



**ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ  
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΛΙΚΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Τίτλος εργασίας:**

**«Το φορολογικό πλαίσιο των Ελληνικών επιχειρήσεων στις διαδικασίες σύστασης,  
μετατροπής, συγχώνευσης και εκκαθάρισης»**

**Συγγραφέας: ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ ΜΑΝΤΑΝΙΚΑ**

**ΑΜ 02/09**

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος  
ειδίκευσης στη Δημόσια Διοίκηση Ολικής Ποιότητας**

**Επιβλέπων Καθηγητής: ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ**

**Θεσσαλονίκη, 15/12/10**

## **Ευχαριστίες**

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα Αναπληρωτή Καθηγητή κ. Καραγιώργο Θεοφάνη για την ανάθεση του θέματος και κυρίως για τον χρόνο που αφιέρωσε κατά την διάρκεια αυτών των μηνών, αλλά και για τις πολύτιμες συμβουλές και τις υποδείξεις του πάνω στην εργασία μου που με οδήγησαν στο βέλτιστο δυνατό αποτέλεσμα. Στην συνέχεια, θα ήθελα να ευχαριστήσω το προσωπικό της βιβλιοθήκης του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για τη βοήθεια τους στην ανεύρεση πηγών για την εργασία μου. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου, που αγωνίστηκαν όλα αυτά τα χρόνια για την πρόδό μου, στους οποίους και είναι αφιερωμένη η εργασία αυτή.

## Περιεχόμενα

Εισαγωγή.....	7
<b>Κεφάλαιο 1: Γενικά Περί Φορολογίας .....</b>	<b>10</b>
1.1 Ορισμός Φόρου.....	10
1.2 Οι Σκοποί της Φορολογίας .....	10
1.3 Η Διάκριση των Φόρων .....	11
1.4 Οι Γενικές Αρχές της Φορολογίας .....	14
<b>Κεφάλαιο 2: Το Φορολογικό Πλαίσιο Κατά τη Σύσταση.....</b>	<b>16</b>
2.1 Διαδικασία Σύστασης Επιχείρησης .....	16
2.2 Φορολόγηση Κατά τη Σύσταση .....	21
<b>Κεφάλαιο 3: Το Φορολογικό Πλαίσιο των Εταιρειών στις Συγχωνεύσεις και στις Μετατροπές.....</b>	<b>24</b>
3.1 Συγχωνεύσεις Εταιρειών.....	24
3.2 Μετατροπές Επιχειρήσεων .....	25
3.3 Φορολόγηση Μετατροπής και Συγχώνευσης Εταιρειών .....	25
3.3.1 Υποχρεώσεις για Φόρο Εισοδήματος επί Μετασχηματισμών.....	27
3.3.2 Μεταφορά Ζημιών Μετασχηματιζόμενων Επιχειρήσεων .....	32
3.3.3 Έκπτωση Αποσβέσεων Παγίων Στοιχείων .....	36
3.3.4 Διαφορά Προκύψασα Κατά την Απορρόφηση θυγατρικής Εταιρείας.....	37
<b>Κεφάλαιο 4: Φορολογικά και Αναπτυξιακά Κίνητρα των Συγχωνεύσεων και των Μετατροπών.....</b>	<b>40</b>
4.1 Νομοθετικό Διάταγμα 1297/1972 .....	40
4.1.1 Προϋποθέσεις Υπαγωγής στο Νομοθετικό Διάταγμα 1297/1972 .....	41
4.1.2 Φορολογικά Κίνητρα Ν.Δ. 1297/1972 .....	42
4.2 Νόμος 2166/1993 .....	44
4.2.1 Προϋποθέσεις Υπαγωγής στο Νόμο 2166/1993.....	44
4.2.2 Φορολογικά Κίνητρα 2166/1993 .....	45
4.3 Νόμος 3296/2004.....	46
4.3.1 Προϋποθέσεις Υπαγωγής στο Νόμο 3296/2004.....	46

4.3.2 Φορολογικά Κίνητρα του Ν. 3296/2004.....	47
4.4 Ομοιότητες και Διαφορές των Διατάξεων των Νομοθετημάτων.....	50
Κεφάλαιο 5: Φορολόγηση της Διανομής και Κεφαλαιοποίησης Αποθεματικών .....	52
Κεφάλαιο 6: Φορολογία Μεταβίβαση Μέρους ή και Ολόκληρης της Επιχείρησης .....	56
6.1 Φορολογία Μεταβίβασης Εταιρικών Μεριδίων σε Ατομικές Επιχειρήσεις, Ο.Ε και Ε.Ε.....	56
6.2 Φορολογία Μεταβίβασης Εταιρικών Μεριδίων ΕΠΕ .....	58
6.2.1 Αποχώρηση Εταίρου από την Ε.Π.Ε Ανάλυση της Εταιρικής του Μεριδας	58
6.2.2 Δωρεά ή Γονική Παροχή Εταιρικών Μεριδίων Ε.Π.Ε .....	59
6.2.3 Εκχώρηση Εταιρικής Μεριδας Στην Ε.Π.Ε. με Ακίνητα .....	59
6.2.4 Μεταβίβαση Εταιρικής Μεριδας Ε.Π.Ε. Σε Περίπτωση Θανάτου.....	59
6.3 Φόρος Μεταβίβασης Μετοχών Α.Ε .....	60
Κεφάλαιο 7: Φορολόγηση Κατά την Λύση και Εκκαθάριση .....	67
7.1 Λύση της Ομόρρυθμης Εταιρείας .....	67
7.1.1 Εκκαθάριση της Ο.Ε.....	68
7.1.2 Φορολόγηση Κατά τη Λύση και Εκκαθάριση της Ο.Ε.....	68
7.2 Λύση και Εκκαθάριση της Ετερόρρυθμης εταιρείας .....	73
7.3 Λύση και Εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.....	73
7.3.1 Λύση Λόγω Διατάξεων του Καταστατικού και του Νόμου .....	74
7.3.2 Λύση με Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των Εταίρων .....	75
7.3.3 Λύση για Σπουδαίο Λόγο .....	75
7.3.4 Δημοσιότητα της Λύσης.....	76
7.3.5 Πτώχευση ΕΠΕ.....	76
7.3.6 Αναβίωση ΕΠΕ .....	77
7.3.7 Εκκαθάριση ΕΠΕ .....	77
7.3.8 Διορισμός Εκκαθαριστών .....	78
7.3.9 Ευθύνη Εκκαθαριστών ΕΠΕ .....	79
7.3.10 Ανάκληση Εκκαθαριστών ΕΠΕ .....	80

7.3.11 Διαδικασία Εκκαθάρισης.....	80
7.3.12 Φορολογικές και Λοιπές Υποχρεώσεις Κατά Την Εκκαθάριση.....	82
7.4 Λύση και Εκκαθάριση της Α.Ε .....	83
7.4.1 Λύση της Α.Ε .....	83
7.4.2 Εκκαθάριση της Α.Ε .....	84
7.4.3 Φορολογικές και Λοιπές Υποχρεώσεις της Ανώνυμης Εταιρείας Κατά τη Λύση και Εκκαθάριση.....	84
<b>8. Ευθύνη των Διοικούντων σε Νομικά Πρόσωπα – Διασφάλιση Συμφερόντων του Δημοσίου Τομέα.....</b>	<b>88</b>
8.1 Ευθύνη των Διοικούντων σε Νομικά Πρόσωπα.....	88
8.2 Μέτρα Προσωπικής Ευθύνης.....	90
8.3 Μέτρα Διασφάλισης Των Συμφερόντων Του Δημοσίου .....	94

## **Συντομογραφίες**

Α.Ε. = Ανώνυμη Εταιρεία

Α.Κ. = Αστικός Κώδικας

Α.Ν. = Αναγκαστικός Νόμος

Α.Π. = Άρειος Πάγος

Απόφ. = Απόφαση

Α.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Γ.Σ. = Γενική Συνέλευση

Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο

Εγκ. = εγκύκλιος

Ε.Γ.Λ.Σ. = Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Ε. = Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Ε.Εμπ.Δ. = Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου

Ε.Ν. = Εμπορικός Νόμος

Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

κ.α. = και άλλα

Κ.Β.Σ = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Κ.Ν. 2190/20 = Κωδικοποιημένος Νόμος 2190/20

Κ.Φ.Ε. = Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ν. = Νόμος

Ν.Δ. = Νομοθετικό Διάταγμα

Ν.Π.Δ.Δ. = Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου

Ο.Ε. = Ομόρρυθμη Εταιρεία

Π.Δ. = Προεδρικό Διάταγμα

ΠΟΛ = Πολυγραφημένη Διαταγή Υπουργείου Οικονομικών

π.χ. = Παραδείγματος χάρη

Φ.Ε.Κ. = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης

## **Επιτελική Σύνοψη**

Στην παρούσα εργασία θα εξεταστούν ζητήματα που άπτονται των φορολογικών διατάξεων και αφορούν τις διαδικασίες συστάσεων, μετατροπών, συγχωνεύσεων και εκκαθαρίσεων επιχειρήσεων.

Ειδικότερα, θα αναλυθούν οι διαδικασίες ίδρυσης επιχειρήσεων όπως αυτές ισχύουν μετά τις πρόσφατες διατάξεις για την απλούστευση των εν λόγω διαδικασιών, καθώς επίσης και αυτών που ίσχυαν και θα πραγματοποιηθεί συγκριτική αντιπαράθεση αυτών.

Περαιτέρω θα διερευνηθούν τα φορολογικά κίνητρα των μετατροπών και συγχωνεύσεων, θα αναπτυχθούν τα φορολογικά ευεργετήματα των αναπτυξιακών νόμων, καθώς επίσης και οι προϋποθέσεις υπαγωγής σε αυτούς.

Επίσης, θα αποτυπωθεί η φορολογική διάσταση της διανομής και κεφαλαιοποίησης αποθεματικών, από απαλλασσόμενα έσοδα ή από κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς επίσης και της μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων-μετοχών ή ολόκληρης της επιχείρησης.

Τέλος, θα εξεταστούν οι λύσεις και εκκαθαρίσεις των επιχειρήσεων αναλογικά με την νομική τους μορφή.

## Εισαγωγή

Το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας είναι αποτέλεσμα ιστορικών, οικονομικών, πολιτικών και κοινωνικών παραγόντων. Στην Αρχαία Ελλάδα, ως φόρος ήταν διαδεδομένες οι λειτουργίες, που αφορούσαν σε κοινωνικές υπηρεσίες και καθήκοντα. Η αθηναϊκή πολιτεία φρόντιζε, ώστε τα βάρη των λειτουργιών να τα επωμίζονται εύποροι πολίτες. Διακρίνονταν σε έκτακτες, οι οποίες είχαν σχέση με την άμυνα της χώρας, με κυριότερη την Τριηραρχία (έξοδα πολεμικών πλοίων) και σε τακτικές, οι οποίες είχαν ως αντικείμενο θρησκευτικές και εορταστικές τελετές, με κυριότερες τη Χορηγία (θεατρικών παραστάσεων και ιδίως του χορού), τη Γυμνασιαρχία (έξοδα των γυμναστηρίων και των αθλητών), τη Λαμπαδηδρομία και την Εστίαση. Οι λειτουργίες, αν και δεν υπήρχε γραπτός νόμος που τις επέβαλε, αποτελούσαν για τους εύπορους πολίτες ζήτημα αρχής και τιμής. Άμεσος φόρος στους ελεύθερους Αθηναίους πολίτες δεν επιβάλλονταν, παρά μόνο σε μέτοικους και περίοικους που είχαν εγκατασταθεί γύρω από την πόλη. Ο Αριστοτέλης<sup>1</sup> αναφέρει ότι φόρος εισοδήματος επιβλήθηκε για πρώτη φορά στους Αθηναίους τον 6ο π.χ. αιώνα από τον Πεισίστρατο, με την ονομασία «δεκάτη», η οποία ανέρχονταν στο 1/10 της γεωργικής παραγωγής.

Στα χρόνια που ακολούθησαν και πριν τη Βιομηχανική Επανάσταση, σε φόρο εισοδήματος υποβάλλονταν οι φεουδάρχες και οι εύποροι έμποροι, με βασικό κριτήριο φορολόγησης τους, το μέγεθος της περιουσίας τους. Μετά την Βιομηχανική Επανάσταση και με την ανάπτυξη του δευτερογενή και του τριτογενή τομέα παραγωγής, εμφανίστηκε το φαινόμενο της εξάπλωσης της μισθωτής εργασίας. Ως επακόλουθο αυτής της εξέλιξης ήταν να θεωρείται ως βασικό κριτήριο φορολόγησης του ατόμου, το ετήσιο εισόδημα του.

