

Μετατροπές – Εξαγορές & Συγχωνεύσεις Εταιρειών. Κίνητρα & Προϋποθέσεις. Λογιστική & Φορολογική Αντιμετώπιση.

Εισηγήτρια Καθηγήτρια: κα Χατζάκη Μαρία
Σπουδάστρια: Πετσούκη Μαρία

Περιεχόμενα

Εισαγωγή.....	3
Κεφάλαιο 1 ^ο	4
1. Γενικά περί μετατροπών εξαγορών και συγχωνεύσεων	4
1.1 Γενικά περί μετατροπών	4
1.2 Γενικά περί εξαγορών και συγχωνεύσεων	5
Κεφάλαιο 2 ^ο	6
2.1 Διαδικασίες μετατροπών χωρίς χρήση Ν.2166/1993 ή Ν.Δ.1297/1972.....	6
2.1.1 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Κοινωνία Αστικού Δικαίου	6
2.1.2 Διαδικασία μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε. ή Ε.Ε. σε Ο.Ε.	8
2.1.3 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε.....	9
2.1.4 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.	11
2.2 Διαδικασίες συγχωνεύσεων χωρίς χρήση νόμων 2166/1993 ή 1297/1972	14
2.2.1 Διαδικασία συγχώνευσης μεταξύ ατομικής επιχείρησης, Ο.Ε. και Ε.Ε. με σκοπό ίδρυσης Ο.Ε. ή Ε.Ε.	14
2.2.2. Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης , Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε νέα Ε.Π.Ε.	15
2.2.3. Διαδικασία συγχώνευσης ατομικής επιχείρησης. Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. σε νέα Α.Ε.	17
2.2.4. Διαδικασία συγχώνευσης δύο ή και περισσότερων Α.Ε. με βάση το Ν. 2190/1920	18
Κεφάλαιο 3 ^ο	21
Ν. 2166/1993.....	21
3.1 Περιπτώσεις στις οποίες ισχύει ο Ν. 2166/1993.....	22
3.2 Διαδικασία μετασχηματισμού με βάση Ν. 2166/1993	23
3.3 Κίνητρα – Φορολογικά ευεργετήματα.....	25
3.4 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα.....	28

3.5 Υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη χρήση του Ν. 2166/1993	29
3.6 Λογιστικά θέματα - Λογιστικές εγγραφές	32
Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993	32
Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές απόσπασης Κλάδου από λειτουργούσα επιχείρηση οποιασδήποτε νομικής μορφής και εισφορά του σε λειτουργούσα Ανώνυμη Εταιρεία, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993	38
Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές συγχώνευσης μίας Ε.Π.Ε. και μίας Ο.Ε. με σκοπό το σχηματισμό μίας Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993	42
Κεφάλαιο 4^ο	50
Ν.Δ. 1297/1972	50
4.1 Περιπτώσεις στις οποίες ισχύει ο Ν. 1297/1972.....	50
4.2 Κίνητρα – Φορολογικά ευεργετήματα.....	50
4.3 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα.....	52
4.4 Υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη χρήση του Ν.Δ. 1297/1972.....	52
4.5 Λογιστικά θέματα – Λογιστικές εγγραφές.....	53
Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972.....	53
Κεφάλαιο 5^ο	59
5.1 Βασικές διαφορές νόμων 2166/1993 και 1297/1972.....	59
Διαφορές των νόμων 2166/1993 και 1297/1972	59
Παράρτημα	61
Άρθρα 1-5 Ν. 2166/1993	61
Ν. 1297/1972.....	66
Ν. 2190/1920.....	76
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	91

Εισαγωγή

Στην εργασία που ακολουθεί αναφέρονται οι νόμοι οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τους μετασχηματισμούς των επιχειρήσεων.

Αναφέρονται οι διαδικασίες που ακολουθούνται για τον κάθε μετασχηματισμό, είτε είναι μετατροπή είτε εξαγορά είτε συγχώνευση, και δίνεται βάση στους νόμους 2166/1993 και 1297/1972, οι οποίοι κατά την εφαρμογή τους παρέχουν διευκολύνσεις στις εκάστοτε μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις.

Διευκρινίζονται οι λόγοι που ωθούν τις επιχειρήσεις για μετασχηματισμό, σε ποιες περιπτώσεις ισχύουν οι νόμοι 2166/1993 και 1297/1972, ποιες προϋποθέσεις πρέπει να υπάρχουν για να μπορούν να εφαρμοστούν οι νόμοι καθώς επίσης και ποιες υποχρεώσεις προκύπτουν από την εφαρμογή των νόμων.

Συμπερασματικά αναφέρονται οι βασικές διαφορές των νόμων 2166/1993 και 1297/1972 και ο τρόπος επιλογής από τις επιχειρήσεις του νόμου που εξυπηρετεί καλύτερα το μετασχηματισμό τους.

Κεφάλαιο 1^ο

1. Γενικά περί μετατροπών εξαγορών και συγχωνεύσεων

1.1 Γενικά περί μετατροπών

Μετατροπή επιχείρησης είναι η διαδικασία κατά την οποία μία επιχείρηση, χωρίς να γίνει εκκαθάρισή της, συνεχίζει να λειτουργεί αλλάζοντας νομική μορφή.

Η μετατροπή μίας ατομικής επιχείρησης ή μίας προσωπικής εταιρείας σε οποιοδήποτε άλλο είδος εταιρείας μπορεί να γίνει κάθε στιγμή. Για τη μετατροπή μίας ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία, ο ιδιοκτήτης της ατομικής μπορεί να προσφέρει ή μόνο το ενεργητικό της επιχείρησης ή το ενεργητικό και το παθητικό της ή να προσφέρει και μετρητά επιπλέον. Οι υπόλοιποι που θα συμμετάσχουν στην νέα εταιρεία μπορούν να εισφέρουν το μερίδιό τους σε μετρητά ή και σε είδος.

Η πιο συνηθισμένη μορφή μετατροπής είναι η μετατροπή ατομικής επιχείρησης ή άλλου είδους εταιρεία σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. Αυτή η μορφή μετατροπής σύμφωνα με το Ν.2166/1993 έχει φορολογικές απαλλαγές οι οποίες λειτουργούν ως κίνητρο για τις εταιρείες για το σχηματισμό επιχειρήσεων μεγάλου κεφαλαίου όπως για παράδειγμα Α.Ε.

Η μετατροπή σε Α.Ε. μπορεί να γίνει σύμφωνα είτε με το Ν.2190/1920 είτε με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν.2166/1993 (όπως προαναφέρθηκε) είτε με τις διατάξεις του Ν.1297/1972, ο οποίος ισχύει έως 31.12.2008(άρθρο 25 παρ. 2 Ν.3427/2005). Η μετατροπή επιχειρήσεων (πλην Α.Ε.) σε Ε.Π.Ε. μπορεί να γίνει με βάση το Ν. 3190/1955 ή με το Ν.2166/1993 (όπως έχει προαναφερθεί). Αντίθετα, η μετατροπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) δεν προβλέπεται ούτε από το Ν.2190/1920 (για τις Α.Ε.) ούτε από το Ν.3190/1955 (για τις Ε.Π.Ε.).

Η νέα επιχείρηση, η οποία έχει προέλθει από μετασχηματισμό, έχει όλα τα δικαιώματα αλλά και όλες τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που είχε η επιχείρηση πριν το μετασχηματισμό.¹ Πιο συγκεκριμένα, η νέα επιχείρηση που προέρχεται από την μετατροπή έχει την υποχρέωση να τηρήσει αμέσως βιβλίο αποθήκης. Σε περίπτωση

¹ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος-Καραγιάννης Δ. Ιωάννης-Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις-Μετατάξεις-Μετατροπές-Συγχωνεύσεις-Απορροφήσεις-Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. , οι εκκρεμείς δίκες της Ε.Π.Ε. συνεχίζονται στο όνομα της Α.Ε. Η υποχρέωση της τήρησης βιβλίου αποθήκης καθώς και μεταφορά των εκκρεμών δικών ισχύουν και στην περίπτωση μετατροπής Α.Ε. σε Ε.Π.Ε.

Σε περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση το άρθρο 67 του Ν. 2190/1920 δε συνεπάγεται μεταβολή φορέα, οπότε για τη μεταβίβαση της περιουσίας, είτε αυτή γίνεται με το συμβόλαιο μετατροπής είτε μεταγενέστερα με συμπληρωματική πράξη, δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

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

1.2 Γενικά περί εξαγορών και συγχωνεύσεων

Συγχώνευση επιχειρήσεων είναι η περίπτωση κατά την οποία δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις που λειτουργούν χωριστά η κάθε μία έως τώρα, στο εξής θα λειτουργούν ως μία επιχείρηση που θα έχει τη δική της νομική μορφή. Η νέα επιχείρηση η οποία προέρχεται από τη συγχώνευση έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που είχαν οι επιχειρήσεις που συγχωνεύτηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 5 του Ν.2166/1993.

Οι εξαγορές αφορούν στη μεταβίβαση του συνόλου ή πλειοψηφικού μέρους της ιδιοκτησίας μίας επιχείρησης (εξαγοραζόμενη) σε μία άλλη (εξαγοράζουσα), που καταβάλλει το αντίστοιχο αντίτιμο. Η μετάβαση γίνεται συνήθως με καταβολή μετρητών ή με αγορά / ανταλλαγή μετοχών.²

Απορρόφηση επιχείρησης είναι η περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση, η απορροφούμενη, μεταφέρει το ενεργητικό και παθητικό της σε μία άλλη επιχείρηση, την απορροφώσα, και η απορροφούμενη επιχείρηση παύει πλέον να λειτουργεί.

Οι διαδικασίες σε περίπτωση απορρόφησης ή εισφοράς Κλάδου είναι σε γενικές γραμμές ίδιες με εκείνες που αφορούν τη συγχώνευση επιχειρήσεων.

² www.ine.otoe.gr Εξαγορές & Συγχωνεύσεις, Γεωργακοπούλου Βασιλική

Κεφάλαιο 2^ο

2.1 Διαδικασίες μετατροπών χωρίς χρήση Ν.2166/1993 ή Ν.Δ.1297/1972

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

Η μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή σε Κοινωνία Αστικού Δικαίου είναι πολύ συνηθισμένη περίπτωση και γίνονται κυρίως μετατροπές από βιβλία Β' κατηγορίας σε βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Η διαδικασία αυτού του είδους της μετατροπής ακολουθεί τα εξής στάδια:

- Συντάσσεται η απογραφή στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης. Αν η επιχείρηση τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας τότε η απογραφή καταχωρείται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου αυτού και ακολουθεί η καταχώρηση του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης με την ίδια ημερομηνία της μετατροπής. Εάν τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας τότε συντάσσεται κανονικά η απογραφή, όπως γίνεται κανονικά και στο τέλος κάθε χρήσης. Η συνιστώμενη Ο.Ε. ή Ε.Ε. αν είναι υποχρεωμένη να τηρήσει βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , τότε θα πρέπει να καταχωρήσει τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία που πήρε αναλυτικά σε ξεχωριστές σελίδες του βιβλίου της.
- Συντάσσεται καταστατικό της Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε τρία τουλάχιστον αντίγραφα όπου αναγράφεται και ο ισολογισμός της ημέρας της μετατροπής. Η καθαρή θέση που προκύπτει, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, θεωρείται ως ποσό εισφοράς της ατομικής επιχείρησης.,
- Τα δύο από τα τρία αντίγραφα του καταστατικού στέλνονται στην Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας και καταβάλλεται ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου που είναι 1% επί του εταιρικού κεφαλαίου. Το ένα αντίγραφο παραμένει στη Δ.Ο.Υ. ενώ με το άλλο αντίγραφο πηγαίνει ο λογιστής στο ανάλογο επιμελητήριο για να κάνει την προεγγραφή της εταιρείας και στη συνέχεια αυτό σφραγισμένο από το επιμελητήριο παραδίδεται στο πρωτοδικείο για τη δημοσίευση και το οποίο παραμένει εκεί. Το τρίτο αντίγραφο επικυρωμένο από το πρωτοδικείο επιστρέφει

στη Δ.Ο.Υ. μαζί με τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στη συνέχεια και τελικά δημιουργείται ο φάκελος της εταιρείας. Η εταιρεία παίρνει από το πρωτοδικείο όσα αντίγραφα θέλει επικυρωμένα.

- Η Ο.Ε. ή Ε.Ε. για να πάρει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. προσκομίζει το επικυρωμένο από το πρωτοδικείο αντίγραφο του εταιρικού καθώς επίσης και τα παρακάτω δικαιολογητικά:
 1. Αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης της επαγγελματικής εγκατάστασης θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. του ιδιοκτήτη ή επικυρωμένο αντίγραφο του τίτλου κυριότητας αν είναι ιδιόκτητη η εγκατάσταση ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 αν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.
 2. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το Τ.Ε.Β.Ε. ή Τ.Α.Ε. ή άλλα ασφαλιστικά ταμεία για το καθένα από τα μέλη της Ο.Ε. ή Ε.Ε.
 3. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το επιμελητήριο για το καθένα από τα μέλη της Ο.Ε. ή Ε.Ε., όταν αυτό το απαιτεί ρητά ο νόμος.
 4. Όλα τα μέλη της Ο.Ε. ή Ε.Ε. πρέπει να έχουν ήδη Α.Φ.Μ. ή να πάρουν πριν ακόμα γίνει η έναρξη εργασιών στην Ο.Ε. ή Ε.Ε.
- Από το νόμιμο εκπρόσωπο της Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή τρίτο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ. τα διάφορα έντυπα, όπως το έντυπο Μ3(δήλωση της έναρξης), το Μ7 από τους διαχειριστές, το έντυπο Μ8 από τα μέλη της Ο.Ε. ή Ε.Ε. με το είδος και τα ποσοστά συμμετοχής τους κ.α. , το αργότερο μέσα σε 30 ημέρες από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού (άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00).
- Για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης ως συνόλου λόγω της μετατροπής ή συγχώνευσής της σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Κοινωνία Αστικού Δικαίου , η καθαρή της θέση υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% (Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 294/45/πολ. 24/1988, πολ. 1388/28.12.01) και όχι σε χαρτόσημο 2,4% ,το οποίο θα ίσχυε εάν η ατομική επιχείρηση μεταβιβαζόταν λόγω πώλησης(άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ., Εγκ. Υπ. Οικ.1008293/πολ. 1103/90, Κ 5296/πολ. 133/76, ΣΤ. Ε. 567/71, 1610/75)
- Στη συνέχεια η Ο.Ε. ή Ε.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και τα στοιχεία της.
- Έπειτα γίνεται η διακοπή της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης. Όταν γίνει η διακοπή από το αντίστοιχο επιμελητήριο προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. τα εξής:

- i. Τα βιβλία, όταν είναι α΄ ή β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ. για ακύρωση (τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται, πολ. 1264/6.11.00)
- ii. Μία υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 ότι δεν υπάρχουν αποθέματα στην επιχείρηση, πάγια ή εμπορεύσιμα
- iii. Συμπληρώνονται τα έντυπα Μ4(δήλωση διακοπής εργασιών) και το Μ7(δήλωση σχέσεων φορολογουμένου) επειδή έγινε η διακοπή λόγω μετατροπής σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. Στη συνέχεια ο φορολογούμενος με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. των τελευταίων ετών βεβαιώνει στα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ. ότι έγινε η διακοπή και τελευταίο το τμήμα του Κ.Β.Σ. βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία. Τέλος ο φορολογούμενος προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου από όπου παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για την διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης.
- iv. Στη συνέχεια γίνεται η διακοπή από το Τ.Ε.Β.Ε. ή Τ.Α.Ε. κ.λ.π.

2.1.2 Διαδικασία μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε. ή Ε.Ε. σε Ο.Ε.

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

Παίρνονται πρώτα οι ασφαλιστικές ενημερότητες (Τ.Ε.Β.Ε., Τ.Α.Ε. κ.λ.π.) καθώς επίσης και οι φορολογικές ενημερότητες των εταίρων. Στη συνέχεια μαζί με τις ενημερότητες αυτές υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της εταιρείας το έντυπο δήλωσης διακοπής δραστηριότητας για τη μετατρεπόμενη εταιρεία και το έντυπο δήλωσης έναρξης της δραστηριότητας για τη νέα εταιρεία. Η Δ.Ο.Υ. εκδίδει τη βεβαίωση έναρξης εργασιών και τη δίνει στη νέα εταιρεία.

Σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε. σε Ε.Ε. μπορεί η Ε.Ε. να συνεχίσει να τηρεί τα ίδια βιβλία που τηρούσε η Ο.Ε. μετά από σχετική επαναθεώρηση των βιβλίων αυτών, αναγραφή δηλαδή της νέας επωνυμίας κάτω από τη πράξη της παλαιάς θεώρησης. Τα στοιχεία μπορούν είτε να ακυρωθούν είτε να χρησιμοποιηθούν αφού αναγραφούν πρώτα τα νέα ατομικά στοιχεία και διαγραφούν τα παλαιά. Οπότε η νέα εταιρεία συνεχίζει να έχει τα ίδια δικαιώματα και υποχρεώσεις με την προηγούμενη επιχείρηση.

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

- Για τη μετατροπή μιας ατομικής επιχείρησης σε Ε.Π.Ε. αποφασίζει μόνος του ο επιχειρηματίας. Για τη μετατροπή όμως μίας Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. πρέπει να συνταχθεί ένα συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε. ή Ε.Ε. Στο συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η επιθυμία των εταίρων να μετατρέψουν την εταιρεία τους σε Ε.Π.Ε. καθώς και τα κύρια σημεία του Ν. 3190/55 που αναφέρονται στις Ε.Π.Ε.
- Από την μετατρέπόμενη εταιρεία υποβάλλεται αίτηση στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου μαζί με πρόσφατο ισολογισμό της και ζητείται η συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20³ για να εκτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία και να προσδιορίσει την καθαρή θέση της επιχείρησης.
- Η επιτροπή αυτή ελέγχει τα βιβλία της επιχείρησης και συντάσσει σχετική έκθεση που την κοινοποιεί στην επιχείρηση, η οποία και τη δημοσιεύει στο ΦΕΚ.
- Με βάση την έκθεση αυτή και το συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε. ή Ε.Ε. συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το καταστατικό ίδρυσης της Ε.Π.Ε. Σε μετατροπή ατομικής επιχείρησης πρέπει να συμμετάσχει τουλάχιστον ακόμα ένα πρόσωπο, εκτός και αν πρόκειται για να μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. Το κατώτερο κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. είναι 18.000€ από τα οποία τα 9.000€ θα πρέπει να είναι σε μετρητά.(άρθρο 11 παρ.3 Ν. 2579/98, άρθρο 4 παρ. 1 Ν. 3190/55). Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. διαιρείται σε μερίδια που το καθένα από αυτά έχει ονομαστική αξία 30€ ή πολλαπλάσιο των 30€(π.χ. 60€ ή 90€ κ.λ.π.).
- Δημοσιεύεται στο ΦΕΚ περίληψη του καταστατικού ίδρυσης της Ε.Π.Ε.
- Υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δύο αντίγραφα από το καταστατικό ίδρυσης της Ε.Π.Ε. και καταβάλλεται, με συμπληρωμένη τη σχετική έντυπη δήλωση, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου που είναι 1% πάνω στο κεφάλαιο της ατομικής επιχείρησης που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. Όταν πρόκειται για μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε., τότε για το ποσό μέχρι το ύψος του κεφαλαίου της Ο.Ε. ή Ε.Ε. που μετατρέπεται σε κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. δεν υπολογίζεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% αλλά μόνο στο τυχόν επιπλέον ποσό που γίνεται κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. Το ένα αντίγραφο του καταστατικού παραμένει στη Δ.Ο.Υ. ενώ με το άλλο αντίγραφο πηγαίνει ο λογιστής στο ανάλογο επιμελητήριο για να κάνει την προεγγραφή της εταιρείας και στη συνέχεια το ίδιο αυτό αντίγραφο σφραγισμένο από το επιμελητήριο προσκομίζεται στο Πρωτοδικείο. Το Πρωτοδικείο κρατά το πρώτο αντίγραφο στο αρχείο της και επικυρώνει όλα τα υπόλοιπα αντίγραφα του

³ www.eneiset.gr Ν. 2190/1920

καταστατικού που προσκομίζονται για επικύρωση και τα οποία στη συνέχεια επιστρέφονται στην επιχείρηση.

- Υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. , μέσα σε 70 ημέρες από τη νόμιμη σύσταση της Ε.Π.Ε., η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3,Μ7 και Μ8) και συνυποβάλλονται:
 - i. Το καταστατικό
 - ii. Το ΦΕΚ ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 ότι θα προσκομιστεί το ΦΕΚ σε δύο αντίτυπα όταν κυκλοφορήσει.
 - iii. Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλος κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 αν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.
 - iv. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το Τ.Ε.Β.Ε. ή Τ.Α.Ε. ή άλλα ασφαλιστικά ταμεία για το καθένα από τα μέλη της Ε.Π.Ε.
 - v. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το επιμελητήριο για το καθένα από τα μέλη της Ε.Π.Ε. , όταν αυτό το απαιτεί ρητά ο νόμος.
 - vi. Εξουσιοδότηση του διαχειριστή σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο.
 - vii. 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 ενώ αν είναι υπήκοοι χωρών – μελών εκτός Ε.Ε. υποβάλλουν άδεια παραμονής και εργασίας καθώς και το διαβατήριό.
- Για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. λόγω μετατροπής ή συγχώνευσης δεν οφείλεται χαρτόσημο 2,4% , διότι η μεταβίβαση αυτή δε γίνεται λόγω πώλησης , περίπτωση στην οποία θα ίσχυε η επιβολή χαρτοσήμου.
- Στη συνέχεια η Ε.Π.Ε. παίρνει από την Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και τα στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που απορρέουν (λόγω ακαθάριστων εσόδων) από την μετατρεπόμενη σε Ε.Π.Ε. επιχείρηση μεταφέρονται στην νέα Ε.Π.Ε.
- Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της μετατρεπόμενης σε Ε.Π.Ε. επιχείρησης. Μετά τη διακοπή από το αντίστοιχο επιμελητήριο προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. τα εξής:
 1. Τα βιβλία , όταν είναι α΄ και β΄ κατηγορίας και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ. για ακύρωση, διότι τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται(πολ. 1264/6.11.00)

2. Συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ. τα έντυπα Μ4(δήλωση διακοπής εργασιών) και Μ7 (δήλωση σχέσεων φορολογουμένου) επειδή έγινε η διακοπή λόγω μετατροπής σε Ε.Π.Ε. Στη συνέχεια ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. και με τα βιβλία α΄ και β΄ κατηγορίας περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ. τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή και κυρίως από το τμήμα του Κ.Β.Σ. το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία. Στη συνέχεια προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου από όπου παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών της μετατρεπόμενης σε Ε.Π.Ε. επιχείρησης.
3. Τέλος γίνεται η διακοπή από το αντίστοιχο ασφαλιστικό ταμείο (Τ.Ε.Β.Ε., Τ.Α.Ε. κλπ) που αφορά τη δραστηριότητα που διακόπτεται.

2.1.4 Διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

- Για τη μετατροπή μιας ατομικής επιχείρησης σε Α.Ε. αποφασίζει μόνος του ο επιχειρηματίας. Για τη μετατροπή όμως μίας Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. πρέπει να συνταχθεί ένα συμφωνητικό των εταίρων της Ο.Ε. ή Ε.Ε. Στο συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η επιθυμία των εταίρων να μετατρέψουν την εταιρεία 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 αποφασιστεί από τη γενική συνέλευση των εταίρων και αντίγραφο του πρακτικού παραδίδεται στο συμβολαιογράφο (άρθρο 6 παρ. 1 Ν.2190/1920)
- Έπειτα υποβάλλεται αίτηση από τη μετατρεπόμενη επιχείρηση στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου μαζί με πρόσφατο ισολογισμό της επιχείρησης και αναλυτική κατάσταση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920⁴ ελέγχει τα βιβλία της μετατρεπόμενης επιχείρησης και συντάσσει σχετική έκθεση που την κοινοποιεί στην επιχείρηση.
- Με βάση αυτήν την έκθεση συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο ίδρυσης της νέας Α.Ε. Το κατώτερο κεφάλαιο της Α.Ε. είναι 60.000€. Όταν μετατρέπεται ατομική επιχείρηση σε Α.Ε. τότε θα πρέπει οπωσδήποτε να

⁴ www.eneiset.gr Ν. 2190/1920

συμμετάσχει και ένα τουλάχιστον ακόμα πρόσωπο, συνήθως με μετρητά, διότι δεν είναι δυνατή η σύσταση μονοπρόσωπης Α.Ε. (άρθρο 8 παρ.1 Ν.2190/1920).

- Στη συνέχεια καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ένα επικυρωμένο αντίγραφο του συμβολαίου ίδρυσης της Α.Ε. , όπως επίσης καταβάλλεται ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%, μαζί με τη σχετική έντυπη δήλωση, μέσα σε 15 ημέρες από την υπογραφή του συμβολαίου.
- Στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου υποβάλλονται δύο επικυρωμένα αντίγραφα από το συμβόλαιο ίδρυσης της Α.Ε. , ώστε να εκδοθεί η άδεια σύστασης της Α.Ε. και να εγκριθεί το καταστατικό της.
- Ένα αντίγραφο του συμβολαίου ίδρυσης της Α.Ε. θεωρείται από το επιμελητήριο όπου γίνεται και η εγγραφή της Α.Ε.
- Στη συνέχεια, όταν η Νομαρχία εκδώσει την εγκριτική απόφαση για την ίδρυση της Α.Ε., αυτή δημοσιεύεται μέσω της Νομαρχίας στο ΦΕΚ. Η Α.Ε. παίρνει νομική προσωπικότητα από την ημέρα που παραχωρείται η εγκριτική απόφαση στο μητρώο ανώνυμων εταιρειών.
- Αντίγραφο του καταστατικού ίδρυσης της Α.Ε. υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε 30 ημέρες από τη νόμιμη σύσταση της Α.Ε. , όπως επίσης υποβάλλεται και η δήλωση έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3) και το έντυπο Μ7 για τα μέλη του Δ.Σ. Στην Δ.Ο.Υ. υποβάλλονται ακόμα τα εξής δικαιολογητικά:
 - i. Αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας.
 - ii. Αντίγραφο της ανακοίνωσης της Νομαρχίας.
 - iii. Τ.Α.Π.Ε.Τ.
 - iv. Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλος κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 αν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.
 - v. Υπεύθυνη δήλωση από τον εκπρόσωπο της Α.Ε. με την οποία να δηλώνεται ότι θα προσκομιστεί σε δύο αντίτυπα το ΦΕΚ στο οποίο καταχωρήθηκε η σύσταση της Α.Ε. μετά τη δημοσίευση.
 - vi. Το καταστατικό της ίδρυσης της Α.Ε.
 - vii. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από το Τ.Ε.Β.Ε. ή Τ.Α.Ε. ή άλλα ασφαλιστικά ταμεία για το καθένα από τα μέλη της Α.Ε.
 - viii. Απόφαση της γενικής συνέλευσης για τη σύνθεση του Δ.Σ. της Α.Ε.
 - ix. Εξουσιοδότηση του εκπροσώπου σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο.

- Για τη μεταβίβαση της μετατρεπόμενης επιχείρησης δεν οφείλεται χαρτόσημο, όπως θα ίσχυε αν η μεταβίβαση γινόταν λόγω πώλησης.
- Στη συνέχεια η Α.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και τα στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ. που αφορούν τη μετατρεπόμενη επιχείρηση μεταφέρονται στη νέα Α.Ε.
- Τέλος γίνεται η διακοπή της δραστηριότητας της μετατρεπόμενης επιχείρησης . Για το λόγο αυτό γίνεται διαγραφή από το επιμελητήριο και προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. :
 1. Τα βιβλία, όταν είναι α΄ και β΄ κατηγορίας και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ. για ακύρωση (τα αχρησιμοποίητα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται)
 2. Συμπληρώνονται στη Δ.Ο.Υ. τα έντυπα Μ4(Δήλωση διακοπής εργασιών) και Μ7 (Δήλωση σχέσεων φορολογουμένου)επειδή έγινε η διακοπή λόγω μετατροπής της σε Α.Ε. Στη συνέχεια ο λογιστής με όλες τις εκκαθαρίσεις δηλώσεις του Φ.Π.Α. περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ. τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή καθώς και από το τμήμα του Κ.Β.Σ. το οποίο βεβαιώνει ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία. Στη συνέχεια ο λογιστής προσέρχεται στο τμήμα Μητρώου και παίρνει την αντίστοιχη βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών της μετατρεπόμενης επιχείρησης
 3. Τέλος γίνεται η διαγραφή από τον ασφαλιστικό φορέα για τη δραστηριότητα που διακόπτεται.

2.2 Διαδικασίες συγχωνεύσεων χωρίς χρήση νόμων 2166/1993 ή 1297/1972

2.2.1 Διαδικασία συγχώνευσης μεταξύ ατομικής επιχείρησης, Ο.Ε. και Ε.Ε. με σκοπό ίδρυσης Ο.Ε. ή Ε.Ε.

- Προκειμένου να συγχωνευτούν μία ατομική επιχείρηση ή μία Ο.Ε. ή μία Ε.Ε. με μία άλλη ατομική ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. με σκοπό την ίδρυση μίας νέας Ο.Ε. ή Ε.Ε. θα πρέπει να κάθε μία από τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται να εισφέρει στη νέα επιχείρηση όλο το ενεργητικό και όλο το παθητικό της και να συντάξει απογραφή για τα περιουσιακά στοιχεία που εισφέρει.
- Συντάσσεται κοινό σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης σε συμβολαιογράφο.
- Με βάση αυτό το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης ιδρύεται η νέα Ο.Ε. ή Ε.Ε.
- Στη συνέχεια συντάσσεται το εταιρικό της νέας Ο.Ε. ή Ε.Ε., γίνεται η εγγραφή της στο οικονομικό επιμελητήριο, καταβάλλεται ο φόρος συγκέντρωσης για το ποσό που εισφέρεται σε μετρητά ως νέες εισφορές καθώς και για το ποσό που εισφέρεται ως κεφάλαιο ατομικής επιχείρησης , γίνεται η εγγραφή στο πρωτοδικείο και στη συνέχεια ακολουθεί η διαδικασία για την απόκτηση του Α.Φ.Μ. και τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων.
- Έπειτα, οι εταίροι των συγχωνευόμενων Ο.Ε. ή Ε.Ε. συντάσσουν τροποποιητικό διάλυσης λόγω συγχώνευσης και σχηματισμού νέας Ο.Ε. ή Ε.Ε. Το διαλυτικό αυτό περνάει από τη Δ.Ο.Υ. , από το πρωτοδικείο, από το επιμελητήριο και μετά ακυρώνονται τα βιβλία α' και β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και όλα τα θεωρημένα στοιχεία από το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. ενώ τα αθεώρητα στοιχεία δεν ακυρώνονται.
- Από το τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. παίρνεται η αντίστοιχη βεβαίωση για διακοπή των εργασιών της επιχείρησης που συγχωνεύτηκε και ακολουθεί η διαγραφή της από το ασφαλιστικό ταμείο(Τ.Ε.Β.Ε. ή Τ.Α.Ε. κτλ).
- Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση της ατομικής επιχείρησης ή της Ο.Ε. ή Ε.Ε. στη νέα Ο.Ε. ή Ε.Ε. επειδή αυτή η μεταβίβαση γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης.

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

- Για τη συγχώνευση μίας ατομικής επιχείρησης σε Ε.Π.Ε. αποφασίζει μόνος του ο επιχειρηματίας. Για τη συγχώνευση όμως μίας Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. χρειάζεται πρώτα να συνταχθεί από το συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της κάθε εταιρείας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) που συγχωνεύεται. Στο συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η συμφωνία των εταίρων να συγχωνεύσουν την εταιρεία τους με σκοπό να ιδρυθεί μία Ε.Π.Ε.
- Όταν μία Ε.Π.Ε. συγχωνεύεται με μία άλλη επιχείρηση (ατομική, Ο.Ε. Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε.) για να σχηματιστεί με αυτόν τον τρόπο μία νέα Ε.Π.Ε. τότε απαιτείται απόφαση από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. που συγχωνεύεται. Η περίληψη της απόφασης αυτής δημοσιεύεται στο ΦΕΚ και σε μία ημερήσια εφημερίδα. (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 3190/1955).
- Υποβάλλεται κοινή αίτηση από τις υπό συγχώνευση επιχειρήσεις στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας για τη συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9. Η επιτροπή αυτή συντάσσει σχετική έκθεση που την υποβάλλει σε κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Η έκθεση αυτή δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.
- Στη συνέχεια συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο σύστασης της νέας Ε.Π.Ε. Περίληψη του καταστατικού της ίδρυσης της Ε.Π.Ε. που προήλθε από τη συγχώνευση δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.
- Υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. δύο αντίγραφα του καταστατικού ίδρυσης της Ε.Π.Ε. και καταβάλλεται, με συμπληρωμένη τη σχετική έντυπη δήλωση, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου που είναι 1% του κεφαλαίου της ατομικής επιχείρησης που συγχωνεύεται και 1% της διαφοράς που είναι πάνω από το εταιρικό κεφάλαιο των άλλων επιχειρήσεων που συγχωνεύονται. Στη συνέχεια καταβάλλεται το χαρτόσημο στο Ταμείο Σύνταξης Νομικών, θεωρείται από το οικείο επιμελητήριο και μετά επικυρώνεται και πρωτοκολλείται στο Πρωτοδικείο.
- Στις επόμενες 30 μέρες από τη νόμιμη σύσταση της Ε.Π.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση της έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3 ή και τα έντυπα Μ7 και Μ8 ανάλογα). Μαζί με τη δήλωση έναρξης εργασιών προσκομίζονται:
 1. Το καταστατικό.
 2. Το ΦΕΚ ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 ότι θα προσκομιστεί το ΦΕΚ σε δύο αντίτυπα όταν κυκλοφορήσει.

3. Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλος κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου για επαγγελματική εγκατάσταση.
 4. Βεβαιώσεις για κάθε ένα από τα μέλη της Ε.Π.Ε. εγγραφής ή απαλλαγής σε ασφαλιστικό ταμείο (Τ.Α.Ε., Τ.Ε.Β.Ε. κλπ.).
 5. Βεβαιώσεις για κάθε ένα από τα μέλη της Ε.Π.Ε. εγγραφής ή απαλλαγής από το Επιμελητήριο, όταν αυτό το απαιτεί ρητά ο νόμος.
 6. Εξουσιοδότηση του διαχειριστή, θεωρημένη με το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο.
 7. Οι αλλοδαποί που συμμετέχουν ως διαχειριστές στην 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 σφραγισμένο.
- 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 γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης.
 - Στη συνέχεια η Ε.Π.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και τα στοιχεία της. Οι υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. που απορρέουν από την ατομική επιχείρηση ή την Ο.Ε. ή την Ε.Ε. που συγχωνεύεται σε νέα Ε.Π.Ε. με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της μεταφέρονται στη νέα Ε.Π.Ε.
 - Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας για κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. το διαλυτικό κάθε μίας επιχείρησης, το οποίο περνάει από το Επιμελητήριο, από τη Δ.Ο.Υ. και από το πρωτοδικείο, καθώς και τα βιβλία, αν είναι α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., και όλα τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. Επίσης στη Δ.Ο.Υ. συμπληρώνονται τα έντυπα της διακοπής των εργασιών (έντυπο Μ4 και έντυπο Μ7 ανάλογα). 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 από το τμήμα Μητρώου από όπου παίρνει και την αντίστοιχη βεβαίωση ότι διακόπηκαν οι εργασίες των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων. Στη συνέχεια γίνεται διακοπή και από τον ασφαλιστικό φορέα κάθε συγχωνευόμενης επιχείρησης.

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

- Για τη συγχώνευση ατομικής επιχείρησης σε Α.Ε. αποφασίζει μόνος του ο επιχειρηματίας, ενώ για τη συγχώνευση μίας Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. χρειάζεται να συνταχθεί από συμβολαιογράφο ένα συμφωνητικό των εταίρων της υπό συγχώνευση εταιρείας. Στο συμφωνητικό αυτό αναγράφεται η συμφωνία των εταίρων να συγχωνεύσουν την εταιρεία τους με άλλη ή άλλες επιχειρήσεις με σκοπό να σχηματιστεί μία νέα Α.Ε. (όπου αναγράφονται και τα κυριότερα σημεία του Ν. 2190/1920 που αναφέρονται στις Α.Ε.).
- Όταν μία Ε.Π.Ε. συγχωνεύεται με μία άλλη επιχείρηση για να σχηματιστεί με αυτόν τον τρόπο μία νέα Α.Ε. τότε απαιτείται απόφαση από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. που συγχωνεύεται. Η περίληψη της απόφασης αυτής δημοσιεύεται στο ΦΕΚ και σε μία ημερήσια εφημερίδα. (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 3190/1955).
- Για να συγχωνευθεί μία Α.Ε. με άλλες επιχειρήσεις (ατομικές, Ο.Ε., Α.Ε. κλπ) με σκοπό να σχηματιστεί μία νέα Α.Ε. απαιτείται απόφαση από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της. Συντάσσεται και σχέδιο σύμβασης σύμφωνα με τα άρθρα 69 και 72 του Ν. 2190/1920 το οποίο εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση της Α.Ε. καθώς και της τυχόν Ε.Π.Ε.
- Υποβάλλεται κοινή αίτηση από τις υπό συγχώνευση επιχειρήσεις στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας για τη συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9. Η επιτροπή αυτή συντάσσει σχετική έκθεση που την υποβάλλει σε κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Η έκθεση αυτή δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.
- Στη συνέχεια συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο σύστασης της νέας Α.Ε. Περίληψη του καταστατικού της ίδρυσης της Α.Ε. που προήλθε από τη συγχώνευση δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.
- Υποβάλλονται στην Νομαρχία δύο επικυρωμένα αντίγραφα από το συμβόλαιο συγχώνευσης με απλό διαβιβαστικό έγγραφο για την έκδοση της εγκριτικής απόφασης.
- Στη συνέχεια εγκρίνεται από το Νομάρχη η συγχώνευση. Η εγκριτική αυτή απόφαση καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ. Αμέσως μετά την καταχώρηση αυτή θεωρείται ότι αποκτά νομική προσωπικότητα η νέα Α.Ε.
- Μέσα στις επόμενες 30 ημέρες από τη σύσταση της Α.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών της νέας Α.Ε. (έντυπο Μ3) καθώς και το έντυπο Μ7

για τα μέλη του Δ.Σ. Συγχρόνως προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία (α' ή β' κατηγορίας) και όλα τα στοιχεία των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται για ακύρωση, καθώς επίσης και τα βιβλία και τα στοιχεία της νέας Α.Ε. για θεώρηση.

- Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας για κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. το διαλυτικό κάθε μίας επιχείρησης, το οποίο περνάει από το Επιμελητήριο, από τη Δ.Ο.Υ. και από το πρωτοδικείο, καθώς και τα βιβλία, αν είναι α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., και όλα τα θεωρημένα στοιχεία του Κ.Β.Σ. Επίσης στη Δ.Ο.Υ. συμπληρώνονται τα έντυπα της διακοπής των εργασιών (έντυπο Μ4 και έντυπο Μ7 ανάλογα). 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 από το τμήμα Μητρώου από όπου παίρνει και την αντίστοιχη βεβαίωση ότι διακόπηκαν οι εργασίες των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων. Στη συνέχεια γίνεται διακοπή και από τον ασφαλιστικό φορέα κάθε συγχωνευόμενης επιχείρησης.
- Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων επειδή η μεταβίβαση γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης.

2.2.4. Διαδικασία συγχώνευσης δύο ή και περισσότερων Α.Ε. με βάση το Ν. 2190/1920

- Συγκαλούνται οι Γενικές Συνελεύσεις των Α.Ε. που πρόκειται να συγχωνευθούν και αποφασίζουν για τη συγχώνευση των εταιρειών τους.
- 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 (άρθρα 69 και 72 του Ν. 2190/1920). Το σχέδιο αυτό της σύμβασης συγχώνευσης συνοδεύεται και με έκθεση του Δ.Σ. της κάθε μίας από τις συγχωνευόμενες Α.Ε.
- Στη συνέχεια αυτό το σχέδιο σύμβασης για τη συγχώνευση καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. της Νομαρχίας και η περίληψη του δημοσιεύεται στο ΦΕΚ(άρθρο 70 του Ν. 2190/1920). Ακόμα, στο Μητρώο Α.Ε. καταχωρείται και η παραπάνω

έκθεση από καταρτίζεται από κάθε Δ.Σ. χωριστά, όπου επεξηγείται το σχέδιο σύμβασης, η αναλογία στις ανταλλαγές μετοχών, καθώς και μεταξύ απορροφούμενων και απορροφούσας εταιρείας.

- Υποβάλλεται κοινή αίτηση από τις υπό συγχώνευση επιχειρήσεις στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας για τη συγκρότηση της επιτροπής του άρθρου 9. Η επιτροπή αυτή συντάσσει σχετική έκθεση που την υποβάλλει σε κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις. Αν το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης, που έχει ήδη εγκριθεί από τις Γ.Σ. των μετόχων, έχει τροποποιηθεί από την έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9, τότε επαναφέρεται το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης στις Γ.Σ. των Α.Ε. και ξαναεγκρίνεται με τις τροποποιήσεις που έχουν γίνει από την επιτροπή του άρθρου 9.
- Αφού εγκριθεί το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης από τις Γ.Σ. των Α.Ε. στη συνέχεια συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το συμβόλαιο συγχώνευσης.
- Υποβάλλονται στη Νομαρχία δύο επικυρωμένα αντίγραφα του συμβολαίου συγχώνευσης με απλό διαβιβαστικό έγγραφο για την έκδοση της εγκριτικής απόφασης.
- Στη συνέχεια εγκρίνεται από το Νομάρχη η συγχώνευση. Η εγκριτική απόφαση καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ. Από τη στιγμή που καταχωρείται η εγκριτική απόφαση στο Μητρώο Α.Ε. θεωρείται ότι αποκτά νομική προσωπικότητα η νέα Α.Ε.
- Μέσα στις επόμενες 30 ημέρες από τη σύσταση της Α.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση της έναρξης εργασιών (έντυπο Μ3) καθώς και το έντυπο Μ7 για τα μέλη του Δ.Σ. ένα αντίγραφο από τα καταστατικό ίδρυσης και τα παρακάτω δικαιολογητικά:
 1. Αντίγραφο της εγκριτικής απόφασης της Νομαρχίας που αφορά την ίδρυση της Α.Ε.
 2. Αντίγραφο ανακοίνωσης της Νομαρχίας.
 3. Τ.Α.Π.Ε.Τ.
 4. Μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλος κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1591/1986 όταν πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση του χώρου της επαγγελματικής εγκατάστασης.
 5. Υπεύθυνη δήλωση από τον εκπρόσωπο της Α.Ε. με την οποία να δηλώνεται ότι θα προσκομισθεί σε δύο αντίτυπα το ΦΕΚ στο οποίο καταχωρήθηκε η σύσταση της Α.Ε. αμέσως μετά τη δημοσίευση της Α.Ε.
 6. Το καταστατικό ίδρυσης της Α.Ε.

7. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Α.Ε. από ασφαλιστικό φορέα.
 8. Απόφαση Γ.Σ. για τη σύνθεση του Δ.Σ. της Α.Ε. εφόσον έχει συγκροτηθεί.
 9. Εξουσιοδότηση του εκπροσώπου σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο.
- Δεν καταβάλλεται χαρτόσημο για τη μεταβίβαση των Α.Ε. σε νέα Α.Ε. επειδή η μεταβίβαση αυτή γίνεται λόγω συγχώνευσης και όχι λόγω πώλησης.
 - Έπειτα, η Α.Ε. παίρνει από τη Δ.Ο.Υ. τον Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και τα 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 (π.χ. υποχρεωτική τήρηση βιβλίου αποθήκης) μεταφέρονται στη νέα Α.Ε.
 - Γίνεται η διακοπή της δραστηριότητας των Α.Ε. που συγχωνεύονται . Για το λόγο αυτό γίνεται διαγραφή από το επιμελητήριο και προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. όλα τα στοιχεία για ακύρωση. Επίσης, συμπληρώνεται το έντυπο Μ4 που αφορά τη διακοπή των εργασιών καθώς και το Μ7 λόγω της συγχώνευσης. Στη συνέχεια, ο λογιστής με όλες τις εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. περνάει από τα διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ. τα οποία βεβαιώνουν τη διακοπή, ενώ παράλληλα από το τμήμα του Κ.Β.Σ. βεβαιώνεται ότι ακυρώθηκαν τα βιβλία και τα θεωρημένα στοιχεία. Έπειτα, από το τμήμα Μητρώου δίνεται η βεβαίωση για τη διακοπή των εργασιών των Α.Ε. που συγχωνεύθηκαν σε νέα Α.Ε.
 - Όταν οι Α.Ε. που συγχωνεύονται έχουν ακίνητα, τότε καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μόνο το 1/2 του συντελεστή φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1β' Α.Ν. 1521/50.

Κεφάλαιο 3^ο

N. 2166/1993

Προκειμένου να δημιουργηθούν ισχυρές οικονομικές μονάδες, ικανές να ανταποκριθούν στα ζητήματα που προκύπτουν από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη, δημιουργήθηκε ένα νέο θεσμικό πλαίσιο το οποίο διευκολύνει τις επιχειρήσεις που επιθυμούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

Οι επιχειρήσεις, λοιπόν, που επιθυμούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. μπορούν να επιλέξουν για αυτή τη μετατροπή ή συγχώνευση είτε τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972(το οποίο θα αναλυθεί σε επόμενο κεφάλαιο) είτε τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν. 2166/1993.

Ο Ν. 2166/1993 αποβλέπει στη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων και όχι στη μετατροπή μεγάλων μονάδων σε μικρές (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039799/5.4.94, άρθρο 1), οπότε μία Α.Ε. δεν μπορεί να μετατραπεί σε Ε.Π.Ε.

Σε γενικές γραμμές, ο Ν. 2166/1993 εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που θέλουν να μετατραπούν σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. εκτός από εκείνες που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή την εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων πλην ξενοδοχειακών, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία το αντικείμενο εργασιών της απορροφούσας επιχείρησης είναι η κατασκευή ή η εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων και με την προϋπόθεση ότι το αντικείμενο εργασιών της απορροφούμενης δεν εμπίπτει σε κάποιο από αυτά τα αντικείμενα.

Δεν απαιτείται εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του εισφερόμενου κεφαλαίου αυτών όπως γίνεται στο Ν.Δ. 1297/1972 από την Επιτροπή εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Σε περίπτωση όμως που χρησιμοποιηθεί για αυτό το σκοπό, αρκείται στη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων χωρίς να γίνουν άλλες εκτιμήσεις.⁵

Όταν ληφθεί η απόφαση των αρμοδίων οργάνων για το μετασχηματισμό, συντάσσεται απογραφή και ισολογισμός της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης. Τα

⁵ Αναγνώστου Χρ. Ευθυμίου, «Πρακτικός οδηγός, Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων με τις διατάξεις των άρθρων του Νόμου 2166/1993», Εκδόσεις Prosvasis A.E.B.E., 2006

στοιχεία αυτά του ισολογισμού θα αποτελέσουν στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρείας.

Οι συναλλαγές οι οποίες γίνονται μετά την απόφαση για μετασχηματισμό της επιχείρησης, θεωρούνται ότι γίνονται για λογαριασμό της νέας εταιρείας.

Για το μετασχηματισμό απαιτείται για τη νέα εταιρεία κεφάλαιο €300.000 για τη σύσταση Α.Ε. και €146.735 για τη σύσταση Ε.Π.Ε.

Οι μετοχές της νέας εταιρείας που εκδίδονται για το εισφερόμενο κεφάλαιο μπορεί να είναι ονομαστικές ή ανώνυμες και δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός για τη μεταβίβαση αυτών. Το ίδιο ισχύει και για τα εταιρικά μερίδια που εκδίδονται από Ε.Π.Ε.

3.1 Περιπτώσεις στις οποίες ισχύει ο Ν. 2166/1993

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2166/1993 οι περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζεται είναι οι εξής⁶:

1. Μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα, οποιασδήποτε μορφής ή αντικειμένου εργασιών, σε ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Το ίδιο ισχύει κα όταν συγχωνεύονται αστικοί συνεταιρισμοί του Ν. 1667/86 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού το ίδιου νόμου.
2. Απορρόφηση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής ή αντικειμένου εργασιών από υφιστάμενη ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Δηλαδή, είναι δυνατή η απορρόφηση 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 περισσότερων κλάδων ή τμημάτων μπορεί να γίνει μόνο σε λειτουργούσα Α.Ε. , η οποία επίσης θα πρέπει να έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.
3. Συγχώνευση Α.Ε. κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 1 και 79 του Κ.Ν. 2190/1920, δηλαδή είτε με απορρόφηση μίας ή περισσότερων Α.Ε. από υφιστάμενη Α.Ε. είτε με εξαγορά μίας ή περισσότερων Α.Ε. από υφιστάμενη Α.Ε.

⁶ <http://nomothesia.ependyseis.gr>

4. Διάσπαση Α.Ε. κατά την έννοια του άρθρου 81 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920, με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες θα απορροφούνται μόνο από υφιστάμενες Α.Ε. Οι υφιστάμενες Α.Ε. και οι διασπώμενες Α.Ε. θα πρέπει να έχουν ήδη συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα (άρθρο 1παρ. 1 . Ν. 2166/1993).
5. Εισφορά από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσοτέρων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα Α.Ε., η οποία θα πρέπει να έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Δηλαδή, δεν είναι δυνατή η 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 θα πρέπει να έχει ήδη συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, προϋπόθεση που πρέπει να τηρείται και από την εισφέρουσα τον κλάδο Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.
6. Συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών Ν. 1667/1986 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του νόμου αυτού.

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

3.2 Διαδικασία μετασχηματισμού με βάση Ν. 2166/1993

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 2166/1993, για να γίνει ο μετασχηματισμός (μετατροπή, συγχώνευση ή απορρόφηση) με βάση το Ν. 2166/1993 πρέπει πρώτα να συνταχθεί ο ισολογισμός της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης. Στη συνέχεια τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης μεταφέρονται ως στοιχεία απογραφής και ισολογισμού έναρξης της νέας εταιρείας.

Όλες οι πράξεις που γίνονται μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού με τη σύσταση της νέας εταιρείας θεωρείται ότι γίνονται για λογαριασμό της νέας εταιρείας, επομένως όλες οι πράξεις αυτές μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρείας αμέσως μετά τη σύστασή της. Όταν ολοκληρώνονται οι διαδικασίες του μετασχηματισμού δεν συντάσσεται ξανά ισολογισμός (απαγορεύεται), άσχετα αν ο μετασχηματισμός αυτός ολοκληρώνεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Οι συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις για τα αποτελέσματα τους (κέρδη ή ζημίες), που προκύπτουν μέχρι την κατάρτιση του ισολογισμού μετασχηματισμού υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 4 μήνες και 10 ημέρες αν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή συνεταιρισμοί (άρθρο 107 παρ. 1 Ν. 2238/94) και μέσα σε 3,5 μήνες αν είναι ατομικές επιχειρήσεις ή προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) (άρθρο 64 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Η επιχείρηση που εισφέρει κλάδο ή τμήμα και εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα που απομένει μετά αυτήν την εισφορά, τότε η επιχείρηση αυτή δε συντάσσει ισολογισμό μετασχηματισμού, αλλά συντάσσει απογραφή μόνο για τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και με βάση αυτήν συντάσσει 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 να καταχωρηθεί και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από την εισφέρουσα επιχείρηση.

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης και όχι η καθαρή θέση αυτής. Στις περιπτώσεις που εισφέρεται κλάδος ή τμήμα, ως εισφερόμενο κεφάλαιο στη λειτουργούσα εταιρεία θεωρείται η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του κλάδου ή του τμήματος που εισφέρονται. Οι μετοχές, ονομαστικές ή ανώνυμες, ή τα μερίδια, σε περίπτωση Ε.Π.Ε., μπορούν να μεταβιβασθούν οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό.

Η ζημία η οποία έχει προκύψει στην μετασχηματιζόμενη επιχείρηση μεταφέρεται στην νέα εταιρεία για να συμψηφιστεί με τα κέρδη των δύο επόμενων χρήσεων της νέας εταιρείας. Δεν συμψηφίζεται η ζημία μόνο σε περίπτωση διάσπασης. Επομένως, συμψηφίζεται μόνο ζημία που είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη. Κατά συνέπεια, η ζημία της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζεται σε δύο λογαριασμούς, δηλαδή σε «ζημίες φορολογικά αναγνωρίσιμες» και σε «ζημίες φορολογικά μη αναγνωρίσιμες», τόσο στον ισολογισμό μετασχηματισμού της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης όσο και στον ισολογισμό έναρξης της νέας εταιρείας.

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

Το κεφάλαιο της νέας εταιρείας που προέρχεται από μετασχηματισμό (μετατροπή, απορρόφηση ή συγχώνευση) δε μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό €150.000 όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε. ούτε μικρότερο από €300.000 όταν πρόκειται για

A.E. Αν είναι μικρότερο τότε για να συμπληρωθεί η διαφορά γίνεται αύξηση σε μετρητά είτε από τους παλιούς εταίρους ή μετόχους είτε από νέους εταίρους ή μετόχους. Σε περίπτωση εισφοράς από λειτουργούσα A.E. ή E.Π.E. ενός ή περισσότερων κλάδων αυτής σε λειτουργούσα A.E., το μετοχικό κεφάλαιο, μετά την εισφορά, της εταιρείας που απορροφά τον κλάδο δεν μπορεί να είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το ποσό των €300.000 και το κεφάλαιο της εισφέρουσας επιχείρησης δεν μπορεί να είναι μικρότερο, μετά την εισφορά, από το ελάχιστο όριο του κεφαλαίου που είναι €18.000 για τις E.Π.E. και €60.000 για τις A.E. Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσότερων τμημάτων A.E. σε άλλη A.E.

3.3 Κίνητρα – Φορολογικά ευεργετήματα

Με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν. 2166/1993 δημιουργείται ένα νέο θεσμικό πλαίσιο για τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις κατά τα αναλυτικά αναφερόμενα στις διατάξεις αυτές.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993 απαλλάσσονται από κάθε φόρο (μεταβίβασης κλπ.), τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου:
 - η σύμβαση μετασχηματισμού
 - η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων
 - κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος
 - η τυχόν αναδοχή χρέους που καταρτίζεται για την υλοποίηση του μετασχηματισμού
 - οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων (Γ.Σ. της A.E. ή της E.Π.E. κλπ.)
 - η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας
 - κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας

- η δημοσίευση αυτών στο τεύχος Αωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
 - η μεταγραφή των σχετικών πράξεων
- Οι κυριότερες απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 είναι οι εξής:
 1. Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου για το εισφερόμενο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται. Σε περίπτωση μετασχηματισμού Ο.Ε. Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων. Σε περίπτωση όμως μετασχηματισμού ατομικών επιχειρήσεων σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου για ολόκληρο το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. ή της Α.Ε. διότι δεν έχει καταβληθεί προηγούμενα ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, δεδομένου ότι οι ατομικές επιχειρήσεις δεν υπάγονται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.
 2. Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή αφορά τα εισφερόμενα ακίνητα τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων κατά το χρόνο που γίνεται ο μετασχηματισμός, ανεξάρτητα εάν αυτά χρησιμοποιούνται για της ανάγκες της επιχείρησης ή είναι εκμισθωμένα σε τρίτους. Στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 εάν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν ακίνητα, απαιτείται για κάθε ακίνητο υποβολή δήλωσης φόρου μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.) που θα επισυναφθεί στο συμβόλαιο, στην οποία ως δηλωθείσα αξία θα αναγραφεί η λογιστική αξία που προκύπτει από το ειδικό κεφάλαιο της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογνομόνων ή του Ορκωτού Ελεγκτή ή της Επιτροπής εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.
 3. Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζόμενων αυτοκινήτων. Επειδή κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει υπεραξία για τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και δεδομένου ότι, από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, προβλέπεται απαλλαγή από κάθε φόρο των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, προκύπτει ότι και κατά τη μεταβίβαση

αυτοκινήτων (Δ.Χ. ή Ι.Χ.) από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις στη νέα εταιρεία δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή.

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

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

Σε περίπτωση απορρόφησης επιχειρήσεων από Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή εισφορά κλάδου ή τμήματος επιχείρησης σε Α.Ε. η παραπάνω αίτηση υποβάλλεται μόνο από την απορροφούμενη επιχείρηση ή την επιχείρηση που εισφέρει κλάδο ή τμήμα της, διότι στην απορροφούσα Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. δε γίνεται διαπίστωση του ύψους της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της.

Το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού κοινοποιείται από τη Δ.Ο.Υ. προς την αιτούσα, μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία της υποβολής της αίτησης ή μέσα σε 6 μήνες όταν πρόκειται για εξαιρετικούς λόγους. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. γίνεται μόνο στις εκκρεμείς φορολογικές δηλώσεις και όχι για την τρέχουσα χρήση.

