και σε είδος. Εάν η κάλυψη αυτού γίνεται με δημόσια εγγραφή, τότε το κατώτατο όριο ορίζεται<sup>10</sup> στο διπλάσιο της προαναφερθείσας αξίας. Το καταστατικό της ανώνυμης εταιρίας καταρτίζεται με συμβολαιογραφική πράξη και εγκρίνεται από τον υπουργό εμπορίου. Η ανώνυμη εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα όταν συντελεστούν ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος<sup>11</sup>. (απόφαση διοικήσεως εγκρίσεως καταστατικού και παροχής αδειάς συστάσεως ανώνυμης εταιρίας, καταχώρηση στο μητρώο ανωνύμων εταιριών, σχετική ανακοίνωση στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της κυβερνήσεως).

Η γενική συνέλευση των μετόχων αποτελεί το ανώτατο όργανο<sup>12</sup> της ανώνυμης εταιρίας και συγκαλείται τουλάχιστον μια φορά κάθε χρήση μέσα στο πρώτο εξάμηνο από τη λήξη της χρήσεως αυτής. Το διοικητικό συμβούλιο είναι αρμόδιο να αποφασίζει για κάθε πράξη που αφορά τη διοίκηση της εταιρίας, τη διαχείριση της περιουσίας και γενικότερα να επιδιώκει την εκπλήρωση του σκοπού της εταιρίας. Το διοικητικό συμβούλιο εκπροσωπεί την εταιρία δικαστικώς και εξωδίκως.

Το διοικητικό συμβούλιο έχει υποχρέωση να διενεργήσει στο τέλος της χρήσεως απογραφή και να καταρτίσει τις κατά νόμο οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις πρέπει να ελεγχθούν από ορκωτούς λογιστές όπως ορίζει ο νόμος. Η έκθεση του διοικητικού συμβουλίου προς την γενική συνέλευση των μετόχων μαζί με τις ανωτέρω ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις υπόκεινται σε ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας.

Η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να τηρεί, εκτός από τα άλλα βιβλία που επιβάλλει η φορολογική νομοθεσία και ο εμπορικός νόμος, βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου.

---

10. άρθρο 8α νόμου 2190/1920 όπως τροποήθηκε και συμπληρώθηκε από τα Π.Δ. 409/1986 και 498/1987

11. άρθρα 4 , 7<sup>α</sup> και 7β του νόμου 2190/1920

12. άρθρο 33 νόμου 2190/1920

Ειδικού τύπου ναυτιλιακές εταιρίες

- 1) Ειδική ανώνυμη ναυτιλιακή εταιρία<sup>13</sup>
- 2) Συμπλοιοκτησία<sup>14</sup>
- 3) Ναυτική εταιρία<sup>15</sup>
- 4) Γραφείο αλλοδαπής εταιρίας του Ν. 89/67 (offshore)
- 5) Άλλοι τύποι

Ειδική ανώνυμη ναυτιλιακή εταιρία: η νομική μορφή αυτή αφορά τη ναυτιλιακή επιχείρηση που νηολόγησε για πρώτη φορά, ως ελληνικό, πλοίο ολικής χωρητικότητας 1500 κόρων και άνω, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.Δ. 2687/1953. Η νηολόγηση του πλοίου γίνεται με βάση εγκριτική πράξη (κοινή απόφαση υπουργών εθνικής οικονομίας και εμπορικής ναυτιλίας). Η προστασία που έχει το πλοίο, ως κεφάλαιο εξωτερικού και τα προνόμια που παρέχονται από την πολιτεία στο πλοίο αυτό περιγράφονται στην ανωτέρω εγκριτική πράξη. Η ίδια αυτή εγκριτική πράξη παρέχει και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά στοιχεία της ειδικής ανώνυμης ναυτιλιακής εταιρίας, στην οποία μπορεί να εισφερθεί ως κεφάλαιο, το πλοίο που νηολογήθηκε βάση του άρθρου 13 Ν.Δ. 2687/1953.

Τα ιδιαίτερα αυτά χαρακτηριστικά της ειδικής ανώνυμης ναυτιλιακής εταιρίας είναι:

- α) Υποχρεωτική αναγραφή στην επωνυμία «Ειδική ανώνυμη ναυτιλιακή εταιρία».
- β) Σκοπός της εταιρίας είναι η εκμετάλλευση πλοίου με ελληνική σημαία νηολογημένου με βάση το άρθρο 13 Ν.Δ. 2687/1953. Η άσκηση άλλων εργασιών, εκτός της εκμεταλλεύσεως του πλοίου, δεν επιτρέπεται.
- γ) Το κεφάλαιο της εταιρίας μπορεί να εκφράζεται ελεύθερα σε οποιοδήποτε ξένο νόμισμα, να καταβληθεί στην αλλοδαπή, να εξαχθεί ελεύθερα στην αλλοδαπή κτλ.
- δ) Οι μετοχές είναι αποκλειστικά ανώνυμες με δυνατότητα ελεύθερης εξαγωγής στο εξωτερικό. Δεν επιτρέπεται η εισαγωγή τους στο χρηματιστήριο.
- ε) Απαλλαγή από φόρους τέλη κτλ. των συστατικών εγγράφων, της τροποποίησής τους, της εξοφλήσεως μερισμάτων κτλ.
- στ) Συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου και των γενικών συνελεύσεων των μετόχων μπορεί να πραγματοποιούνται χωρίς την τήρηση των διατυπώσεων του

---

13) Ν.Δ. 2687/1953 άρθρο 13 όπως ερμηνεύτηκε με το Ν.Δ. 2928/1954

14) Κώδικας ιδιωτικού ναυτικού δικαίου Ν. 3816/1958 άρθρα 10-36

15) Νόμος 959/1979

νόμου 2190/1920.

ζ) διευκολύνσεις στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στην σύνταξη των ισολογισμών κλπ. Ενδεικτικά αναφέρουμε: Οι εγγραφές πράξεως της εταιρίας στην αλλοδαπή μπορεί να γίνονται κατά εξάμηνο, βάσει λογαριασμών διαχειρίσεως συνοδευμένων από δικαιολογητικά. Τήρηση των βιβλίων στο ξένο νόμισμα που εκφράζεται και το μετοχικό της κεφάλαιο. Ο ισολογισμός κατατίθεται μέσα σε είκοσι μέρες από της εγκρίσεώς του από τη γενική συνέλευση των μετόχων στο υπουργείο εμπορίου και στο ναυτικό επιμελητήριο της Ελλάδος, από όπου μπορεί να λάβει γνώση κάθε ενδιαφερόμενος.

η) Τα κέρδη της εταιρίας με ομόφωνη απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων διανέμονται ελεύθερα, χωρίς κανέναν περιορισμό ούτε για τον σχηματισμό αποθεματικού κτλ.

Συμπλοιοκτησία: πρόκειται για μια μορφή συγκυριότητας και συνεκμεταλλεύσεως πλοίου. Η έντυπος αυτή εταιρία της συμπλοιοκτησίας διέπεται από τις σχετικές διατάξεις του κώδικα ιδιωτικού ναυτικού δικαίου. Ανάλογη μορφή συμπλοιοκτησίας βρίσκουμε σε άλλες ναυτικές νομοθεσίες.

Ο διαχειριστής της συμπλοιοκτησίας υποχρεούται να τηρεί ίδια βιβλία για τη διαχείριση αυτής και να φυλάσσει τα δικαιολογητικά έγγραφα της διαχειρίσεως. Επίσης υποχρεούται σε λογοδοσία ενώ ο κάθε συμπλοιοκτήτης δικαιούται να εξετάζει τα βιβλία και έγγραφα της διαχειρίσεως και να λαμβάνει γνώση της πορείας των υποθέσεων της συμπλοιοκτησίας.

Η νομική αυτή μορφή της συμπλοιοκτησίας καλύπτει συνήθως μικρές πλοιοκτησίες και πολλές φορές οικογενειακής φύσεως.

Ελληνικά συμφέροντα σε πλοία με ξένη σημαία κάλυπταν, και ακόμη συμβαίνει να καλύπτουν, αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρίες. Η πολιτεία θέλησε να βοηθήσει την εγκατάσταση των εταιριών αυτών στην Ελλάδα με τους Α.Ν. 89/1967 και Ν.Δ. 378/1968. Πολυάριθμες αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρίες εγκαταστάθηκαν στην Ελλάδα. Οι ανωτέρω νόμοι τροποποιήθηκαν μεταγενέστερα με τον Ν. 27/1975 και Ν. 814/1978.

Το ουσιαστικότερο προνόμιο των αλλοδαπών εταιριών που εγκαθίστανται στην Ελλάδα είναι η φορολογική απαλλαγή των εσόδων των εργασιών τους στο εξωτερικό.

Οι εταιρίες αυτές δεν μπορεί να αναπτύξουν οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα μέσα στην Ελλάδα η υποχρέωση των εταιριών αυτών περιορίζεται ουσιαστικά στην κάλυψη των εξόδων και πληρωμών που πραγματοποιούν στην

Ελλάδα για λογαριασμό τους ή λογαριασμό τρίτων με εισαγωγή συναλλάγματος μη υποχρεωτικώς εκχωρητέου στην τράπεζα της Ελλάδος. Το ελάχιστο ποσό συναλλάγματος ανέρχεται σε δολάρια Η.Π.Α. 50.000.

Επειδή ο αριθμός των αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιριών που καλύπτουν ελληνικά συμφέροντα σε πλοία με ξένη σημαία ήταν μεγάλος και παράλληλα ανακινήθηκε από την UNCTAD<sup>16</sup> η θεωρία του γνήσιου δεσμού, η πολιτεία προχώρησε στην δημιουργία του θεσμού της ναυτικής εταιρίας, με σκοπό να προσελκύσει τις ανωτέρω αλλοδαπές εταιρίες στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο.

Ναυτική εταιρία: η εταιρική σύμβαση για την ναυτική εταιρία καταρτίζεται γραπτώς και καταχωρείται στο μητρώο των ναυτικών εταιριών. Το περιεχόμενο της ανωτέρω συμβάσεως ορίζεται στον νόμο. Σκοπός της ναυτικής εταιρίας είναι η κυριότητα, εκμετάλλευση ή διαχείριση ελληνικών εμπορικών πλοίων. Έδρα της μπορεί να οριστεί δήμος ή κοινότητα της χώρας, ενώ η διάρκεια αυτής είναι ορισμένου χρόνου<sup>17</sup>.

Το κεφάλαιο της ναυτικής εταιρίας αναλαμβάνεται από δύο τουλάχιστον ιδρυτές και πρέπει να καταβληθεί όλο τοις μετρητοίς μέσα σε δύο ημέρες από την καταχώρηση της εταιρίας στο μητρώο. Ελάχιστο ποσό κεφαλαίου είναι αυτό των 300.000 δρχ. (ή 600 Ευρώ) ή το ισόποσο σε αλλοδαπό νόμισμα. Οι μετοχές της ναυτικής εταιρίας μπορεί να είναι μόνο ονομαστικές ή μόνο ανώνυμες. Απαγορεύεται επίσης η εισαγωγή τους στο χρηματιστήριο.

Η ναυτική εταιρία διοικείται και εκπροσωπείται από το διοικητικό συμβούλιο. Η γενική συνέλευση συνέρχεται τουλάχιστο μια φορά το χρόνο και είναι ανώτατο όργανο της εταιρίας.

Στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως το διοικητικό συμβούλιο συντάσσει ισολογισμό ή λογιστική κατάσταση με βάση τα τηρούμενα βιβλία. Τα βιβλία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα, αλλά μπορεί να τηρηθούν και σε άλλη εφόσον προβλέπει για αυτό η εταιρική σύμβαση ή απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων. Τα βιβλία τηρούνται, και ο ισολογισμός ή η λογιστική κατάσταση καταρτίζονται στο νόμισμα που εκφράζεται το κεφάλαιο της ναυτικής εταιρίας.

Η εταιρική σύμβαση μπορεί να ορίζει ότι για την έγκριση του ισολογισμού της

16) διεθνής ναυτιλιακή οργάνωση που λειτουργεί στο πλαίσιο του Ο.Η.Ε.

17) άρθρο 4 παράγραφος 3 Ν. 959/1979

λογιστικής καταστάσεως απαιτείται έλεγχος από ορκωτούς λογιστές ή από ελεγκτές οργανωμένων ελεγκτικών επιχειρήσεων.

Offshore: εταιρίες με έδρα σε χώρα του εξωτερικού που δρουν εκεί νόμιμα, έχουν το δικαίωμα να διατηρούν στην Ελλάδα γραφείο μέσω του οποίου μπορούν να εκτελούν την λειτουργία τους. Το γραφείο αυτό υπάγεται στις διατάξεις του Ν. 89/1967 μέσω του οποίου δημιουργείται πρακτικά ένα πλαίσιο δραστηριοποίησης αυτών των εταιριών στην Ελλάδα. Τα σημαντικότερα στοιχεία που αφορούν αυτόν τον τύπο εταιρίας είναι οι από του νόμου υποχρεώσεις και δικαιώματά τους, που είναι τα εξής. Μπορούν λοιπόν να έχουν αλλοδαπό προσωπικό, στο οποίο παρέχεται άδεια εργασίας. Επίσης απαλλάσσονται τελών και δασμών όπως επίσης και φόρου εισοδήματος κ.τ.λ. Για να δημιουργηθεί μια τέτοια νομική μορφή, αρκεί το γραφείο στην Ελλάδα να έχει σκοπό την διαχείριση, αντιπροσώπευση κτλ. Εν ονόματι της μητρικής εταιρίας και να εισάγει συνάλλαγμα στην Ελλάδα για την χρηματοδότηση των λειτουργιών της. Τέλος, για να δημιουργηθεί αρκεί ο υπουργός οικονομικών, και στην περίπτωση των ναυτιλιακών εταιριών που μελετώνται, και ο υπουργός εμπορικής ναυτιλίας, να επικυρώσουν την αντίστοιχη αίτηση που έχουν δεχθεί, και αυτό να ανακοινωθεί στην εφημερίδα της κυβερνήσεως.

Εκτός αυτών των μορφών υπάρχουν και άλλες λιγότερο συχνές και ίσως περισσότερο εξειδικευμένες. Τέτοιες είναι η Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία<sup>18</sup>, εταιρία λαϊκής βάσεως<sup>19</sup>, ειδικού τύπου ναυτιλιακή εταιρία πλοίων αναψυχής κτλ.