Στην πορεία του νεότερου ελληνικού κράτους η επιβολή φορολογίας ξεκίνησε αποσπασματικά, αφενός με την λειτουργία μονοπωλίων, όπως π.χ. του σιγαρόχαρτου και του άλατος που ιδρύθηκαν το 1833, και αφετέρου με την επιβολή δικαιωμάτων για καταχωρίσεις κτλ., τα οποία ακολούθως αντικαταστάθηκαν από το νόμο της 14/26.8.1836 με τα τέλη χαρτοσήμου που συνεχίζουν να ισχύουν σε αρκετές μορφές συναλλαγών μέχρι σήμερα. Από πλευράς δασμών, το δασμολόγιο που είχε επιβληθεί από την επαναστατική κυβέρνηση πριν από το 1830 αλλά δεν

---

<sup>1</sup> στο έργο του «Αθηναίων Πολιτεία» (κεφ. XVI, παρ. 4)



εφαρμόστηκε, τροποποιήθηκε το 1830 από τον Καποδίστρια και εφαρμόστηκε με την ονομασία «Τελωνειακή διατίμησις».

Ως προς την φορολογία επί του εισοδήματος, αυτή πρωτοεμφανίζεται με το νόμο ΧΚ΄ του 1877 ως φόρος επί των κινητών αξιών, για να διευρυνθεί αργότερα και σε άλλα εισοδήματα ως γενικός φόρος στο εισόδημα με το νόμο ΓΤ΄ του 1909, ακολούθως να επεκταθεί στην καθαρή πρόσοδο από οποιαδήποτε πηγή με το νόμο 1640/1919 και στη συνέχεια να εξελιχθεί στη σημερινή μορφή του ενιαίου φόρου εισοδήματος από το 1955 με το Ν.Δ. 3323 για τα φυσικά πρόσωπα και το Ν.Δ. 3843/1958 για τα νομικά πρόσωπα<sup>2</sup>. Παράλληλα είχαν επιβληθεί διάφοροι φόροι που υπολογίζονταν είτε στην ακαθάριστη πρόσοδο (δεκάτη στα αγροτικά εισοδήματα, περιβολιών κ.ά.), είτε στα πωλούμενα προϊόντα μέσω μονοπωλίων (πετρελαίου, παιγνιοχαρτων, πυρειών κ.ά.), είτε με τη μορφή φόρου κατανάλωσης σε είδη πρώτης ανάγκης (π.χ. άλευρα και σιτηρά, κρέας κ.ά.), είτε σε είδη κοινής χρήσης (π.χ. στη ζάχαρη, τον καφέ, το κρασί, τον καπνό κ.ά.), ενώ στα κέρδη των εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων ίσχυε φόρος επιτηδεύματος.

Ο Adam Smith<sup>3</sup> προσδιόρισε τα βασικά χαρακτηριστικά ενός ιδανικού φορολογικού συστήματος, παρουσιάζοντας τους εξής τέσσερις (4) κανόνες:

- Η φορολογία πρέπει να είναι «ίση» για όλους τους πολίτες. Ίση φορολογία κατά τον Adam Smith, σήμαινε αναλογική φορολογία ως προς το εισόδημα.
- Οι φόροι δεν πρέπει να είναι αυθαίρετοι ή αβέβαιοι για τους φορολογούμενους.
- Η είσπραξη των φόρων πρέπει να λαμβάνει χώρα κατά το πλέον πρόσφορο για τους φορολογούμενους τρόπο.
- Η συλλογή των φόρων πρέπει να είναι «οικονομική», δηλαδή τα έξοδα για τη συλλογή των φόρων δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα προς τα έσοδα που αποφέρουν.

Οι κανόνες του Adam Smith αν και είναι προφανείς και γενικά αποδεκτοί, δεν βοηθούν στον προσδιορισμό ενός σύγχρονου και αποτελεσματικού συστήματος φορολόγησης, αν και αποκλείουν ορισμένες αυθαιρεσίες της δημόσιας διοίκησης, όπως π.χ. την επιβολή φόρου διακριτικά σε έναν πολίτη ή σε μια μικρή ομάδα

---

<sup>2</sup> Όπως κωδικοποιήθηκαν με το Ν. 2238/1994 που ισχύει σήμερα.

<sup>3</sup> στο έργο του με τίτλο «Έρευνα για τη Φύση και τα Αίτια του Πλούτου των Εθνών» (1776)

πολιτών. Αυτό θεωρείται αντισυνταγματικό στις περισσότερες σύγχρονες δημοκρατίες, εκτός αν οι φορολογούμενοι, αποκτούν μια δυσανάλογα υψηλή ωφέλεια σε σχέση με το σύνολο του πληθυσμού.

## **Κεφάλαιο 1: Γενικά Περί Φορολογίας**

### **1.1 Ορισμός Φόρου**

Φόρος από την άποψη του οφειλέτη, καλείται η αναγκαστική εισφορά προς το κράτος ή προς νομικό πρόσωπο χωρίς ειδική αντιπαροχή. Κατ' άλλη διατύπωση, φόρος είναι το μονομερές αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων απ' τον ιδιωτικό προς το δημόσιο τομέα, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την κάλυψη των δημοσίων βαρών. Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες. Έτσι οι πολίτες υποχρεούνται σε υλική θυσία για τη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού και την παροχή δαπανών όπως οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, οι δαπάνες για την παιδεία, την υγεία, την εθνική άμυνα κτλ. Η πληρωμή των φόρων δεν αντιστοιχεί σε ειδικό αντάλλαγμα, αλλά σε γενικό που είναι απαραίτητο για την ύπαρξη και ευημερία του πολίτη, ως πρόσωπο εντεταγμένο στο κοινωνικό σύνολο.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να τονισθεί η διάκριση της έννοιας του φόρου από αυτή του τέλους. Σε αντίθεση με τους φόρους, στην περίπτωση των τελών η χρηματική καταβολή αποτελεί αντιπαροχή για τον καταβάλλοντα. Έχει δηλαδή χαρακτήρα ανταποδοτικό. Παραδείγματα είναι το τέλος έκδοσης άδειας ανέγερσης οικοδομής, τα τέλη χαρτοσήμου άσκησης επιτηδεύματος, τα τέλη στάθμευσης αυτοκινήτων ή τα ταχυδρομικά τέλη. Ενώ τα τέλη υποδηλώνουν ειδική αντιπαροχή προς εκείνον που τα καταβάλλει, στην περίπτωση των φόρων η αντιπαροχή είναι γενική.

### **1.2 Οι Σκοποί της Φορολογίας**

Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει η φορολογία, είναι ο δημοσιονομικός. Η φορολογία γενικά, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων δημοσίων εσόδων, ικανών να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων (επιχειρηματική δραστηριότητα κτλ.). Εκτός του δημοσιονομικού σκοπού, ανάλογα με τη γενικότερη πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης μιας χώρας, μπορεί η φορολογία να εκπληρώνει κοινωνικούς σκοπούς καθώς αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας, που διαμορφώνεται ανάμεσα στις διάφορες κοινωνικές τάξεις βοηθώντας με αυτόν τον τρόπο στην απονομή της Δικαιοσύνης και την δικαιότερη κατανομή του πλούτου (Καραγιώργος, 2003). Εδώ η φορολογία έχει χαρακτήρα αναδιανεμητικό, έστω και αν δεν συνεπάγεται άμεση

αναδιανομή του εισοδήματος. Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται, υπό την πρακτική της μορφή, και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση των οικονομικά ασθενέστερων λαϊκών στρωμάτων, με αντίστοιχη επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.

Τέλος, είναι δυνατόν, με τη φορολογία να εκπληρώνονται και οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους μερικών ή γενικών οικονομικών κρίσεων όπως αυτή που λαμβάνει χώρα σήμερα. Για παράδειγμα, σε περίοδο αύξησης των τιμών των πετρελαιοειδών προϊόντων, μπορεί η κυβέρνηση να λάβει απόφαση για μείωση του φόρου που εμπεριέχεται στα προϊόντα αυτά, για να επιτύχει τη συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης σε περιόδους επενδυτικής ύφεσης, μπορεί η κυβέρνηση να δώσει φορολογικές ελαφρύνσεις σε συγκεκριμένες επενδυτικές δράσεις, δίνοντας περαιτέρω ώθηση στις επενδύσεις. Στη χώρα μας αναπτυξιακοί νόμοι περιέχουν κατά κύριο λόγο τέτοιες ρυθμίσεις. Ακόμη σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας.

### 1.3 Η Διάκριση των Φόρων

Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται με βάση διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων. Κάποια ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι το αντικείμενο της φορολογίας, το υποκείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής. **Αντικείμενο του φόρου ή φορολογική βάση** είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται το ποσό του φόρου που υποχρεούται να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Φορολογική βάση σήμερα αποτελούν κυρίως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη των φορολογούμενων. Το πρόσωπο, τα οικονομικά στοιχεία του οποίου χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων, ονομάζεται **υποκείμενο του φόρου ή φορολογική μονάδα**. Το υποκείμενο του φόρου είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει και το φόρο, τα δύο αυτά πρόσωπα μπορούν ωστόσο και να μην συμπίπτουν. Υποκείμενα του φόρου αποτελούν τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα. Το ποσό φόρου, που αντιστοιχεί σε καθεμιά μονάδα φορολογικής βάσης και εκφράζεται ως ποσοστό, λέγεται **φορολογικός συντελεστής** (Γκίνογλου, 2004).

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν με διάφορα κριτήρια. Η κυριότερη και πιο παραδοσιακή διάκριση είναι σε **Άμεσους** και **Έμμεσους φόρους**. Η διάκριση αυτή

βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Σύμφωνα με την πρώτη από τις δύο απόψεις στο φορολογικό μας σύστημα οι άμεσοι φόροι είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή τη περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κτλ. Κατά την άποψη αυτή και ο γνωστός σε όλους μας Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι άμεσος καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

Από την άλλη μεριά, οι Έμμεσοι φόροι είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί τα τέλη χαρτοσήμου οι φόροι κατανάλωσης όπως για παράδειγμα ο φόρος που επιβάλλεται στα ποτά και γενικά όσοι άλλοι εισπράττονται όχι με καταλόγους αλλά με βάση τιμολόγια.

Με τη δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο για τη διάκριση είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλίσει το φόρο τον οποίο – σύμφωνα με το νόμο – οφείλει να πληρώσει ή η φύση του φορολογικού αντικειμένου. Με την άποψη αυτή άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλλει στο δημόσιο και έμμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται πάλι σε πρόσωπο, το οποίο όμως τελικά θα μετακυλίσει το φόρο σε τρίτο πρόσωπο. Με την άποψη αυτή άμεσοι φόροι στο σύστημά μας είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο υπόχρεους σε τρίτους.

Σύμφωνα με νεότερη άποψη, ωστόσο, η διάκριση των φόρων βασίζεται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Έτσι, σύμφωνα με τη νεότερη αυτή άποψη, άμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα του φορολογούμενου ή στην περιουσία του, ενώ έμμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα που δαπάνησε ο φορολογούμενος, δηλαδή στην κατανάλωση, καθώς ο φόρος αυτός μόνο

μέσω του ύψους της φορολογητέας ύλης αναδεικνύει, όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.

Οι παραπάνω φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξη τους, ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ειδικότερα οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν έναντι των έμμεσων φόρων γιατί:

- Είναι δικαιότεροι, αφού πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, σε αντίθεση με του έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.
- Είναι πιο σταθεροί και οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, πράγμα που δε συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

Οι έμμεσοι φόροι, από την άλλη πλεονεκτούν έναντι των άμεσων διότι:

- Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης, αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες, πράγμα που δεν συμβαίνει με τους άμεσους φόρους.
- Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα, σε αντίθεση με τους άμεσους φόρους, που απαιτούν μεγάλες δαπάνες βεβαίωσης και η είσπραξη τους είναι δυσκολότερη.

Ένα άλλο κριτήριο, με βάση το οποίο μπορούν να διακριθούν οι φόροι είναι η φύση του φορολογικού συντελεστή. Με βάση το κριτήριο αυτό, οι φόροι διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες, τους **αναλογικούς** και τους **προοδευτικούς**.

Αναλογικοί είναι οι φόροι, των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί, ως ποσοστό, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Παράδειγμα αναλογικού φόρου στην Ελλάδα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων που, επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου. Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο Φ.Π.Α., του οποίου ο κανονικός συντελεστής έχει ορισθεί σε 23% και ο μειωμένος σε 11%.

Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει, στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Προοδευτικός είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, γιατί ο συντελεστής του αυξάνεται όσο αυξάνεται το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Επίσης, προοδευτικός είναι ο

φόρος κληρονομιών, γιατί και εδώ αυξάνεται ο συντελεστής όσο αυξάνεται η αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο νόμος επιβάλλει σταθερό (σε ευρώ) ποσό φόρου, ανεξάρτητο δηλαδή από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης (π.χ. τα τέλη χαρτοσήμου για τα γενικής φύσεως έγγραφα, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή, οι φόροι χαρακτηρίζονται ως πάγιοι.