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

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

σκοπό του μετασχηματισμού. Οι επιχειρήσεις όμως μπορούν να ζητήσουν να γίνει αυτός ο έλεγχος και η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.

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

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

3.4 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 2166/1993 για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα για τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις θα πρέπει υποχρεωτικά:

1. Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.(είτε αυτές τηρούν υποχρεωτικά είτε προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας).Επομένως οι ατομικές εταιρείες και λοιπές επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν μπορούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν με βάση τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993 σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. αλλά ούτε και να εισφέρουν Κλάδο ή τμήμα τους σε Α.Ε.
2. Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να έχουν συντάξει τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, κατά το χρόνο που λαμβάνεται η απόφαση για το μετασχηματισμό.

Επειδή οι διατάξεις αυτές επιβάλλουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, στις οποίες ανήκει και η απορροφώσα ανώνυμη ή Ε.Π.Ε. να έχουν συντάξει προηγουμένως τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο

χρονικό διάστημα , προκύπτει ότι εκτός από την απορροφούμενη επιχείρηση θα πρέπει και η απορροφώσα Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. να έχει συντάξει προηγουμένως τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Επισημαίνεται από το Υπουργείο Οικονομικών ότι δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο πρώτος ισολογισμός ταυτόχρονα και ως ισολογισμός μετασχηματισμού για τον μετασχηματισμό επιχειρήσεων σύμφωνα με το Ν. 2166/1993.

Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είναι επιτρεπτό τα αρμόδια όργανα της επιχείρησης κατά τη λήψη της απόφασης για μετασχηματισμό της επιχείρησης να ορίσουν ως χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού της, τη μελλοντική ημερομηνία σύνταξης του πρώτου δωδεκάμηνου ή μεγαλύτερου χρονικού διαστήματος ισολογισμού. Αυτό γιατί σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 απαιτείται να έχει ήδη συνταχθεί από την επιχείρηση ισολογισμός τουλάχιστον δωδεκάμηνης χρονικής διάρκειας.

3.5 Υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη χρήση του Ν. 2166/1993

Η προερχόμενη από το μετασχηματισμό εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., που είχαν οι επιχειρήσεις που μετασχηματίστηκαν.⁷

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

⁷ Αναγνώστου Χρ. Ευθυμίου, «Πρακτικός οδηγός, Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων με τις διατάξεις των άρθρων του Νόμου 2166/1993», Εκδόσεις Prosvasis Α.Ε.Β.Ε., 2006

τήρηση της αποθήκης. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η τελευταία διαχειριστική περίοδος της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης δεν ήταν 12 μήνες.

- Από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι την ημέρα που η νέα εταιρεία αποκτά τη νομικά της προσωπικότητα, όλα τα στοιχεία συνεχίζουν να εκδίδονται στο όνομα της εταιρείας που θα μετασχηματιστεί και καταχωρούνται κανονικά στα βιβλία της. Όταν ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού, τότε με συγκεντρωτικές εγγραφές μεταφέρονται οι καταχωρήσεις αυτές στα βιβλία της νέας εταιρείας. Από την ημέρα που η νέα εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα και μέχρι 30 ημέρες το αργότερο, μπορούν ακόμα να εκδίδονται στοιχεία με το όνομα και το Α.Φ.Μ. της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης, όμως αυτά θα καταχωρούνται απευθείας στα βιβλία της νέας εταιρείας. Στη συνέχεια όμως, όσα στοιχεία εκδόθηκαν με το όνομα και το Α.Φ.Μ. της παλαιάς εταιρείας, ανεξαρτήτως σε ποια λογιστικά βιβλία καταχωρήθηκαν, θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της παλαιάς επιχείρησης και τα στοιχεία που εκδόθηκαν με το όνομα και το Α.Φ.Μ. της νέας εταιρείας θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της νέας εταιρείας (Εγκ. 1055240/95).
- Η ημερομηνία με την οποία συντάσσεται ο ισολογισμός για το μετασχηματισμό θεωρείται και ως ημερομηνία οριστικής παύσης των εργασιών για την παλαιά επιχείρηση και ταυτόχρονα ως ημερομηνία έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της νέας εταιρείας. Με δεδομένο αυτό, η παλαιά και η νέα εταιρεία έχουν τις εξής υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α.:
 1. Υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. που αφορούν την παλαιά επιχείρηση που μετατρέπεται:
 - i. Η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση υποχρεούται να συμπληρώσει την τελευταία περιοδική της δήλωση και την υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ. μέσα σε 20 ημέρες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της μετατροπής.
 - ii. Μέσα σε 130 ημέρες από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού του μετασχηματισμού συντάσσεται από τη μετασχηματιζόμενη επιχείρηση η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.
 - iii. Από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού του μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας του μετασχηματισμού, η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση συμπληρώνει κανονικά τις μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις και τις υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέσα

στη νόμιμη προθεσμία των 20 ημερών. Για το μήνα όμως εκείνο μέσα στον οποίο η νέα εταιρεία παίρνει Α.Φ.Μ., η παλαιά επιχείρηση δεν συμπληρώνει ούτε και υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση διότι την υποχρέωση αυτή την έχει πλέον η νέα εταιρεία.

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

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

- i. Για τη νέα εταιρεία ως πρώτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. την οποία συμπληρώνει θεωρείται αυτή που αναφέρεται στο μήνα εκείνο μέσα στον οποίο πήρε Α.Φ.Μ.
- ii. Το χρονικό διάστημα ανάμεσα στη σύνταξη του ισολογισμού του μετασχηματισμού της παλαιάς επιχείρησης μέχρι και την ημέρα σύνταξης του πρώτου ισολογισμού της νέας εταιρείας θεωρείται εξ ολοκλήρου ως τμήμα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της νέας εταιρείας. Μετά από τη λήξη αυτής της πρώτης διαχειριστικής περιόδου υποβάλλει η νέα εταιρεία για αυτήν την περίοδο μία και μόνο εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. μέσα σε 130 ημέρες. Επομένως, στην εκκαθαριστική δήλωση συμπεριλαμβάνονται και όλες οι πράξεις που πραγματοποίησε η μετατρεπόμενη επιχείρηση για λογαριασμό της νέας εταιρείας στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και την ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού.

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

- i. Οι περιοδικές δηλώσεις που αρχίζουν από την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και τελειώνουν την ημέρα σύνταξης του πρώτου ισολογισμού της νέας εταιρείας συνυποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. της νέας εταιρείας.
- ii. Μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. συνυποβάλλεται και μία κατάσταση επιχειρήσεων που μετασχηματίσθηκαν σε δύο αντίτυπα όπου αναγράφονται τα στοιχεία της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης και της νέας εταιρείας.

3.6 Λογιστικά θέματα - Λογιστικές εγγραφές

Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993⁸

1. Οι εταίροι της Ε.Π.Ε. αποφασίζουν τη μετατροπή της εταιρείας τους σε Α.Ε. με βάση το Ν. 2166/1993, με έκτακτη Γενική Συνέλευση, με πλειοψηφία τουλάχιστον των $\frac{3}{4}$ του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 38 παρ. 1 Ν. 3190/55). Η απόφαση αυτή, όπου αναγράφονται και τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην νέα εταιρεία, γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο.
2. Συντάσσεται η απογραφή και ο ισολογισμός, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση κερδών τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.
3. Η Ε.Π.Ε. λοιπόν λόγω του μετασχηματισμού της σε Α.Ε. θεωρείται ότι παύει να λειτουργεί από τη στιγμή κίολας της απόφασης μετατροπής της. Οπότε μέσα σε 4 μήνες και 10 ημέρες πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. και επίσης πρέπει μέσα σε 130 ημέρες να υποβληθεί και η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. για την Ε.Π.Ε.
4. Ο διαχειριστής της Ε.Π.Ε. υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με συνημμένο τον ισολογισμό μετατροπής, αντίγραφο της γενικής

⁸ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις – Μετατάξεις - Μετατροπές – Συγχωνεύσεις - Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

εκμετάλλευσης, των αποτελεσμάτων χρήσης , επίσης ένα αντίγραφο της γενικής συνέλευσης που αφορά τη μετατροπή για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και την επαλήθευση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

5. Γίνεται έλεγχος του βιβλίου απογραφών και ισολογισμών από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ.
6. Στη συνέχεια συντάσσει έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όπου αναγράφει σε ειδικό κεφάλαιο τα ύψος της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Στην έκθεση αυτή αναγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όπως αυτά αναφέρονται στον ισολογισμό και στην απογραφή μετατροπής της Ε.Π.Ε. χωρίς να γίνεται εκτίμηση.
7. Ένα αντίγραφο από την παραπάνω έκθεση κοινοποιείται και στην εταιρεία.
8. Με βάση το αντίγραφο αυτό και με βάση όσα άλλα αποφασίζουν αυτοί που συμμετέχουν στην Α.Ε. συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.
9. Οι πράξεις που γίνονται από την ημέρα απόφασης για την μετατροπή μέχρι και την καταχώριση της Α.Ε. στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, καταχωρούνται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. αλλά για λογαριασμό της Α.Ε.
10. Στη συνέχεια, η επιχείρηση προσκομίζει στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου δύο αντίγραφα από το καταστατικό που συνέταξε. Με βάση αυτά η Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου παρέχει την άδεια σύστασης της Α.Ε., εγκρίνει το καταστατικό της και καταχωρεί την εταιρεία στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών.
11. Η εγκριτική αυτή απόφαση μαζί με μία περίληψη του καταστατικού στέλνονται απευθείας από τη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου στο Εθνικό Τυπογραφείο για να δημοσιευθούν στην εφημερίδα της Κυβέρνησης. Επίσης ένα αντίγραφο της παραπάνω εγκριτικής απόφασης αποστέλλεται και στην Α.Ε. Με βάση το αντίγραφο αυτό η Α.Ε. θεωρεί τα βιβλία και τα στοιχεία της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

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

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

αναλογούν στην μετατροπή σύμφωνα με τη σχετική απόφαση περί μετατροπής της γενικής συνέλευσης.

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

<u>Χρεώνεται</u>	40	Κεφάλαιο
	40 .06.00.000	Εταιρικό Κεφάλαιο
<u>Πιστώνεται</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07.00	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
		Εταιρικό Κεφάλαιο που διατίθεται για τη μετατροπή σε Α.Ε.

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

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

<u>Χρεώνεται</u>	18	Μετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
	18.00.01.000	Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο
<u>Πιστώνεται</u>	53	Πιστωτές διάφοροι
	53.98.00	Α.Ε. (από μετατροπή)

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

Χρεώνεται 33 Χρεώστες διάφοροι
33.07.00 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
πιστώνεται 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
18.00.01.000 Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο
Μετοχές που αναλογούν στους εταίρους της Ε.Π.Ε. που μετατρέπεται σε Α.Ε.

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

Χρεώνεται 89 Ισολογισμός
89.01.00.000 Α.Ε. (από μετατροπή)
πιστώνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού
Μεταφορά ενεργητικού στην από μετατροπή Α.Ε.

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

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

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

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

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

Το **ενεργητικό** από την απογραφή της μετατροπής **χρεώνεται** με **πίστωση** του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός» και το **παθητικό** της ίδιας απογραφής **πιστώνεται** με **χρέωση** του λογαριασμού 89 «Ισολογισμός», με τη διαφορά μόνο ότι αντί να πιστωθεί ο λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο», πιστώνεται ο λογαριασμός 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο από τους μετόχους» με τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς τους εταίρους που συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε. που μετατράπηκε σε Α.Ε. για την κάλυψη του κεφαλαίου από μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

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

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

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

Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές απόσπασης Κλάδου από λειτουργούσα επιχείρηση οποιασδήποτε νομικής μορφής και εισφορά του σε λειτουργούσα Ανώνυμη Εταιρεία, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993.⁹

1. Με σχετική απόφαση του Δ.Σ. της εταιρείας που αποσπά τον Κλάδο αποφασίζεται η απόσπαση συγκεκριμένου Κλάδου (ή τμήματος) και η εισφορά του σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία. Αντίστοιχη απόφαση λαμβάνεται και από την Α.Ε. που θα απορροφήσει τον Κλάδο.

Στην ίδια απόφαση του Δ.Σ. της εταιρείας που εισφέρει τον Κλάδο καθορίζεται και η ημερομηνία σύνταξης της απογραφής των περιουσιακών στοιχείων του προσφερόμενου Κλάδου, με βάση τα δεδομένα της Λογιστικής Κατάστασης, αντί Ισολογισμού μετασχηματισμού, που δεν καταρτίζεται γιατί η εταιρεία συνεχίζει τη λειτουργία της.

2. Με την καθορισθείσα ημερομηνία καταρτίζεται απογραφή των περιουσιακών ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου Κλάδου και με βάση τα δεδομένα της συντάσσεται η Λογιστική Κατάσταση της Εταιρείας για την εισφορά του Κλάδου «Α» στην Α.Ε. που θα απορροφήσει τον Κλάδο. Ακολουθεί η καταχώρηση της απογραφής και της Λογιστικής Κατάστασης στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών.

Διευκρινίζεται ότι η Λογιστική Κατάσταση περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου Κλάδου με τις λογιστικές αξίες τους, καθώς και την καθαρή θέση του Κλάδου που αποτελεί το εισφερόμενο κεφάλαιο στην απορροφούσα Α.Ε., η οποία θα αυξήσει ισόποσα το κεφάλαιό της και θα εκδώσει μετοχές οι οποίες θα παραδοθούν στην εταιρεία που εισφέρει τον Κλάδο και όχι στους μετόχους της Α.Ε.

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

⁹ «Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ» Τεύχος Ιανουαρίου 2007

με συγκεντρωτική λογιστική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της Α.Ε. που απορρόφησε τον Κλάδο.

4. Αμέσως μετά την κατάρτιση της Λογιστικής Κατάστασης εισφοράς του Κλάδου καταρτίζεται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή «Έκθεση διαπιστώσεως της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων» της καταστάσεως αυτής.
5. Τα Δ.Σ. των δύο εταιρειών καταρτίζουν με ιδιωτικό έγγραφο, το σχέδιο σύμβασης εισφοράς του Κλάδου στην Α.Ε. (άρθρο 69 παρ. 1-2 κωδ. Ν. 2190/1920) Στη συνέχεια, το σχέδιο αυτό υποβάλλεται σε δημοσιότητα (άρθρο 69, παρ.3) τουλάχιστον δύο μήνες πριν από την ημερομηνία συνεδρίασεως της γενικής συνέλευσης κάθε εταιρείας που καλείται να αποφασίσει για το σχέδιο αυτό. Μέσα σε δέκα ημέρες από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων αυτών δημοσιότητας, από το Δ.Σ. κάθε εταιρείας δημοσιεύεται και σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα περίληψη του σχεδίου σύμβασης εισφοράς Κλάδου (άρθρο 70 παρ. 1 Ν. 2190/1920).
6. Από τη Γ.Σ. κάθε εταιρείας λαμβάνεται απόφαση περί εγκρίσεως του σχεδίου σύμβασης εισφοράς Κλάδου. Η Γ.Σ. της απορροφούσας εταιρείας αποφασίζει και για τις αναγκαίες τροποποιήσεις του καταστατικού της.
7. Μετά την έγκριση του σχεδίου σύμβασης εισφοράς Κλάδου από τις Γ.Σ. των δύο εταιρειών, τα Δ.Σ. των εταιρειών αυτών καταρτίζουν με συμβολαιογραφικό έγγραφο τη σύμβαση εισφοράς Κλάδου στην οποία περιλαμβάνεται και η τροποποίηση του καταστατικού της απορροφούσας εταιρείας. Στη συνέχεια υποβάλλονται στην αρμόδια Νομαρχία για έγκριση όλα τα σχετικά και μετά την έγκριση ακολουθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας.
8. Η συγχώνευση γίνεται αυτοδικαίως με τη καταχώριση στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης του αρμόδιου Νομάρχη.
9. Μετά τη καταχώριση στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης διενεργούνται με την ίδια ημερομηνία, δηλαδή της καταχώρισης στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που είναι οι εξής:

A. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εισφέρουσας εταιρείας

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

Θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

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

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

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

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

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

Η παραλαβή των νέων μετοχών απεικονίζεται με την εξής λογιστική εγγραφή:
Χρεώνεται ο λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις»
Πιστώνεται ο λογαριασμός 33.93 «Α.Ε., λογαριασμός εισφοράς
περιουσιακών στοιχείων Κλάδου...» ο οποίος εξισώνεται

Β. Λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της απορροφούσας εταιρείας

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

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

Πιστώνονται:

- i. οι λογαριασμοί των παραλαμβανόμενων περιουσιακών στοιχείων του παθητικού (υποχρεώσεων, αποσβεσμένων παγίων, προβλέψεων, διαφορών
- ii. ο λογαριασμός 53.95 «Α.Ε., λογαριασμός δικαιούμενων μετοχών από εισφορά Κλάδου», με την καθαρή θέση του απορροφούμενου Κλάδου

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

<u>Χρέωση</u>	33	χρεώστες διάφοροι
	33.03	Α.Ε., λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου
<u>πίστωση</u>	40	Κεφάλαιο
	40.00	Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο
		κάλυψη αύξησεως μετοχικού κεφαλαίου

<u>χρέωση</u>	53	πιστωτές διάφοροι
	53.95	Α.Ε. λογαριασμός δικαιούμενων μετοχών από εισφορά Κλάδου
<u>πίστωση</u>	33	χρεώστες διάφοροι
	33.03	Α.Ε. λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου
		έκδοση των νέων μετοχών και παράδοσή τους στην εταιρεία που εισέφερε τον Κλάδο

Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές συγχώνευσης μίας Ε.Π.Ε. και μίας Ο.Ε.
με σκοπό το σχηματισμό μίας Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993¹⁰

Ενέργειες της Ε.Π.Ε.

- 1) Οι εταίροι της Ε.Π.Ε. αποφασίζουν από κοινού με τους εταίρους της Ο.Ε. να συγχωνευθούν με βάση το Ν. 2166/1993 και να σχηματίσουν μία νέα εταιρεία που να έχει τη μορφή της Α.Ε.
- 2) Συντάσσεται η απογραφή και ο ισολογισμός, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση κερδών τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.
- 3) Συγχρόνως, η Ε.Π.Ε. υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. για έλεγχο (εφόσον επιθυμεί να γίνει ο έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. και όχι από Ορκωτό Λογιστή). Συνήθως υποβάλλεται κοινή δήλωση από όλες μαζί τις επιχειρήσεις που συγχωνεύονται.
- 4) Έπειτα από τη διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. , αντίγραφο της έκθεσης του ελέγχου κοινοποιείται και στην Ε.Π.Ε.
- 5) Με βάση το αντίγραφο αυτό και τα αντίγραφο της έκθεσης της άλλης εταιρείας (Ο.Ε.) που συγχωνεύεται με την Ε.Π.Ε., καθώς επίσης και το θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.
- 6) Οι πράξεις που γίνονται από την ημέρα απόφασης για την μετατροπή μέχρι και την καταχώριση της Α.Ε. στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, καταχωρούνται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. αλλά για λογαριασμό της Α.Ε.
- 7) Το καταστατικό καταχωρείται στα βιβλία του Υπουργείου Εμπορίου και καταχωρείται η Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.
- 8) Στη συνέχεια, θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και τα στοιχεία της Α.Ε. Ο λογιστής οφείλει να διενεργήσει στα βιβλία της Ε.Π.Ε.: **α)** τις εγγραφές που αφορούν τη συγχώνευση και **β)** τις εγγραφές μεταφοράς των κινήσεων, που γίνονται στο διάστημα από την ημέρα απόφασης της συγχώνευσης έως την ημέρα καταχώρισης της Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, από τα βιβλία της Ε.Π.Ε. στα βιβλία της Α.Ε.