Οι εταιρίες αυτές έχουν αρκετές ομοιότητες ως προς την δομή και λειτουργία τους με όσες αναφέρθηκαν προηγουμένως. Στην συνέχεια αυτής της μελέτης θα αναλυθούν τα στοιχεία των μετατροπών και συγχωνεύσεων, αυτών των εταιριών, που διαφοροποιούνται από όσα αναφέρονται για τις υπόλοιπες.

Έτσι στα κεφάλαια που ακολουθούν θα αναλυθούν οι μέθοδοι και οι διαδικασίες μετατροπών και συγχωνεύσεων ανάλογα με το είδος της εταιρίας όπως αυτές παρατέθηκαν παραπάνω.

---

18) άρθρο 50α Ν. 3190/1955 και άρθρο 38 Β.Δ. 16.07.1910

19) Ν. 1262/1982

## Μετατροπές επιχειρήσεων:

Η έννοια της «μετατροπής» περιγράφει την περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί στο εξής με άλλη νομική μορφή, χωρίς να προηγηθεί εκκαθάριση της επιχείρησης αυτής.

Η ατομική επιχείρηση ή η προσωπική εταιρία (Ο.Ε. και Ε.Ε.) μπορεί να μετατραπεί σε οποιοδήποτε άλλο είδος εταιρίας κάθε στιγμή. Κατά τη μετατροπή της ατομικής επιχείρησης σε εταιρία, αυτός που έχει την ατομική επιχείρηση, μπορεί να εισφέρει ή μόνο το ενεργητικό ή το ενεργητικό και το παθητικό της επιχείρησής του ή και μετρητά επιπλέον. Οι άλλοι που θα συμμετάσχουν στη νέα εταιρία, μπορούν να εισφέρουν τις εισφορές τους σε μετρητά ή και σε είδος.

Μπορεί και μια Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. να μετατραπεί σε άλλου είδους εταιρία, αλλά πιο συνηθισμένη όμως μορφή μετατροπής είναι η μετατροπή εκείνη από ατομική επιχείρηση ή και άλλου είδους εταιρία σε ΕΠΕ ή Α.Ε. Η μετατροπή αυτού του είδους έχει φορολογικές απαλλαγές<sup>20</sup>, ως κίνητρο για το σχηματισμό επιχειρήσεων μεγάλου κεφαλαίου όπως είναι π.χ. αυτές των Α.Ε. κλπ.

Η μετατροπή σε Α.Ε. μπορεί να γίνει σύμφωνα με το Ν. 2190/20 ή με βάση τις διατάξεις του Ν. 1297/72<sup>21</sup> ή με βάση τα άρθρα 1-5 του Ν. 2166/93. Επίσης, η μετατροπή επιχειρήσεων άλλης νομικής μορφής σε Ε.Π.Ε. γίνεται με βάση το Ν. 3190/55 ή με βάση το Ν. 2166/24.8.93.

Σε περίπτωση μετατροπής επιχείρησης, η προερχόμενη από το μετασχηματισμό εταιρία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που είχε η επιχείρηση που μετασχηματίστηκε<sup>22</sup>. Δηλαδή, η επιχείρηση που προέρχεται από τη μετατροπή έχει υποχρέωση και πρέπει να τηρήσει αμέσως βιβλίο αποθήκης, εφόσον η επιχείρηση που μετατράπηκε είχε τέτοια υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Επίσης, σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., οι εκκρεμείς δίκες της Ε.Π.Ε. συνεχίζονται στο όνομα της Α.Ε. Τα ίδια ισχύουν (υποχρέωση τήρησης αποθήκης, εκκρεμείς δίκες κλπ.) και στην περίπτωση που μια Α.Ε. μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε.

Σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση το άρθρο 67 του Ν. 2190/20, δεν συνεπάγεται μεταβολή φορέα και κατά συνέπεια, για τη μεταβίβαση της

20) Ν. 2166/93

21) Έως 31/12/2002 άρθρο 6 παρ. 11 Ν. 2873/00

22) Ν. 2166/93 άρθρο 21 παρ.5

περιουσίας (ενεργητικού και παθητικού), είτε αυτή γίνεται με το συμβόλαιο μετατροπής είτε μεταγενέστερα με συμπληρωματική συμβολαιογραφική πράξη, δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων<sup>23</sup>.

Όταν η Α.Ε. ή η Ε.Π.Ε. προέρχεται από μετατροπή άλλου είδους επιχείρησης, τότε επιτρέπεται να καταχωρούνται τα έξοδα α' εγκατάστασης και οι αγορές που γίνονται μέχρι τη σύσταση της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. σε διακεκριμένους λογαριασμούς των βιβλίων που τηρούνται από τη μετατρεπόμενη επιχείρηση. Οι εγγραφές αυτές θα μεταφερθούν τελικά στα βιβλία της συνιστώμενης Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.<sup>24</sup>

- α) Η μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. γίνεται πάντα με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και μετά από εκτίμηση του Ενεργητικού και του Παθητικού της Α.Ε. από την επιτροπή του άρθρου 9<sup>25</sup>. Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 18.000 ευρώ<sup>26</sup>, εκτός αν η διαφορά αυτή καλυφθεί με νέες εισφορές των εταίρων. Ακολουθούν οι διατυπώσεις και οι δημοσιεύσεις των άρθρων 7β και 8 του Ν. 3190/55 και έτσι ολοκληρώνεται η μετατροπή και συνεχίζει στο εξής να λειτουργεί η Α.Ε. με τη μορφή της Ε.Π.Ε. Η μετατροπή του είδους αυτού δεν μπορεί να υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/93 ούτε του Ν.Δ. 1297/72.
- β) Οι τεχνικές εργοληπτικές επιχειρήσεις, που είναι εγγεγραμμένες στο «Μητρώο Εργοληπτικών Επιχειρήσεων» και ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, μπορούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν με βάση το Ν. 2166/93, όχι όμως και οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών ούτε και οι κτηματικές επιχειρήσεις<sup>27</sup>.

Πότε πρέπει να εφαρμόζουμε το Ν. 2166/93 και πότε το Ν.Δ. 1297/72, κατά τις μετατροπές των επιχειρήσεων σε Α.Ε.:

Αν μια επιχείρηση επιθυμεί να μετατραπεί σε Ε.Π.Ε. ή σε Α.Ε. και για το μετασχηματισμό αυτό πληρεί τις προϋποθέσεις που ορίζει ο Ν. 2166/93 καθώς και το Ν.Δ. 1297/72, τότε θα προτιμήσει να κάνει τη μετατροπή της με βάση το νόμο εκείνο

23) Εγκ. Υπ. Οικ. 1035603/238/Β 0013/πολ. 1122/31.3.93

24) Εγκ. Ε. 16455/πολ. 264/6.8.69 άρθρο 10 παρ. 2,4 Εγκ. Κ.Β.Σ.

25) άρθρο 66 Ν.2190/20

26) άρθρο 4 Ν. 3190/55

27) Εγκ. Υπ. Οικ. 1085968/πολ. 1216/26.796

που της παρέχει τα περισσότερα οφέλη. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει ο λογιστής να αξιολογήσει τα εξής:

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

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

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

1. Για να μετατραπεί η ατομική επιχείρηση σε Α.Ε. θα πρέπει να αποφασίσει για τη μετατροπή αυτή μόνος του ο επιχειρηματίας. Για να μετατραπεί όμως μια Ο.Ε. ή μια Ε.Ε. σε Α.Ε. θα πρέπει πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., όπου αναγράφεται η επιθυμία τους να μετατρέψουν την εταιρία τους σε Α.Ε. καθώς και τα κύρια σημεία του Ν. 2190/20 που αναφέρεται στις Α.Ε. Για τη μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., θα πρέπει πρώτα να αποφασίσει η γενική συνέλευση των εταίρων και αντίγραφο του πρακτικού (ή φωτοτυπία του πρακτικού από το βιβλίο «πρακτικών συνελεύσεων των εταίρων της Ε.Π.Ε.») παραδίνεται στο συμβολαιογράφο<sup>28</sup>.
2. Στη συνέχεια, υποβάλλεται αίτηση από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση στη διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου (αρμόδια Νομαρχία) με συνημμένο πρόσφατο ισολογισμό της επιχείρησης και με αναλυτική κατάσταση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
3. Η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/0 ελέγχει τα βιβλία της επιχείρησης που μετατρέπεται και συντάσσει σχετική έκθεση που την κοινοποιεί στην ενδιαφερόμενη επιχείρηση.
4. Με βάση την παραπάνω έκθεση, ο συμβολαιογράφος συντάσσει το συμβόλαιο ίδρυσης της Α.Ε., που προέρχεται από μετατροπή. Το κατώτερο

---

28) άρθρο 67 παρ. 1 Ν. 2190/20



κεφάλαιο της Α.Ε. είναι σήμερα 60.000 ευρώ<sup>29</sup>. Όταν μετατρέπεται ατομική επιχείρηση σε Α.Ε., τότε θα πρέπει να συμμετάσχει και ακόμα ένα τουλάχιστον πρόσωπο, συνήθως με μετρητά, διότι δεν μπορεί να συσταθεί μονοπρόσωπη Α.Ε.<sup>30</sup>

5. Ένα επικυρωμένο αντίγραφο του συμβολαίου ίδρυσης (από μετατροπή) της Α.Ε. προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ. όπου καταβάλλεται με συμπληρωμένη εις τριπλούν τη σχετική έντυπη δήλωση, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%<sup>31</sup>, μέσα σε προθεσμία 15 ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου.
6. Δύο επικυρωμένα αντίγραφα από το συμβόλαιο ίδρυσης (από μετατροπή) της Α.Ε. υποβάλλονται με διαβιβαστικό έγγραφο στη διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου (αρμόδια Νομαρχία), για να εκδοθεί έτσι η άδεια σύστασης της Α.Ε. και να γίνει η έγκριση του καταστατικού της.
7. Ένα αντίγραφο του συμβολαίου ίδρυσης της Α.Ε. θεωρείται και από το οικείο επιμελητήριο, όπου γίνεται και η σχετική εγγραφή της Α.Ε.
8. Η Νομαρχία εκδίδει εγκριτική απόφαση για την ίδρυση της Α.Ε. Η απόφαση αυτή μαζί με τη σχετική ανακοίνωση (δηλαδή μαζί με την περίληψη της εγκριτικής απόφασης) δημοσιεύονται μέσω της Νομαρχίας στο ΦΕΚ (το παράβολο είναι σήμερα περίπου 900 ευρώ). Η Α.Ε. παίρνει νομική προσωπικότητα από την ημέρα που παραχωρείται η εγκριτική απόφαση στο μητρώο ανωνύμων εταιριών<sup>32</sup>.
9. Ένα αντίγραφο από το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε. υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσα σε 30 μέρες από τη νόμιμη σύσταση της Α.Ε.<sup>33</sup> όπου υποβάλλεται και η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3), καθώς και το έντυπο Μ7 για τα μέλη του Δ.Σ. Συγχρόνως υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. και τα εξής δικαιολογητικά:
  - α) Αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας που αφορά την ίδρυση της Α.Ε.
  - β) Αντίγραφο ανακοίνωσης της Νομαρχίας
  - γ) Τ.Α.Π.Ε.Τ.

29) άρθρο 67 παρ. 1 Ν. 2190/20

30) άρθρο 8 παρ. 1 Ν. 2190/20

31) άρθρα 17-31 Ν. 1676/86, Εγκ Πολ. 1388/28.12.01

32) άρθρο 7β παρ. 10 Ν. 2190/20

33) άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00

- δ) Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλο κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν.599/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου της επαγγελματικής εγκατάστασης
- ε) Υπεύθυνη δήλωση από τον εκπρόσωπο της Α.Ε. με την οποία να δηλώνεται ότι θα προσκομισθεί σε 2 αντίτυπα το ΦΕΚ στο οποίο καταχωρήθηκε η σύσταση της Α.Ε. αμέσως μετά τη δημοσίευση
- στ) Το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε.
- ζ) Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Α.Ε. από ασφαλιστικό φορέα (Τ.Ε.Β.Ε., Τ.Α.Ε. κλπ.)
- η) Απόφαση της Γ.Σ. για τη σύνθεση του Δ.Σ. της Α.Ε., εφόσον έχει συγκροτηθεί
- θ) Εξουσιοδότηση του εκπροσώπου, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο (π.χ. από το λογιστή κλπ).
10. Επίσης, για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης, της Ο.Ε, της Ε.Ε. ή της Ε.Π.Ε. λόγω μετατροπής ή συγχώνευσης, δεν οφείλεται χαρτόσημο, διότι η μεταβίβαση αυτή δε γίνεται λόγω πώλησης<sup>34</sup>. Δηλαδή, αν μεταβιβάζονταν η ατομική επιχείρηση ή η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. ή η Ε.Π.Ε. λόγω πώλησης, τότε θα επιβαρύνονταν η καθαρή θέση της επιχείρησης που θα μεταβιβαζόταν λόγω πώλησης με χαρτόσημο 2,4% και θα εκδίδονταν δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης<sup>35</sup>.
11. Στη συνέχεια, η Α.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ. (λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων) και αφορούν την ατομική επιχείρηση, την Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε. (π.χ. για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ.) μεταφέρονται και στην Α.Ε. που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.
12. Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε. της Ε.Ε. ή της Ε.Π.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε. Για το λόγο αυτό γίνεται διαγραφή από το επιμελητήριο και προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ.: α) τα βιβλία του Κ.Β.Σ. για ακύρωση (τα αχρησιμοποίητα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται) και β) συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ. τα έντυπα «Μ4-Δήλωση

34) Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/πολ. 24/88

35) άρθρο 15 παρ. 1<sup>α</sup> Κ.Τ.Χ., Στ. Ε. 567/71, 1610/75

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

#### Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. <sup>36</sup>

Η μετατροπή της Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε., εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό της, γίνεται με απόφαση όλων των εταίρων, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9. Η απόφαση αυτή, μαζί με την σχετική έγκριση του Υπουργείου Εμπορίου, δημοσιεύονται σύμφωνα με το άρθρο 7β και των άρθρων 42, 43 και 44 του Εμπορικού νόμου. Μετά τη δημοσίευση αυτή, η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. συνεχίζει να λειτουργεί ως Α.Ε. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους. Η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρία με βιβλία γ' κατηγορίας (όχι α' ή β' κατηγ.) μπορεί να μη συντάσσει ισολογισμό κατά το χρόνο της μετατροπής και να μην υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά ο ισολογισμός που θα συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης από την προερχόμενη από τη μετατροπή Α.Ε. θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν από τις Ο.Ε. ή Ε.Ε. και από την Α.Ε. και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της Α.Ε. (μόνο στην περίπτωση που τηρούνται βιβλία γ' κατηγορίας και όχι α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.). Δηλαδή, με βάση το Κ.Ν. 2190/20, μπορεί μια Ο.Ε. ή Ε.Ε. με βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. να μετατραπεί σε Α.Ε., χωρίς να συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλλει η προερχόμενη από τη μετατροπή Α.Ε. να περιλαμβάνει και τα αποτελέσματα των πράξεων της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., όπως δηλαδή γίνεται και με τις

36) Εγκ. Υπ. Οικ. 1048879/πολ. 1255/8.9.00 χωρίς εφαρμογή του Ν. 2166/93

Ε.Π.Ε. σύμφωνα με το Κ.Ν. 2190/20 άρθρο 67. Η υπεραξία που θα προκύψει από τη μετατροπή αυτή θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις. Όταν μια Ο.Ε. ή Ε.Ε. με α΄ ή β΄ κατηγορίας βιβλία μετατρέπεται σε Α.Ε., συντάσσεται πρώτα ισολογισμός με ημερομηνία την ημέρα μετατροπής και στη συνέχεια υποβάλλεται δήλωση με την ημερομηνία αυτή και με τα κέρδη της περιόδου αυτής καθώς και με τις υπεραξίες που ενδεχομένως προέκυψαν από την εκτίμηση του πάγιου κεφαλαίου τους από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20 που φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις.

Μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.<sup>37</sup>

Όταν μετατρέπεται μια Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., τότε συντελούνται οι δημοσιεύσεις του άρθρου 7β παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20 και του άρθρου 8 παρ. 1 και 2 του Ν. 3190/55 και η Ε.Π.Ε. συνεχίζεται ως Α.Ε. Οι τυχόν δίκες συνεχίζονται κανονικά. Δηλαδή, δε γίνεται λύση και εκκαθάριση της Ε.Π.Ε. και ίδρυση της Α.Ε., αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., χωρίς λύση και εκκαθάριση της Ε.Π.Ε. και συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού από τη μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε. κατά το χρόνο της μετατροπής. Για το λόγο αυτό και η εισφορά ακινήτου της Ε.Π.Ε. προς την Α.Ε. δεν συνιστά μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 1587/50, δηλαδή δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων<sup>38</sup>. Αφού η Ε.Π.Ε. δεν έχει υποχρέωση να συντάξει ισολογισμό κατά το χρόνο της μετατροπής, δεν έχει ούτε και υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου από την προελθούσα από τη μετατροπή Α.Ε. θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργήθηκαν από την Α.Ε. και την Ε.Π.Ε. και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της Α.Ε. στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης με τη δήλωση φόρου εισοδήματος<sup>39</sup>.

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

Η επιχείρηση που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή δεν πρέπει να έχει κεφάλαιο

37) Εγκ. Υπ. Οικ. 1048879/08.9.00 πολ. 1255

38) Στ. Ε. 4221/86, 341/87

39) Έγγραφο 1033269/10195/14.12.93

μικρότερο από 146.735 ευρώ όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε., ούτε μικρότερο από 300.000 ευρώ όταν πρόκειται για Α.Ε.<sup>40</sup> Οι διαδικασίες είναι οι εξής:

- 1) Για να μετατραπεί η ατομική επιχείρηση σε Α.Ε. με βάση το Ν. 2166/93, θα πρέπει πρώτα να το αποφασίσει αυτό ο ίδιος ο επιχειρηματίας. Για να μετατραπεί όμως μια Ο.Ε. ή μια Ε.Ε. σε Α.Ε. με βάση το Ν. 2166/93, θα πρέπει πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., όπου θα αναγράφεται η επιθυμία τους να μετατρέψουν την εταιρία τους σε Α.Ε., καθώς και τα κύρια σημεία του Ν. 2190/20 που αναφέρονται στις Α.Ε. Επίσης, για να μετατραπεί μια Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. θα πρέπει πρώτα να αποφασίσει η γενική συνέλευση των εταίρων και αντίγραφο του πρακτικού που αφορά τη μετατροπή (ή φωτοτυπία του πρακτικού αυτού από το βιβλίο «πρακτικών συνελεύσεων των εταίρων της Ε.Π.Ε.») παραδίδεται στο συμβολαιογράφο<sup>41</sup>.
- 2) Ο διαχειριστής της προσωπικής εταιρίας (Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε.) ή ο ιδιοκτήτης της σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης, υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. με συνημμένο ισολογισμό της ημέρας που γίνεται η μετατροπή. Επειδή, η επιχείρηση που μετατρέπεται είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. για να έχει τις απαλλαγές του Ν. 2166/93, θα πρέπει, ο παραπάνω ισολογισμός να συντάσσεται κανονικά με λογιστικές εγγραφές, όπως ακριβώς συντάσσεται και ο ισολογισμός στο τέλος της κάθε χρήσης. Με την αίτηση αυτή ζητείται η διενέργεια ελέγχου και επαλήθευσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων (όχι εκτίμησης) της επιχείρησης που μετατρέπεται. Αντί να συντάσσεται καινούριος ισολογισμός, μπορεί για τις ανάγκες της μετατροπής, να παίρνεται ο τελευταίος ισολογισμός που συντάχθηκε στο όνομα της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. κλπ. Η οποία μετατρέπεται σε Α.Ε.
- 3) Διενεργείται από τη Δ.Ο.Υ. ο σχετικός έλεγχος επαλήθευσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που ζητά τον έλεγχο. Η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει έλεγχο από Ορκωτό Ελεγκτή ή από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 του Υπουργείου Εμπορίου και όχι από τη Δ.Ο.Υ.
- 4) Με βάση την έκθεση αυτή, που συντάσσεται από τη Δ.Ο.Υ. ή από τον

40) Εγκ Υπ.Οικ. 1048923/πολ. 1113/6.4.98, άρθρο 11 παρ. 1 Ν 2948/01

41) άρθρο 67 παρ. 1 Ν. 2190/20

ορκωτό ελεγκτή ή από την επιτροπή του άρθρου 9, συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε. Όταν η επιχείρηση που μετατρέπεται είναι ατομική, τότε θα πρέπει να συμμετάσχει στη σύσταση της Α.Ε. και ακόμα ένα τουλάχιστον πρόσωπο με μετρητά, διότι δεν μπορεί να συσταθεί μονοπρόσωπο Α.Ε.<sup>42</sup>

- 5) Μέσα σε 15 μέρες από την υπογραφή του καταστατικού συμβολαίου, ένα ή δύο αντίγραφα από το καταστατικό αυτό και με συμπληρωμένη τη δήλωση καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου καταβάλλεται ο τυχόν φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων 1%<sup>43</sup>.
- 6) Στη συνέχεια, δύο αντίτυπα του καταστατικού της Α.Ε. υποβάλλονται στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου (το ένα μπορεί να επιστραφεί αργότερα πίσω στην επιχείρηση).
- 7) Ένα αντίγραφο του καταστατικού συμβολαίου ίδρυσης της Α.Ε. θεωρείται και από το οικείο επιμελητήριο, όπου γίνεται και η σχετική εγγραφή της Α.Ε.
- 8) Η Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου καταχωρεί την εταιρία στα βιβλία της και εκδίδει την εγκριτική απόφαση για «Παροχή άδειας σύστασης και έγκρισης του καταστατικού της Α.Ε.», καθώς και τον αριθμό μητρώου της εταιρίας. Από την ημερομηνία αυτή της καταχώρησής της στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών<sup>44</sup>, υφίσταται και νόμιμα η νέα εταιρία με τη μορφή της Α.Ε. (άρθρο 7 Π.Δ. 409/86, άρθρο 7β παρ. 10 Ν. 2190/20).
- 9) Η εγκριτική αυτή απόφαση και μια περίληψη του καταστατικού της Α.Ε. στέλνονται από τη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου στο Εθνικό Τυπογραφείο για δημοσίευση. Επίσης ένα αντίγραφο της εγκριτικής αυτής απόφασης δίνεται και στην Α.Ε. για να θεωρήσει έτσι, με βάση αυτήν, τα βιβλία της στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει.
- 10) Το Εθνικό Τυπογραφείο δίνει αριθμό ΦΕΚ και ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού.
- 11) Από τη σύσταση της Α.Ε., δηλαδή από την ημερομηνία που η Α.Ε. καταχωρήθηκε στο Μ.Α.Ε. και το πολύ μέχρι 30 μέρες μπορεί να

---

42) άρθρο 8 παρ. 1 Ν. 2190/20

43) άρθρα 17-31 Ν. 1676/86, άρθρο 5 Ν. 2954/01

44) άρθρο 7β παράγραφος 10 Ν. Α.Ε.

χρησιμοποιούνται τα φορολογικά στοιχεία με την επωνυμία της μετατρεπόμενης επιχείρησης για λογαριασμό της Α.Ε.<sup>45</sup>.

12) Ένα αντίγραφο από το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε. υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε 30 μέρες από τη νόμιμη σύσταση της Α.Ε.<sup>46</sup> όπου υποβάλλεται και δήλωση έναρξης εργασιών , καθώς και η δήλωση σχέσεων φορολογουμένων . Συγχρόνως υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. και τα εξής δικαιολογητικά:

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

β) Αντίγραφο ανακοίνωσης της Νομαρχίας

γ) Τ.Α.Π.Ε.Τ.

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

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

στ) Το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε.

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

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

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

13) Επίσης, για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης, της Ο.Ε., της Ε.Ε. ή της Ε.Π.Ε. λόγω μετατροπής σε Α.Ε. ή λόγω συγχώνευσης, δεν οφείλεται χαρτόσημο, διότι η μεταβίβαση αυτή δεν γίνεται λόγω πώλησης<sup>47</sup>.

14) Στη συνέχεια, η Α.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ.

---

45) Εγγρ. 1049121/500/25.6.91 Υπ. Οικ.

46) άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00

47) Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/πολ. 24/88, 1008293/πολ. 1103/90

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

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



## Μετατροπές επιχειρήσεων βάσει του Ν. 2166/93

Σε ποιες περιπτώσεις παρέχονται τα φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης του Ν. 2166/93:

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

Δεν μπορεί να μετατραπεί μια Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. με βάση το Ν. 2166/93, γιατί ο νόμος αυτός αποσκοπεί στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι στη μετατροπή μεγάλων μονάδων σε μικρές<sup>48</sup>. Σε περίπτωση όμως που επιθυμείται η μετατροπή μιας Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. θα πρέπει να γνωρίζει ο λογιστής ότι συντάσσεται απογραφή και ισολογισμός και γίνεται εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20.

### Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας:

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

---

48) Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/5.4.94, άρθρο 1

Όλες οι πράξεις που γίνονται μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού μετατροπής και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία της μετατροπής αυτής (σύσταση της νέας εταιρίας) θεωρείται ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρίας και κατά συνέπεια, όλες οι πράξεις αυτές μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας αμέσως μετά τη σύστασή της. Όταν ολοκληρώνονται οι διαδικασίες του μετασχηματισμού δεν ανασυντάσσεται ισολογισμός (απαγορεύεται), ακόμα και αν οι διαδικασίες ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού συνεχίζονται και μετά τις 31.12 που είναι η τελευταία μέρα της δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου<sup>49</sup>.

Οι μετατρεπόμενες επιχειρήσεις, για τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) τους που προκύπτουν μέχρι την κατάρτιση του ισολογισμού μετασχηματισμού, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 4 μήνες και 10 μέρες αν είναι Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συν/σμοί<sup>50</sup> και μέσα σε 3,5 μήνες αν είναι ατομικές επιχειρήσεις ή προσωπικές εταιρίες<sup>51</sup>. Η τελευταία περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέσα σε 20 μέρες από την ημερομηνία μετασχηματισμού και η εκκαθαριστική δήλωση του ΦΠΑ μέσα σε 130 μέρες μετρούμενες από την ίδια ημερομηνία.

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

Μεταφέρεται η ζημία που αναγνωρίζεται φορολογικά της μετατρεπόμενης επιχείρησης για να συμψηφιστεί με κέρδη των επόμενων 2 χρήσεων της προερχόμενης από τη μετατροπή νέας εταιρίας<sup>52</sup>. Δεν συμψηφίζεται η ζημία μόνο σε περίπτωση διάσπασης. Δηλαδή, αν η μετατρεπόμενη επιχείρηση έχει ζημία φορολογικά αναγνωρίσιμη, η ζημία αυτή μπορεί να συμψηφιστεί με κέρδη των επόμενων 2 χρήσεων της εταιρίας εκείνης που προέρχεται από τη μετατροπή<sup>53</sup>. Επομένως, η ζημία της μετατρεπόμενης με βάση το Ν. 2166/93 επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζεται σε δύο λογαριασμούς (σε «ζημίες φορολογικά αναγνωρίσιμες» και σε «ζημίες φορολογικά μη αναγνωρίσιμες») και στον ισολογισμό μετασχηματισμού που

49) Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/πολ. 1080/5.4.94

50) άρθρο 107 παρ. 1 Ν. 2238/94

51) άρθρο 64 παρ. 1 Ν. 2238/94

52) άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2992/02

53) άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2992/05

θα συντάξει η μετατρεπόμενη επιχείρηση αλλά και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή, για να μπορεί έτσι να συμψηφιστεί η ζημιά που είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη με τα κέρδη προ φόρου των επομένων 2 χρήσεων<sup>54</sup>

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

Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν. 2166/93 δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 146.735 ευρώ όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε. ούτε μικρότερο από 300.000 ευρώ<sup>55</sup> όταν πρόκειται για Α.Ε.<sup>55</sup> Αν είναι μικρότερο, τότε με τη διαφορά γίνεται αύξηση σε μετρητά είτε από τους παλαιούς εταίρους ή μετόχους είτε από νέους εταίρους ή μετόχους.

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

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

Ποιες είναι οι φορολογικές απαλλαγές και οι διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 κατά την μετατροπή των επιχειρήσεων:

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

- α) Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων για το εισφερόμενο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που μετατρέπονται. Στην περίπτωση μετατροπής

54) άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2992/02, Στ. Ε. 4038/87

55) Υ.Α. 1038678/25.4.01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01

Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε., δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων. Αντίθετα, σε περίπτωση μετατροπής ατομικών επιχειρήσεων σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για ολόκληρο το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. ή της Α.Ε., διότι δεν έχει καταβληθεί προηγούμενα ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (λόγω του ότι ήταν ατομική επιχείρηση και δεν υπάγονταν στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου). Φυσικά, τα παραπάνω ισχύουν σήμερα και για τις μετατροπές που γίνονται με βάση τις γενικές διατάξεις<sup>56</sup>.