## 1.4 Οι Γενικές Αρχές της Φορολογίας

Στα ανεπτυγμένα κράτη η επιβολή των φόρων γίνεται με βάση θεσπισμένους από την πολιτεία κανόνες, οι οποίοι διέπουν την φορολογική της πολιτική. Οι κανόνες αυτοί, οι οποίοι αποτελούν το καταστάλαγμα της επιστήμης και της εμπειρίας, είναι οι εξής:

- 1) **Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου.** Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη δε και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από την φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από την φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων από τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επιπλέον το ίδιο το κράτος μεταγενέστερα, ίσως χρειαζόταν να ενισχύσει τους μικροεισοδηματίες.
- 2) **Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου.** Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται με τέτοιο τρόπο και ποσοστό, ώστε αφενός να επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή ταμειακή απόδοση αυτού και αφετέρου να μην προτρέπει τους πολίτες να αναζητούν μεθόδους και ενέργειες που οδηγούν σε καταστρατήγηση του νόμου.
- 3) **Ο κανόνας της απλότητας του φόρου.** Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η περιπλοκότητα. Έτσι θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών.
- 4) **Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας.** Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δε μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο Δημόσιο και πώς πρέπει να τον εξοφλήσει έτσι ώστε να ανταποκρίνονται στις φορολογικές τους υποχρεώσεις

εμπρόθεσμα, αποφεύγοντας έτσι τις δυσμενείς συνέπειες εκπρόθεσμης καταβολής των φόρων.

5) **Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου.** Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Συνήθως αυτό επιτυγχάνεται όταν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος. Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διαμονή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση (δόσεις κτλ.).

6) **Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης.** Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματος του που δεν πρέπει να υπάγεται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα του εισοδήματος το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό λέγεται «ελάχιστο όριο συντήρησης».

7) **Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων.** Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματος του. Για παράδειγμα εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία. Επομένως θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους μία διάκριση.

8) **Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας.** Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες (Καραγιώργος,2003).



## Κεφάλαιο 2: Το Φορολογικό Πλαίσιο Κατά τη Σύσταση

### 2.1 Διαδικασία Σύστασης Επιχείρησης

Το Υπουργείο Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας αντιλαμβανόμενο τις εξαιρετικά δύσκολες και περίπλοκες συνθήκες που προϋπήρχαν για την ίδρυση και σύσταση μίας επιχείρησης εφαρμόζει ένα νέο νόμο [Νόμος 3853<sup>4</sup> (ΦΕΚ 90Α 17.06.2010) Απλοποίηση διαδικασιών σύστασης προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών και άλλες διατάξεις] για την απλούστευση των διαδικασιών αυτών. Στόχος του παραπάνω νόμου είναι η δραστική μείωση των διοικητικών εμποδίων που παρακωλύουν την επιχειρηματική προσπάθεια ενώ παράλληλα στοχεύει στη διευκόλυνση των συναλλασσομένων πολιτών.

Αυτό λοιπόν το οποίο επιδιώκεται με τον νέο Νόμο είναι η **δημιουργία υπηρεσίας μιας στάσης (one stop shops)**<sup>5</sup> στην ίδρυση όλων των μορφών των εταιριών (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ και ΑΕ), η απλοποίηση και επιτάχυνση των διαδικασιών σύστασης και λειτουργίας των εταιριών στη χώρα μας ελαχιστοποιώντας τις ενέργειες που απαιτούνται. Επιτυγχάνεται, με αυτόν τον τρόπο, η εξοικονόμηση χρόνου και κόστους για τις ιδρύμενες επιχειρήσεις και η εξοικονόμηση του διοικητικού κόστους για την δημόσια διοίκηση. Μειώνεται, επίσης, η πιθανότητα εμφάνισης φαινομένων διαφθοράς λόγω των πολύπλοκων διαδικασιών της υπάρχουσας διαδικασίας ίδρυσης, και αυξάνεται η διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος με τις αποτελεσματικότερες μορφές έλεγχου που εισάγονται.

Το Υπουργείο θέλει να υπάρχει η δυνατότητα για όλες τις επιχειρήσεις να ιδρύονται σε ένα βήμα, μέσα σε μία ημέρα. Το δίκτυο εξυπηρέτησης που θα συγκροτηθεί θα αποτελείται από τα 100 καταστήματα και υποκαταστήματα των Επιμελητηρίων και συμπληρώνεται από επιλεγμένα ΚΕΠ για την εξυπηρέτηση των μικρότερων δήμων και τους 3.200 συμβολαιογράφους της χώρας. Πιο συγκεκριμένα, για την ίδρυση των Ο.Ε. και Ε.Ε., που δεν απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ως υπηρεσίες μιας στάσης θεσπίζονται τα Επιμελητήρια και επιλεγμένα ΚΕΠ. Για τις Ε.Π.Ε. και τις Α.Ε. που όπως γνωρίζουμε απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, ως υπηρεσία μιας στάσης θεσπίζεται ο συμβολαιογράφος. Οι υπηρεσίες μιας στάσης

<sup>4</sup> Πηγή: <http://www.taxnews.tv/news/nomos-3853-2010/>

<sup>5</sup> Πηγή: <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/5799>

αναλαμβάνουν να κάνουν όλες τις απαραίτητες εργασίες που απαιτούνται για να δώσουν νομική μορφή και οικονομική ταυτότητα στις ιδρυόμενες επιχειρήσεις:

- 1) Εισπράττουν το ενιαίο τέλος που αντικαθιστά σε ανταποδοτική βάση, όλα τα επιμέρους τέλη που ισχύουν σήμερα.
- 2) Συνδέονται με το Ηλεκτρονικό Γενικό Επιχειρηματικό Μητρώο (ΓΕΜΗ), καταχωρούν την επωνυμία και εγγράφουν την επιχείρηση σε αντικατάσταση της δημοσίευσης στο Πρωτοδικείο, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, και στο ΦΕΚ.
- 3) Συνδέονται ηλεκτρονικά με τους ασφαλιστικούς φορείς για την εγγραφή, τη χορήγηση ασφαλιστικής ενημερότητας των εταίρων και τη χορήγηση ΑΜΚΑ της επιχείρησης.
- 4) Συνδέονται με το TAXIS για την έκδοση ΑΦΜ.

Η αναμόρφωση, που επιχειρείται με το νέο νόμο, βασίζεται στους εξής άξονες:

- Θεσπίζεται η λειτουργική έννοια της υπηρεσίας μιας στάσης για τις επιχειρήσεις, με ελεγκτικές και συστατικές αρμοδιότητες.
- Καθιερώνεται η ηλεκτρονική καταχώριση των στοιχείων της νεοιδρυόμενης επιχείρησης και η δημοσίευση τους στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.). Ενεργοποιείται έτσι ο νέος τρόπος εξυπηρέτησης της δημοσιότητας στη λειτουργία των επιχειρήσεων που είχε εισαχθεί με τον ν. 3419/2005 που θεσμοθετούσε το Γ.Ε.ΜΗ. και παρέμενε ως τώρα ανενεργός. Εισάγεται ρητά ο χρονικός περιορισμός των τριών μηνών από τη δημοσίευσή του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ως το ανώτατο όριο για την άμεση ενεργοποίηση της λειτουργίας του Γ.Ε.ΜΗ.
- Με τη νέα διαδικασία ίδρυσης, απλοποιείται και γίνεται πιο αποτελεσματικός ο έλεγχος για τη διασφάλιση της νομιμότητας στη λειτουργία της ιδρυόμενης επιχειρηματικής οντότητας. Όπου απαιτείται ως τώρα, διατηρείται το συμβολαιογραφικό έγγραφο ως καταστατικό έγγραφο της νέας επιχείρησης και τη νόμιμη σύνταξή του διασφαλίζει ο συμβολαιογράφος ως επαγγελματίας νομικός και δημόσιος λειτουργός. Το κράτος αποποιείται τον πατερναλιστικό του ρόλο αφήνοντας τη χρήση δικηγόρου στη διαδικασία σύνταξης του καταστατικού να είναι αποτέλεσμα επιλογής των ιδρυτών. Ωστόσο, για τη μείωση του ρίσκου στη διασφάλιση κυρίως των δικαιωμάτων της μειοψηφίας διατηρεί το υποχρεωτικό της παράστασης δικηγόρου για τις εταιρικές μορφές

με κεφάλαιο μεγαλύτερο των 100.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος νομιμότητας ασκείται προληπτικά από τις υπηρεσίες μιας στάσης. Οι Δ/νσεις Ανωνύμων Εταιρειών των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων της χώρας και οι ΔΟΥ, διατηρούν το δειγματοληπτικό και κατασταλτικό έλεγχο.

Με το παρόν νομοσχέδιο οι κυριότερες αλλαγές που επιτυγχάνονται είναι οι εξής:

Κατ' αρχάς η απλοποίηση των διαδικασιών ίδρυσης επιχειρήσεων μειώνοντας το κόστος ίδρυσης για τις επιχειρήσεις κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 70%. Ενδεικτικά το κόστος ίδρυσης μιας μέσης ΕΠΕ, που είναι η μεγάλη πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων, υπολογισμένο το 2009, από **1900 Ευρώ** πέφτει στα **540 Ευρώ** (72% μείωση). Αναλυτικότερα, η μείωση του κόστους στην ίδρυση των επιχειρήσεων θα προκύψει όπως παρακάτω:

<b>Μείωση κόστους <sup>6</sup></b>			
<b>Διαδικασία</b>	<b>Τρέχον κόστος</b>	<b>Νέο κόστος</b>	<b>Διαφορά</b>
Έγκριση επωνυμίας	75	75	0
Αμοιβή δικηγόρου	981	0	981
Αμοιβή συμβολαιογράφου	320	320	0
Δημοσίευση σε ΦΕΚ	420	0	420
Εγγραφή στο επιμελητήριο	146	146	0
<b>Συνολικό κόστος</b>	<b>1.942</b>	<b>541</b>	<b>1.401</b>

Περαιτέρω, βελτιώνεται και ο αριθμός των διαδικασιών αλλά και ο χρόνος διεκπεραίωσής τους. Αφενός μειώνεται το σύνολο των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά τη διάρκεια της ίδρυσης, από δεκαέξι για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. σε ένα βήμα, από δεκαπέντε για τις ΕΠΕ σε ένα βήμα και από δεκαέξι για τις Α.Ε. σε ένα βήμα και αφετέρου ο χρόνος διεκπεραίωσης της ίδρυσης Επιχειρήσεων (ενδεικτικά ο μέσος χρόνος για την ίδρυση μιας ΕΠΕ σύμφωνα με στοιχεία της World Bank μέχρι και το 2008 ήταν 38 ημέρες και αναμένεται να μειωθεί σε μια ημέρα).

Τέλος, η ανταγωνιστικότητα της Ελλάδας αναφορικά με την προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων στη χώρα θα βελτιωθεί πάρα πολύ καθώς μέχρι το 2009 η

<sup>6</sup> Πηγή: <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=153193>

χώρα μας βρισκόταν στη θέση 140 όσον αφορά το δείκτη starting a business, ενώ προσμένετε η χώρα μας να κερδίσει 97 θέσεις και να βρεθεί μέσα στις 43 πιο ευέλικτες οικονομίες.

Κάνοντας μία αναδρομή όμως στο τι ίσχυε έως σήμερα και το πόσο έπαιρναν οι διαδικασίες για να διεκπεραιωθούν μάλλον τα πράγματα είναι αποκαρδιωτικά. Η διαδικασία ίδρυσης μιας επιχείρησης έως σήμερα αποτελούταν από εννέα κύρια βήματα.

Ξεκινώντας ο ενδιαφερόμενος θα έπρεπε να επιλέξει μία επωνυμία για την επιχείρησή του και για να εγκριθεί χρειαζόταν μία ημέρα. Εν συνεχεία, έπρεπε να συσταθεί και να υπογραφεί το καταστατικό της εταιρίας κάτι που έπαιρνε πέντε ημέρες. Περαιτέρω δημοσιευόταν η περίληψη του καταστατικού στο ΦΕΚ (απαιτούμενος χρόνος δημοσίευσης 26 ημέρες). Επόμενο βήμα ήταν η κατάθεση του κεφαλαίου κίνησης της εταιρίας στην τράπεζα και η πληρωμή του φόρου ως ποσοστό του κεφαλαίου κίνησης της εταιρίας (απαιτούμενος χρόνος διεκπεραίωσης από μία ημέρα για κάθε διαδικασία). Μετέπειτα, χρειαζόταν η κατάθεση των απαραίτητων εγγράφων της εταιρίας στο Ταμείο Νομικών και στο Ταμείο Πρόνοιας Νομικών (μία ημέρα). Ακολουθούσε η δημοσίευση στο Πρωτοδικείο και η καταχώρηση στα βιβλία των εταιριών (μία ημέρα). Τέλος, η απόκτηση της σφραγίδας γινόταν σε μία ημέρα και η άδεια λειτουργίας της εταιρίας χορηγούνταν και αυτή σε μία ημέρα.