¹⁰ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις – Μετατάξεις - Μετατροπές – Συγχωνεύσεις - Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

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

<u>Χρεώνεται</u>	40	Κεφάλαιο
	40 .06.00.000	Εταιρικό Κεφάλαιο
<u>Πιστώνεται</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07.00	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
		Εταιρικό Κεφάλαιο που διατίθεται για τη συγχώνευση σε Α.Ε.

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

<u>Χρεώνεται</u>	18	Μετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
	18.00.01.000	Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο
<u>Πιστώνεται</u>	53	Πιστωτές διάφοροι
	53.98.00	Α.Ε. (από συγχώνευση)

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

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

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

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

<u>Χρεώνεται</u>	89	Ισολογισμός
	89.01.00.000	A.E. (από συγχώνευση)
<u>Πιστώνονται</u>		οι λογαριασμοί του ενεργητικού
Μεταφορά ενεργητικού της Ε.Π.Ε. στην από συγχώνευση A.E.		

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

Ενέργειες της Ο.Ε.

- 1) Οι εταίροι της Ο.Ε. αποφασίζουν από κοινού με τους εταίρους της Ε.Π.Ε. να συγχωνευθούν με βάση το Ν. 2166/1993 και να σχηματίσουν μία νέα εταιρεία που να έχει τη μορφή της Α.Ε.
- 2) Συντάσσεται η απογραφή και ο ισολογισμός, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση κερδών τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.
- 3) Υποβάλλεται αίτηση στη Δ.Ο.Υ. με συνημμένο τον παραπάνω ισολογισμό για να γίνει η σχετική πιστοποίηση της λογιστικής κατάστασης της Ο.Ε. (εφόσον προτιμάει τον έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. και όχι από την επιτροπή του άρθρου 9 ή από Ορκωτό Ελεγκτή).
- 4) Έπειτα από τη διενέργεια του ελέγχου ένα αντίγραφο της έκθεσης του ελέγχου αυτού κοινοποιείται και στην Ο.Ε.
- 5) Στη συνέχεια με βάση τα αντίγραφα των εκθέσεων της Ο.Ε. και της Ε.Π.Ε. συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.
- 6) Το καταστατικό καταχωρείται στα βιβλία του Υπουργείου Εμπορίου και καταχωρείται η Α.Ε. στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.
- 7) Στη συνέχεια, θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και τα στοιχεία της Α.Ε.

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

Εγγραφές για τη συγχώνευση της Ο.Ε.

<u>Χρεώνεται</u>	40 Κεφάλαιο
	40 .06.00.000 Εταιρικό Κεφάλαιο
<u>Πιστώνεται</u>	33 Χρεώστες διάφοροι
	33.07.00 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
	Εταιρικό Κεφάλαιο που διατίθεται για τη συγχώνευση σε Α.Ε.

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

<u>Χρεώνεται</u>	18	Μετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
	18.00.01.000	Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο
<u>πιστώνεται</u>	53	Πιστωτές διάφοροι
	53.98.00	Α.Ε. (από συγχώνευση)

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

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

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

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

Χρεώνεται 89 Ισολογισμός
89.01.00.000 Α.Ε. (από συγχώνευση)
πιστώνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού
Μεταφορά ενεργητικού της Ο.Ε. στην από συγχώνευση Α.Ε.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Κεφάλαιο 4^ο

Ν.Δ. 1297/1972

4.1 Περιπτώσεις στις οποίες ισχύει ο Ν. 1297/1972

Οι διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, που ισχύουν μέχρι 31.12.2008, εφαρμόζονται σε περιπτώσεις μετατροπής επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής σε Α.Ε. και σε περιπτώσεις συγχώνευσης επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής σε Α.Ε. ή με σκοπό ίδρυσης Α.Ε. καθώς επίσης και σε περιπτώσεις που συγχωνεύονται επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής, με εξαίρεση τις Α.Ε., με σκοπό ίδρυσης Ε.Π.Ε.¹¹ Οι επιχειρήσεις που συγχωνεύονται δεν είναι απαραίτητο να έχουν το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας ή την ίδια έδρα.

Η συγχώνευση μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους:

1. Με διάλυση των επιχειρήσεων και σύσταση νέας Α.Ε.
2. Με απορρόφησή τους από άλλη υπάρχουσα Α.Ε.
3. Με εξαγορά των επιχειρήσεων από άλλη Α.Ε.

Οι φορολογικές απαλλαγές παρέχονται και στις τρεις παραπάνω περιπτώσεις συγχώνευσης. Δεν παρέχονται όμως φορολογικές απαλλαγές στις περιπτώσεις που συγχωνεύονται ημεδαπές με αλλοδαπές επιχειρήσεις.

4.2 Κίνητρα – Φορολογικά ευεργετήματα

Τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/1972 που αφορούν τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων είναι τα εξής:

- Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος (άρθρο 2 παρ. 1 Ν.Δ. 1297/1972). Η υπεραξία αυτή προκύπτει κατά την

¹¹ <http://nomothesia.ependyseis.gr>

απογραφή των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού κατά το χρόνο μετασχηματισμού της επιχείρησης που παρακολουθείται υποχρεωτικά σε λογαριασμούς τάξης στη νέα εταιρεία μέχρι το χρόνο διάλυσής της. Όταν η εταιρεία αυτή διαλυθεί, τότε η υπεραξία αυτή προστίθεται στα κέρδη της εταιρείας και φορολογείται. Για τον προσδιορισμό της αφορολόγητης υπεραξίας κατά το χρόνο μετασχηματισμού γίνεται εκτίμηση της αξίας των παγίων στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Η υπεραξία που προκύπτει κατά το μετασχηματισμό απαλλάσσεται από το φόρο είτε αυτή προέρχεται από εισφορά παγίων στοιχείων είτε από εμπορεύσιμα αγαθά.

- Αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι αποσβέσεις που υπολογίζονται πάνω στην αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων που εισφέρονται από την μετασχηματιζόμενη επιχείρηση προσαυξημένης της αναπόσβεστης αυτής αξίας με τη υπεραξία που προκύπτει κατά το μετασχηματισμό και αναλογεί σε αυτήν (άρθρο 2 παρ. 3 Ν.Δ. 1297/1972). Οι υπόλοιπες αποσβέσεις που αναλογούν στην αναπόσβεστη αξία των εισφερόμενων από την μετασχηματιζόμενη επιχείρηση πάγιων στοιχείων δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της νέας εταιρείας.
- Η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών και λοιπών στοιχείων που πραγματοποιείται κατά το μετασχηματισμό δεν υπάγεται σε κανένα φόρο ούτε τέλος χαρτοσήμου κλπ.(άρθρο 3 παρ. 1 Ν.Δ. 1297/1972). Για να μην υπαχθούν σε Φ.Μ.Α. τα ακίνητα της επιχείρησης θα πρέπει να ανήκουν στην μετασχηματιζόμενη επιχείρηση και να χρησιμοποιούνται από αυτήν κατά το χρόνο του μετασχηματισμού. Η νέα εταιρεία θα πρέπει να χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της τα ακίνητα που της μεταβιβάστηκαν από τη μετασχηματιζόμενη επιχείρηση τουλάχιστον για πέντε (5) χρόνια από τη στιγμή του μετασχηματισμού. Κατά τη διάρκεια των πέντε (5) αυτών ετών η εταιρεία μπορεί είτε να ενοικιάσει σε τρίτους τα ακίνητα αυτά με την προϋπόθεση ότι δε μεταβάλλεται το κύριο αντικείμενο των εργασιών της είτε να τα πωλήσει με την προϋπόθεση ότι μέσα σε δύο (2) χρόνια θα αγοράσει άλλα καινούργια πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας που θα τα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της ή θα χρησιμοποιήσει το ποσό της εκποίησης για εξόφληση δανείων τραπεζών, Δημοσίου ή Ι.Κ.Α.

4.3 Προϋποθέσεις για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα

Για να ισχύουν τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/1972 θα πρέπει:

1. Η εταιρεία που προέρχεται από το μετασχηματισμό να έχει κατά το χρόνο της σύστασής της τουλάχιστον €300.000 μετοχικό κεφάλαιο εάν είναι Α.Ε. ή €150.000 εταιρικό κεφάλαιο εάν είναι Ε.Π.Ε.
2. Σε περίπτωση μετασχηματισμού ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας 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 μία πενταετία από την ημερομηνία του μετασχηματισμού.
3. Σε περίπτωση μετασχηματισμού ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας σε Ε.Π.Ε., τότε τα εταιρικά μερίδια του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα πρέπει να είναι μη μεταβιβάσιμα κατά ποσοστό 75% του συνόλου των για μία πενταετία από το μετασχηματισμό . Οι μετοχές και τα μερίδια που αντιστοιχούν σε καταβολές σε χρήμα μπορούν να μεταβιβάζονται χωρίς κανένα περιορισμό.

4.4 Υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη χρήση του Ν.Δ. 1297/1972

Οι επιχειρήσεις που προέρχονται από το μετασχηματισμό με βάση το Ν.Δ. 1297/1972 έχουν τις ίδιες (αναλογικά) υποχρεώσεις με εκείνες των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται με βάση το Ν. 2166/1993. Εξαίρεση αποτελεί η μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. και αντίστροφα με βάση το Ν. 2190/1920.

4.5 Λογιστικά θέματα – Λογιστικές εγγραφές

Διαδικασίες και λογιστικές εγγραφές μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972¹²

- 1) Οι εταίροι της Ε.Π.Ε. αποφασίζουν τη μετατροπή της εταιρείας τους σε Α.Ε. με βάση το Ν. 1297/1972, με έκτακτη Γενική Συνέλευση.
- 2) Συντάσσεται η απογραφή και ο ισολογισμός, καθώς και η γενική εκμετάλλευση, τα αποτελέσματα χρήσης και η διάθεση κερδών τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.
- 3) Γίνεται έλεγχος του βιβλίου απογραφών και ισολογισμών από την επιτροπή του άρθρου 9 και συντάσσεται έκθεση για τα παραπάνω στοιχεία.
- 4) Με βάση αυτήν την έκθεση συντάσσεται το καταστατικό της Α.Ε.
- 5) Οι πράξεις που γίνονται από την ημέρα απόφασης για την μετατροπή μέχρι και την καταχώριση της Α.Ε. στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, καταχωρούνται στα βιβλία της Ε.Π.Ε. αλλά για λογαριασμό της Α.Ε.

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

Γίνονται οι εγγραφές μεταφοράς των αντίθετων λογαριασμών των αποσβεσμένων παγίων στους κύριους λογαριασμούς:

Χρεώνονται οι λογαριασμοί 11.99-16.99

Πιστώνονται οι λογαριασμοί 11-16 αντίστοιχα

Μεταφορά αντίθετου λογαριασμού

Τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, επειδή δεν αναγνωρίζονται σαν στοιχείο του ενεργητικού, μεταφέρονται με το υπόλοιπο τους στο κεφάλαιο για να το μειώσουν:

¹² Καραγιάννης Ι. Δημήτριος - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις – Μετατάξεις - Μετατροπές – Συγχωνεύσεις - Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

<u>Χρεώνεται</u>	40.00	Κεφάλαιο
	40.06.00.000	Εταιρικό Κεφάλαιο
<u>Πιστώνεται</u>	16	Ασώματες ακινητοποιήσεις
	16.10.00.000	Έξοδα α' εγκατάστασης

Μεταφορά του λογαριασμού 16 στον λογαριασμό 40 για τακτοποίηση

Το υπόλοιπο του εταιρικού κεφαλαίου μεταφέρεται στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων με τα ποσά που τους αναλογούν:

<u>Χρεώνεται</u>	40	Κεφάλαιο
	40.06.00.000	Εταιρικό Κεφάλαιο
<u>Πιστώνεται</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

Εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. που διατίθεται για τη μετατροπή της σε Α.Ε.

Το τακτικό αποθεματικό μεταφέρεται και αυτό στους λογαριασμούς των εταίρων:

<u>Χρεώνεται</u>	41	Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής
	41.02.00.000	Τακτικό αποθεματικό επιχείρησης
<u>Πιστώνεται</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

Αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται

Για τα υπόλοιπα κέρδη που δεν διανέμονται αλλά διατίθενται για τη μετατροπή, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>Χρεώνεται</u>	42	Αποτελέσματα εις νέον
	42.00.00.000	Υπόλοιπο κερδών
<u>Πιστώνεται</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
		Κέρδη που διατίθενται για τη μεταφορά σε Α.Ε.

Για την υπεραξία που προκύπτει από την εκτίμηση των παγίων στοιχείων γίνονται τα εξής: **χρεώνονται** τα πάγια στοιχεία με την αντίστοιχη υπεραξία τους για να προσαυξηθούν και **πιστώνεται** με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 41.07 Διαφορές αναπροσαρμογής. Στη συνέχεια **χρεώνεται** ο λογαριασμός 41.07 Διαφορές αναπροσαρμογής με το συνολικό ποσό της υπεραξίας και **πιστώνονται** με το ίδιο ποσό οι προσωπικοί λογαριασμοί των εταίρων της Ε.Π.Ε. 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων.

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές οι ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων εμφανίζονται πιστωμένοι με τα συνολικά ποσά που συνεισφέρουν ο καθένας χωριστά ως εταίροι στην εταιρεία που μετατρέπεται. Οι λογαριασμοί αυτοί μεταφέρονται στο λογαριασμό της Α.Ε. 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους (από μετατροπή):

<u>Χρεώνεται</u>	33	Χρεώστες διάφοροι
	33.07	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
<u>Πιστώνεται</u>	53	Πιστωτές διάφοροι
	53.14	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους

Μεταφορά των συνολικών εισφορών για τακτοποίηση

Οι εγγραφές κλεισίματος βιβλίων της μετατρεπόμενης εταιρείας (Ε.Π.Ε.) δεν είναι υποχρεωτικές να γίνουν, αλλά γίνονται για λόγους κυρίως λογιστικής τάξης. Με τις εγγραφές αυτές **χρεώνονται** όλοι οι λογαριασμοί της απογραφής που είναι με πιστωτικά υπόλοιπα για να εξισωθούν με **πίστωση** του λογαριασμού 89.01.00.000 Ισολογισμός κλεισίματος χρήσης και στη συνέχεια **πιστώνονται** όλοι οι λογαριασμοί της απογραφής που είναι με χρεωστικά υπόλοιπα για να εξισωθούν με **χρέωση** του ίδιου λογαριασμού 89.01.00.000.

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

Γίνονται οι εγγραφές κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου ως εξής:

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

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

Εγγραφή για τα ποσά που καταβάλλονται συγχρόνως με την κάλυψη

Με τα υπόλοιπα της απογραφής της Ε.Π.Ε. στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων της Α.Ε. γίνονται οι εξής υποχρεωτικές εγγραφές:

χρεώνονται τα ενεργητικά στοιχεία της απογραφής της Ε.Π.Ε.
με **πίστωση** του 89.00.00.000 Ισολογισμός ανοίγματος χρήσης
Μεταφορά ενεργητικών στοιχείων απογραφής Ε.Π.Ε.

χρεώνεται ο 89.00.00.000 Ισολογισμός ανοίγματος χρήσης
με **πίστωση** των παθητικών στοιχείων της απογραφής της Ε.Π.Ε.
Μεταφορά παθητικών στοιχείων απογραφής Ε.Π.Ε.

Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η μεταφορά από το λογαριασμό 40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών στο λογαριασμό 40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ανωνύμων κοινών μετοχών:

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

Για την υπεραξία που προκύπτει από την εκτίμηση των παγίων στοιχείων θα πρέπει να πραγματοποιηθεί και η παρακάτω εγγραφή, εφόσον η επιχείρηση εφαρμόζει τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, προκειμένου να μην φορολογηθεί το ποσό αυτό κατά την ημέρα της μετατροπής:

<u>Χρέωση</u>	04	Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί
	04.00	Υπεραξία παγίων στοιχείων από μετατροπή Ν.Δ. 1297/72
<u>πίστωση</u>	08	Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί
	08.00	Υπεραξία παγίων στοιχείων από μετατροπή Ν.Δ. 1297/72

Απεικόνιση της υπεραξίας παγίων στοιχείων από μετατροπή

Μετά από την καταχώριση των παραπάνω εγγραφών στα βιβλία της Α.Ε. ενημερώνεται το συγκεντρωτικό ημερολόγιο με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς και από το συγκεντρωτικό ημερολόγιο το Γενικό Καθολικό. Επίσης, με τα δεδομένα του αναλυτικού ημερολογίου ταμείου και του αναλυτικού ημερολογίου διαφόρων πράξεων ενημερώνονται οι αθεώρητες καρτέλες του αναλυτικού καθολικού.

Συντάσσεται ισοζύγιο γενικού και αναλυτικού καθολικού μόνο με τις εγγραφές που έχουν γίνει πιο πάνω. Τα υπόλοιπα του ισοζυγίου αποτελούν συγχρόνως την απογραφή και τον ισολογισμό έναρξης της Α.Ε., τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της Α.Ε.

Κεφάλαιο 5^ο

5.1 Βασικές διαφορές νόμων 2166/1993 και 1297/1972

Όπως έχει αναφερθεί στα προηγούμενα κεφάλαια, προκειμένου να δημιουργηθούν μεγάλες και ισχυρές οικονομικές μονάδες, έχει δημιουργηθεί ένα θεσμικό πλαίσιο το οποίο παρέχει τα κατάλληλα κίνητρα στις επιχειρήσεις που θα τις βοηθήσουν να μετασχηματιστούν είτε με βάση το Ν. 2166/1993 είτε με βάση το Ν.Δ. 1297/1972.

Διαφορές των νόμων 2166/1993 και 1297/1972

- ❖ Κατά την εφαρμογή του **Ν. 2166/1993** δεν απαιτείται η εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του εισφερόμενου κεφαλαίου αυτών. Εάν όμως γίνει, τότε αρκείται στη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων χωρίς να γίνονται περαιτέρω εκτιμήσεις. Αντίθετα, για την εφαρμογή του **Ν.Δ. 1297/1972** απαιτείται η εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του εισφερόμενου κεφαλαίου αυτών από την Επιτροπή των εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 1290/1920.
- ❖ Ο Ν. 2166/1993 και το Ν.Δ. 1297/1972 διαφέρουν και ως προς τα φορολογικά κίνητρα που παρέχουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις. Το κοινό φορολογικό κίνητρο που παρέχουν είναι η απαλλαγή, από κάθε φόρο, της εισφοράς και της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. Διαφοροποιούνται όμως ως προς τα επιπλέον κίνητρα που παρέχουν: Ο **Ν. 2166/1993** απαλλάσσει από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου για το εισφερόμενο κεφάλαιο τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, εκτός των περιπτώσεων μετατροπής ατομικών επιχειρήσεων σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. (όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο 3). Το **Ν.Δ. 1297/1972** α) απαλλάσσει από τη φορολογία εισοδήματος την υπεραξία που προκύπτει κατά την απογραφή των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού κατά το χρόνο μετασχηματισμού της επιχείρησης και β) οι αποσβέσεις που υπολογίζονται πάνω στην αναπόσβεστη αξία των παγίων στοιχείων που εισφέρονται από τη

μετασχηματιζόμενη επιχείρηση αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση (όπως αναφέρονται στο κεφάλαιο 4).