- β) Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή αφορά τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των επιχειρήσεων που μετατρέπονται κατά το χρόνο που γίνεται ο μετασχηματισμός. Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης παρέχεται σε όλα τα ακίνητα που ανήκουν στις μετατρέπομενες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή είναι εκμισθωμένα σε τρίτους κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.
- γ) Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζόμενων αυτοκινήτων (Δ.Χ. ή Ι.Χ.).

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

Οι επιχειρήσεις που μετατρέπονται μπορούν με αίτησή τους προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ζητήσουν τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου για το σκοπό της μετατροπής και του ελέγχου του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων κατά την ημερομηνία της μετάταξης. Με την αίτηση αυτή συνοποβάλλονται: α) Αντίγραφο του ισολογισμού που έχει συνταχθεί για το σκοπό της μετατροπής, β) Αντίγραφο της απόφασης του αρμόδιου οργάνου της (π.χ. του Δ.Σ., του διαχειριστού κλπ.) που θα αναφέρονται τα στοιχεία εκείνα που αφορούν τη μορφή της μετατροπής (π.χ. μετατροπή σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. κλπ.).

Το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού κοινοποιείται από τη Δ.Ο.Υ. προς την αιτούσα, μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία της υποβολής της αίτησης ή μέσα σε 6

---

56) άρθρο 5 Ν. 2954/01, Εγκ. Πολ. 1388/28.12.01

μήνες, όταν πρόκειται για εξαιρετικούς λόγους (π.χ. λόγω μεγέθους επιχείρησης, ύπαρξη παραβάσεων, επισχεθέντα βιβλία κλπ.). Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. γίνεται μόνο στις εκκρεμείς φορολογικές δηλώσεις και όχι για την τρέχουσα χρήση, διότι για τη χρήση αυτή που λαμβάνει χώρα η μετατροπή δεν έχει υποβληθεί ακόμα η φορολογική δήλωση.

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

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

Σε περίπτωση μετατροπής επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/93, τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα στις μετατρεπόμενες επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς νόμους Ν.Δ. 4002/1959, Ν. 289/1976, Ν. 1262/1982, Ν. 1828/1989, Ν. 1882/1990, Ν. 1892/1990 και Ν. 2601/98, ισχύουν και για τις νέες εταιρίες που προκύπτουν από τη μετατροπή, κατά το μέτρο φυσικά που οι επιχειρήσεις αυτές δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών. Δηλαδή, οι νέες εταιρίες έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν π.χ. αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 2601/98 για την ακάλυπτη αξία των επενδύσεων του νόμου αυτού που ενδεχόμενα υφίσταται κατά το χρόνο της μετατροπής, αλλά έχουν όμως και την υποχρέωση να καλύπτουν με επενδύσεις τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, π.χ. του άρθρου 22 του ν. 1828/89 τα

οποία ενδεχόμενα έχουν σχηματιστεί από τις μετατρεπόμενες επιχειρήσεις μέσα στα χρονικά όρια που ορίζει ο νόμος κλπ.

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

Με την εφαρμογή του Ν. 2166/93 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», οι οποίες ισχύουν, πλην των περιπτώσεων που ορίζονται ειδικά με τις διατάξεις του παρόντος (π.χ. μη αποτίμηση των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20 κλπ.).

Πόσο διαρκεί η πρώτη διαχειριστική περίοδος της εταιρίας που προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν. 2166/93 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/πολ. 1131/9.5.95):

Η εταιρία, που προέρχεται από τη μετατροπή, υποχρεούται να κλείσει την πρώτη διαχειριστική της περίοδο στις 30/6 ή στις 31/12 του έτους μέσα στο οποίο έχει ολοκληρωθεί η μετατροπή και αν πρόκειται για Α.Ε. του έτους που πήρε τον αριθμό Μ.Α.Ε. από το Υπουργείο Εμπορίου. Σε περίπτωση όμως που δεν έχει ασκηθεί κατά το παρελθόν το δικαίωμα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου από την εταιρία που μετατράπηκε, τότε η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή μπορεί να έχει διάρκεια μέχρι 24 μήνες μετρούμενες από την ημέρα που συντάσσεται ο ισολογισμός με σκοπό τη μετατροπή.

## ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν.Δ. 1297/72

Οι επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής μπορούν να μετατραπούν σε Α.Ε. μέχρι και το έτος 2002 με το Ν.Δ. 1297/72, διότι παρατάθηκε η ισχύς του Ν.Δ. 1297/72 μέχρι 31.12.2002<sup>57</sup>. Επίσης, οι επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής (εκτός από Α.Ε.) μπορούν να μετατραπούν σε Ε.Π.Ε. (όχι σε μονοπρόσωπη, πολ. 1132/02) με βάση το νόμο αυτό. Όσες λοιπόν επιχειρήσεις προτιμούν, μπορούν να μετατραπούν με βάση το Ν. 1297/72. Οι ευεργετικές διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις μετατροπής κοινοπραξίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου σε Α.Ε., εφόσον αυτές ασκούν επιχείρηση<sup>58</sup>. Τα ακίνητα που εισφέρονται από ατομική επιχείρηση ή από Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ. λόγω μετατροπής αυτών σε Α.Ε. θα πρέπει να ανήκουν και να χρησιμοποιούνται από αυτές πριν από τη μετατροπή<sup>59</sup>.

Μετά από αίτηση που υποβάλλει η επιχείρηση στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου, συγκροτείται η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20, η οποία αποτιμά υποχρεωτικά όλες τις εισφορές σε είδος<sup>60</sup>. Η αποτίμηση όμως αυτή της επιτροπής του άρθρου 9, στην περίπτωση που μεταβιβάζονται πάγια στοιχεία για τα οποία οφείλεται Φ.Μ.Α., δεν είναι δεσμευτική για τη Δ.Ο.Υ. η οποία μπορεί να προσδιορίσει άλλη αξία για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α.<sup>61</sup>

Ποια είναι τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/72 που αφορούν τις μετατροπές επιχειρήσεων:

α) Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος<sup>62</sup>. Η υπεραξία αυτή προκύπτει κατά την απογραφή των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού κατά το χρόνο μετατροπής της επιχείρησης και παρακολουθείται υποχρεωτικά σε λογαριασμούς τάξης στη νέα εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή μέχρι το χρόνο διάλυσής της. Όταν η εταιρία αυτή διαλυθεί για

---

57) άρθρο 6 παρ. 11 Ν. 2873/00

58) Υπ. Οικ. Εγκ. Α. 12570/1987, πολ. 309 Υπ. Οικ.

59) άρθρο 19 Ν. 840/78

60) Στ. Ε. 974/88

61) Υπ. Οικ. 1039171/πολ. 1180/1194

62) άρθρο 2 παρ. 1 Ν.Δ. 1297/72

οποιοδήποτε λόγο, τότε η υπεραξία αυτή προστίθεται στα κέρδη της εταιρίας και φορολογείται σύμφωνα με τη φορολογία που ισχύει κατά το χρόνο αυτό που διαλύεται η εταιρία αυτή<sup>63</sup>

Για να προσδιοριστεί η υπεραξία που δεν φορολογείται κατά το χρόνο της μετατροπής, γίνεται εκτίμηση της αξίας των πάγιων στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Η υπεραξία που προκύπτει από την μετατροπή απαλλάσσεται από το φόρο κατά το χρόνο της μετατροπής είτε αυτή προέρχεται από εισφορά πάγιων στοιχείων είτε από εμπορεύσιμα αγαθά<sup>64</sup>.

β) Αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι αποσβέσεις που υπολογίζονται πάνω στην αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων που εισφέρονται από την μετατρεπόμενη επιχείρηση προσ αυξημένης της αναπόσβεστης αυτής αξίας με την υπεραξία που προκύπτει κατά τη μετατροπή και αναλογεί σε αυτήν<sup>65</sup>. Οι υπόλοιπες αποσβέσεις που αναλογούν στην αναπόσβεστη αξία των εισφερόμενων από την μετατρεπόμενη επιχείρηση πάγιων στοιχείων δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή.

Κατά συνέπεια, αν μια επιχείρηση έχει υπολογίσει και αποσβέσεις πάνω στην υπεραξία η οποία αναλογεί στην αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει αποσβεστεί, τότε το ποσό αυτών των αποσβέσεων θα προσ αυξήσει τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης αυτής ως «λογιστική διαφορά»<sup>66</sup> Ως αξία κτήσης των πάγιων στοιχείων της Ε.Π.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 2190/20, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων από την Α.Ε., λαμβάνεται η αρχική τους αξία κτήσης, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και όχι η αξία των παγίων αυτών στοιχείων η οποία προσδιορίζεται με βάση το άρθρο 9 του Ν. 2190/20, διότι με την μετατροπή αυτή δεν επέρχεται κατάλυση του Ν.Π. της Ε.Π.Ε. και ίδρυση της Α.Ε., αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.<sup>67</sup>

Οι αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/90 (καθώς και τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 2601/98) που είχαν σχηματιστεί από επιχειρήσεις που

63) άρθρο 2 παρ. 2

64) Στ. Ε. 1802/88

65) άρθρο 2 παρ. 3 Ν.Δ. 1297/72

66) Εγκ. Υπ. Οικ. 26/79

67) Αποφ. Στ. Ε. 217/95 τμ. Β



μετατρέπονται ή συγχωνεύονται με βάση το Ν.Δ. 1297/72, δεν φορολογούνται κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση, εφόσον έχουν μεταφερθεί σε ειδικούς λογαριασμούς των εταιριών που προέκυψαν από τη μετατροπή ή συγχώνευση. Επίσης, η εταιρία, που προέρχεται από τη μετατροπή ή από τη συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση το Ν.Δ. 1297/72, δικαιούται να σχηματίζει αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/90 (και αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 2601/98) για την ακάλυπτη αξία των επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν από τις μετασχηματισθείσες επιχειρήσεις<sup>68</sup>.

γ) Η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών και λοιπών στοιχείων που πραγματοποιείται κατά την μετατροπή δεν υπάγεται σε κανένα φόρο, ούτε τέλους χαρτοσήμου κλπ.<sup>69</sup>. Για να μην υπαχθούν σε Φ.Μ.Α. τα ακίνητα της επιχείρησης κατά το χρόνο της μετατροπής της θα πρέπει τα ακίνητα αυτά να ανήκουν στην επιχείρηση που μετατρέπεται και να χρησιμοποιούνται από αυτήν<sup>70</sup>. Επίσης, η εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή αυτή θα πρέπει να χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της το ακίνητο αυτό τουλάχιστον για μια 5ετία μετρούμενη από την ημερομηνία μετατροπής της. Κατά τη διάρκεια της 5ετίας, μπορεί η εταιρία: α) να ενοικιάσει σε τρίτους τα ακίνητα αυτά με την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το κύριο αντικείμενο των εργασιών της<sup>71</sup> και β) να πωλήσει τα ακίνητα αυτά με την προϋπόθεση όμως ότι μέσα σε δύο χρόνια να αγοράσει άλλα καινούρια πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας που θα τα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της ή θα χρησιμοποιήσει το ποσό της εκποίησης για εξόφληση δανείων τραπεζών, Δημοσίου ή ΙΚΑ.

Αν η επιχείρηση που μετατρέπεται έχει κατά χρήση κάποιο ακίνητο πάνω από μια 5ετία και το εισφέρει στην καινούρια εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή, τότε δεν πληρώνεται Φ.Μ.Α. εφόσον όμως χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της νέας εταιρίας τουλάχιστον για μια 5ετία<sup>72</sup>.

---

68) Εγκ. Υπ. Οικ. 1047166/24.4.97

69) άρθρο 3 παρ. 1 Ν.Δ. 1297/72

70) Υπ. Οικ. 1009146/90

71) Στ. Ε. 1497/89

72) άρθρο 3 παρ. 1

Με ποιες προϋποθέσεις ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα για τις μετατροπές<sup>73</sup>:

Για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα της του Ν.Δ.1297/72 θα πρέπει:

α) Η εταιρία που προέρχεται από τη μετατροπή, να έχει κατά το χρόνο της σύστασής της τουλάχιστον 300.000 ευρώ μετοχικό κεφάλαιο (αν είναι Α.Ε.), ή 146.735 ευρώ εταιρικό κεφάλαιο (αν είναι Ε.Π.Ε.)<sup>74</sup>.

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

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

Τι γίνεται στην περίπτωση που η εταιρία η οποία προέρχεται από τη μετατροπή διαλύεται πριν περάσει η 5ετία<sup>76</sup>:

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

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

α) Ο φόρος της υπεραξίας που δεν είχε καταβληθεί υπολογίζεται με βάση το

---

73) άρθρο 4 Ν.Δ. 1297/72

74) Ν. 2579/98 άρθρο 11, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01, Κ.Υ.Α. 1038978/πολ. 1106/01

75) Υπ. Οικ. Εγκ. 25/73

76) άρθρο 5 Ν.Δ. 1297/72

συντελεστή που φορολογούνται τα κέρδη που δεν διανέμονται κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρίας και β) οι λοιποί φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου κλπ. υπολογίζονται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο της σύστασης της εταιρίας (δηλαδή κατά το χρόνο της μετατροπής).

Οι παραπάνω φόροι και τέλη καταβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς προσαυξήσεις λόγω εκπροθέσμου με συμπλήρωση σχετικής δήλωσης και μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη διάλυσή της<sup>77</sup>.

Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας μέσα στην πενταετία με σκοπό ίδρυσης άλλης εταιρίας (λόγω συγχώνευσης κλπ.) δεν καταβάλλεται κανένα ποσό φόρου ή τέλους από τα παραπάνω στο Δημόσιο, εφόσον οι μετοχές της νέας εταιρίας, οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία του εισφερομένου κεφαλαίου θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% του συνόλου αυτών για μια πενταετία από τη μετατροπή<sup>78</sup>.

---

77) άρθρο 5 παρ. 2 Ν.Δ. 1297/72

78) Στ. Ε. 3231/84

## Μετατροπές ειδικού τύπου ναυτιλιακών επιχειρήσεων

Αναφέροντας όλα αυτά έχει ήδη καλυφθεί το μεγαλύτερο μέρος των θεσμών και διαδικασιών που διέπουν τις μετατροπές επιχειρήσεων, και κατ' επέκταση ναυτιλιακών επιχειρήσεων, αφού οι νόμοι 2166/93 και 1297/72 όπως και το σχετικό πλαίσιο ισχύουν και για τις ναυτιλιακές εταιρίες. Οι Ναυτιλιακές εταιρίες όμως που έχουν μια από τις μορφές που αναφέρθηκαν παραπάνω (ναυτική εταιρία, ειδική ανώνυμη ναυτιλιακή εταιρία, offshore κτλ.) έχουν και κάποιες ιδιαιτερότητες, όσον αφορά τις διαδικασίες μετατροπής τους. Οι οποίες θα αναλυθούν στην συνέχεια.