Ταυτόχρονα όμως με τη δημοσίευση της περίληψης του καταστατικού σύστασης της εταιρίας στο Φ.Ε.Κ., μπορούσαν να πραγματοποιηθούν και άλλες έξι (6) επιπρόσθετες διαδικασίες οι οποίες συνοψίζονται ως εξής:

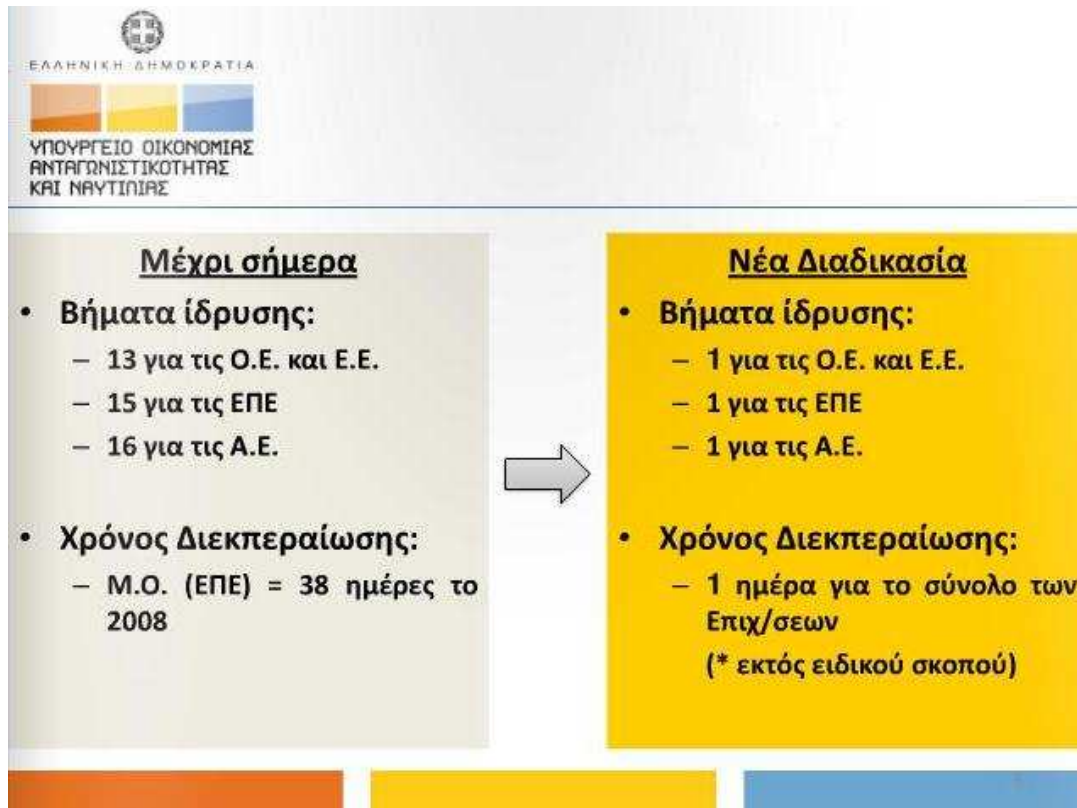
- 1) Εγγραφή στο οικείο Επιμελητήριο.
- 2) Ασφάλιση στον Ο.Α.Ε.Ε.
- 3) Βεβαίωση ασφάλισης και Α.Φ.Μ. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- 4) Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.
- 5) Σφράγισμα των βιβλίων της εταιρίας.
- 6) Ενημέρωση του Ο.Α.Ε.Δ. για πρόσληψη προσωπικού εντός οκτώ (8) ημερών από την ημέρα πρόσληψης.

Συνοψίζοντας, συνολικά απαιτούνταν δεκαπέντε (15) στάδια για την ίδρυση των επιχειρήσεων, ενώ, κάτω από ένα ιδανικό σενάριο, η συνολική διαδικασία απαιτούσε τριάντα οκτώ ημέρες (38) για την ολοκλήρωση της. Η μοναδική τροποποίηση η οποία παρατηρήθηκε αργότερα, επικεντρώνεται στην μείωση του

χρονικού διαστήματος το οποίο απαιτούνταν για την δημοσίευση της περίληψης του καταστατικού της εταιρίας στο Φ.Ε.Κ. από είκοσι έξι (26) σε μόλις τρεις (3) ημέρες. Το αποτέλεσμα της τροποποίησης αυτής ήταν η μείωση του χρονικού διαστήματος το οποίο είναι απαραίτητο για την ολοκλήρωση των διαδικασιών από τριάντα οκτώ (38) σε δεκαπέντε (15) ημέρες.

Ακολουθεί ένας συγκριτικός πίνακας με τις προαναφερθέντες διαδικασίες με την νέα διαδικασία και την έως τώρα υπάρχουσα κατάσταση.

<b>Η υπάρχουσα κατάσταση</b>		
<b>Ο.Ε., Ε.Ε. (13 βήματα)</b>	<b>Ε.Π.Ε. (15 βήματα)</b>	<b>Α.Ε. (16 βήματα)</b>
1. Προέλεγχος επωνυμίας: Επιμελητήριο	1. Προέλεγχος επωνυμίας: Επιμελητήριο	1. Προπληρωμή αμοιβής δικηγόρου
2. Αγορά ενσήμων: Ταμείο Νομικών	2. Σύνταξη σχεδίου καταστατικού: Δικηγόρος	2. Προέλεγχος επωνυμίας: Επιμελητήριο
3. Αγορά ενσήμων: Ταμείο Προνοίας Δικηγόρων	3. Σύνταξη και υπογραφή καταστατικού: Συμβολαιογράφος	3. Σύνταξη σχεδίου καταστατικού: Δικηγόρος
4. Πληρωμή τέλους: Ταμείο Νομικών	4. Αγορά ενσήμων: Ταμείο Νομικών, Ταμείο Προνοίας	4. Σύνταξη και υπογραφή καταστατικού: Συμβολαιογράφος
5. Πληρωμή τέλους: Ταμείο Προνοίας	5. Πληρωμή τέλους: Ταμείο Προνοίας	5. Πληρωμή τέλους Επιτροπής Ανταγωνισμού: ΕΤΕ
6. Πληρωμή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου: ΔΟΥ	6. Κατάθεση καταστατικού: Πρωτοδικείο	6. Κατάθεση καταστατικού: Νομαρχία
7. Κατάθεση καταστατικού: Πρωτοδικείο	7. Πληρωμή τέλους δημοσίευσης: ΦΕΚ	7. ΑΡΜΑΕ: Νομαρχία
8. Πληρωμή εγγραφής εταιρείας: Επιμελητήριο	8. Πληρωμή φόρου συγκέντρωσης: ΔΟΥ	8. Ασφαλιστικοί οργανισμοί
9. Ασφάλιση φυσικών προσώπων – απόκτηση ΑΜΚΑ: Ασφαλιστικοί οργανισμοί	9. Εθνικό τυπογραφείο	9. Πληρωμή τέλους για εθνικό τυπογραφείο: ΔΟΥ
10. Μισθωτήριο / Έδρα: ΔΟΥ	10. Πληρωμή εγγραφής: Επιμελητήριο	10. Φόρος συγκέντρωσης: ΔΟΥ
11. Φορολογική ενημερότητα: ΔΟΥ	11. Ασφαλιστικοί οργανισμοί	11. Εθνικό Τυπογραφείο (ΦΕΚ)
12. Έναρξη εργασιών: ΔΟΥ	12. Μισθωτήριο / Έδρα: ΔΟΥ	12. Πληρωμή εγγραφής: Επιμελητήριο
13. Οριστική εγγραφή: Επιμελητήριο	13. Φορολογική ενημερότητα: ΔΟΥ	13. Μισθωτήριο / Έδρα: ΔΟΥ
	14. Έναρξη εργασιών: ΔΟΥ	14. Έναρξη εργασιών: ΔΟΥ
	15. Οριστική εγγραφή: Επιμελητήριο	15. Απόδειξη έναρξης εργασιών: Νομική
		16. Οριστική εγγραφή: Επιμελητήριο



Εικόνες 1 – 2 Νόμος 3853/2010 Απλοποίηση Διαδικασιών Ίδρυσης Επιχειρήσεων

Πηγή: <http://issuu.com/taxgr/docs/paroysiassi-vs-final>

## 2.2 Φορολόγηση Κατά τη Σύσταση

Για να ολοκληρώσουμε την ανάλυση μας όσον αφορά τη σύσταση των επιχειρήσεων θα κάνουμε και μία διεξοδική αναφορά στη φορολόγηση των επιχειρήσεων κατά τη σύστασή τους.

Με τις διατάξεις των άρθρων 17 – 31 του Ν. 1676/1986, επιβλήθηκε από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1987 φόρος με την ονομασία «συγκέντρωσης κεφαλαίου», ο οποίος ανέρχεται σε ποσοστό 1% επί του κεφαλαίου και με την επιβολή του οποίου καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλονταν στη σύσταση προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στις ημεδαπές εταιρίες που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα καθώς και στα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιριών. Οι πράξεις που φορολογούνται, είναι οι εξής:

- Η σύσταση, με την εισφορά οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου (μετρητά, πάγια ή εμπορεύσιμα στοιχεία, προσωπική εργασία κ.λ.π.).
- Η αύξηση του ενεργητικού, με εισφορά περιουσιακών στοιχείων. Επίσης η αύξηση με εισφορά υπηρεσιών από μέλος των υποκείμενων στο φόρο, έστω

και αν αυτές δεν αυξάνουν το κεφάλαιο, αλλά διαφοροποιούν τα δικαιώματα ή αυξάνουν την αξία των μεριδίων του. Αξίζει να τονισθεί, ότι δεν υπόκειται σε αυτό το φόρο η αύξηση του κεφαλαίου που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

- Η μετατροπή νομικού προσώπου που δεν υπόκειται στο φόρο σε νομικό πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο, όπως η μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε εταιρική. Η συγχώνευση νομικού προσώπου που δεν υπόκειται στο φόρο, με νομικό πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο.
- Τα δάνεια που συνάπτει η εταιρία και έχουν το ίδιο αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση κεφαλαίου.
- Η διάθεση από αλλοδαπή εταιρία τρίτης χώρας εκτός Ε.Ε., παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης στο υποκατάστημα της που βρίσκεται στην Ελλάδα. Ο φόρος επιβάλλεται στην «πραγματική αξία» των πράξεων που υπόκεινται στο φόρο και η οποία δεν είναι δυνατόν να είναι μικρότερη από αυτή που αναγράφεται στο καταστατικό. Η εξακρίβωση της «πραγματικής αξίας» γίνεται βάσει της αγοραίας αξίας και ειδικότερα:
  - ✓ Οι εισφορές σε μετρητά συμπίπτουν με την «πραγματική αξία». Οι εισφορές κινητών στοιχείων κατά κυριότητα, συμπίπτουν με την αγοραία αξία τους.
  - ✓ Στην περίπτωση εισφορών κινητών και ακίνητων στοιχείων κατά χρήση, λαμβάνεται υπόψη το γινόμενο της ετήσιας μισθωτικής αξίας του εισφερόμενου στοιχείου επί των ετών εισφοράς του.
  - ✓ Στην περίπτωση εισφορών ακινήτων κατά πλήρη κυριότητα, ο προσδιορισμός της «πραγματικής αξίας» των ακινήτων, γίνεται με βάση την αξία που ισχύει στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.
  - ✓ Στην περίπτωση εισφοράς προσωπικής εργασίας ή άυλων στοιχείων, λαμβάνεται υπόψη το ποσοστό συμμετοχής, ο τρόπος απασχόλησης κ.λ.π..
  - ✓ Στην περίπτωση εισφοράς στοιχείων ενεργητικού και παθητικού διαλυόμενης εταιρίας, ο φόρος επιβάλλεται στην διαφορά Ενεργητικού - Παθητικού (καθαρή περιουσία) και όχι στην αξία των επιμέρους μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων

- Στην περίπτωση εισφοράς φήμης και πελατείας (goodwill), εφαρμόζεται, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, αυτοτελής φορολόγηση με 20%.
- Τέλος, στο ταμείο νομικών και στο ταμείο προνοίας δικηγόρων, καταβάλλεται εισφορά επί του ονομαστικού ποσού του εταιρικού κεφαλαίου 0,5% και 1% αντίστοιχα.



## **Κεφάλαιο 3: Το Φορολογικό Πλαίσιο των Εταιρειών στις Συγχωνεύσεις και στις Μετατροπές**

### **3.1 Συγχωνεύσεις Εταιρειών**

Οι συγχωνεύσεις των εταιρειών με σκοπό τη σύσταση μεγάλων συγκροτημάτων για την επέκταση ή την διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων τους σε νέες αγορές ή σε νέα προϊόντα δεν είναι νέο φαινόμενο. Εδώ και πλέον 100 χρόνια η Αμερικάνικη οικονομία γνώρισε το φαινόμενο των συγχωνεύσεων, το οποίο πήρε και τη μεγαλύτερη του έκταση τις περιόδους 1898-1902, 1925-1930, 1966-1969 καθώς και μετά το 1974 όπου το φαινόμενο αυτό έλαβε τεράστιες διαστάσεις σε βαθμό που να χαρακτηρίζεται ως «μανία εξαγορών και συγχωνεύσεων» (mergermania).