- ❖ Σύμφωνα με το **N. 2166/1993** οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας ώστε να μπορούν να μετασχηματιστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, ενώ για το μετασχηματισμό με βάση τις διατάξεις του **N.Δ. 1297/1972** δεν υπάρχει τέτοιος περιορισμός.
- ❖ Από τη μετατροπή επιχείρησης με βάση το **N. 2166/1993** δεν προκύπτει φόρος υπεραξίας για τα ακίνητα της επιχείρησης, ενώ από τη μετατροπή με βάση το **N. Δ. 1297/1972** προκύπτει υπεραξία κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων, η οποία υπεραξία και απαλλάσσεται.

5.2 Συμπεράσματα – Επίλογος

Συμπερασματικά πρέπει να αναφέρουμε ότι κάθε επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διαλέξει το νόμο που η ίδια επιθυμεί προκειμένου να μετασχηματιστεί, αρκεί να πληροί τις προϋποθέσεις των διατάξεων του νόμου αυτού.

Για να κάνει μία σωστή επιλογή η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση όσον αφορά στο νόμο που θα προτιμήσει για το μετασχηματισμό της, θα πρέπει να αξιολογηθεί το εξής σημείο της επιχείρησης¹³:

Ο πάγιος εξοπλισμός:

- Όταν η επιχείρηση έχει μεγάλο πάγιο εξοπλισμό και έχει διενεργήσει ελάχιστες αποσβέσεις για αυτόν τον εξοπλισμό, τότε προκύπτει μεγάλη υπεραξία που αναλογεί στο αναπόσβεστο τμήμα του εξοπλισμού αυτού, οπότε για το μετασχηματισμό θα πρέπει να προτιμηθεί το **N.Δ. 1297/1972** στο οποίο προβλέπεται απαλλαγή της προκύπτουσας υπεραξίας από κάθε φόρο.
- Όταν η επιχείρηση έχει είτε μεγάλο είτε μικρό πάγιο εξοπλισμό, αλλά είναι σχεδόν αποσβεσμένος τότε συμφέρει κατά το μετασχηματισμό να προτιμηθεί ο **N. 2166/1993**.

¹³ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις – Μετατάξεις - Μετατροπές – Συγχωνεύσεις - Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

Παράρτημα

Άρθρα 1-5 Ν. 2166/1993

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

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Άρθρο 1

Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
 - β. Απορροφήσεως επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
 - γ. Συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.1 και 79 του κ.ν. 2190/1920.
 - δ. Διάσπασης ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 81 παράγραφος 1 του κ.ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 144 Α'), με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες ανώνυμες εταιρίες.
[Η περ. δ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.8 άρθ.7 Ν.2386/1996 (ΦΕΚ Α' 43)]
 - ε. Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία.
Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου η εταιρία που προκύπτει από το μετασχηματισμό θα αναφέρεται κατωτέρω ως νέα εταιρία.
 - στ. Συγχώνευσης αστικών συνεταιρισμών του ν.1667/1986 (ΦΕΚ Α' 204) με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του νόμου αυτού.
[Η περ. στ' τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ.11 άρθ.4 Ν.2390/1996 (ΦΕΚ Α' 54)]

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

Άρθρο 2

Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας

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

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

3. Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας. Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994. Κατ' εξαίρεση, οι επιχειρήσεις που ρύθμισαν τα χρέη τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 μπορούν να μεταφέρουν εν όλω ή εν μέρει το υπόλοιπο του λογαριασμού ζημίες, το οποίο προκύπτει μετά το συμβιβασμό με τους πιστωτές τους και την επικύρωσή του από το Εφετείο, στο λογαριασμό 16.05 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ασωμάτων στοιχείων παγίου ενεργητικού. Η ύπαρξη υπολοίπου του παραπάνω λογαριασμού δεν επηρεάζει τη διανομή κερδών.

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

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

5. Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (300.000) προκειμένου για ανώνυμη εταιρία και των εκατόν σαράντα

έξι χιλιάδων επτακοσίων τριάντα πέντε (146.735) ευρώ, προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

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

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

Άρθρο 3

Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις - Μεταφορά ευεργετημάτων αναπτυξιακών νόμων

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

2. Προς το σκοπό διευκόλυνσης του μετασχηματισμού, οι προς μετασχηματισμό επιχειρήσεις μπορούν με αίτηση τους προς τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) να ζητήσουν την διενέργεια φορολογικού ελέγχου κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή το αποτέλεσμα του ελέγχου πρέπει να κοινοποιηθεί στην αιτούσα, εντός τριμήνου από την ημερομηνία της αιτήσεώς της. Η προθεσμία αυτή με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του αρμόδιου επιθεωρητή Δ.Ο.Υ. και για εξαιρετικούς λόγους μεγέθους επιχειρήσεως ή ελεγκτικών επαληθεύσεων, μπορεί να παραταθεί για άλλους τρεις μήνες ακόμα. Οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των

φοροτεχνικών εμπειρογνομόνων, που θα συνταγούν για καθεμία μετασχηματιζόμενη επιχείρηση, θα περιέχουν για το σκοπό του μετασχηματισμού ειδικό κεφάλαιο περί του ύψους της λογισμικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Εάν δεν ζητηθεί η διενέργεια ελέγχου κατά τα ανωτέρω η διαπίστωση της λογισμικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων ενεργείται από Ορκωτό ελεγκτή «ή από την κατά το άρθρο 9 του κωδ. ν.2190/1920 προβλεπόμενη επιτροπή εμπειρογνομόνων».

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

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

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

Άρθρο 4

Εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή βημάτων λειτουργούσας επιχείρησης

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

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

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

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

Άρθρο 5

Διατήρηση διατάξεων

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

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

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

N. 1297/1972

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

Άρθρον 1

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

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

Άρθρον 2

1. Η εκ της κατά το άρθρον 1 συγχωνεύσεως ή μετατροπής προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρο εισοδήματος.

2. Η κατά την προηγουμένη παράγραφο υπεραξία, διαπιστουμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζόμενη απαιτήτως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της καθ' οιασδήποτε τρόπον διαλύσεώς της, εφαρμοζομένων αναλόγως εν προκειμένω δια μεν τας ανωνύμους εταιρείας των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955, δια δε τας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του αυτού νομοθετικού διατάγματος 3323/1955.

3. Προκειμένου υπολογισμού των εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων επί της αξίας των εισφερομένων, από την συγχωνευομένη ή μετατρεπομένη επιχείρησιν, παγίων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, λαμβάνεται ως βάση ή αναπόσβεστος αξία η οριστικώς αναγνωρισθείσα, βάσει των ισχυουσών διατάξεων εκάστου παγίου περιουσιακού στοιχείου, προσαυξημένη κατά την αναλογούσαν εις αυτήν υπεραξίαν, η οποία προέκυψε κατά την μετατροπήν ή συγχώνευσιν των επιχειρήσεων. Αι υπολογιζόμεναι αποσβέσεις επί της υπεραξίας της αναλογούσης εις αποσβεσθείσαν αξίαν των εισφερομένων από την μετατρεπομένη ή συγχωνευομένη επιχείρησιν παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν εκπίπτονται εκ των ακαθαρίστων εσόδων της εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως προελθούσης εταιρείας, προκειμένου υπολογισμού των καθαρών κερδών αυτής, βάσει των ισχυουσών διατάξεων.

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

Άρθρον 3

Η κατά το άρθρον 1 του παρόντος σύμβασις περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβασις των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, πάσα σχετική πράξις ή συμφωνία αφορώσα την εισφοράν ή μεταβίβασιν στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ως και παντός εμπραγμάτου δικαιώματος, αι αποφάσεις των κατα νόμον οργάνων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων εταιρειών και πάσα άλλη συμφωνία ή πράξις απαιτουμένη δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν ή την σύστασιν της νέας εταιρείας, η δημοσίευσις αυτών εν τω δελτίω ανωνύμων εταιρειών της εφημερίδος της κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, ή οιοδήποτε τρίτου.

Προκειμένου περί ακινήτων ανηκόντων και χρησιμοποιουμένων από την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην επιχείρησιν και εισφερομένων εις την συγχωνεύσουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν, η απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως χωρεί υπό την προϋπόθεσιν ότι τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν δια τας ανάγκας της συγχωνεύσεως ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Η ανωτέρω απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων περιλαμβάνει και την περίπτωσιν καθ' ην το εισφερόμενον εις την συγχωνεύσουσαν ή την συνιστωμένην εταιρεία ακίνητον, είχε εισφερθεί κατά χρήσιν εις την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην εταιρείαν και αποδεδειγμένως είχε χρησιμοποιηθεί δια τας ανάγκας αυτής επί μίαν

πενταετίαν προ της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, υπό την προϋπόθεσιν ότι θα χρησιμοποιηθεί δια τας ανάγκας της συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μιαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Κατά τη διάρκειαν της πενταετίας επιτρέπεται όπως η συγχωνεύουσα ή συνιστωμένη εταιρεία, υπό την προϋπόθεσιν ότι δεν μεταβάλλεται το κύριον αντικείμενον των εργασιών της: α. Εκμισθώνει τα ακίνητα β. Εκποιεί τα συνεπεία της συγχωνεύσεως ή μετατροπής αποκτώμενα ακίνητα, υπό την προϋπόθεσιν ότι το προϊόν της εκποίησεως θα χρησιμοποιηθεί εντός προθεσμίας δύο ετών από της εκποίησης δια την απόκτησιν ακινήτων ή ετέρων καινούργιων παγίων περιουσιακών στοιχείων, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία θα εξυπηρετούν τας ανάγκας της επιχειρήσεως, ή δι' εξόφλησιν οφειλών εκ δανείων και πιστώσεων προς τραπεζικά ιδρύματα, φορολογικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιον, ως και ασφαλιστικών εισφορών προς Ασφαλιστικά Ιδρύματα και Ταμεία, υφισταμένων κατά την εκποίησιν των ακινήτων.

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

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

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

Άρθρον 4

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

α) ότι η από τη συγχώνευση ή μετατροπή προερχόμενη εταιρία θα έχει κατά το χρόνο της συγχώνευσης ή σύστασής της, ολοσχερώς καταβεβλημένο κεφάλαιο όχι κατώτερο, αν μεν είναι ανώνυμη εταιρία των εκατό εκατομμυρίων (100.000.000)

δραχμών, αν δε είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης, «εκατόν σαράντα έξι χιλιάδων επτακοσίων τριάντα πέντε (146.735) ευρώ.

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

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

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

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

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

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

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

Άρθρον 5

1. Εις περίπτωσιν καθ' ην η συγχωνεύουσα ή η νέα εταιρεία ήθελε διαλυθεί καθ' οιονδήποτε τρόπον προ της παρόδου πενταετίας από της συγχωνεύσεως ή

συστάσεως, αυτή υποχρεούται εις την καταβολήν παντός φόρου ή τέλους υπέρ του δημοσίου ή τρίτου, ούτινος η απαλλαγή ή η αναβολή καταβολής προβλέπεται υπό των διατάξεων των άρθρων 2 και 3.

Εν τη περιπτώσει ταύτη:

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

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

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

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

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάλυσης της με το παρόν συνιστώμενης ή συγχωνεύουσας εταιρίας για το σκοπό περαιτέρω :
α) συγχώνευσης ή απορρόφησης με άλλη επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του παρόντος ή του ν.2166/1993 ή του ν.2386/1996 (ΦΕΚ Α' 43) ή β) διάσπασης ανώνυμης εταιρίας βάσει του π.δ.498/1987 (ΦΕΚ Α' 236) ή γ) απόσχισης κλάδου κατά το άρθρο 7 του παρόντος για ίδρυση ανώνυμης εταιρίας, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τους νόμους αυτούς.

[Η παρ.4, που είχε αντικατασταθεί με την παρ.12 άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ Α' 2), τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.7 άρθ.11 Ν.2579/1998, (ΦΕΚ Α' 31/17.2.1998)]

Άρθρον 6

1. Εν περιπτώσει μη τηρήσεως α) των εν άρθρω 4 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί ή

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

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

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

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

3. Οι διατάξεις των προηγουμένων παραγράφων δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση μεταφοράς και παραγωγικής λειτουργίας των επί του εισφερθέντος ακινήτου μηχανημάτων και εξοπλισμού γενικά από την Α' Περιοχή του άρθρου 3 σε άλλη περιοχή του ν. 1262/1982 όπως ισχύει ή σε περιοχή από τις αναφερόμενες στις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 3 του παραπάνω νόμου πριν από την πάροδο της πενταετίας που προβλέπεται στο άρθρο 3 του παρόντος, η δε επιχείρηση έχει το δικαίωμα στην περίπτωση αυτή να χρησιμοποιήσῃ το ακίνητο από το οποίο μεταφέρθηκαν τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις γενικά για οποιοδήποτε άλλο σκοπό περιλαμβανομένης και της εκποιήσεως. Το δικαίωμα αυτό έχει η επιχείρηση κι όταν συνεχίσει τη λειτουργία της εκτός της Περιοχής Α' του άρθρου 3 του ν. 1262/1982 τουλάχιστο μέχρι συμπληρώσεως πενταετίας από το χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης ή της απόσχισης με νέες μηχανολογικές και λοιπές εγκαταστάσεις είτε ιδιόκτητες, είτε μισθωμένες βάσει κοινής μίσθωσης ή σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

[Το άρθρο 6, όπως είχε συμπληρωθεί με το άρθρο 29 του Ν. 231/1975 (ΦΕΚ Α' 277), τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 19 του Ν. 849/1978 (ΦΕΚ Α' 232). Η παρ. 3 προστέθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ Α' 2)]

Άρθρον 7

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

[Το πρώτο εδάφιο της παρούσης παραγράφου τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 9 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43)]

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

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

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

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

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

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

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

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

Άρθρον 8

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

Άρθρον 9

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

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

2. Η προκύπτουσα υπεραξία επί περιπτώσεων συγχωνεύσεως βιομηχανικών ή βιοτεχνικών επιχειρήσεων, περί των η προηγούμενη παράγραφος, διαπιστωμένη δι'

απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων επιχειρήσεων, δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο της συγχωνεύσεως εις φόρον εισοδήματος, αλλά εμφανιζόμενη διακεκριμένως εις τα βιβλία της συγχωνεύσεως ή της συνιστωμένης εταιρείας μέχρι του χρόνου της διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις την εταιρεία ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνο της διαλύσεως αυτής, εφαρμοζομένων αναλόγως εν προκειμένω των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ν.δ. 3323/1955.

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

Άρθρον 10

1. Επί μετατροπής ή συγχωνεύσεως κατά τας διατάξεις του παρόντος τα υπέρ των μετατρεπομένων ή συγχωνευομένων επιχειρήσεων ευεργετήματα του ν.δ. 4002/1959 «περί λήψεως φορολογικών και άλλων τινών μέτρων προς ενίσχυσιν των παραγωγικών επενδύσεων» και του α.ν. 147/1967 «περί συμπληρώσεως της περί κινήτρων δια βιομηχανικάς επενδύσεις κειμένης νομοθεσίας», ως ούτοι τροποποιηθέντες ισχύουν, ως και του ν.δ. 1078/1971 «περί λήψεων φορολογικών και άλλων τινών μέτρων ενίσχυσιν της περιφερειακής αναπτύξεως», ισχύουν και δια την νέαν επιχείρησιν, υπό τας προϋποθέσεις και περιορισμούς των ως άνω νομοθετημάτων και καθ' ο μέτρο δεν εγένετο χρήσις αυτών προ της μετατροπής ή συγχωνεύσεως.

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

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

Άρθρον 11

1. Δεν θίγονται δια του παρόντος αι διατάξεις:

α) του άρθρου 51 παράγραφοι 1, 2, 3, 5, και 7 και του άρθρου 53 του ν. 3190/1955 «περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης» ως ισχύουν και β) των παραγράφων 2, 3

και 4 του άρθρου 4 του ν.δ. 4237/1962 «περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών και άλλων τινών διατάξεων.»

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

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

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

Άρθρον 12

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

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

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

Άρθρον 13

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

N. 2190/1920

Διατάξεις Ν.Δ. 2190/1920 που αφορούν στη μετατροπή, συγχώνευση, εξαγορά και διάσπαση Α.Ε.

Άρθρο 8

"1. Το κεφάλαιον της ανωνύμου εταιρείας, αναλαμβανόμενον κατά τα εν τω καταστατικώ οριζόμενα υπό δύο τουλάχιστον ιδρυτών ή υπό του κοινού διά δημοσίας εγγραφής, δέον να καταβληθή εν όλω ή εν μέρει. Εις την δευτέραν περίπτωσην της εν μέρει καταβολής το καταβεβλημένον μέρος δέον να είναι οπωσδήποτε τουλάχιστον ίσον με το εν τη παραγράφω 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενον κατώτατον όριον".