Ναυτική εταιρία. Ανώνυμες εταιρίες και ειδικές ανώνυμες ναυτιλιακές εταιρίες μπορούν να μετατραπούν σε ναυτικές εταιρίες σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920. Ναυτική εταιρία δεν επιτρέπεται να μετατραπεί σε εταιρία άλλης μορφής<sup>α</sup>.

Η διαδικασία της μετατροπής αυτής είναι αρκετά απλή και συντελείται σε δυο απλά βήματα. Πρώτον χρειάζεται η συνέλευση των μετόχων της μετατρεπόμενης εταιρίας να αποφασίσει την μετατροπή αυτή<sup>β</sup>. Επίσης η συνέλευση των μετόχων υποχρεούται να προσαρμόσει το καταστατικό της εταιρίας στα μέρη εκείνα όπου αυτό δεν συμφωνεί με τις διατάξεις που ισχύουν για τις ναυτικές εταιρίες.

Δεύτερον απαιτείται η καταχώρηση της απόφασης αυτής, μαζί με το καταστατικό, προσαρμοσμένο όπως προαναφέρθηκε, στο μητρώο ναυτικών εταιριών. Επίσης η δημοσίευση ανακοινώσεως για την μετατροπή από την εφημερίδα της κυβερνήσεως, περιέχοντας πλήρη στοιχεία για τον χρόνο, όπως επίσης και για την μετατρεπόμενη και την τελική εταιρία.

Από την στιγμή που πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις, η μετατρεπόμενη εταιρία συνεχίζει τις δραστηριότητές της ως ναυτική εταιρία, χωρίς αναγκαία άλλη διατύπωση ή ενδιάμεση διακοπή της λειτουργίας της.

Υπεράκτια Εταιρία (offshore): η υπεράκτια εταιρία είναι μια αρκετά απλή στην προσέγγισή της μορφή, που μπορεί να δημιουργηθεί από μετατροπή από σχεδόν οποιαδήποτε άλλη μορφή εταιρίας. Για να μπορέσει μια εταιρία να περιληφθεί στις διατάξεις του νόμου 89/67, αρκεί η κατάθεση τεσσάρων δικαιολογητικών εγγράφων και δημοσίευση της μετατροπής στην εφημερίδα της κυβερνήσεως.

Στη συνέχεια παρατίθενται τα δικαιολογητικά αυτά για την μετατροπή μιας ελληνικής ναυτικής εταιρίας<sup>γ</sup>.

1. Πρακτικό διοικητικού συμβουλίου, που να επιβεβαιώνει την απόφαση μετατροπής της εταιρίας.
2. Βεβαίωση υπηρεσίας μητρώου ναυτικών εταιριών (υπουργείου εμπορικής ναυτιλίας) για την νόμιμη ύπαρξη της εταιρίας, για τα στοιχεία των μελών του διοικητικού συμβουλίου και για τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρίας.
- 3.Υπεύθυνη δήλωση αποδοχής ως εκπροσώπου, γνωστοποίησης αντικειμένου δραστηριότητας της εταιρίας και ανάληψης διαχείρισης πλοίου.
4. Επιστολή πλοιοκτήτριας εταιρίας αναφορικά με την ανάθεση διαχείρισης πλοίου.

Το περιλαμβανόμενο δεύτερο δικαιολογητικό, που στην προκειμένη περίπτωση έχει τη μορφή και τον τύπο υπηρεσιακής βεβαίωσης και εκδίδεται μόνο για τις ναυτικές εταιρίες του Ν. 959/79, σκοπό έχει να αποδείξει τη νόμιμη ύπαρξη της εταιρίας, την νομιμοποίηση των προσώπων που έλαβαν την απόφαση για την υπαγωγή της εταιρίας στο ειδικό καθεστώς του Α.Ν. 89/67, Ν. 814/78 κ.λπ. και τον ορισμένο εκπρόσωπο της εταιρίας.

Στην περίπτωση που η εταιρία που αιτείται την μετατροπή δεν έχει τη μορφή ναυτικής εταιρίας του Ν. 959/79, αλλά άλλη νομική μορφή (Α.Ε. , Ε.Π.Ε. κ.λπ.) μπορεί να κατατεθούν αντίστοιχα επαρκή στοιχεία, πέραν του καταστατικού, όπως σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων της εταιρίας, τα οποία πρέπει να αποδεικνύουν ότι ακριβώς αποδεικνύεται και με την βεβαίωση της υπηρεσίας μητρώου ναυτικών εταιριών, κυρίως δε την νομιμοποίηση των προσώπων που έλαβαν την απόφαση για την υπαγωγή της εταιρίας στο ειδικό καθεστώς και τον ορισμό του εκπροσώπου.

Ειδικές ανώνυμες ναυτιλιακές εταιρίες: αναφέροντας τις διαδικασίες μετατροπής προς τις προηγούμενες μορφές εταιριών έγινε αντιληπτό ότι αυτή η μορφή εταιρίας μπορεί να πάρει κάποια από τις παραπάνω μορφές, ακολουθώντας τις διαδικασίες που αναπτύχθηκαν. Παρόλα αυτά καμία από τις παραπάνω δεν μπορεί να μετατραπεί με αποτέλεσμα, η ειδική ανώνυμη ναυτιλιακή εταιρεία να μπορεί να δημιουργηθεί αποκλειστικά από την αρχή ή από απλή μετατροπή δραστηριοποίησης μιας ανώνυμης εταιρίας.

Εκτός αυτών, ενδιαφέρον παρουσιάζουν διαδικασίες μετατροπής Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σε Ναυτιλιακές εταιρίες πλοίων αναψυχής. Ανώνυμες εταιρείες μπορεί να μετατραπούν

σε Ν.Ε.Π.Α. με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 29 και της παραγράφου 2 του άρθρου 31 του Κ.Ν. 2190/1920. Με την απόφαση περί μετατροπής το καταστατικό της εταιρείας που μετατρέπεται προσαρμόζεται στις διατάξεις του νόμου αυτού. Η απόφαση για τη μετατροπή, στην οποία περιέχεται το καταστατικό, προσαρμοσμένο όπως παραπάνω, εγκρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και καταχωρίζεται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και στο μητρώο Ν.Ε.Π.Α.. Ανακοίνωση για την απόφαση αυτή δημοσιεύεται στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Από την ολοκλήρωση των παραπάνω διατυπώσεων η εταιρεία που μετατρέπεται διαγράφεται ως ανώνυμη εταιρεία από το μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και συνεχίζει ως Ν.Ε.Π.Α..

Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί να μετατραπούν σε Ν.Ε.Π.Α. με απόφαση της γενικής συνέλευσης των εταίρων, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 3190/1955. Με την απόφαση περί μετατροπής το καταστατικό της εταιρείας που μετατρέπεται προσαρμόζεται στις διατάξεις του παρόντος νόμου. Η απόφαση για τη μετατροπή, στην οποία περιέχεται το καταστατικό προσαρμοσμένο όπως παραπάνω, καταχωρίζεται στο μητρώο ναυτιλιακών εταιρειών πλοίων αναψυχής και ανακοίνωση για την απόφαση αυτή δημοσιεύεται στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Από την ολοκλήρωση των παραπάνω διατυπώσεων η εταιρεία που μετατρέπεται συνεχίζει ως Ν.Ε.Π.Α..

Μετά την ολοκλήρωση της μετατροπής κατά τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων, οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται η βίαιη διακοπή τους και χωρίς να απαιτούνται άλλες ειδικότερες διατυπώσεις ή ενέργειες για τη συνέχισή τους.

Επίσης η μετατροπή Ν.Ε.Π.Α. σε εταιρεία άλλης νομικής μορφής δεν επιτρέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3182/2003.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω υπάρχουν τύποι εταιριών μεταξύ των οποίων είναι αδύνατη η διενέργεια μετατροπής. Τέτοια παραδείγματα είναι η μετατροπή Ν.Ε.Π.Α. σε άλλη νομική μορφή, ή η μετατροπή Ναυτικής εταιρίας σε άλλη νομική μορφή πλην του να περιληφθεί στο πλαίσιο του Ν 89/1967. τι μπορεί να γίνει όμως σε τέτοιες περιπτώσεις;

Οι περιπτώσεις που μια τέτοια μετατροπή είναι απαραίτητη, και δεν υπάρχει νομική δίοδος για να επιτευχθεί κάτι τέτοιο, υπάρχει πάντα η απλή μέθοδος δημιουργίας μιας

νέας επιχείρησης. Με ίσως περισσότερη δυσκολία από τις διαδικασίες που αναλύθηκαν προηγουμένως μπορεί κανείς να κάνει λύση(κλείσιμο) της ήδη υπάρχουσας εταιρίας, και δημιουργία μιας καινούριας με την μορφή που επιθυμεί να έχει αυτή. Σε περίπτωση που υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία για μεταβίβαση, αλλά χρειάζεται πρώτα να δημιουργηθεί η νέα εταιρία, να μετεβιβασθούν τα στοιχεία αυτά, και τέλος να λυθεί (κλείσει) η πρώτη εταιρία. Η διαδικασία αυτή είναι σίγουρα πολύ πιο χρονοβόρα και αντιπαραγωγική και αυτοί είναι οι λόγοι που εφαρμόζεται μόνον όταν κρίνεται απαραίτητη μια μετατροπή που νομικά είναι αδύνατη.

Εκτός των παραπάνω διαδικασιών υπάρχουν και άλλες που διέπουν πολύ ιδιαίτερους τύπους εταιριών ή πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις και δεν μπορούν να αναλυθούν στα πλαίσια αυτής της μελέτης.

## Συγχωνεύσεις και απορροφήσεις επιχειρήσεων

### Γενικά :

Όταν λέμε «συγχώνευση επιχειρήσεων» εννοούμε ότι δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις που λειτουργούσαν μέχρι τώρα χωριστά η κάθε μία, στο εξής θα λειτουργούν ως μια επιχείρηση που θα έχει δική της νομική μορφή. Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, η προερχόμενη από το μετασχηματισμό εταιρία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που είχαν οι επιχειρήσεις που μετασχηματίστηκαν<sup>79</sup>.

Επίσης, όταν λέμε «απορρόφηση επιχείρησης» εννοούμε ότι μια επιχείρηση που λέγεται «απορροφούμενη» μεταφέρει το ενεργητικό και το παθητικό της σε μια άλλη επιχείρηση που λέγεται «απορροφώσα» και έτσι παύει στο εξής να λειτουργεί η απορροφούμενη επιχείρηση.

Οι διαδικασίες σε περίπτωση απορρόφησης ή εισφοράς κλάδου ή τμήματος είναι σε γενικές γραμμές ίδιες με εκείνες που αφορούν τη συγχώνευση επιχειρήσεων. Οι διαφορές είναι ελάχιστες και χωρίς καμία ουσία. Π.χ. σε περίπτωση απορρόφησης επιχείρησης από Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή εισφορά κλάδου ή τμήματος σε Α.Ε., η αίτηση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων κατά την ημερομηνία της μετάταξης υποβάλλεται μόνο από την απορροφούμενη επιχείρηση ή την επιχείρηση που εισφέρει τον κλάδο ή τμήμα αυτής και όχι από την απορροφούσα Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. η οποία από απορροφούσα επιχείρηση γίνεται και αυτή συγχωνευόμενη όπως και οι υπόλοιπες επιχειρήσεις.

Αμέσως παρακάτω δίνονται οι κυριότερες διαδικασίες συγχώνευσης (που παρόμοιες είναι και οι διαδικασίες απορρόφησης ή εισφοράς κλάδου ή τμήματος κλπ.) ως εξής:

### Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε.:

- 1) Για τη συγχώνευση ατομικής επιχείρησης σε Ε.Π.Ε. αποφασίζει μόνος του ο επιχειρηματίας. Για τη συγχώνευση όμως μια Ο.Ε. ή μιας Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε., χρειάζεται πρώτα να συντασθθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της κάθε εταιρίας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) που

---

79) Ν. 2166/93 άρθρο 21 παρ. 5



συγχωνεύεται. Στο συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η συμφωνία των εταιρών να συγχωνεύσουν την εταιρία τους με σκοπό να σχηματιστεί από τη συγχώνευση αυτή μια καινούρια εταιρία με τη μορφή της Ε.Π.Ε. (όπου αναγράφονται και τα κυριότερα σημεία του Ν. 3190/55 που αναφέρονται στις Ε.Π.Ε.).