Στον Ευρωπαϊκό χώρο, το φαινόμενο των εξαγορών και των συγχωνεύσεων επιχειρήσεων εμφανίζεται ασθενέστερο σε σύγκριση με αυτό των ΗΠΑ. Τα τελευταία όμως σαράντα χρόνια οι μεγαλύτερες αμερικάνικες εταιρείες έχουν εισχωρήσει και εξακολουθούν να εισχωρούν στην Ευρώπη με τη μέθοδο των συγχωνεύσεων. Οι ειδικοί πιστεύουν ότι το φαινόμενο των συγχωνεύσεων θα επεκταθεί με αύξοντα ρυθμό στον ευρωπαϊκό χώρο, αλλά ο ρυθμός αυτός θα εξαρτηθεί και από τα μέτρα που θα ληφθούν, όπως η εναρμόνιση της φορολογίας και των προδιαγραφών των προϊόντων που διακινούνται μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, την διαθεσιμότητα επαρκών δανειακών κεφαλαίων, την πολιτική στάση των επιμέρους κυβερνήσεων των χωρών – μελών στη δραστηριότητα των εταιρειών για συγχωνεύσεις.

Προχωρώντας τώρα ακόμα περισσότερο στον Ελλαδικό χώρο παρατηρείται έλλειψη μεγάλων σε μέγεθος επιχειρήσεων αφού οι περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να χαρακτηριστούν ως μικρομεσαίες, η οργάνωσή τους είναι συνήθως ανύπαρκτη και ο τεχνολογικός τους εξοπλισμός υστερεί σημαντικά από αυτόν των αντίστοιχων ξένων επιχειρήσεων. Μόνη συνεπώς ελπίδα για την επιβίωση των επιχειρήσεων από την λαίλαπα του ανελέητου και αδυσώπητου ανταγωνισμού που ισχύει σήμερα είναι οι συγχωνεύσεις και η δημιουργία αξιόλογων συγκροτημάτων επιχειρήσεων ή αλλιώς lobbies επιχειρήσεων με οικονομίες κλίμακας και ορθολογική τεχνοοικονομική οργάνωση.

Η συγχώνευση αποτελεί μία από τις συμπαγέστερες μορφές συγκεντρώσεως των επιχειρήσεων. Με τη συγχώνευση μία ή περισσότερες επιχειρήσεις εμφανίζονται ως αυτοτελή νομικά πρόσωπα και η περιουσία τους μεταβιβάζεται, είτε σε μία νεοϊδρυόμενη, είτε σε μία υπάρχουσα εταιρεία. Με την συγχώνευση των εταιρειών

επέρχεται η νομική ένωση αυτών, έτσι ώστε αντί να υπάρχουν δύο ή περισσότερα πρόσωπα, να υπάρχει εφεξής μόνο ένα, στο οποίο εμφανίζονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία των συνενωμένων νομικών προσώπων.

Το παραπάνω αποτέλεσμα σαφέστατα θα μπορούσε να επιτευχθεί και στην περίπτωση που οι υπάρχουσες εταιρείες «διαλυθούν», η περιουσία τους εκκαθαριστεί και διανεμηθεί στους μετόχους και οι οποίοι στην συνέχεια την εισφέρουν στην νέα εταιρεία ή σε μία υπάρχουσα εταιρεία, η οποία αυξάνει τα κεφάλαια της, ακολουθώντας την νόμιμη διαδικασία.

### **3.2 Μετατροπές Επιχειρήσεων**

Μετατροπή είναι ο μετασχηματισμός ή η μεταβολή της νομικής μορφής της επιχείρησης κατόπιν τήρησης των προβλεπόμενων διαδικασιών. Οι επιχειρήσεις, για οικονομικούς, φορολογικούς και νομικούς λόγους μετατρέπονται ή μεταβάλλουν την νομική τους μορφή. Οι φορολογικοί λόγοι αποτελούν τον καταλυτικό παράγοντα στη λήψη αποφάσεων για μετασχηματισμό από τα αρμόδια όργανα των επιχειρήσεων.

Με την καθιέρωση του θεσμού της μετατροπής, ο νομοθέτης επιδιώκει την αποφυγή διαταράξεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας, η οποία θα ήταν αναπόφευκτη χωρίς τον θεσμό αυτόν, αφού η εταιρεία θα ήταν υποχρεωμένη να διαλυθεί και να συστήσει νέα εταιρεία. Με την μετατροπή η επιχειρηματική δραστηριότητα συνεχίζεται αδιάταρακτη και η εταιρεία αλλάζει απλώς νομική μορφή. Δε μεσολαβεί διακοπή της ζωής της επιχείρησης. Η ζωή και η δραστηριότητα της εταιρείας συνεχίζεται αδιάταρακτη, μονολότι η μορφή της μεταβάλλεται με την ολοκλήρωση ορισμένων από τον νόμο διατυπώσεων<sup>7</sup>.

### **3.3 Φορολόγηση Μετατροπής και Συγχώνευσης Εταιρειών**

Στις περιπτώσεις μετασχηματισμών ή συγχωνεύσεων εντοπίζονται από άποψη φορολογίας εισοδήματος ορισμένα ζητήματα τα οποία αποτελούν αδιαμφισβήτητα πονοκέφαλο στις επιχειρήσεις και τα οποία αντιμετωπίζονται ανάλογα με την περίπτωση και το ισχύον νομικό πλαίσιο των πράξεων αυτών. Το νομικό πλαίσιο που

---

<sup>7</sup> Σακέλλης Ε., «Εκτίμηση της Αξίας Επιχειρήσεως», 1991

ισχύει επί θεμάτων μετασχηματισμών εντοπίζεται στις διατάξεις τόσο του εμπορικού όσο και του φορολογικού δικαίου.

Οι διατάξεις του εμπορικού δικαίου αναφέρονται κατ' αρχήν στον Κ.Ν 2190/1920. Πιο συγκεκριμένα:

- ❖ Μετατροπή Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. (άρθρο 67).
- ❖ Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 66).
- ❖ Μετατροπή Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. (άρθρο 66α).
- ❖ Συγχωνεύσεις Α.Ε. (άρθρα 68-80).
- ❖ Διασπάσεις Α.Ε. (άρθρα 81-89).

Επίσης στον Κ.Ν. 3190/1955 αναφέρονται διατάξεις για:

- ❖ Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 51).
- ❖ Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 53)

Από απόψεως φορολογικού δικαίου διατάξεις μετασχηματισμών αναφέρονται:

- ❖ Στο Ν.Δ. 1297/1972 («εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεων ή μετατροπής επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, εις ανώνυμον εταιρείαν ή προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας, ως και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής, εφόσον εν αυταίς δεν περιλαμβάνεται ανώνυμος εταιρεία, εις εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης ή προς τον σκοπόν ιδρύσεως εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, υπό την προϋπόθεσιν ότι, η συγχώνευσις ή μετατροπή θα τελειωθεί μέχρι και τις 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2011»). (Τελευταία παράταση με παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 3746/2009).
- ❖ Στα άρθρα 1 – 5 του Ν. 2166/1993 που 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.

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

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

❖ Στο άρθρο 18 του Ν. 3296/2004 που αναφέρονται «επί συγχωνεύσεως επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής και ανεξάρτητα του αντικειμένου των εργασιών τους, εφόσον σε αυτές δεν συμπεριλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία, με σκοπό την ίδρυση προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμης εταιρείας». (Ισχύς μέχρι 31.12.2011 βάσει άρθρου 20 παρ. 1 του Ν. 3756/2009).

### **3.3.1 Υποχρεώσεις για Φόρο Εισοδήματος επί Μετασχηματισμών**

#### **Βάσει του Ν.Δ. 1297/72**

Επί σχηματισμών ή συγχωνεύσεων βάσει του Ν.Δ. 1297/72, η μετασχηματιζόμενη ή προς απορρόφηση επιχείρηση συνεχίζει να είναι υποκείμενο φορολογίας εισοδήματος και για τα εισοδήματα που αποκτούνται μετά τη σύνταξη του Ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού. Κατά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού (έγκριση και λήψη άδειας από την αρμόδια αρχή) θα συνταχθεί νέος ισολογισμός, ενώ θα υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος για το διάστημα από την έναρξη της κανονικής διαχειριστικής χρήσης μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης.

## Παραδείγματα

α) Την 31/05/2010 συντάχθηκε ισολογισμός μετασηματισμού της εταιρείας «ΑΛΦΑ Α.Ε», της οποίας η διαχειριστική χρήση αφορά το χρονικό διάστημα 1/1-31/12 κάθε έτους, προκειμένου να απορροφηθεί από άλλη ανώνυμη εταιρεία. Αν η συγχώνευση εγκριθεί από αρμόδια διεύθυνση στις 31/10/2010, ποιες οι υποχρεώσεις από άποψη φορολογίας εισοδήματος της απορροφούμενης εταιρείας;

Η εταιρεία στις 31/10/2010 θα πρέπει να συντάξει νέο ισολογισμό και να προσδιορίσει το αποτέλεσμα της περιόδου 1/1-31/10/2010. Για το ίδιο ως άνω διάστημα θα υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος. Στην απορροφούσα εταιρεία θα μεταφερθούν τα δεδομένα βάσει ισολογισμού της 31/10/2010.

β) Αν στην παραπάνω περίπτωση η συγχώνευση ολοκληρωθεί στις 28/2/2011 ποιες είναι οι υποχρεώσεις από άποψη φορολογίας εισοδήματος της απορροφούμενης εταιρείας;

Αρχικά η εταιρεία με 31/12/2010 θα πρέπει να κλείσει κανονικά τη διαχειριστική της χρήση και να συντάξει ισολογισμό. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να υποβάλλει κανονικά και τη δήλωση του φόρου εισοδήματος για το αποτέλεσμα της χρήσεως 1/1-31/12/2010. Στη συνέχεια με 28/2/2011 η εταιρεία θα πρέπει να συντάξει νέο ισολογισμό και να προσδιορίσει το αποτέλεσμα της περιόδου 1/1-28/02/2011. Για το ίδιο ως άνω διάστημα θα υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος. Στην απορροφούσα εταιρεία θα μεταφερθούν τα δεδομένα βάσει ισολογισμού της 28/02/2011.

### **Βάσει των Διατάξεων του Ν. 2166/1933**

Επί σχηματισμών ή συγχωνεύσεων βάσει του Ν. 2166/1993, η μετασηματιζόμενη ή προς απορρόφηση επιχείρηση υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι το χρόνο σύνταξης του Ισολογισμού και μέχρι την ολοκλήρωση αυτού (έγκριση και άδεια λήψης από την αρμόδια αρχή), θεωρείται ότι γίνονται για λογαριασμό της νέας ή της απορροφούσας εταιρείας, στα

βιβλία της οποίας μεταφέρονται συγκεντρωτικές εγγραφές αφενός τα δεδομένα του Ισολογισμού μετασχηματισμού και αφετέρου όλα τα δεδομένα (κινήσεις εξόδων, εσόδων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων, διαθεσίμων, παγίων κ.λ.π.) του διαστήματος μεταξύ Ισολογισμού Μετασχηματισμού και ολοκλήρωσης αυτού.

### **Παραδείγματα**

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

Η εταιρεία με βάση τον Ισολογισμό μετασχηματισμού 31/5/2010 θα πρέπει να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το αποτέλεσμα της περιόδου 1/1-31/5/2010. Την 31/12/2010 η εταιρεία δεν υποχρεούται στη σύνταξη νέου ισολογισμού ούτε στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα αποτελέσματα της περιόδου 1/6-31/12/2010. Τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής θα ενσωματωθούν μέσω της μεταφοράς όλων των δεδομένων στην απορροφούσα εταιρεία.

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

Η εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε», με βάση τον Ισολογισμό μετασχηματισμού 31/5/2010 θα πρέπει να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το αποτέλεσμα της περιόδου 1/1-31/5/2010. Την 31/12/2010 η εταιρεία δεν υποχρεούται στη σύνταξη

νέου ισολογισμού ούτε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα αποτελέσματα της περιόδου 1/6/-31/12/2010. Από την άλλη η απορροφούσα εταιρεία θα συντάξει με 31/12/2010 κανονικά (χωρίς να ληφθεί καθόλου υπόψη ότι εκκρεμεί η απορρόφηση της «ΑΛΦΑ Α.Ε») ισολογισμό και θα υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα αποτελέσματα της περιόδου 1/1-31/12/2010.