Άρθρο 9

"1. Η εξακρίβωση της αξίας των εταιρικών εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής εμπειρογνομόνων που αποτελείται από έναν ή δύο υπαλλήλους του Υπουργείου Ανάπτυξης (Τομέας Εμπορίου) ή της αρμόδιας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, πτυχιούχους ανωτάτης σχολής, με τριετή τουλάχιστον υπηρεσία ή από έναν ή δυο ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές ή ορκωτούς εκτιμητές, κατά περίπτωση, και από έναν εμπειρογνώμονα, εκπρόσωπο του αρμόδιου Επιμελητηρίου. Τα μέλη της επιτροπής δεν πρέπει να έχουν οποιαδήποτε εξάρτηση από την εταιρεία. Στις περιπτώσεις συγχωνεύσεως πιστωτικών ιδρυμάτων, η παραπάνω επιτροπή αποτελείται υποχρεωτικά από έναν ορκωτό ελεγκτή - λογιστή και έναν ορκωτό εκτιμητή και τον εκπρόσωπο του αρμόδιου Επιμελητηρίου. Με κανονιστικές αποφάσεις του Υπουργού Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται και άλλες περιπτώσεις υποχρεωτικής σύνθεσης της επιτροπής για κατηγορίες εταιρειών. " 2. Τα μέλη της Επιτροπής ορίζονται με πράξη του Υπουργού Εμπορίου. Ο ορισμός πρέπει να γίνεται μέσα σε δεκαπέντε ημέρες από την υποβολή της σχετικής αίτησης στο Υπουργείο Εμπορίου. Η Εκθεση της Επιτροπής υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου, μέσα σε δύο (2) μήνες από τον ορισμό των μελών της, και ταυτόχρονα με την αποδοχή ή όχι, κοινοποιείται από το Υπουργείο αυτό στην ενδιαφερόμενη εταιρεία". Η Εκθεση της Επιτροπής πρέπει να περιέχει την περιγραφή κάθε εισφοράς, να αναφέρει τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόστηκαν και να πιστοποιεί για το αν οι αξίες, που προκύπτουν από την εφαρμογή των μεθόδων αποτίμησης, αντιστοιχούν στον αριθμό και στην ονομαστική αξία των μετοχών που θα εκδοθούν έναντι των εισφορών αυτών, ή, σε περίπτωση που δεν είναι γνωστή η

ονομαστική αξία, στη λογιστική τους αξία, αφού ληφθεί υπόψη και η διαφορά πάνω από το άρτιο που είναι πιθανό να προκύψει από την έκδοση των μετοχών". "Ειδικότερα, για την εκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη: α) προκειμένου περί γηπέδων οι τίτλοι κτήσεως, πρόσφατο τοπογραφικό διάγραμμα, η εμπορικότητα της περιοχής, οι προοπτικές ανάπτυξης, η τιμή κτήσεως, οι πραγματικές τρέχουσες τιμές σε συνδυασμό πάντοτε με την αντικειμενική αξία του ακινήτου, β) προκειμένου περί κτιρίων οι τίτλοι κτήσεως, οι άδειες οικοδομής και αντίστοιχη τεchnοοικονομική έκθεση μηχανικού, γ) προκειμένου περί μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων και επίπλων, η χρονολογία και η αξία κτήσεως, ο βαθμός χρησιμοποίησής τους, ο βαθμός συντήρησης, η ενδεχόμενη τεχνολογική απαξίωσή τους και οι τρέχουσες τιμές για ίδια ή παρεμφερή πάγια στοιχεία". 3. Με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου καθορίζονται τα οδοιπορικά έξοδα και η αποζημίωση των μελών της Επιτροπής των προηγούμενων παρ. 1 και 2 που καταβάλλονται υποχρεωτικά από τους ενδιαφερόμενους μετά το πέρας της εκτίμησης". 4. Η λόγω αποτιμήσεως εις υπερβολικήν τιμήν των εις είδος εισφορών απόρριψις αιτήσεως περί παροχής αδείας συστάσεως ανωνύμου εταιρείας ή περί εγκρίσεως τροποποιήσεων καταστατικού τιαύτης εταιρείας, δεν υπάγεται εις τας διατυπώσεις του άρθρου 4 παρ. 3. 5. Αυξήσεις κεφαλαίων, μη αποτελούσαι τροποποιήσεις καταστατικού, πραγματοποιούμεναι όμως δι' εισφορών εις είδος, θεωρούνται άκυροι, εάν δεν εξακριβωθή κατά τας διατάξεις του παρόντος άρθρου η αξία των εις είδος εισφορών, δια των οποίων πραγματοποιούνται. "6. Οι εκθέσεις αποτίμησης των εισφορών σε είδος υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β.

Άρθρο 67

"1. Μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρεία γίνεται με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, που λαμβάνεται με την πλειοψηφία του άρθρου 38 παρ. 1 του Ν.3190/1955, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του Ενεργητικού και Παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9. Στην περίπτωση αυτή, το μετοχικό κεφάλαιο δεν μπορεί να υπολείπεται από το ελάχιστο όριο που προβλέπει το άρθρο 8, ούτε μπορεί να είναι μεγαλύτερο, χωρίς νέες εισφορές, από το ποσό που προκύπτει αν, από το συνολικό ενεργητικό του ισολογισμού του υποδείγματος του άρθρου 42γ αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις, οι τυχόν προβλέψεις και τα τυχόν μη κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά. Σε περίπτωση που το ποσό αυτό υπολείπεται από το ελάχιστο όριο που προβλέπει το άρθρο 8, η διαφορά καλύπτεται με νέα εισφορά των εταίρων. Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, που περιλαμβάνει τους όρους του καταστατικού της ανώνυμης εταιρείας καθώς και τη σύνθεση του πρώτου

Διοικητικού Συμβουλίου της, πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και να υποβληθεί στον Υπουργό Εμπορίου για έγκριση σύμφωνα με το άρθρο 4. Η παραπάνω απόφαση μαζί με τη σχετική έγκριση υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β παρ. 1, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις του άρθρου 8 παρ. 1 και 2 του Ν.3190/1955. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την τήρηση των διατυπώσεων αυτών η από τη μετατροπή προερχόμενη εταιρεία συνεχίζεται ως ανώνυμη εταιρεία. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται βίαιη διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ειδικότερη διατύπωση για τη συνέχισή τους. Η ονομαστική αξία της μετοχής πρέπει να είναι ίση με το εταιρικό μερίδιο ή με ακριβές πολλαπλάσιό του, και σε καμμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό "των εκατό (100) ευρώ". Οι εταίροι που διαφώνησαν μπορούν, έστω και αν το καταστατικό περιέχει αντίθετη διάταξη, να μεταβιβάσουν τα μερίδιά τους σε τρίτους". "2. Μετατροπή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά το καταστατικό υ964 της, γίνεται με απόφαση όλων των εταίρων μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της σύμφωνα με το άρθρο 9. Στην περίπτωση αυτή, το μετοχικό κεφάλαιο δεν μπορεί να υπολείπεται από το ελάχιστο όριο που προβλέπει το άρθρο 8, εκτός αν η διαφορά καλυφθεί με νέα εισφορά των εταίρων. Η απόφαση των εταίρων, η οποία περιλαμβάνει τους όρους του καταστατικού της ανώνυμης εταιρείας, καθώς και τη σύνθεση του πρώτου διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών της εταιρικής χρήσης, πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και να υποβληθεί στον Υπουργό Εμπορίου για έγκριση, σύμφωνα με το άρθρο 4. Η παραπάνω απόφαση, μαζί με τη σχετική έγκριση, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β, παράλληλα δε και διατυπώσεις δημοσιότητας των άρθρων 42, 43 και 44 του Εμπορικού Νόμου, όπως ισχύουν και εφαρμόζονται. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα, μετά δε την τήρηση αυτών η μετατρεπομένη εταιρεία συνεχίζεται υπό τον τύπο της ανώνυμης εταιρείας. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους. Κάθε εταίρος λαμβάνει μετοχές ανάλογα με την αξία της εταιρικής του μερίδας. Η επωνυμία της μετατραπέισας εταιρείας μπορεί να διατηρηθεί εφαρμοζομένης και της διατάξεως του άρθρου 5. Οι ομόρρυθμοι εταίροι της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, η οποία μετετρέπη, εξακολουθούν να ευθύνονται και μετά την μετατροπή εις ολόκληρον και απεριόριστα για τις εταιρικές υποχρεώσεις που ανελήφθησαν μέχρι της ολοκλήρωσεως των κατά τις διατάξεις του παρόντος διατυπώσεων δημοσιότητας, εκτός αν οι δανειστές της εταιρείας

συγκατατέθηκαν εγγράφως για τη μετατροπή της εταιρείας". "3. Στις από μετατροπή προερχόμενες εταιρείες μπορούν να εισέλθουν και νέοι μέτοχοι".

Άρθρο 68

"Κεφάλαιο 11ον - Συγχώνευση Ανωνύμων Εταιρειών" 1. Η συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται, είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέας εταιρείας. 2. Συγχώνευση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες

Άρθρο 71

1. Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών, συντάσσεται έκθεση προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Η επιτροπή αυτή, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζει επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης. 2. Στην έκθεσή της η Επιτροπή Εμπειρογνομόνων υποχρεούται να αναφέρει αν, κατά τη γνώμη της, η σχέση ανταλλαγής των μετοχών της ή των απορροφούμενων εταιρειών προς τις μετοχές που εκδίδει η απορροφούσα εταιρεία είναι δίκαιη και λογική. Στην ίδια έκθεση πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι εξής πληροφορίες: α. Η αξία της εισφερόμενης εταιρικής περιουσίας στο σύνολό της (ενεργητικό και παθητικό) για τη μεταβολή του κεφαλαίου της απορροφούσας εταιρείας την οποία συνεπάγεται η συγχώνευση, και τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 9 παρ. 2 εδάφιο δεύτερο. β. Η μέθοδος ή οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν για τον καθορισμό της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής των μετοχών. γ. Δήλωση για το αν η μέθοδος ή οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν είναι κατάλληλες για την ή τις συγκεκριμένες περιπτώσεις, τις αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου και γνώμη για την βαρύτητα που αποδόθηκε σε ορισμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό των αξιών αυτών, καθώς και περιγραφή των τυχόν δυσκολιών που προέκυψαν κατά την εκτίμηση. 3. Κάθε εμπειρογνώμονας, μέλος της Επιτροπής της παρ.1, έχει το δικαίωμα να λαμβάνει από τις συγχωνευόμενες εταιρείες οποιαδήποτε πληροφορία ή έγγραφο χρήσιμο για τη διεκπεραίωση του έργου της Επιτροπής, καθώς και να διενεργεί όλες τις απαραίτητες έρευνες και να προβαίνει στους αναγκαίους ελέγχους.

Άρθρο 72

"1. Για τη συγχώνευση απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης κάθε μιας από τις συγχωνευόμενες εταιρείες. Η απόφαση αυτή αφορά την έγκριση του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης και, κατά περίπτωση, τις τροποποιήσεις του καταστατικού που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης. 2. Αν υπάρχουν

περισσότερες κατηγορίες μετοχών, η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για τη συγχώνευση τελεί υπό την έγκριση της ή των κατ' ιδίαν κατηγοριών μετοχών τα δικαιώματα των οποίων θίγονται από τη συγχώνευση. Η έγκριση παρέχεται με απόφαση ιδιαίτερης συνέλευσης των μετόχων της κατηγορίας που θίγεται, η οποία λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις για απαρτία και πλειοψηφία των άρθρων 29 παρ. 3 και 4 και 31 παρ.2. Για τη σύγκληση της συνέλευσης αυτής, τη συμμετοχή σ' αυτή, την παροχή πληροφοριών, την αναβολή λήψης απόφασης, την ψηφοφορία, καθώς και την ακύρωση των αποφάσεών της, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές διατάξεις για τη Γενική Συνέλευση των μετόχων".

Άρθρο 73

1. Ενα μήνα, τουλάχιστον, πριν από την ημερομηνία συνεδρίασης της Γενικής Συνέλευσης που καλείται για να αποφασίσει για το σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης, κάθε μέτοχος έχει δικαίωμα να λαμβάνει γνώση, στην έδρα της εταιρείας, τουλάχιστον των ακόλουθων εγγράφων: α. Του σχεδίου της σύμβασης συγχώνευσης. β. Των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, καθώς και των εκθέσεων διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου των τριών τελευταίων χρήσεων των εταιρειών που συγχωνεύονται. γ. Εφόσον οι οικονομικές καταστάσεις της τελευταίας χρήσης φέρουν ημερομηνία λήξης της χρήσης αυτής που απέχει περισσότερο από έξι μήνες από την ημερομηνία του σχεδίου της σύμβασης συγχώνευσης, μιας λογιστικής κατάστασης (προσωρινού ισολογισμού) της εταιρείας που συντάσσεται σε ημερομηνία η οποία δεν μπορεί να προηγείται από την ημερομηνία του σχεδίου της σύμβασης συγχώνευσης περισσότερο από τρεις μήνες. δ. Των εκθέσεων των Διοικητικών Συμβουλίων που προβλέπονται από την παρ. 4 του άρθρου 69. ε. Της έκθεσης της Επιτροπής που προβλέπεται από το άρθρο 71. 2. Η λογιστική κατάσταση που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο καταρτίζεται με τις ίδιες μεθόδους και την ίδια διάταξη και εμφάνιση όπως και ο τελευταίος ετήσιος ισολογισμός. Για την κατάρτιση αυτής της λογιστικής κατάστασης ισχύουν και τα εξής: α. Δεν είναι υποχρεωτικό να προηγείται νέα φυσική (πραγματική) απογραφή. β. Οι αποτιμήσεις που απεικονίζονται στον τελευταίο ετήσιο ισολογισμό προσαρμόζονται κατά τρόπο που να ανταποκρίνεται μόνο στις εγγραφές των λογιστικών βιβλίων. Ωστόσο, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις της ενδιάμεσης περιόδου από την ημερομηνία του ισολογισμού της τελευταίας χρήσης και τυχόν σημαντικές μεταβολές στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων που δεν εμφανίζονται στα βιβλία. 3. Μετά από αίτηση κάθε ενδιαφερόμενου μετόχου, από κάθε εταιρεία παραδίδονται ή στέλνονται, ανέξοδα, πλήρη αντίγραφα ή αποσπάσματα των εγγράφων που αναφέρονται στην παρ. 1".

Άρθρο 74

1. Οι αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων για συγχώνευση, που λαμβάνονται σύμφωνα με το άρθρο 72, μαζί με τη σχετική σύμβαση, που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο στο οποίο προσαρτάται υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986 (ΦΕΚ Α'75/86) ότι δεν προβλήθηκαν οι κατά την παρ. 2 του άρθρου 70 αντιρρήσεις ή ότι οι τυχόν προβληθείσες επιλύθηκαν, και μετά από έγκριση του Υπουργού Εμπορίου, υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β για κάθε μία από τις συγχωνευόμενες εταιρείες. 2. Η έγκριση που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο 1 παρέχεται μόνο αφού εξακριβωθεί η ύπαρξη και η νομιμότητα όλων των πράξεων και διατυπώσεων που επιβάλλει ο παρών νόμος στις συγχωνευόμενες εταιρείες για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης".

Άρθρο 75

1. Από την καταχώρηση, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα χωρίς καμία άλλη διατύπωση, τόσο για τις συγχωνευόμενες εταιρείες όσο και έναντι των τρίτων, τα ακόλουθα αποτελέσματα: α. Η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται σε όλα γενικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της ή των απορροφούμενων εταιρειών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή. β. Οι μέτοχοι της ή των απορροφούμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι της απορροφούσας εταιρείας. γ. Η απορροφούμενη ή οι απορροφούμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν. 2. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδικαίως από την απορροφούσα εταιρεία ή κατ' αυτής χωρίς καμία ειδικότερη διατύπωση από μέρος της για τη συνέχιση και χωρίς να επέρχεται, λόγω της συγχώνευσης, βιαία διακοπή της δίκης και χωρίς να απαιτείται δήλωση για την επανάληψή τους. 3. Οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση συγχώνευσης. 4. Οι μετοχές της απορροφούσας εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με μετοχές της απορροφούμενης εταιρείας που κατέχονται: α. είτε από την ίδια την απορροφούσα εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής, β. είτε από την ίδια την απορροφούμενη εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής.

Άρθρο 76

"1. Κάθε μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της ή των απορροφούμενων εταιρειών ευθύνεται έναντι των μετοχών των εταιρειών αυτών και των τρίτων για κάθε ππαίσμα του κατά την προετοιμασία και πραγματοποίηση της συγχώνευσης. 2. Κάθε μέλος της Επιτροπής που προβλέπει το άρθρο 71 ευθύνεται έναντι των μετόχων της ή των απορροφούμενων εταιρειών και των τρίτων για κάθε ππαίσμα του κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του".

Άρθρο 77

"1. Η συγχώνευση κηρύσσεται άκυρη με απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, το οποίο δικάζει κατά τη διαδικασία της εκουσίας δικαιοδοσίας, μόνο αν: α. δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 74, ή β. αποδειχθεί ότι η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης μιας από τις εταιρείες που συγχωνεύθηκαν και που ενέκρινε τη συγχώνευση είναι άκυρη ή ακυρώσιμη κατά τις διατάξεις των άρθρων 35α παρ. 1 και 35β παρ. 1. 2. Η αγωγή για την ακύρωση της συγχώνευσης είναι απαράδεκτη, αν: α. παρήλθαν έξι μήνες από την ημερομηνία καταχώρησης, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74 ή β. έπαψαν να υπάρχουν οι λόγοι για τους οποίους θα μπορούσε να γίνει η ακύρωση. 3. Το αρμόδιο δικαστήριο παρέχει στις ενδιαφερόμενες εταιρείες προθεσμία για την άρση των λόγων ακυρότητας της συγχώνευσης, όταν η άρση αυτή είναι εφικτή. 4. Η δικαστική απόφαση που κηρύσσει την ακυρότητα της συγχώνευσης υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β. 5. Η τριτανακοπή κατά της απόφασης που κηρύσσει την ακυρότητα της συγχώνευσης μπορεί να ασκηθεί μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από την υποβολή της δικαστικής απόφασης στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β. 6. Η δικαστική απόφαση που κηρύσσει την ακυρότητα της συγχώνευσης δεν θίγει το κύρος των υποχρεώσεων που γεννήθηκαν σε όφελος ή σε βάρος της απορροφούσας εταιρείας στην περίοδο μετά την ημερομηνία καταχώρησης, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74, και πριν από την υποβολή της απόφασης αυτής στη δημοσιότητα που προβλέπεται από την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού. 7. Οι εταιρείες που έλαβαν μέρος στη συγχώνευση ευθύνονται εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου".

Άρθρο 78

1. Η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρείες μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) σε άλλη εταιρεία που κατέχει το σύνολο των μετοχών τους, είτε η ίδια

είτε δια μέσου προσώπων που κατέχουν τις μετοχές στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό της, υπόκειται στις διατάξεις των άρθρων 69 έως και 77, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 69 παρ. 2 περίπτ. β, γ και δ, 69 παρ. 4, 71, 73 παρ. 1 περίπτ. δ και ε, 75 παρ. 1 περίπτ. β και 76. 2. Για την πράξη που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο (απορρόφηση) δεν απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των συγχωνευόμενων εταιρειών, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 72, αν:

- α. η δημοσιότητα του σχεδίου σύμβασης που προβλέπει το άρθρο 69 πραγματοποιείται, από κάθε μία από τις συγχωνευόμενες εταιρείες, ένα μήνα τουλάχιστον πριν από την έναρξη των αποτελεσμάτων της πράξης απορρόφησης,
- και β. όλοι οι μέτοχοι της απορροφούσας εταιρείας έχουν το δικαίωμα, ένα μήνα τουλάχιστον πριν από την έναρξη των αποτελεσμάτων της πράξης απορρόφησης, να λαμβάνουν γνώση στην έδρα της απορροφούμενης εταιρείας των εγγραφών που προβλέπονται στο άρθρο 73 παρ. 1 περίπτ. α, β και γ. Οι διατάξεις του άρθρου 73 παρ. 2 και 3 εφαρμόζονται αναλόγως".

Άρθρο 79

"1. Για την πράξη με την οποία μία ή περισσότερες υ945 ανώνυμες εταιρείες (εξαγοραζόμενες) μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, σε άλλη (εξαγοράζουσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιρειών του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους (εξαγορά), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 69 έως και 77. 2. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου σαν απορροφούμενες εταιρείες εννοούνται οι εταιρείες που εξαφανίζονται (εξαγοραζόμενες) και σαν απορροφούσα εταιρεία εννοείται η εξαγοράζουσα".

Άρθρο 80

"Κεφάλαιο 11β - Συγχώνευση με σύσταση νέας ανώνυμης εταιρείας" "1. Τα άρθρα 69 έως και 77 εφαρμόζονται, με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 4α, και στη συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας. Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης σαν απορροφούμενες εταιρείες εννοούνται οι εταιρείες που εξαφανίζονται και σαν απορροφούσα εταιρεία εννοείται η νέα εταιρεία. 2. Το άρθρο 69 παρ. 2 περίπτ. α' εφαρμόζεται αναλόγως και για τη νέα εταιρεία. 3. Το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης μαζί με το καταστατικό της νέας εταιρείας, εγκρίνονται από τη Γενική Συνέλευση κάθε μιας από τις εταιρείες που εξαφανίζονται".