- 2) Όταν μια Ε.Π.Ε. συγχωνεύεται με μια άλλη επιχείρηση (ατομική, Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε.) για να σχηματιστεί μ' αυτόν τον τρόπο μια καινούρια Ε.Π.Ε., τότε απαιτείται απόφαση από τη γενική συνέλευση των εταιρών της Ε.Π.Ε. που συγχωνεύεται. Η απόφαση αυτή σε περίληψη δημοσιεύεται στο ΦΕΚ και σε μια ημερήσια εφημερίδα<sup>80</sup> Από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται υποβάλλεται κοινή αίτηση στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας για συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9. Στη συνέχεια, η επιτροπή του άρθρου 9 συντάσσει σχετική έκθεση που την υποβάλλει χωριστά στην κάθε μια από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Η έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.
- 3) Με βάση την παραπάνω έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 και τις αποφάσεις των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται, συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο σύστασης της καινούριας Ε.Π.Ε. Περίληψη του καταστατικού ίδρυσης της καινούριας Ε.Π.Ε. που προήλθε από τη συγχώνευση δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.
- 4) Δύο αντίγραφα από το καταστατικό (συμβόλαιο) ίδρυσης της Ε.Π.Ε. υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και καταβάλλεται, με συμπληρωμένη τη σχετική έντυπη δήλωση, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου που είναι 1% πάνω στο τυχόν κεφάλαιο της ατομικής επιχείρησης που συγχωνεύεται, καθώς επίσης και 1% πάνω στη διαφορά που είναι πάνω από το εταιρικό κεφάλαιο των άλλων εταιρικών επιχειρήσεων που συγχωνεύονται. Στη συνέχεια, καταβάλλεται το χαρτόσημο στο Ταμείο Σύνταξης Νομικών, θεωρείται από το οικείο επιμελητήριο και μετά επικυρώνεται και πρωτοκολλείται στο Πρωτοδικείο.
- 5) Μέσα σε 30 μέρες από τη νόμιμη σύσταση της Ε.Π.Ε.<sup>81</sup>

80) άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 3190/55

81) άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00

, υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3 και τα έντυπα Μ7 και Μ8, ανάλογα). Συγχρόνως με τη δήλωση έναρξης εργασιών προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ.:

- α) Το καταστατικό
- β) Το ΦΕΚ ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 ότι θα προσκομιστεί το ΦΕΚ σε 2 αντίτυπα όταν κυκλοφορήσει
- γ) Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλο κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.
- δ) Προσκομίζονται για το καθένα από τα μέλη της Ε.Π.Ε., βεβαιώσεις εγγραφής ή απαλλαγής από το ΤΕΒΕ ή από το ΤΑΕ κλπ.
- ε) Προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. για το κάθε μέλος της Ε.Π.Ε. και από μια βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το Επιμελητήριο, όταν αυτό το απαιτεί ρητά ο νόμος.
- στ) Εξουσιοδότηση του διαχειριστή, θεωρημένη με το γνήσιο της πογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο (π.χ. από το λογιστή κλπ.).
- ζ) Οι αλλοδαποί που συμμετέχουν ως διαχειριστές σε Ε.Π.Ε., αν είναι υπήκοοι άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε. υποβάλλουν πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας της κατοικίας τους και αν είναι υπήκοοι χωρών-μελών εκτός Ε.Ε. υποβάλλουν άδεια παραμονής και εργασίας καθώς και διαβατήριο επίσημα μεταφρασμένο.
- 6) Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. ή της Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε. επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης<sup>82</sup>. Στη συνέχεια η Ε.Π.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον ΑΦΜ και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που απορρέουν από την ατομική επιχείρηση ή από την Ο.Ε. ή Ε.Ε. που συγχωνεύεται σε Ε.Π.Ε. με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της (π.χ. για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ.) μεταφέρονται στην Ε.Π.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή.
- 7) Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της κάθε μιας από τις ατομικές επιχειρήσεις ή τις Ο.Ε. ή τις Ε.Ε. ή τις Ε.Π.Ε. που συγχωνεύονται για να  
82) (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45/πολ. 24/88) ( 70).

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

- 8) Αν η επιχείρηση γίνει με βάση το Ν. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2166/93, τότε για να ισχύουν οι απαλλαγές που καθορίζονται από τους νόμους αυτούς, θα πρέπει, το ελάχιστο κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση να μην είναι κατώτερο από 146.735 ευρώ<sup>83</sup>.

---

83) άρθρο 11 Ν. 2579/98, άρθρα 2 και 4 του Ν. 2166/93, πολ. 1286/6.12.00, Κ.Υ.Α. 1038678/πολ. 1106/01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01

Διαδικασία συγχώνευσης δύο ή και περισσότερων Α.Ε. με βάση το Ν. 2190/20 (άρθρο 68-80)

- 1) Συγκαλούνται οι γενικές συνελεύσεις των Α.Ε. που πρόκειται να συγχωνευθούν και αποφασίζουν για τη συγχώνευση των εταιριών τους.
- 2) Τα διοικητικά συμβούλια των Α.Ε. που πρόκειται να συγχωνευθούν, συντάσσουν κοινό σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης το οποίο στη συνέχεια εγκρίνεται από τις αντίστοιχες γενικές συνελεύσεις των Α.Ε. που συγχωνεύονται<sup>84</sup>. Το σχέδιο αυτό της σύμβασης συγχώνευσης συνοδεύεται και με έκθεση του Δ.Σ. της κάθε μιας από τις αντίστοιχες συγχωνευόμενες εταιρίες.
- 3) Στη συνέχεια, το σχέδιο σύμβασης για τη συγχώνευση καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. της οικείας Νομαρχίας και περίληψή του δημοσιεύεται στο ΦΕΚ<sup>85</sup>. Συγχρόνως, καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. και η παραπάνω έκθεση που καταρτίζεται από το κάθε Διοικητικό Συμβούλιο χωριστά, όπου φυσικά επεξηγείται και δικαιολογείται το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης, η αναλογία στις ανταλλαγές μετοχών, καθώς και μεταξύ απορροφούμενων και απορροφούσας εταιρίας.
- 4) Μετά από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιριών, που υποβάλλεται στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου (της οικείας Νομαρχίας και αν οι συγχωνευόμενες εταιρίες ανήκουν σε διαφορετικές Νομαρχίες με κοινή αίτηση που υποβάλλεται στη Διεύθυνση Α.Ε. της κεντρικής υπηρεσίας του Υπουργείου Εμπορίου), συγκροτείται η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20, η οποία και συντάσσει σχετική έκθεση. Η έκθεση αυτή υποβάλλεται χωριστά στην κάθε μία από τις συγχωνευόμενες εταιρίες<sup>86</sup>. Αν το σχέδιο σύμβασης για τη συγχώνευση, που έχει ήδη εγκριθεί από τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων, έχει τροποποιηθεί από την έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9, τότε επαναφέρεται το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης στις γενικές συνελεύσεις των Α.Ε. και ξαναεγκρίνεται με τις τροποποιήσεις που έχουν επέλθει από την επιτροπή του άρθρου 9<sup>87</sup>

84) (άρθρα 69 και 72 Ν. 2190/20)

85) (άρθρο 70 Ν. 2190/20)

86) άρθρο 71 Ν. 2190/20

87) (άρθρο 72 Ν. 2190/20).

Αφού εγκριθεί το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης από τις γενικές συνελεύσεις των Α.Ε., στη συνέχεια συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο συγχώνευσης<sup>88</sup>.

- 5) Δύο επικυρωμένα αντίγραφα από το συμβόλαιο συγχώνευσης υποβάλλονται στην οικεία νομαρχία με απλό διαβιβαστικό έγγραφο για την έκδοση της εγκριτικής απόφασης.
- 6) Στη συνέχεια, εγκρίνεται από το νομάρχη η συγχώνευση. Η εγκριτική απόφαση καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ. Από την ημέρα που καταχωρείται η εγκριτική απόφαση στο Μητρώο Α.Ε. θεωρείται ότι αποκτά νομική προσωπικότητα η νέα Α.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση<sup>89</sup>.
- 7) Μέσα σε 30 μέρες από τη νόμιμη σύσταση της καινούριας Α.Ε.<sup>90</sup>, υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3, σελ. 19), καθώς και το έντυπο Μ7 (σελ. 22) για τα μέλη του Δ.Σ., ένα αντίγραφο από το καταστατικό ίδρυσης και τα παρακάτω δικαιολογητικά:
  - α) Αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας που αφορά την ίδρυση της Α.Ε.
  - β) Αντίγραφο ανακοίνωσης της Νομαρχίας
  - γ) Τ.Α.Π.Ε.Τ.
  - δ) Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλο κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1591/86 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου της επαγγελματικής εγκατάστασης
  - ε) Υπεύθυνη δήλωση από τον εκπρόσωπο της Α.Ε. με την οποία να δηλώνεται ότι θα προσκομισθεί σε 2 αντίτυπα το ΦΕΚ στο οποίο καταχωρήθηκε η σύσταση της Α.Ε. αμέσως μετά τη δημοσίευση
  - στ) Το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε.
  - ζ) Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Α.Ε. από ασφαλιστικό φορέα (ΤΕΒΕ, ΤΑΕ κλπ.).
  - η) Απόφαση Γ.Σ. για τη σύνθεση του Δ.Σ. της Α.Ε., εφόσον έχει συγκροτηθεί
  - θ) Εξουσιοδότηση του εκπροσώπου, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής του σε

---

88) άρθρο 74 παρ. 1 Ν. 2190/20

89) άρθρο 7β παρ. 10 Ν. 2190/20

90) άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00

περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο (π.χ. από το λογιστή κλπ.).

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

- 8) Δεν καταβάλλεται το χαρτόσημο για τη μεταβίβαση των Α.Ε. σε νέα Α.Ε., επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης<sup>91</sup>.
- 9) Στη συνέχεια, η Α.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον ΑΦΜ και θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ. και αφορούν τις Α.Ε. που συγχωνεύονται σε νέα Α.Ε. με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της (π.χ. για υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κλπ.) μεταφέρονται και στη νέα Α.Ε. που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή.
- 10) Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας των Α.Ε. που συγχωνεύονται. Για το λόγο αυτό γίνεται διαγραφή από το οικείο επιμελητήριο και προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. όλα τα στοιχεία για ακύρωση. Εκεί στη Δ.Ο.Υ. συμπληρώνεται το έντυπο Μ4 που αφορά τη διακοπή των εργασιών (και το Μ7) λόγω συγχώνευσης. Στη συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. στα χέρια του περνάει από διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ. τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή καθώς και από το τμήμα του Κ.Β.Σ., το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και τα θεωρημένα στοιχεία. Στη συνέχεια, ο λογιστής προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου απ' όπου και παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών των Α.Ε. που συγχωνεύτηκαν σε νέα Α.Ε.
- 11) Αν η συγχώνευση γίνει με βάση το Ν. 1297/72 ή με βάση το Ν. 2166/93, τότε για να ισχύουν οι φορολογικές και λοιπές απαλλαγές που καθορίζονται από τους νόμους αυτούς, θα πρέπει, το ελάχιστο κεφάλαιο της Α.Ε., που προέρχεται από τη συγχώνευση, να μην είναι κατώτερο από 300.000 ευρώ.

---

91) Εγκ. Υπ. Οικ.σ. 294/45/πολ. 24/88)

92) άρθρο 11 Ν. 2579/98, άρθρα 2 και 4 του Ν. 2166/93, Εγκ. Πολ. 1286/6.12.00

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

- 1) Αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., για τη συγχώνευσή τους συγκαλούνται πρώτα τα Διοικητικά Συμβούλια ή τους Διαχειριστές Έκτακτες Γενικές Συνελεύσεις και αυτές αποφασίζουν στη συνέχεια την ημερομηνία συγχώνευσης και για τις μετοχές που θα πάρουν από την καινούρια Α.Ε. Στην ίδια συνέλευση αποφασίζεται ή η εκλογή Ορκωτού Ελεγκτή ή ο έλεγχος από ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ή ο έλεγχος από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση, μια απλή προφορική απόφαση για τη συγχώνευση είναι αρκετή. Αν όμως πρόκειται για Ο.Ε. ή Ε.Ε., η σχετική απόφαση θα πρέπει να είναι γραπτή (γραπτό συμφωνητικό από συμβολαιογράφο) και υπογεγραμμένη από όλους τους εταίρους. Στην απόφαση αυτή αναγράφεται και το ποσοστό συμμετοχής στην καινούρια εταιρία. Έστω π.χ. ότι οι Έκτακτες Γενικές Συνελεύσεις ή οι γραπτές συμφωνίες για συγχώνευση έγιναν στις 20.1.2003. Από τις συμφωνίες αυτές και τα πρακτικά συμφωνήθηκε να συνταχθούν οι ισολογισμοί συγχώνευσης με ημερομηνία π.χ. 26.2.2003.
- 2) Όταν πρόκειται για Α.Ε. τότε τα πρακτικά αυτά των Γ.Σ. (της 20.1.03) υποβάλλονται στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου για να καταχωρηθούν στα Μ.Α.Ε.
- 3) Ολοκληρώνονται οι εργασίες σύνταξης των ισολογισμών της 26.2.03 π.χ. με ημερομηνία 30.3.2003.
- 4) Ελέγχονται οι ισολογισμοί μετασχηματισμού από τον Ορκωτό Ελεγκτή ή από τον Ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ή από την Επιτροπή του άρθρου 9.
- 5) Συντάσσεται το καταστατικό της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση. Στη συνέχεια, υποβάλλονται στην Υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου δύο αντίγραφα από το καταστατικό ίδρυσης της νέας εταιρίας και δύο αντίγραφα από τους ισολογισμούς συγχώνευσης για δημοσίευση στο Εθνικό Τυπογραφείο. Το καταστατικό αυτό καταχωρείται στο Μ.Α.Ε. του Υπουργείου Εμπορίου με ημερομηνία π.χ. 6.4.2003. Από την ημέρα αυτή, η νέα Α.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα και αρχίζει έτσι η λειτουργία της (θεώρηση βιβλίων και στοιχείων κλπ.).
- 6) Ακολουθεί η διαδικασία για τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης που προέρχεται από τη συγχώνευση, καθώς επίσης και η

διαδικασία που ακολουθείται για την ακύρωση των θεωρημένων στοιχείων των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται. λεπτομέρειες στη διαδικασία αυτή στις προηγούμενες διαδικασίες 4 και 3.

- 7) Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση επιχειρήσεων σε Α.Ε., επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης<sup>93</sup>.

#### **5.Φορολογικά κίνητρα σε συγχωνεύσεις και σε απορροφήσεις:**

Οι Α.Ε. που δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, όταν προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρίες (Ο.Ε., Α.Ε. κλπ.) και εφόσον ο μετασχηματισμός ολοκληρωθεί στο διάστημα από 1.1.02-31.12.04, φορολογούνται για τα κέρδη που προκύπτουν από τον πρώτο μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού ισολογισμό με συντελεστή φόρου 25% και για τα κέρδη του δεύτερου ισολογισμού με ποσοστό φόρου 30% (δηλαδή με μειωμένο συντελεστή κατά 10 ή 5 μονάδες, αντίστοιχα). Τα ίδια κεφάλαια από κάθε μια από τις εταιρίες που απορροφούνται θα πρέπει να ανέρχονται τουλάχιστον στο 1/5 των ιδίων κεφαλαίων της Α.Ε. που τις απορροφά<sup>94</sup>.

---

93) Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45/πολ. 24/88

94) άρθρο 9 Ν. 2992/20.3.02



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

### Ποιος είναι ο απώτερος σκοπός του Ν. 2166/93:

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

### Σε ποιες περιπτώσεις συγχώνευσης παρέχονται τα φορολογικά κίνητρα ανάπτυξης του Ν. 2166/93:

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

α/. Όταν συγχωνεύονται επιχειρήσεις, που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών, σε ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Τα ίδια ισχύουν και όταν συγχωνεύονται αστικοί συνεταιρισμοί του Ν. 1667/86 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του ίδιου νόμου<sup>95</sup>.