Τα δεδομένα της περιόδου 1/6/2010-28/2/2011 της απορροφούμενης θα μεταφερθούν με μία συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της απορροφώσας με 28/2/2011 και θα συμπεριληφθούν στα εισοδήματα της χρήσεως 1/1-31/12/2011 αυτής. Κατ' εξαίρεση όταν το αντικείμενο της απορροφούμενης εταιρείας είναι αποκλειστικά η παροχή υπηρεσιών και η απορρόφηση ολοκληρώνεται εντός της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού οι πράξεις αυτής που διενεργήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού της μέχρι και την ημερομηνία που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας επιχείρησης για την οποία μάλιστα χρειάζεται να καταρτισθεί ισολογισμός, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις.

Οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης που διενεργήθηκαν από την επόμενη της ημέρας που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας επιχείρησης μέχρι και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης θεωρούνται ως πράξεις της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου της απορροφώσας επιχείρησης. Στην περίπτωση λοιπόν του β' παραδείγματος αν η απορροφούμενη εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε» είναι αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών και δεδομένου ότι η απορρόφηση ολοκληρώνεται εντός της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της απορροφώσας εταιρείας (28/02/2011), όλες οι πράξεις της «ΑΛΦΑ Α.Ε» που διενεργήθηκαν από την 1/6 -31/12/2010 θεωρούνται ως πράξεις του ισολογισμού της απορροφώσας εταιρείας.

Από τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 δεν προβλέπεται προθεσμία για την ολοκλήρωση των διαδικασιών μετασχηματισμών. Από το Υπουργείο όμως έχει γνωστοποιηθεί ότι στον ισολογισμό της απορροφώσας δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να ενσωματωθούν αποτελέσματα της απορροφούμενης χρονικού διαστήματος μεγαλύτερου των 24 μηνών, από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μετά<sup>8</sup>. Σε μια τέτοια περίπτωση κατά το Υπουργείο θα πρέπει να συνταχθεί νέος ισολογισμός μετασχηματισμού. Κατά συνέπεια η απορροφούμενη

---

<sup>8</sup> Έγγραφο 1087396/10928/Β0012/7-10-2003 – Πρακτικός Οδηγός Α.Ε. ΔΗΜΗΤΡΑΚΑΣ, Α' Τόμος, σελ.798

εταιρεία θα πρέπει να υποβάλει κανονικά δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη που μεσολαβούν μεταξύ του παλαιού και του νέου Ισολογισμού Μετασχηματισμού (Περιοδικό Λογιστής, Τεύχος Αυγούστου).

**Βάσει των διατάξεων των άρθρων 69 – 78 του Κ.Ν. 2190/1920 χωρίς να γίνεται παράλληλη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 ή του Ν. 2166/1993.**

Ισχύουν τα ίδια με την περίπτωση που αναφέρουμε στην περίπτωση 1 για το Ν.Δ. 1297/72.

**Βάσει του Κ.Ν. 2190/1920 και του Κ.Ν. 3190/1920.**

Από τις διατάξεις τόσο του Κ.Ν. 2190/1920, όσο και του Κ.Ν. 3190/1920, προβλέπεται η δυνατότητα μετατροπής Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. (άρθρο 67 Κ.Ν. 2190/1920), Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 66 Κ.Ν. 2190/1920 και άρθρο 51 Κ.Ν. 3190/1955), Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. (άρθρο 66α Κ.Ν. 2190/1920) και Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 53 Κ.Ν. 3190/1955).

Από τη διοίκηση έχει γίνει κατ' επανάληψη δεκτό ότι στις παραπάνω περιπτώσεις δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης και ίδρυση νέου νομικού προσώπου, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρίας και για το λόγο αυτό δεν συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής και η μετατρεπόμενη εταιρεία δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά ο ισολογισμός που θα συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης από την προερχόμενη από την μετατροπή νέα εταιρεία θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν και από τις δύο εταιρείες και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της νέας εταιρείας<sup>9</sup>.

**Βάσει των Διατάξεων του Ν. 3296/2004**

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 18 του Ν. 3296/2004 οι διατάξεις των άρθρων 2,3,5,6,9,10 και 12 του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α') εφαρμόζονται ανάλογα επί των συγχωνεύσεων του παρόντος άρθρου, ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972.

---

<sup>9</sup> Πολ. 1255/2000, έγγραφο 1065761/1993, έγγραφο 1032279/2007, Πολ. 1086/2006



### **3.3.2 Μεταφορά Ζημιών Μετασχηματιζόμενων Επιχειρήσεων**

#### **Βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 & του Ν. 2166/1993**

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

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

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

Η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρίας ζημία, και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά το μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής επόμενων χρήσεων μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος.

Το ποσό της μη αναγνωριζόμενης προς συμψηφισμό ζημίας μπορεί να αποσβένεται κάθε χρόνο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα ή συμψηφισμού με τα προκύπτοντα κέρδη.»

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

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

Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές, εάν η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση κατά το χρόνο του μετασχηματισμού, έχει ζημία, η οποία μπορεί να προέρχεται είτε από τη χρήση εντός της οποίας λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός, είτε από

προηγούμενες χρήσεις, έχει υποχρέωση η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση να εμφανίσει το ποσό αυτό της ζημίας σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό μετασχηματισμού που θα συντάξει η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη κτλ. επιχείρηση (Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. «42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» και «42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων»). Η ίδια υποχρέωση εμφάνισης του ποσού της ζημίας σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στον ισολογισμό της έχει και η νέα εταιρία που προέρχεται από τον μετασχηματισμό.

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

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

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

Όπως προκύπτει λοιπόν με βάση τόσο τη διάταξη του Νόμου όσο και την ερμηνευτική εγκύκλιο η ζημία αυτή μεταφερόταν φορολογικά στην περίπτωση που

δεν καλυπτόταν από «Υπόλοιπο κερδών εις νέον», της νέας εταιρίας κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

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

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

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

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

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

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

Στη συνέχεια και με βάση το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 3522/2006 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2992/2002 και έτσι επανήλθαμε στο

καθεστώς που είχε φέρει ο Ν. 2386/96, δηλαδή δεν υπάρχει πάλι η δυνατότητα συμψηφισμού της ζημίας της απορροφούμενης εταιρείας με φορολογητέα κέρδη της απορροφούσας.

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

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

#### **Βάσει των διατάξεων του Ν. 3296/2004.**

Λόγω του ότι οι διατάξεις των άρθρων 2, 3, 5, 6, 9, 10 και 12 του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α') εφαρμόζονται ανάλογα και επί των συγχωνεύσεων του άρθρου 18 του Ν. 3296/2004 οι ζημίες των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων δεν μεταφέρονται προς έκπτωση στη νέα εταιρεία.

#### **Βάσει των Διατάξεων των Κ.Ν. 2190/1920 & Κ.Ν. 3190/1955.**

Όπως αναφέρεται παραπάνω κατά την μετατροπή εταιρειών βάσει των διατάξεων των παραπάνω νόμων δεν συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής και η μετατρεπόμενη εταιρεία δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά ο ισολογισμός που θα συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης από την προερχόμενη από την μετατροπή νέα εταιρεία θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν και από τις δύο εταιρείες και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της νέας εταιρείας. Η διοίκηση δεν έχει κάνει γνωστή τη θέση της μέσω εγγράφου αν μπορούν να τύχουν συμψηφισμού οι φορολογικές ζημίες της μετατρεπόμενης εταιρείας σε επόμενες χρήσεις, από την προερχόμενη από τη μετατροπή άλλου νομικού τύπου εταιρεία.

Κατά μια άποψη λόγω της συνέχειας του νομικού προσώπου οι ζημίες αυτές μπορούν να τύχουν μεταφοράς στη νέου νομικού τύπου εταιρεία. Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αμφίβολο αν μπορεί να γίνει κάτι τέτοιο. Για παράδειγμα, κατά τη

μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. όπου μεσολαβεί αποτίμηση από την επιτροπή του άρθρου 9, μπορεί το νέο κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. να είναι προϊόν συμψηφισμού μεταξύ μετοχικού κεφαλαίου και των ζημιών εις νέον που περιλαμβάνονταν στα Ίδια Κεφάλαια της μετατρεπόμενης Α.Ε. Αυτό επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 η ζημία που αποσβέστηκε με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, δεν μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό. Βέβαια στην εξεταζόμενη περίπτωση η μείωση του κεφαλαίου δεν έγινε ειδικά για απόσβεση ζημιών, αλλά για το σκοπό της μετατροπής.

### **3.3.3 Έκπτωση Αποσβέσεων Παγίων Στοιχείων**

#### **Βάσει του Ν. 2166/1993**

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

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

#### **Βάσει του Ν.Δ. 1297/1972**

Ως γνωστόν κατά τους μετασχηματισμούς βάσει του Ν.Δ. 1297/1972 λαμβάνει χώρα εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων από την επιτροπή του άρθρου 9, οπότε σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να προκύπτει

υπεραξία στα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Με βάση την Πολ. 1029/2006 προβλέπεται ότι οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση<sup>10</sup>.

#### **Βάσει του Ν. 3296/2004**

Επειδή από την παρ. 5 του άρθρου 18 του Ν. 3296/2004 προβλέπεται ότι «οι διατάξεις των άρθρων 2, 3, 5, 6, 9, 10 και 12 του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α΄) εφαρμόζονται ανάλογα και επί των συγχωνεύσεων του παρόντος άρθρου», ισχύουν επακριβώς για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων στις περιπτώσεις συγχωνεύσεων βάσει του Ν. 3296/2004, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

#### **Βάσει των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 & Κ.Ν. 3190/1955**

Κατά τη νομολογία οι αποσβέσεις των εισφερθέντων στην Α.Ε. παγίων στοιχείων της Ε.Π.Ε. συνεχίζονται, όπως γινόταν από την τελευταία και συνεπώς ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που εμφανιζόταν στα βιβλία της Ε.Π.Ε. και όχι όπως προσδιορίστηκε από την επιτροπή του άρθρου 9 Κ.Ν. 2190/1920. Σχετικές οι αποφάσεις Σ.τ.Ε. 734/90, 2196 & 2197/91, 217 & 218/95.

### **3.3.4 Διαφορά Προκύψασα Κατά την Απορρόφηση Θυγατρικής Εταιρείας**

Σε περίπτωση απορροφήσεως με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/93, ανώνυμης εταιρείας από άλλη ανώνυμη εταιρεία, η οποία κατέχει μετοχές της απορροφούμενης (απορρόφηση θυγατρικής από μητρική Α.Ε.), δεν θα εκδίδονται νέες μετοχές από την απορροφώσα εταιρεία για το μέρος του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης, για το οποίο επέρχεται απόσβεση αυτού με την αξία των συμμετοχών που εμφανίζεται στα βιβλία της απορροφώσας. Εάν κατά την απόσβεση αυτή προκύψει χρεωστική διαφορά, αυτή θα εμφανισθεί σε λογαριασμό «Διαφορά προκύψασα από το μετασχηματισμό Ν. 2166/1993». Το χρεωστικό όμως αυτό ποσό

---

<sup>10</sup> Ν.Δ. 1297/1972, άρθρο 2, παρ. 3, όπως τέθηκε με το άρθρο 19 του Ν. 849/78

δεν έχει δυνατότητα η απορροφώσα εταιρεία να το εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της (Πολ. 1080/1994).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2.2.110 αριθ. 1-3 του Γ.Λ.Σ. και του άρθρου 43 παράγραφοι 1 και 4 περ. β' Κ.Ν. 2190/1920 και τις βασικές λογιστικές αρχές, αν η πιο πάνω χρεωστική διαφορά αντιπροσωπεύει, (με βάση πάντοτε τις διατάξεις και λογιστικές αρχές αυτές), υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill), καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» και νεοδημιουργούμενου τριτοβάθμιού του (με τον τίτλο που απαιτεί η πιο πάνω εγκ. Υπουρ. Οικον.). Η διαφορά αυτή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις του Γ.Λ.Σ. και κωδ. Ν. 2190/1920, «αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη». Σε αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή η πιο πάνω χρεωστική διαφορά δεν αντιπροσωπεύει, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και λογιστικές αρχές, υπεραξία επιχειρήσεως, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02 «έκτακτες ζημιές» και σχετικού τριτοβάθμιού του (με τον τίτλο που απαιτεί η εγκ. του Υπουργείου Οικονομικών)<sup>11</sup>.

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

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

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

Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, σε περίπτωση απορροφήσεως ανώνυμης εταιρίας από άλλη ανώνυμη εταιρία, η οποία κατέχει το σύνολο (το 100%) των

---

<sup>11</sup> Γνωμ. 249/2237/1195 Ε.ΣΥ.Λ.

μετοχών της απορροφουμένης, (απορρόφηση θυγατρικής από μητρική ΑΕ) κατά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 5 του κοινοποιούμενου νόμου, δεν θα εκδίδονται νέες μετοχές από την απορροφώσα εταιρία για το μέρος του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφουμένης, για το οποίο επέρχεται απόσβεση αυτού με την αξία των συμμετοχών που εμφανίζεται στα βιβλία της απορροφώσας.