Άρθρο 81

"Κεφάλαιο 12ον - Διάσπαση Ανωνύμων Εταιρειών". "1. Η διάσπαση ανώνυμων εταιρειών πραγματοποιείται, είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέων εταιρειών, είτε με απορρόφηση και σύσταση νέων εταιρειών. 2. Διάσπαση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία (διασπώμενη), η οποία λύεται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζεται σε άλλες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες (επωφελούμενες) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους της μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες και, ενδεχομένως, καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους της διασπώμενης εταιρείας, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης u964 της εισφερόμενης περιουσίας αυτής της εταιρείας. 3. Διάσπαση με σύσταση νέων εταιρειών είναι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία (διασπώμενη), η οποία λύεται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζεται σε άλλες ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους της μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες και, ενδεχομένως, καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους της διασπώμενης εταιρείας, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτής της εταιρείας. 4. Διάσπαση με απορρόφηση και με σύσταση νέων εταιρειών είναι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία (διασπώμενη), η οποία λύεται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει μερικώς σε άλλες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες (επωφελούμενες με απορρόφηση) και μερικώς σε άλλες ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες με σύσταση) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους της μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες και, ενδεχομένως καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους της διασπώμενης εταιρείας, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτής της εταιρείας. 5. Στα σημεία που οι διατάξεις των άρθρων 81 έως και 87 παραπέμπουν στις διατάξεις των άρθρων 69 έως και 80, ως "εταιρείες που συγχωνεύονται" ή "συγχωνευόμενες εταιρείες", νοούνται οι εταιρείες που συμμετέχουν στη διάσπαση, ως "απορροφούσα

εταιρεία" νοείται κάθε μία από τις επωφελούμενες εταιρείες, ως "απορροφούμενη ή απορροφούμενες εταιρείες" η διασπώμενη εταιρεία, ως "συγχώνευση" η διάσπαση και ως "σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης" το σχέδιο σύμβασης διάσπασης".

Άρθρο 82

"Κεφάλαιο 12α - Διάσπαση με απορρόφηση" 1. Τα Διοικητικά Συμβούλια των εταιρειών που συμμετέχουν στη διάσπαση καταρτίζουν εγγράφως σχέδιο σύμβασης διάσπασης. 2. Το σχέδιο σύμβασης διάσπασης περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία: α. Την ειδικότερη μορφή, την επωνυμία και την έδρα των εταιρειών που συμμετέχουν στη διάσπαση, καθώς και τον αριθμό μητρώου τους. β. Τη σχέση ανταλλαγής των μετοχών και, ενδεχομένως το ύψος του χρηματικού ποσού μετρητών που προβλέπει το άρθρο 81. γ. Τις διατυπώσεις παράδοσης των νέων μετοχών που εκδίδουν οι επωφελούμενες εταιρείες. δ. Την ημερομηνία από την οποία οι μετοχές, που παραδίδονται στους μετόχους της διασπώμενης εταιρείας, παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη καθεμιάς από τις επωφελούμενες εταιρείες, καθώς και κάθε ειδικό όρο σχετικό με το δικαίωμα αυτό. ε. Την ημερομηνία από την οποία οι πράξεις της διασπώμενης εταιρείας θεωρούνται, από λογιστική άποψη, ότι γίνονται για λογαριασμό καθεμιάς από τις επωφελούμενες εταιρείες και την τύχη των οικονομικών αποτελεσμάτων της διασπώμενης εταιρείας, που θα προκύψουν από την ημερομηνία αυτή μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της διάσπασης ως προς κάθε μία από τις επωφελούμενες εταιρείες, όπως προβλέπεται στα άρθρα 84 παρ. 4 και 85. στ. Τα δικαιώματα που εξασφαλίζουν οι επωφελούμενες εταιρείες στους μετόχους που έχουν ειδικά δικαιώματα στη διασπώμενη εταιρεία, καθώς και στους κατόχους άλλων τίτλων, πλην μετοχών, ή τα μέτρα που προτείνονται γι' αυτούς. ζ. Όλα τα ιδιαίτερα πλεονεκτήματα που, ενδεχομένως, παρέχονται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στους τακτικούς ελεγκτές των εταιρειών που συμμετέχουν στη διάσπαση. η. Την ακριβή καταγραφή και περιγραφή των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της διασπώμενης εταιρείας, που πρέπει να μεταβιβαστούν σε κάθε μία από τις επωφελούμενες εταιρείες. θ. Την κατανομή στους μετόχους της διασπώμενης εταιρείας των μετοχών που εκδίδονται από τις επωφελούμενες εταιρείες, καθώς και το κριτήριο στο οποίο βασίζεται η κατανομή αυτή. 3.α). Αν για στοιχεία του ενεργητικού της διασπώμενης εταιρείας, με βάση το σχέδιο σύμβασης διάσπασης, δεν προβλέπεται η μεταβίβασή τους στις επωφελούμενες εταιρείες και εφόσον η ερμηνεία του σχεδίου αυτού δεν παρέχει τη δυνατότητα να καθοριστεί ο τρόπος κατανομής τους, τα στοιχεία αυτά ή η αντίστοιχη αξία τους κατανέμονται μεταξύ όλων των επωφελούμενων εταιρειών ανάλογα με την καθαρή θέση της εισφερόμενης περιουσίας σε κάθε μία από αυτές, σύμφωνα με το σχέδιο σύμβασης διάσπασης. β.

Αν για στοιχεία του παθητικού της διασπώμενης εταιρείας, με βάση το σχέδιο σύμβασης διάσπασης, δεν προβλέπεται μεταβίβασή τους στις επωφελούμενες εταιρείες και εφ' όσον η ερμηνεία του σχεδίου αυτού δεν παρέχει τη δυνατότητα να καθορισθεί ο τρόπος κατανομής τους, κάθε μία από τις επωφελούμενες εταιρείες ευθύνεται εις ολόκληρον μέχρι του ύψους της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας σ' αυτή την επωφελούμενη εταιρεία. 4. Το σχέδιο σύμβασης διάσπασης υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπει το άρθρο 7β, από κάθε μία από τις εταιρείες που συμμετέχουν στη διάσπαση, δύο τουλάχιστον μήνες πριν από την ημερομηνία συνεδρίασης της Γενικής Συνέλευσης που καλείται να αποφασίσει για το σχέδιο αυτό. 5. Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 69 εφαρμόζονται και στην περίπτωση διάσπασης εταιρειών. Στην προβλεπόμενη έκθεση των Διοικητικών Συμβουλίων των εταιρειών που συμμετέχουν στη διάσπαση επεξηγείται και αιτιολογείται και το κριτήριο κατανομής στους μετόχους της διασπώμενης εταιρείας των εκδιδόμενων μετοχών των επωφελούμενων εταιρειών. 6. Το Διοικητικό Συμβούλιο της διασπώμενης εταιρείας υποχρεούται να ενημερώνει τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, της παρ. 2 του άρθρου 84, καθώς και τα Διοικητικά Συμβούλια των επωφελούμενων εταιρειών, προκειμένου με τη σειρά τους να ενημερώσουν τις Γενικές Συνελεύσεις των μετοχών τους, για κάθε σημαντική μεταβολή του ενεργητικού και του παθητικού που έγινε από την ημερομηνία κατάρτισης του σχεδίου σύμβασης διάσπασης μέχρι την ημερομηνία συνεδρίασης της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας που καλείται να αποφανθεί ως προς το σχέδιο.

Άρθρο 83

"1. Οι διατάξεις του άρθρου 70 εφαρμόζονται και στην περίπτωση διάσπασης εταιρειών. Η προβλεπόμενη από την παρ. 1 του άρθρου 70 δημοσίευση γίνεται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων που προβλέπονται από την παρ. 4 του άρθρου 82. 2. Σε περίπτωση που πιστωτής ή ομολογιούχος δανειστής επωφελούμενης εταιρείας, στην οποία η σχετική υποχρέωση μεταβιβάστηκε σύμφωνα με το σχέδιο σύμβασης διάσπασης, δεν ικανοποιήθηκε από την εταιρεία αυτή για την ικανοποίησή του, ευθύνονται εις ολόκληρον και οι λοιπές επωφελούμενες εταιρείες μέχρι του ύψους της καθαρής θέσης της περιουσίας που εισφέρθηκε από τη διασπώμενη εταιρεία σε κάθε μία από τις εταιρείες αυτές."

Άρθρο 84

"1. Για την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων που εξετάζει τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της διάσπασης και συντάσσει έγγραφη έκθεση προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιρειών που συμμετέχουν στη

διάσπαση, καθώς και το περιεχόμενο της έκθεσης, την κοινοποίησή της και τα δικαιώματα των εμπειρογνομόνων, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 71. 2. Για τη διάσπαση απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης κάθε μίας από τις εταιρείες που συμμετέχουν στη διάσπαση. Οσον αφορά την πλειοψηφία που απαιτείται για τις αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων, τη σύγκλησή τους, το περιεχόμενο των αποφάσεων αυτών και την ανάγκη για χωριστές ψηφοφορίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 72. Όταν οι μετοχές που εκδίδονται από τις επωφελούμενες εταιρείες δεν κατανέμονται στους μετόχους της διασπώμενης εταιρείας κατ' αναλογία των δικαιωμάτων τους στο κεφάλαιό της, οι μειοψηφούντες μέτοχοι της διασπώμενης εταιρείας μπορούν να απαιτήσουν από την εταιρεία αυτή να εξαγοράσει τις μετοχές τους. Στην περίπτωση αυτή έχουν αξίωση για ποσό ανάλογο με την αξία των μετοχών τους και αν υπάρξει διαφωνία για το ποσό αυτό αποφαινεται το Μονομελές Πρωτοδικείο, το οποίο δικάζει κατά τη διαδικασία της εκουσίας δικαιοδοσίας. 3. Για τα δικαιώματα των μετόχων των εταιρειών, που συμμετέχουν στη διάσπαση, να λαμβάνουν γνώση των κρίσιμων εγγράφων που αφορούν τη διάσπαση, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 73. 4. Για τη σύμβαση διάσπασης, τις αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων που εγκρίνουν τη διάσπαση και τη διοικητική έγκρισή τους, καθώς και τη δημοσιότητά τους, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74. Η σύμβαση διάσπασης μεταξύ της διασπώμενης εταιρείας και των επωφελούμενων εταιρειών, που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υπογράφεται από τους νομίμους εκπροσώπους των εταιρειών που συμμετέχουν στη διάσπαση, έπειτα από ειδική εξουσιοδότηση των Γενικών συνελεύσεων των μετόχων των εταιρειών που εγκρίνουν το σχέδιο σύμβασης διάσπασης, περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 82. 5. Για την ευθύνη των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της διασπώμενης εταιρείας και των εμπειρογνομόνων της παρ. 1, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 76."

Άρθρο 85

"1. Από την καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της εγκριτικής απόφασης της διάσπασης, που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 84, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα χωρίς καμιά άλλη διατύπωση, τόσο για τις εταιρείες που συμμετέχουν στη διάσπαση, όσο και έναντι τρίτων, τα ακόλουθα αποτελέσματα: α. Η μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας (ενεργητικού και παθητικού) της διασπώμενης εταιρείας στις επωφελούμενες εταιρείες. Η μεταβίβαση αυτή γίνεται υπό μορφή μεριδίων και σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται στο σχέδιο σύμβασης διάσπασης της παρ. 2 του άρθρου 82 ή από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 82. β. Οι μέτοχοι της διασπώμενης εταιρείας γίνονται μέτοχοι μιας ή

περισσοτέρων επωφελούμενων εταιρειών, σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται από το σχέδιο σύμβασης διάσπασης της παρ.2 του άρθρου 82. γ. Η διασπώμενη εταιρεία παύει να υπάρχει. 2. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδικαίως από τις επωφελούμενες εταιρείες ή κατ' αυτών, κατά την προβλεπόμενη κατανομή από το σχέδιο σύμβασης διάσπασης της παρ. 2 του άρθρου 82 ή από υ964 τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 82, χωρίς καμιά ειδικότερη διατύπωση από μέρους των εταιρειών αυτών για τη συνέχιση, χωρίς να επέρχεται βιαία διακοπή της δίκης και χωρίς να απαιτείται δήλωση για την επανάληψή τους. 3. Οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων, ισχύουν και στην περίπτωση διάσπασης. 4. Οι μετοχές επωφελούμενης εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με μετοχές της διασπώμενης εταιρείας που κατέχονται: α. είτε από την ίδια την επωφελούμενη εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής, β. είτε από την ίδια τη διασπώμενη εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής."

Άρθρο 86

"1. Για την ακυρότητα της διάσπασης, την άρση των λόγων ακυρότητας, τις διατυπώσεις δημοσιότητας της δικαστικής απόφασης που κηρύσσει την ακυρότητα και την άσκηση τριτανακοπής, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παρ. 1 έως και 5 του άρθρου 77. 2. Η δικαστική απόφαση που κηρύσσει την ακυρότητα της διάσπασης δεν θίγει το κύρος των υποχρεώσεων που γεννήθηκαν σε όφελος ή σε βάρος κάθε μιας από τις επωφελούμενες εταιρείες στην περίοδο μετά την ημερομηνία καταχώρησης στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών της εγκριτικής απόφασης της διάσπασης, που προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 84 και πριν από την υποβολή της απόφασης αυτής σε δημοσιότητα που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο 1. 3. Κάθε μια από τις επωφελούμενες εταιρείες ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου 2. Για τις υποχρεώσεις αυτές ευθύνεται επίσης και η διασπώμενη εταιρεία εις ολόκληρον μέχρι του ύψους της καθαρής θέσης της περιουσίας που μεταβιβάστηκε σε κάθε επωφελούμενη εταιρεία."

Άρθρο 87

"Σε περίπτωση κατά την οποία όλες οι μετοχές της διασπώμενης εταιρείας, που παρέχουν το δικαίωμα ψήφου στη Γενική Συνέλευση των μετόχων της, ανήκουν στις επωφελούμενες εταιρείες, δεν είναι απαραίτητη η έγκριση της διάσπασης από τη Γενική Συνέλευση της διασπώμενης εταιρείας, κατά παρέκκλιση από την παρ. 2 του άρθρου 84, αν: α. η προβλεπόμενη από την υ960 παρ. 4 του άρθρου 82

δημοσιότητα έχει γίνει, για κάθε μία από τις εταιρείες που συμμετέχουν στη διάσπαση, τουλάχιστον ένα μήνα πριν η διάσπαση παράγει αποτελέσματα σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 85. β. Ολοι οι μέτοχοι των εταιρειών που συμμετέχουν στη διάσπαση έχουν το δικαίωμα, τουλάχιστον ένα μήνα πριν η διάσπαση παράγει αποτελέσματα σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 85, να λαμβάνουν γνώση, στην έδρα της εταιρείας τους, των εγγράφων που προβλέπονται από την διάταξη της παρ.1 του άρθρου 73, η οποία εφαρμόζεται και στις διασπάσεις κατά τα προβλεπόμενα από την παρ. 3 του άρθρου 84. Οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 84. Οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 73 εφαρμόζονται και στην περίπτωση αυτή. γ. Μέτοχος ή μέτοχοι της διασπώμενης εταιρείας, οι οποίοι διαθέτουν μετοχές με δικαίωμα ψήφου που αντιπροσωπεύουν το 5% τουλάχιστον του καλυφθέντος κεφαλαίου, δεν έχουν ζητήσει τη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας αυτής για να αποφανθεί σχετικά με το σχέδιο σύμβασης διάσπασης, και δ. το Διοικητικό Συμβούλιο της διασπώμενης εταιρείας ενημέρωσε τα Διοικητικά Συμβούλια των επωφελούμενων εταιρειών σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 82."

Άρθρο 88

"Κεφάλαιο 12β - Διάσπαση με σύσταση νέων ανώνυμων εταιρειών" "1. Με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 4α, τα άρθρα 82 έως και 86 εφαρμόζονται αναλόγως και στη διάσπαση με σύσταση νέων εταιρειών. Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης ως "εταιρεία που συμμετέχει στη διάσπαση" νοείται η διασπώμενη εταιρεία και ως "επωφελούμενη εταιρεία" καθεμία από τις νέες εταιρείες που συνιστώνται. 2. Στο σχέδιο διάσπασης αναφέρονται, εκτός από τα στοιχεία του άρθρου 82 παρ. 2, η ειδικότερη μορφή, η επωνυμία και η έδρα κάθε νέας εταιρείας. 3. Το σχέδιο διάσπασης, μαζί με το καταστατικό κάθε νέας εταιρείας, εγκρίνονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της διασπώμενης εταιρείας. 4. Η διάσπαση της υφιστάμενης εταιρείας (διασπώμενης) και η σύσταση νέων εταιρειών (επωφελούμενων) γίνεται με πράξη που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υπογράφεται από τους νόμιμους εκπροσώπους της διασπώμενης εταιρείας, έπειτα από ειδική εξουσιοδότηση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προηγούμενης παραγράφου 3. Η πράξη αυτή περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της πιο πάνω παραγράφου 2, καθώς επίσης και τα καταστατικά των συνιστώμενων εταιρειών."

Άρθρο 89

"Κεφάλαιο 12γ - Διάσπαση με απορρόφηση και σύσταση νέων ανώνυμων εταιρειών" "1. Σε περίπτωση διάσπασης ανώνυμης εταιρείας με απορρόφηση και με σύσταση

νέων εταιρειών, κατά τα προβλεπόμενα από την παρ. 4 του άρθρου 81, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 82 έως και 87 και του άρθρου 88, κατά περίπτωση." 2. Η διάσπαση της υφιστάμενης εταιρείας και η απορρόφησή της από άλλες επίσης υφιστάμενες εταιρείες, καθώς επίσης και η σύσταση νέων εταιρειών, γίνεται με πράξη που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υπογράφεται από τους νόμιμους εκπροσώπους της διασπώμενης εταιρείας και των επωφελούμενων με απορρόφηση εταιρειών, έπειτα από ειδική εξουσιοδότηση των Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων που εγκρίνουν το σχέδιο διάσπασης κατά τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 84 παρ. 2 και 88 παρ. 3. Η πράξη αυτή περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 82 παρ. 2 και 88 παρ. 2, καθώς επίσης υ954 και τα καταστατικά των συνιστώμενων εταιρειών."

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Α. ΒΙΒΛΙΑ

1. Αναγνώστου Χρ. Ευθυμίου, «Πρακτικός οδηγός, Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων με τις διατάξεις των άρθρων του Νόμου 2166/1993», Εκδόσεις Prosvasis A.E.B.E., 2006
2. Καραγιάννης Ι. Δημήτριος - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, «Συστάσεις – Μετατάξεις - Μετατροπές – Συγχωνεύσεις - Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη», 4^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

Β. ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. <http://nomothesia.ependyseis.gr> Ν. 2166/1993 & Ν.Δ. 1297/1972
2. www.eneiset.gr Ν. 2190/1920
3. www.ine.otoe.gr ΕΞΑΓΟΡΕΣ & ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ, ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΥ

Γ. ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

1. « Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ» Τεύχος Ιανουαρίου 2007