β/. Όταν γίνεται απορρόφηση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών (π.χ. ατομική, Ο.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.) από υφιστάμενη ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.<sup>96</sup>. Δηλαδή, είναι δυνατή η απορρόφηση, με βάση το Ν. 2166/93, επιχειρήσεων μόνο από υφιστάμενη Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., η οποία έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, όπως πρέπει να συμβαίνει και με τις απορροφούμενες. Η εισφορά από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσοτέρων κλάδων ή τμημάτων μπορεί να γίνει μόνο σε λειτουργούσα Α.Ε., η οποία επίσης πρέπει να έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον

---

95) άρθρο 1 παρ. 1 Ν. 2166/93, Εγκ. Υπ. Οικ. 1032610/13.3.96

96) άρθρο 1β Ν. 2166/93

έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα<sup>97</sup>.

γ/. Όταν συγχωνεύονται ανώνυμες εταιρίες σύμφωνα με τα άρθρα 68 παρ. 1 και 79 του Ν. 2190/20, δηλαδή είτε με απορρόφηση μιας ή περισσότερων Α.Ε. από υφιστάμενη Α.Ε., είτε με εξαγορά μιας ή περισσότερων Α.Ε. από υφιστάμενη Α.Ε.

δ/. Όταν γίνεται διάσπαση ανώνυμων εταιριών σύμφωνα με το άρθρο 81 παρ. 1 του Ν. 2190/20, με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται μόνο από υφιστάμενες Α.Ε.<sup>97</sup>. Οι υφιστάμενες Α.Ε. καθώς και οι διασπώμενες Α.Ε. θα πρέπει να έχουν ήδη συντάξει τουλάχιστον από έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα<sup>98</sup>.

ε/. Όταν γίνεται εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων από μια επιχείρηση που λειτουργεί σε Α.Ε. που ήδη λειτουργεί και έχει συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό με 12μηνη ή υπερδωδεκάμηνη χρονική περίοδο. Δηλαδή, δεν είναι δυνατή π.χ. η εισφορά από λειτουργούσα Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ενός ή περισσότερων κλάδων αυτής σε συνιστώμενη Α.Ε. αλλά μόνο σε λειτουργούσα, η οποία μάλιστα θα πρέπει να έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, προϋπόθεση που πρέπει να τηρείται και από την εισφέρουσα τον κλάδο (ή τους κλάδους) Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.<sup>99</sup>. Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση εισφοράς, σύμφωνα με το Ν. 2166/93, ενός ή περισσότερων τμημάτων Α.Ε. σε άλλη Α.Ε.<sup>100</sup>  
στ/. Συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών του Ν. 1667/86 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του ίδιου αυτού νόμου.

**Προσοχή:** Οι επιχειρήσεις των πιο πάνω περιπτώσεων που συγχωνεύονται ή απορροφούνται κλπ. καθώς και αυτές που τις απορροφούν θα πρέπει να τηρούν οπωσδήποτε βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και να έχουν συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Αν η εταιρία που συγχωνεύεται είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. για τα αποτελέσματα και τον ισολογισμό της συγχώνευσης κλπ. πρέπει να προβεί στις νόμιμες δημοσιεύσεις<sup>101</sup>.

97) (Εγκ. Υπ. Οικ. 1085968/26.7.96).

98) άρθρο 1 παρ. 1 Ν. 2166/93)

99) (Εγκ. Υπ. Οικ. 1085968/πολ. 1216/26.7.96, άρθρο 7 Ν. 2386/96)

100) (Εγκ. Υπ. Οικ. 1216/96).

101) (Υπ. Εμπο. Κ2- 8760/93).

Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά Ζημιάς:

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

Στη συνέχεια, όταν πρόκειται για συγχώνευση επιχειρήσεων, τότε γίνεται ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται στους ισολογισμούς που συντάχθηκαν με σκοπό τη συγχώνευσή τους και τα ενοποιημένα αυτά στοιχεία τους μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού έναρξης της νέας εταιρίας που προέρχεται από την συγχώνευση των επιχειρήσεων αυτών.

Η παραπάνω απογραφή και ο ισολογισμός καταχωρούνται υποχρεωτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τη συγχωνευόμενη ή απορροφούμενη επιχείρηση, διότι ο ισολογισμός αυτός αποτελεί και τον ισολογισμό λήξης της συγχωνευόμενης κλπ. επιχείρησης. Ο ίδιος ισολογισμός και η απογραφή καταχωρούνται ως απογραφή και ως ισολογισμός έναρξης στην εταιρία που ιδρύεται από το σχηματισμό αυτό.

Όλες οι πράξεις που γίνονται μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού αυτού (σύσταση της νέας εταιρίας) θεωρείται ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρία και κατά συνέπεια όλες οι πράξεις αυτές μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας αμέσως μετά τη σύσταση αυτής. Όταν ολοκληρώνονται οι διαδικασίες του μετασχηματισμού δεν ξανασυντάσσεται ισολογισμός (απαγορεύεται), άσχετα αν ο μετασχηματισμός αυτός ολοκληρώνεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης. Δηλαδή, ακόμα και στην περίπτωση που η διαδικασία του μετασχηματισμού αυτού διαρκέσει και μετά τις 31.12 και πάλι δεν θα συνταχθεί ισολογισμός με 31.12 που είναι η τελευταία μέρα της διαχειριστικής δωδεκάμηνης περιόδου<sup>102</sup>.

Οι συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις για τα αποτελέσματα

102) Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/πολ. 1080/5.4.94

(κέρδη ή ζημίες) τους που προκύπτουν από την κατάρτιση του ισολογισμού μετασχηματισμού υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 4 μήνες και 10 μέρες αν είναι Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συν/σμοί<sup>103</sup> και μέσα σε 3,5 μήνες αν είναι ατομικές επιχειρήσεις ή προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.)<sup>104</sup>.

Η επιχείρηση που εισφέρει κλάδο ή τμήμα και εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα που απομένει μετά από την εισφορά του κλάδου αυτού, τότε η επιχείρηση αυτή δεν συντάσσει ισολογισμό μετασχηματισμού, αλλά, κατά το χρόνο που θα ορισθεί ως χρόνος εισφοράς, συντάσσει απογραφή μόνο για τα στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού) του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και με βάση αυτήν συντάσσει, στη συνέχεια, αθεώρητη λογιστική κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση μόνο του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος. Η παραπάνω απογραφή που καταχωρείται στη λογιστική κατάσταση θα πρέπει, στη συνέχεια, να καταχωρηθεί στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από την επιχείρηση που εισφέρει τον αντίστοιχο κλάδο ή τμήμα. Οι πράξεις που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία σύνταξης ή απογραφής και οι οποίες αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο ή το τμήμα θα παρακολουθούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς στα βιβλία της εισφέρουσας τον κλάδο ή το τμήμα εταιρίας προκειμένου να μεταφερθούν, στη συνέχεια, με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας που απορροφά τον κλάδο ή το τμήμα αυτό.

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το άθροισμα των εταιρικών ή μετοχικών κεφαλαίων των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται όταν πρόκειται για συγχωνεύσεις επιχειρήσεων και όχι η καθαρή θέση αυτών. Στις περιπτώσεις που εισφέρεται κλάδος ή τμήμα, ως εισφερόμενο κεφάλαιο στη λειτουργούσα εταιρία θεωρείται η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του κλάδου ή του τμήματος που εισφέρεται. Οι μετοχές (που μπορεί να είναι ονομαστικές ή ανώνυμες) ή τα μερίδια (αν πρόκειται για Ε.Π.Ε.) της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση μπορούν να μεταβιβαστούν χωρίς κανένα περιορισμό.

Μεταφέρεται η ζημιά, που είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη, της συγχωνευόμενης (ή της απορροφούμενης επιχείρησης) για να συμψηφιστεί με κέρδη των επόμενων 2 χρήσεων της προερχόμενης από τη συγχώνευση νέας εταιρίας<sup>105</sup>. Δεν

103) άρθρο 107 παρ. 1 Ν. 2238/94

104) άρθρο 64 παρ. 1 Ν. 2238/94

105) άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2992/02

συμψηφίζεται η ζημία μόνο σε περίπτωση διάσπασης. Δηλαδή, η ζημία της συγχωνευόμενης ή της απορροφούμενης επιχείρησης που είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη, μπορεί να συμψηφιστεί με κέρδη των επόμενων 2 χρήσεων της εταιρίας που προέρχεται από το μετασχηματισμό αυτό<sup>106</sup>. Επομένως, η ζημία της συγχωνευόμενης ή της απορροφούμενης επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζεται σε δύο λογαριασμούς (σε «ζημίες φορολογικά αναγνωρίσιμες» και σε «ζημίες φορολογικά μη αναγνωρίσιμες» και στον ισολογισμό που θα συντάξει η συγχωνευόμενη ή η απορροφούμενη επιχείρηση, αλλά και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας που προέρχεται από το μετασχηματισμό αυτό, για να μπορέσει έτσι να συμψηφιστεί η ζημία που είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη με τα κέρδη προ φόρου των 2 επομένων χρήσεων<sup>107</sup>.

Με αποφάσεις των εταίρων ή των γενικών συνελεύσεων των μετόχων των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται (απορροφούνται ή συγχωνεύονται κλπ.) μπορεί να καθορίζεται η σχέση συμμετοχής αυτών στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας. Δηλαδή, οι διαχειριστές και τα Διοικητικά Συμβούλια θα πρέπει να προσδιορίσουν την πραγματική αξία των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων και με βάση αυτής την ανταλλαγή των μεριδίων ή μετοχών με αυτά της νέας εταιρίας. Με άλλα λόγια, η σχέση ανταλλαγής των μεριδίων ή μετοχών της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης με τα μερίδια ή τις μετοχές της νέας εταιρίας, καθορίζεται με βάση το λογιστικό κεφάλαιο ή με βάση την πραγματική αξία του κεφαλαίου (είναι θέμα συμφωνίας και απόφασης των επιχειρήσεων αυτών που συμμετέχουν στις συγχωνεύσεις κλπ.).

Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας που προέρχεται από απορρόφηση ή συγχώνευση κλπ. δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ποσό 146.735 ευρώ όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε., ούτε μικρότερο από 300.000 ευρώ όταν πρόκειται για Α.Ε.<sup>108</sup>. Αν είναι μικρότερο, τότε με τη διαφορά γίνεται αύξηση σε μετρητά είτε από τους παλαιούς εταίρους ή μετόχους είτε από νέους εταίρους ή μετόχους.

Από την ημερομηνία που συντάσσονται οι ισολογισμοί με σκοπό τη συγχώνευση ή απορρόφηση κλπ. και μετά, όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, θεωρείται ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρίας που προέρχεται από το μετασχηματισμό αυτό. Για το λόγο αυτό, μόλις

<sup>106</sup>) άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2992/02

<sup>107</sup>) άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2992/02, Στ. Ε. 4038/87

<sup>108</sup>) Εγκ. Υπ. Οικ. 1048923/πολ. 1113/16.4.98, Εγκ. Πολ. 1286/6.12.00, πολ. 1106/01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01

συσταθεί η νέα εταιρία και μετά από τις εγγραφές της κάλυψης του κεφαλαίου που γίνονται στα βιβλία της, μεταφέρονται τα παραπάνω ποσά με συγκεντρωτικές εγγραφές από τα βιβλία των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στα βιβλία της νέας εταιρίας.

Ποιες είναι οι φορολογικές απαλλαγές και οι διευκολύνσεις που παρέχονται από το Ν. 2166/93 στις συγχωνεύσεις ή απορροφήσεις επιχειρήσεων:

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

α) Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου για το εισφερόμενο κεφάλαιο από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις. Δηλαδή, σε περίπτωση συγχώνευσης Ο.Ε. ή Ε.Ε. κλπ. σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε., δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, εφόσον δεν προκύπτει διαφορά κεφαλαίου. Αντίθετα, σε περίπτωση συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων στη διαφορά του κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. που προκύπτει από τη συγχώνευση της ατομικής επιχείρησης. Δηλαδή, σε περίπτωση συγχώνευσης το κεφάλαιο της τυχόν ατομικής επιχείρησης υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%, όχι όμως και το εταιρικό κεφάλαιο της Ο.Ε., της Ε.Ε. κλπ. Η παραπάνω απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ισχύει σήμερα και για τις αντίστοιχες συγχωνεύσεις που γίνονται και με βάση τις γενικές διατάξεις<sup>109</sup>.

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

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

**ΠΑΡΑΘΕΣΗ:** Στις περιπτώσεις συγχώνευσης ή απορρόφησης κλπ. επιχειρήσεων, να οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν ακίνητα, τότε θα πρέπει για κάθε ακίνητο να υποβληθεί δήλωση φόρου μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), η οποία θα

109) Εγκ. πολ. 1388/28.12.01

επισυναφθεί στο συμβόλαιο. Στη δήλωση αυτή αναγράφεται ως δηλωθείσα αξία η λογιστική αξία που προκύπτει από την έκθεση της Δ.Ο.Υ. ή του Ορκωτού Ελεγκτή κλπ.

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

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

για την παραπέρα διαδικασία του μετασχηματισμού. Κάθε επιχείρηση που μετατάσσεται θα πρέπει να έχει το δικό της πιστοποιητικό και αντίγραφο του ισολογισμού.

Οι επιχειρήσεις που μετατάσσονται μπορεί να μην ζητήσουν τη διενέργεια ελέγχου από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις αυτές να ζητήσουν τη διενέργεια ελέγχου και διαπίστωσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων με ημερομηνία την ημέρα που μετατάσσονται από Ορκωτό Ελεγκτή ή από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20<sup>110</sup>. Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής ή η Επιτροπή του άρθρου 9 θα χορηγήσει στην επιχείρηση που μετατάσσεται το παραπάνω πιστοποιητικό και θα θεωρήσει τον ισολογισμό για το σκοπό του μετασχηματισμού.

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

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

---

110) άρθρο 3 παρ. 2 Ν. 2166/93



Ποιο είναι το ελάχιστο κεφάλαιο όταν εισφέρονται ένας ή περισσότεροι κλάδοι ή τμήματα από λειτουργούσα επιχείρηση:

Σε περίπτωση εισφοράς από λειτουργούσα Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ενός ή περισσότερων κλάδων αυτής σε λειτουργούσα Α.Ε., το μετοχικό κεφάλαιο μετά την εισφορά, της εταιρίας που απορροφά τον κλάδο, δεν μπορεί να είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το ποσό 300.000 ευρώ και το κεφάλαιο της εισφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης δεν μπορεί να είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το ελάχιστο όριο κεφαλαίου που είναι 18.000 ευρώ για τις Ε.Π.Ε. και 60.000 ευρώ για τις Α.Ε.<sup>111</sup>. Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσότερων τμημάτων Α.Ε. σε άλλη λειτουργούσα Α.Ε. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή, το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. που απορρόφησε τον κλάδο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 300.000 ευρώ<sup>112</sup> μετά την εισφορά και το κεφάλαιο της Α.Ε. που εισέφερε το τμήμα δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 60.000 ευρώ, επίσης μετά την εισφορά. Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας, αν πρόκειται για Ε.Π.Ε., δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 146.735 ευρώ<sup>113</sup>. Η συγχώνευση μπορεί να ακυρωθεί και να μην ολοκληρωθεί εφόσον το παραπάνω κατώτερο όριο κεφαλαίου δεν μπορεί να καλυφθεί ή εφόσον κριθεί σκόπιμο για οποιονδήποτε άλλο λόγο, οπότε τίθεται φυσικά και θέμα επιβολής σε βάρος τους των προβλεπόμενων κυρώσεων.