## **Κεφάλαιο 4: Φορολογικά και Αναπτυξιακά Κίνητρα των Συγχωνεύσεων και των Μετατροπών**

Η πολιτεία σήμερα έχοντας σκοπό την ενίσχυση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας για τη δημιουργία ισχυρών οικονομικών μονάδων δημιούργησε ένα θεσμικό πλαίσιο μέσω των νομοθετημάτων που έχει σε ισχύ, δηλαδή του Ν.Δ.1297/1972 για μετατροπές και συγχωνεύσεις επιχειρήσεων έως 31/12/2011 και αφετέρου με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν.2166/1993, με τον οποίο πιο εύκολα οι επιχειρήσεις μπορούν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με απλό και σύντομο τρόπο, παρακάμπτοντας το πιο σύνθετο και χρονοβόρο από πλευράς διαδικασιών των μετασχηματισμών του Ν.Δ.1297/1972 ή και των διατάξεων του Ν.2190/1920 (άρθρα 67 έως 89). Τέλος, με τον πιο πρόσφατο Νόμο 3296/2004 προβλέπεται η συγχώνευση επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής πλην Α.Ε. σε προσωπική εταιρεία, Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. Τα φορολογικά οφέλη της συγχώνευσης και της μετατροπής προβλέπονται πλέον από τις διατάξεις του Ν. 3296/2004. Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 3296/2004, η ισχύς του οποίου έχει επίσης παραταθεί μέχρι 31/12/ 2011 (άρθρο 20, παρ. 1 του Ν.3756/2009), παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους και να ιδρύσουν νέα προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ ή Α.Ε. Για την εφαρμογή του νόμου απαιτείται, εκτός του ελαχίστου ορίου καταβεβλημένου κεφαλαίου που ισχύει και για τον Ν.Δ. 1297/1972, υποχρεωτική τήρηση Γ΄ κατηγορίας βιβλίων από τις μετατρεπόμενες επιχειρήσεις καθώς και η σύνταξη ενός τουλάχιστον Ισολογισμού 12μηνιαίας διάρκειας πριν από τη συγχώνευση (Σακκέλης,2001). Μετά την αδρομερή παρουσίαση των φορολογικών κινήτρων, θα αναλύσουμε εκτενώς τι προβλέπει ο κάθε ισχύον Νόμος.

### **4.1 Νομοθετικό Διάταγμα 1297/1972**

Οι διατάξεις του Νόμου 1297/1972, είναι δυνατόν να εφαρμοστούν στη συγχώνευση ή μετατροπή επιχείρησης οποιασδήποτε νομικής μορφής (ατομικής και εταιρικής) σε Α.Ε., καθώς και στη συγχώνευση ή μετατροπή επιχείρησης, οποιασδήποτε νομικής μορφής πλην Α.Ε., σε Ε.Π.Ε.<sup>12</sup> Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα να εφαρμοστούν στη συγχώνευση βιομηχανικής ή βιοτεχνικής επιχείρησης οποιασδήποτε νομικής μορφής πλην Α.Ε., με σκοπό την ίδρυση βιομηχανικής ή

---

<sup>12</sup> Άρθρο 1 του Ν.Δ 1297/1972

βιοτεχνικής προσωπικής εταιρίας ή Ε.Π.Ε. Οι διατάξεις του ωστόσο δεν εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που έχουν ως κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων, πλην ξενοδοχειακών μονάδων, όπως επίσης και για υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών με νομική μορφή Α.Ε. και ΕΠΕ.

Η ύπαρξη επιχείρησης προϋποθέτει οικονομική μονάδα που έχει πάρει άδεια έναρξης επαγγέλματος, έχει θεωρήσει τα βιβλία και τα στοιχεία της (οποιασδήποτε κατηγορίας) και ενεργεί πράξεις εμπορικές, σχετικές με το αντικείμενο των εργασιών της. Όταν πρόκειται για ξενοδοχειακή επιχείρηση, θα πρέπει να υπάρχουν εκτός των άλλων και εγκεκριμένα από τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού σχέδια ανέγερσης ξενοδοχείου. Αρχικά οι διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος ίσχυαν για συγχώνευση ή μετατροπή που θα ολοκληρώνονταν μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1975<sup>13</sup>. Η ισχύς όμως των διατάξεων παρατάθηκε πολλές φορές για τον λόγο ότι είναι πολύ σημαντική για την ευρωστία της ελληνικής οικονομία η ενίσχυση των επιχειρήσεων και η ενδυνάμωση τους μέσω των συγχωνεύσεων και μετατροπών. Με τις διατάξεις λοιπόν του άρθρου 79 του Ν. 3746/2009, η προθεσμία ισχύς τους παρατάθηκε, ως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2011.

#### **4.1.1 Προϋποθέσεις Υπαγωγής στο Νομοθετικό Διάταγμα 1297/1972**

Για να ισχύσουν τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/1972, είναι απαραίτητο να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις<sup>14</sup>:

1. Η εταιρεία που προέρχεται από την μετατροπή ή συγχώνευση, να έχει κατά το χρόνο σύστασης της, τουλάχιστον τριακόσιες χιλιάδες (300.000 €) ευρώ μετοχικό κεφάλαιο εάν είναι Α.Ε. ή εκατόν σαράντα έξι χιλιάδες επτακόσια τριάντα πέντε (146.735 €) ευρώ εταιρικό κεφάλαιο εάν είναι Ε.Π.Ε.
2. Σε περίπτωση μετατροπής ατομικής επιχείρησης, προσωπικής εταιρείας και Ε.Π.Ε σε Α.Ε. ή εισφοράς κλάδου των επιχειρήσεων αυτών σε Α.Ε. ή συγχώνευση αυτών με Α.Ε. εκτός της περίπτωσης συγχώνευσης μεταξύ Α.Ε., οι μετοχές της Α.Ε. που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολο τους και μη μεταβιβάσιμες,

---

<sup>13</sup> Άρθρο 12 του Ν.Δ 1297/1972

<sup>14</sup> Άρθρο 4 του Ν.Δ 1297/1972

- κατά ποσοστό 75%, για πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του μετασχηματισμού.
3. Σε περίπτωση μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε ή Ε.Ε) σε Ε.Π.Ε. ή συγχώνευση αυτών με Ε.Π.Ε., τότε τα εταιρικά μερίδια της Ε.Π.Ε. που αντιστοιχούν στο 75% του εισφερόμενου εταιρικού κεφαλαίου, είναι μη μεταβιβάσιμα για πέντε (5) έτη από την ημερομηνία μετασχηματισμού.
  4. Η εκτίμηση της αξίας των πάγιων στοιχείων της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης, να γίνει από τριμελής επιτροπή εμπειρογνομόνων, που αποτελείται από έναν ή δύο υπαλλήλους του Υπουργείου Ανάπτυξης ή της αρμόδιας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, πτυχιούχους ανώτατης σχολής με τριετή τουλάχιστον υπηρεσία ή από έναν ή δυο ορκωτούς ελεγκτές και από έναν εκπρόσωπο του αρμόδιου Επιμελητηρίου.
  5. Η νέα εταιρία που θα ιδρυθεί με την εφαρμογή των διατάξεων του νομοθετικού διατάγματος, δεν πρέπει να λυθεί για χρονικό διάστημα πέντε (5) ετών από την ημερομηνία του μετασχηματισμού. Σε αντίθετη περίπτωση, οφείλει να καταβάλει όλα τα τέλη και τους φόρους που ωφελήθηκε. Η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται, εφόσον αιτία της λύσης αποτελεί η συγχώνευση με άλλη εταιρία, η διάσπαση Α.Ε. βάσει του Π.Δ. 498/1987 και η απόσχιση κλάδου για ίδρυση Α.Ε.<sup>15</sup>.

#### **4.1.2 Φορολογικά Κίνητρα Ν.Δ. 1297/1972**

Τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν.Δ. 1297/1972 που αφορούν στις μετατροπές και συγχωνεύσεις επιχειρήσεων είναι τα εξής:

- Ο μετασχηματισμός της επιχείρησης δεν υπόκειται σε καμία εισφορά ή δικαιώματα υπέρ τρίτων, όπως είναι τα τέλη χαρτοσήμου, τα τέλη ταξινόμησης αυτοκινήτων κ.α.<sup>16</sup>.
- Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος. Η υπεραξία αυτή προκύπτει κατά την απογραφή των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού κατά το χρόνο μετασχηματισμού της επιχείρησης και

---

<sup>15</sup> Άρθρο 5 παράγραφος 4 του Ν.Δ 1297/1972

<sup>16</sup> Άρθρο 3 του Ν.Δ 1297/1972

παρακολουθείται υποχρεωτικά σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στη νέα εταιρεία, μέχρι το χρόνο διάλυσης της. Όταν η εταιρεία αυτή διαλυθεί, τότε η υπεραξία αυτή προστίθεται στα κέρδη της και φορολογείται<sup>17</sup>.

- Η μεταβίβαση ακινήτων στη νέα εταιρία δεν υπόκειται σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων. Προϋπόθεση για αυτό είναι, τα ακίνητα να ανήκουν στη μετασχηματιζόμενη επιχείρηση και να χρησιμοποιούνται από αυτήν κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού. Σε περίπτωση εισφοράς ακινήτου κατά χρήση, αυτό είναι απαραίτητο να είχε χρησιμοποιηθεί αποδεδειγμένα τα τελευταία πέντε (5) έτη, από τη μετασχηματιζόμενη εταιρία.
- Η νέα εταιρεία οφείλει να χρησιμοποιήσει τα ακίνητα που της μεταβιβάστηκαν, για πέντε (5) τουλάχιστον έτη από τη στιγμή του μετασχηματισμού. Κατά εξαίρεση, κατά τη διάρκεια των πέντε (5) ετών, η εταιρεία έχει το δικαίωμα να τα εκμισθώσει σε τρίτους, με την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το κύριο αντικείμενο των εργασιών της είτε να τα εκποιήσει, με την προϋπόθεση ότι εντός δυο (2) ετών, το προϊόν της εκποίησης θα χρησιμοποιηθεί για αγορά νέων ακινήτων ίσης τουλάχιστον αξίας ή για εξόφληση δανείων και φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων.
- Τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα προς τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς νόμους, ισχύουν και για τη νέα εταιρία που προκύπτει από τη συγχώνευση, κατά το μέτρο που οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών<sup>18</sup>.
- Οι αφορολόγητες κρατήσεις από τα κέρδη ή τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά από τα μη διανεμόμενα κέρδη που υφίστανται στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, εφόσον, μεταφέρονται και εμφανίζονται αυτούσια σε ειδικούς λογαριασμούς στη νέα εταιρεία, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μετατροπής.

---

<sup>17</sup> Άρθρο 2 του Ν.Δ 1297/1972

<sup>18</sup> Άρθρο 10 του Ν.Δ 1297/1972.

## 4.2 Νόμος 2166/1993

Οι διατάξεις του νόμου Ν. 2166/1993, εφαρμόζονται στις παρακάτω περιπτώσεις<sup>19</sup>:

1. Μετατροπή ή συγχώνευση ημεδαπής επιχείρησης ή υποκαταστήματος εγκαταστημένου στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης, οποιασδήποτε μορφής (ατομικής και εταιρικής) ή αντικειμένου εργασιών, σε ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε..
2. Απορρόφηση επιχείρησης οποιασδήποτε μορφής (ατομικής και εταιρικής) ή αντικειμένου εργασιών από υφιστάμενη ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.
3. Συγχώνευση Α.Ε. κατά την έννοια των άρθρων 68 και 79 του Ν. 2190/1920.
4. Διάσπαση Α.Ε. κατά την έννοια του άρθρου 81 Ν. 2190/1920, με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες Α.Ε.
5. Εισφορά από επιχείρηση σε λειτουργία οποιασδήποτε μορφής (ατομικής και εταιρικής), ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε Α.Ε., η οποία βρίσκεται ήδη σε λειτουργία.
6. Συγχώνευση αστικών συνεταιρισμών του Ν. 1667/1986 με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του αυτού νόμου.

Αξίζει να τονισθεί ιδιαίτερα ότι οι παραπάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που έχουν ως κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων πλην ξενοδοχειακών μονάδων και των τεχνικών εταιριών με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών έργων.

### 4.2.1 Προϋποθέσεις Υπαγωγής στο Νόμο 2166/1993

Για να ισχύσουν τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν. 2166/1993, είναι απαραίτητο η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση να τηρεί βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και να έχει συντάξει, τουλάχιστον, έναν Ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Σκοπός της παραπάνω διάταξης, είναι μέσω του Ισολογισμού να παρέχονται επαρκείς πληροφορίες για την περιουσιακή κατάσταση της, καθώς για την εκτίμηση της αξίας των εισφερόμενων παγίων δεν είναι απαραίτητη η σύγκληση της επιτροπής του

---

<sup>19</sup> Άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 2166/1993.