Ποιες άλλες διατάξεις διατηρούνται μετά από την εφαρμογή του Ν. 2166/93:

Με την εφαρμογή του Ν. 2166/93 δεν θίγονται οι διατάξεις: α) του άρθρου 51 παρ. 1,2,3,5 και 7 και των άρθρων 53 έως 55 του Ν. 3190/1995 «περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης» και β) των παρ. 2,3 και 4 του άρθρου 8, του άρθρου 9 και των άρθρων 69 έως 89 του Κ.Ν. 2190/20 «Περί ανωνύμων εταιριών», όπως ισχύουν, πλην των περιπτώσεων που ορίζονται ειδικά με τις διατάξεις του παρόντος (π.χ. μη αποτίμηση των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του ΚΝ. 2190/20 κλπ.).

---

111) άρθρο 11 παρ. 9 Ν. 2579/98, Εγκ. Πολ. 1286/00, πολ. 1106/01, άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2948/01

112) Υ.Α. 1038678/25.4.01

113) άρθρο 11 παρ. 8 Ν. 2579/98, Εγκ. Πολ. 1286/6.12.00

Η ισχύς των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ Α' 217) παρατείνεται από την ημερομηνία λήξης της μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2002<sup>114</sup>. Κατά το χρόνο ισχύος του Ν.Δ. 1297/1972 και προς το σκοπό μετασχηματισμού των, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν ή τη διαδικασία μετασχηματισμού του Ν.Δ. 1297/1972 ή τη διαδικασία του παρόντος νόμου 2166/93.

Πόσο διαρκεί η πρώτη διαχειριστική περίοδος της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση (ή απορρόφηση κλπ.) με βάση το Ν. 2166/93<sup>115</sup>

Η εταιρία, που προέρχεται από τη συγχώνευση (απορρόφηση κλπ.) υποχρεούνται να κλείσει την πρώτη διαχειριστική της περίοδο στις 30.6 ή στις 31.12 του έτους μέσα στο οποίο έχει ολοκληρωθεί η συγχώνευση, εφόσον μια τουλάχιστον από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται κατά το παρελθόν έκανε χρήση του δικαιώματος για υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Αν όμως καμία από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται δεν είχε ασκήσει κατά το παρελθόν το δικαίωμα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, τότε η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση μπορεί να έχει διάρκεια μέχρι 24 μήνες μετρούμενες από την ημερομηνία σύνταξης των ισολογισμών της συγχώνευσης που θεωρείται και ως ημερομηνία έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της νέας αυτής εταιρίας (φυσικά η διαχειριστική περίοδος λήγει ή στις 31.12 ή στις 30.6). Δηλαδή, η εταιρία που απορροφά εξακολουθεί να υπάρχει ως απορροφούσα εταιρία και μετά την απορρόφηση, οπότε την ημέρα που λαμβάνεται η απόφαση της απορρόφησης δεν συντάσσει ισολογισμό, αλλά κανονικά στο τέλος της χρήσης, φυσικά μαζί και με τα στοιχεία των άλλων επιχειρήσεων που απορροφά<sup>116</sup>.

---

114) άρθρο 6 παρ. 11 Ν. 2873/00

115) Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/πολ. 1131/9.5.95

116) Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/πολ. 1131/9.5.95

Ποιες είναι οι υποχρεώσεις της εταιρίας που προέρχεται από συγχώνευση ή από απορρόφηση κλπ. όσον αφορά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης<sup>117</sup>

Αν μια τουλάχιστον από τις επιχειρήσεις εκείνες που συγχωνεύονται ή απορροφούνται ή που εισφέρουν κλάδο ή τμήμα τους σε Α.Ε. είχαν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο αποθήκης, τότε και η νέα εταιρία που προκύπτει από τη συγχώνευση ή από την απορρόφηση άλλης επιχείρησης ή από τον κλάδο ή τμήμα, υποχρεούται και αυτή στην τήρηση βιβλίου αποθήκης από την ημέρα που συντάσσονται οι ισολογισμοί των επιχειρήσεων με σκοπό τη συγχώνευση κλπ., δηλαδή από την έναρξη της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της νέας εταιρίας. Όταν μια από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται ή απορροφούνται κλπ. είχε υπερβεί μια φορά το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε και η νέα εταιρία που προέρχεται από αυτές θεωρείται ότι έχει ξεπεράσει και αυτή μια φορά το όριο αποθήκης και θα υποχρεωθεί στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, αφού υπερβεί στο μέλλον ακόμα μια φορά το όριο τήρησης αποθήκης και στη συνέχεια από τη νέα διαχειριστική περίοδο που ακολουθεί τη δεύτερη υπέρβαση του ορίου θα τηρεί υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης. Αν η πρώτη διαχειριστική περίοδος της νέας εταιρίας είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες, τότε γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων της περιόδου αυτής σε ετήσια ακαθάριστα έσοδα. Επίσης, αν η τελευταία διαχειριστική περίοδος των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται ή απορροφούνται κλπ. (παλιές επιχειρήσεις) δεν είναι δωδεκάμηνη, τότε λαμβάνεται υπόψη η επιχείρηση με τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα τα οποία ανάγονται σε ετήσια.

117) Εγκ. Υπ. Οικ. 1055240/439/0015/πολ. 1131/9.5.95

## Προτάσεις παρατηρήσεις:

Από όσα προηγήθηκαν στις σελίδες αυτής της μελέτης μπορεί κανείς να παρατηρήσει τους τρόπους και τις διαδικασίες όπως επίσης και την σχετική νομολογία, που διέπουν την μετατροπή και την συγχώνευση μεταξύ επιχειρήσεων, που δραστηριοποιούνται στην ναυτιλιακή αγορά.

Παρόλα αυτά, συγκρίνοντας τις διαδικασίες αυτές μεταξύ τους, ή με αντίστοιχες διαδικασίες χωρών του εξωτερικού θα διαπιστώνει κανείς την ύπαρξη όχι μικρών διαφορών.

Έτσι παραδείγματος χάριν, οι εταιρίες του Ν. 89/67 ή 959/79 έχουν την παραχώρηση ευκολιών από τον νόμο έτσι που να γίνονται οι διαδικασίες που περιγράφονται παραπάνω, με σχετική ευκολία. Αντιθέτως είναι πολύ πιο πολύπλοκες οι διαδικασίες που χρειάζονται και οι θεσμοί που διέπουν τις αντίστοιχες μετατροπές – συγχωνεύσεις, για εταιρίες άλλου τύπου.

Συγκρίνοντας επίσης τις διαδικασίες αυτές, με αντίστοιχες του εξωτερικού είναι εμφανές ότι τουλάχιστον στις χώρες που παρέχουν φορολογικές ευκολίες, κοινές σημαίες ευκαιρίας κτλ. Όπως η Λιβερτία και ο Παναμάς, οι διαδικασίες αυτές είναι απλές και σχεδόν αυτοματοποιημένες.

Όλα τα παραπάνω δεν αποτελούν τυχαία γεγονότα. Η πρακτική κάποιων χωρών να παρέχουν φορολογικές ευκολίες, και ευκολίες εγκατάστασης για κάποιων ειδών εταιρίες, ξεκινάει από την πολιτική προσέλκυσης κεφαλαίων και επενδύσεων. Έτσι με ένα ευέλικτο και φιλικό προς τον επιχειρηματία περιβάλλον επιχειρηματικής συνεργασίας με το συγκεκριμένο κράτος, επιτυγχάνεται η προσέλκυση πολλών εταιριών οι οποίες βοηθούν στην εισροή κεφαλαίων και επενδύσεων στην χώρα αυτή, προκειμένου να αποφύγουν την ισχυρή φορολογία και το δαιδαλώδες γραφειοκρατικό σύστημα της χώρας τους.

Σε αυτό το πλαίσιο σχεδιάστηκε και ο νόμος 89/67<sup>118</sup>. Σχεδιάστηκε ακριβώς με σκοπό την προσέλκυση επιχειρηματιών από όλους τους χώρους, και τον ναυτιλιακό, για καινούριες επενδύσεις στην Ελλάδα. Επίσης ήταν σημαντική η προσέλκυση των Ελλήνων επιχειρηματιών που ήδη εκείνη την εποχή είχαν αρχίσει να απομακρύνονται από τις επενδύσεις στην Ελλάδα και εγκαθίσταντο σε τρίτες χώρες, με αποτέλεσμα, μια μεγάλη εκροή κεφαλαίων από την Ελλάδα προς το εξωτερικό, όπως επίσης και

ένα φαινόμενο πολλαπλασιαστή που έκανε αυτήν την κατάσταση ακόμη πιο δυσχερή για την χώρα.

Τριάντα χρόνια αργότερα οι νομοθεσίες αυτές ισχύουν με ελάχιστες αλλαγές και αναδιαμορφώσεις. Και ενώ ακόμη δεν μπορούν θεωρηθούν ξεπερασμένες δεν παύουν να είναι μη ανταγωνιστικές προς αυτές άλλων χωρών που ανέπτυξαν νομοθεσία πιο ευέλικτη και πιο σύγχρονη, ενώ την υποστήριξαν και με αντίστοιχη γνωστοποίηση στους διεθνείς επιχειρηματικούς κύκλους.

Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η Κύπρος από την δεκαετία του 1990 που με την κατάλληλη τροποποίηση της νομοθεσίας της μπόρεσε να προσελκύσει πλήθος εταιριών και επενδύσεων αντιστρέφοντας την πρότερη κακή οικονομική κατάσταση, και εμφανίζοντας μια τρομακτική αύξηση της ανάπτυξής της.

Ίσως οι διεθνείς συνθήκες να δίνουν ένα μήνυμα για το τι χρειάζεται η διεθνής αγορά και πρέπει όσο θέλει η Ελλάδα να θεωρείται ένας από τους κυρίαρχους στο ναυτιλιακό τομέα, να συμβαδίζει με αυτές τις απαιτήσεις. Έτσι μόνο μέσα από την δημιουργία νέων και την αναδιάρθρωση των ήδη υπαρχόντων νομοθετικών πλαισίων μπορεί να αναπτυχθεί μια νέα μορφή ανταγωνιστικού πλαισίου που θα επιτύχει την επιχειρηματική ανάπτυξη πέραν των σημερινών ορίων.

## Επίλογος:

Στις σελίδες που προηγήθηκαν αναλύθηκαν οι τρόποι, οι διαδικασίες και η απαραίτητη νομολογία για να επιτευχθούν μετατροπές και συγχωνεύσεις μεταξύ εταιριών που δραστηριοποιούνται στην ναυτιλιακή αγορά.

Επίσης αναλύθηκε ο ρόλος αυτών των ενεργειών στην λειτουργία της επιχείρησης, τόσο από απόψεως πλεονεκτημάτων της εταιρίας μετά από την διενέργεια αυτών, όσο και από πλευράς ευελιξίας της μορφής της.

Τέλος αναλύθηκε ο τρόπος με τον οποίο οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον ναυτιλιακό τομέα δρουν πρακτικά.

Μέσα από όλα αυτά μπορεί κανείς να έχει μια σφαιρική άποψη για την ευκολία ή την δυσκολία, την ευελιξία, την και την πρακτικότητα των μεθόδων μετατροπής και συγχώνευσης αλλά και το κατά πόσο αυτές εξυπηρετούν τους εκάστοτε σκοπούς μιας εταιρίας που δρα σε ένα παγγοσμιωποιημένο περιβάλλον αγοράς.

Με άλλα λόγια είναι εφικτή πλέον, μέσα από αυτήν συγκέντρωση των διαδικασιών, η σύγκριση, επιλογή και διενέργεια των κατάλληλων μεθόδων έτσι ώστε η κάθε ναυτιλιακή εταιρία να μπορεί να σχηματίσει μια άποψη για τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να έχει μια απλή γρήγορη και προς όφελός της αλλαγή της δομής όταν αυτή απαιτείται. Όσο βέβαια κάτι τέτοιο είναι εφικτό μέσα από ένα πεπερασμένο πλήθος σελίδων και μια περιορισμένη ανάπτυξη του θέματος.

## **Βιβλιογραφία:**

Έντυπο υλικό:

1. Γ. Σπαρτιώτης : «Ναυτιλιακές Εταιρίες Α.Ν. 89/67» εκδόσεις ναυτικών και τεχνικών βιβλίων Εμμ. Σταυριδάκη
2. Α. Κιάντου Παμπούκη : « Ναυτικό Δίκαιο» εκδόσεις Σάκουλα 2005
3. Ι. Ρόκας : «Εμπορικό δίκαιο & Δίκαιο των εμπορικών εταιριών» εκδόσεις Κ. & Π. Σμπίλιας 2000.
4. Μ. Λεοντάρης : «Μετατροπή Συγχώνευση Διάσπαση Εταιριών» εκδόσεις Πάμισος 2002
5. Ν. Προτοψάλτης : «Γενική και Αναλυτική Λογιστική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων» εκδόσεις Σταμούλης 1999
6. Υπουργείο Οικονομικών : «Φορολογία Πλοίων (διοικητική κωδικοποίηση) 1980
7. Εθνική σχολή δημόσιας διοίκησης τμήμα εμπορικών ακολούθων «εγκατάσταση επιχειρήσεων στην Ελλάδα. 2003.
8. Φ.Ε.Κ. Α'220/12-09-03 Ναυτιλιακές εταιρίες πλοίων αναψυχής  
Α'192/ 1979 Ναυτική εταιρία και ειδική ανώνυμη ναυτιλιακή εταιρία

Πηγές διαδικτύου:

1. [www.yen.gr](http://www.yen.gr) υπουργείο εμπορικής ναυτιλίας.
2. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) δικτυακή κοινότητα λογιστικού και νομικού ενδιαφέροντος.
3. [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int) δικτυακός τόπος της ευρωπαϊκής ένωσης.