άρθρου 9 του Ν. 2190/1920, αλλά είναι δυνατόν προς διευκόλυνση του μετασχηματισμού, να γίνει από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΥΟ), κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, εντός τριών (3) ή έξι (6) μηνών (για εξαιρετικούς λόγους) από την υποβολή της αίτησης<sup>20</sup>.

Η εταιρεία που προέρχεται από την μετατροπή ή συγχώνευση, είναι απαραίτητο να έχει κατά το χρόνο σύστασης της, τουλάχιστον τριακόσιες χιλιάδες (300.000 €) ευρώ μετοχικό κεφάλαιο εάν είναι Α.Ε. ή εκατόν σαράντα έξι χιλιάδες επτακόσια τριάντα πέντε (146.735 €) ευρώ εταιρικό κεφάλαιο εάν είναι Ε.Π.Ε.<sup>21</sup>. Οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια της νέας εταιρίας που θα εκδοθούν για το εισφερόμενο κεφάλαιο, μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός για την μεταβίβαση αυτών.

#### **4.2.2 Φορολογικά Κίνητρα 2166/1993**

Τα φορολογικά ευεργετήματα που παρέχονται στις επιχειρήσεις ως κίνητρα για τον μετασχηματισμό τους, είναι τα εξής<sup>22</sup>:

- Ο μετασχηματισμός της επιχείρησης δεν υπόκειται σε καμία εισφορά ή δικαιώματα υπέρ τρίτων, όπως είναι τα τέλη χαρτοσήμου, τα τέλη ταξινόμησης αυτοκινήτων κ.α.
- Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.
- Η μεταβίβαση ακινήτων στη νέα εταιρία δεν υπόκειται σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων, ανεξάρτητα αν τα ακίνητα αυτά θα χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της ή θα μισθωθούν σε τρίτους μετά το μετασχηματισμό. Απαιτείται υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Α., η οποία επισυνάπτεται στη σύμβαση και στην οποία ως δηλωθείσα αξία αναγράφεται η λογιστική αξία που προκύπτει από το ειδικό κεφάλαιο της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογνομόνων ή του Ορκωτού Ελεγκτή της Επιτροπής εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Η απαλλαγή ισχύει και για ακίνητο που έχει αγοραστεί από την μετασχηματιζόμενη επιχείρηση μετά τη σύνταξη του Ισολογισμού

---

<sup>20</sup> Άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 2166/1993.

<sup>21</sup> Άρθρο 2 παρ. 5 του Ν. 2166/1993.

<sup>22</sup> Άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 2166/1993.

μετασχηματισμού, αλλά πριν την ολοκλήρωση της διαδικασίας, εφόσον αυτό θα συμπεριληφθεί στο καταστατικό της νέας εταιρίας. Τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς νόμους, ισχύουν και για την νέα επιχείρηση που προκύπτει από τη συγχώνευση, κατά το μέτρο που αυτές δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών.

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

### **4.3 Νόμος 3296/2004**

Οι διατάξεις του Ν. 3296/2004, είναι δυνατόν να εφαρμοστούν στη συγχώνευση επιχείρησης οποιασδήποτε νομικής μορφής (ατομικής και εταιρικής) πλην Α.Ε. και ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών, με σκοπό τη ίδρυση προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρίας ενώ δεν εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που έχουν ως κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων πλην ξενοδοχειακών μονάδων και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων. Η ύπαρξη επιχείρησης προϋποθέτει οικονομική μονάδα που έχει πάρει άδεια έναρξης επαγγέλματος, έχει θεωρήσει τα βιβλία και τα στοιχεία της (οποιασδήποτε κατηγορίας) και ενεργεί εμπορικές πράξεις, σχετικές με το αντικείμενο των εργασιών της. Όταν πρόκειται για ξενοδοχειακή επιχείρηση, είναι απαραίτητο να υπάρχουν εκτός των άλλων και εγκεκριμένα από τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού σχέδια ανέγερσης ξενοδοχείου. Η ισχύς των διατάξεων παρατάθηκε με το άρθρο 20, παρ. 1 του Ν. 3756/2009 λόγω της σημασίας της ενίσχυσης της ιδιωτικής πρωτοβουλίας για τη δημιουργία μεγαλύτερων οικονομικών μονάδων, μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2011.

#### **4.3.1 Προϋποθέσεις Υπαγωγής στο Νόμο 3296/2004**

Για να ισχύσουν τα ευεργετήματα του Ν. 3296/2004, είναι απαραίτητο να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

1. Η εταιρία που ιδρύεται με την συγχώνευση, να τηρεί βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας.
2. Η εκτίμηση της αξίας των πάγιων στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, να γίνει από τριμελής επιτροπή εμπειρογνομόνων, που αποτελείται από έναν ή δυο υπαλλήλους του Υπουργείου Ανάπτυξης ή της αρμόδιας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, πτυχιούχους ανώτατης σχολής με τριετή τουλάχιστον υπηρεσία ή από έναν ή δυο ορκωτούς ελεγκτές και από έναν εκπρόσωπο του αρμόδιου Επιμελητηρίου.
3. Η εταιρία που ιδρύεται με την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου, οφείλει να λειτουργήσει για χρονικό διάστημα πέντε (5) ετών από την ημερομηνία του μετασχηματισμού. Σε αντίθετη περίπτωση, οφείλει να καταβάλει όλα τα τέλη και φόρους που ωφελήθηκε. Η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται, εφόσον αιτία της λύσης αποτελεί η συγχώνευση με άλλη εταιρία, η διάσπαση Α.Ε. βάσει του Π.Δ 498/1987 και η απόσχιση κλάδου για ίδρυση Α.Ε.

#### **4.3.2 Φορολογικά Κίνητρα του Ν. 3296/2004**

Τα φορολογικά ευεργετήματα του Ν. 3296/2004 που αφορούν στη συγχώνευση επιχειρήσεων είναι τα εξής:

- Δεν υπόκειται σε καμία εισφορά ή δικαιώματα υπέρ τρίτων, όπως είναι τα τέλη χαρτοσήμου, τα τέλη ταξινόμησης αυτοκινήτων κ.α.
- Η υπεραξία που προκύπτει δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος. Η υπεραξία αυτή προκύπτει κατά την απογραφή των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού κατά το χρόνο συγχώνευσης και παρακολουθείται υποχρεωτικά σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στη νέα εταιρία, μέχρι το χρόνο διάλυσης της. Όταν η εταιρία αυτή διαλυθεί, η υπεραξία θα προστεθεί στα κέρδη και θα φορολογηθεί.
- Η μεταβίβαση ακινήτων στη νέα εταιρία δεν υπόκειται σε Φ.Μ.Α. Προϋπόθεση είναι, τα ακίνητα αυτά να ανήκουν στις εμπλεκόμενες στη συγχώνευση επιχειρήσεις και να χρησιμοποιούνται από αυτές, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης. Σε περίπτωση εισφοράς ακινήτου κατά χρήση, είναι απαραίτητο να είχε χρησιμοποιηθεί αυτό αποδεδειγμένα, τα τελευταία πέντε (5) έτη από την εμπλεκόμενη επιχείρηση. Η νέα εταιρία οφείλει να χρησιμοποιεί τα ακίνητα που της μεταβιβάστηκαν, για πέντε (5) τουλάχιστον



έτη από τη στιγμή του μετασχηματισμού. Κατά εξαίρεση, κατά τη διάρκεια των πέντε (5) ετών, η εταιρία έχει την δυνατότητα να τα εκμισθώσει σε τρίτους, με την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το κύριο αντικείμενο των εργασιών της είτε να τα εκποιήσει, με την προϋπόθεση ότι εντός δυο (2) ετών, το προϊόν της εκποίησης θα χρησιμοποιηθεί για αγορά νέων ακινήτων ίσης τουλάχιστον αξίας ή για εξόφληση δανείων και φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων.

- Τα παρεχόμενα φορολογικά ευεργετήματα στις υπό συγχώνευση επιχειρήσεις από τους αναπτυξιακούς νόμους, ισχύουν και για τη νέα εταιρία που προκύπτει από τη συγχώνευση, κατά το μέτρο που οι εμπλεκόμενες στη συγχώνευση δεν έκαναν χρήση των κινήτρων αυτών.
- Οι αφορολόγητες κρατήσεις από τα κέρδη ή τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά από τα μη διανεμόμενα κέρδη που υφίστανται στις εμπλεκόμενες στη συγχώνευση επιχειρήσεις, εφόσον μεταφέρονται και εμφανίζονται αυτούσια σε ειδικούς λογαριασμούς στη νέα εταιρία, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μετατροπής.
- Το πιο σημαντικό κίνητρο είναι ότι τα καθαρά κέρδη της νέας εταιρίας, εφόσον δηλώνονται με εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή κατά 10% την πρώτη χρήση και μειωμένο κατά 5% την δεύτερη χρήση. Η μείωση στο συντελεστή φορολογίας, παρέχεται εφόσον ισχύουν δυο προϋποθέσεις. Η πρώτη αφορά το κεφάλαιο της νέας εταιρίας κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της συγχώνευσης, το οποίο είναι απαραίτητο να ανέρχεται σε εξήντα χιλιάδες (60.000 €) ευρώ εκ των οποίων το ένα τρίτο (1/3) να είναι καταβεβλημένο σε μετρητά προκειμένου για προσωπική εταιρία, σε εκατόν είκοσι χιλιάδες (120.000 €) ευρώ προκειμένου για Ε.Π.Ε. και σε διακόσιες χιλιάδες (200.000 €) ευρώ προκειμένου για Α.Ε. Η δεύτερη προϋπόθεση αφορά το χρόνο λειτουργίας των εμπλεκόμενων στη συγχώνευση επιχειρήσεων, οι οποίες είναι απαραίτητο να λειτουργούσαν τουλάχιστον τέσσερα (4) έτη πριν από το χρόνο της συγχώνευσης.

Να σημειώσουμε ότι οι διατάξεις προβλέπουν μείωση στον συντελεστή φορολογίας των καθαρών κερδών της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρείας

κατά τα δύο πρώτα έτη. Πιο συγκεκριμένα, θα φορολογούνται για το πρώτο οικονομικό έτος με τον ισχύοντα, κατά τον χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης, συντελεστή φορολογίας, μειωμένο κατά 10 μονάδες και για το επόμενο οικονομικό έτος με συντελεστή μειωμένο κατά 5 μονάδες. Αξίζει να τονισθεί ιδιαίτερα, ότι τα κίνητρα αυτά δεν αφορούν τις ανώνυμες εταιρίες και εφαρμόζονται στις υπόλοιπες μορφές ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους (μεταποιητικές, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών). Επιπρόσθετα, οι διατάξεις ορίζουν ότι αν η συγχώνευση ή μετατροπή γίνει σε άλλη χρονική περίοδο (εκτός του χρονικού διαστήματος 14/12/04 – 31/12/11), θα είναι μεν νομότυπη (δηλαδή δεν θα απαγορεύεται), αλλά δεν θα υπάρχουν όμως τα συγκεκριμένα αυτά φορολογικά κίνητρα.

Με την ίδια διάταξη ρυθμίζεται νομοθετικά η φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) που προκύπτει κατά την απορρόφηση μητρικής εταιρίας από τη θυγατρική της. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση η ζημία που προκύπτει σε βάρος της απορροφώσας θυγατρικής εταιρίας λόγω ακύρωσης ιδίων μετοχών, προκειμένου να αποφεύγονται οι καταστρατηγήσεις (αποφυγή φόρου εισοδήματος) από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο.

Με άλλα λόγια, η συγχώνευση με το άρθρο 18 του Ν. 3296/04 παρέχει στις επιχειρήσεις ορισμένα φορολογικά κίνητρα, η μετατροπή ή η συγχώνευση με το Ν. 1297/72 παρέχει στις επιχειρήσεις άλλου είδους φορολογικά κίνητρα και η μετατροπή ή η συγχώνευση με το Ν. 2166/93 παρέχει επίσης άλλου είδους φορολογικά κίνητρα. Αυτό σημαίνει πως δεν απαγορεύονται οι οποιοδήποτε άλλου είδους μετατροπές ή συγχωνεύσεις οι οποίες φυσικά μπορούν να γίνουν, αλλά χωρίς όμως να υπάρχουν τέτοιου είδους φορολογικά κίνητρα και φυσικά πάντα με τους περιοριστικούς όρους όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. που είναι κεφαλαιουχικού χαρακτήρα εταιρίες.

### **Παράδειγμα**

Αν εντός του έτους 2009 συγχωνευθεί μία Ο.Ε. και μία ΕΠΕ και από τη συγχώνευση προέλθει μια Α.Ε., με πρώτη χρήση υπερδωδεκάμηνη, τότε τα κέρδη που θα προκύψουν από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 2010 θα υπαχθούν σε φορολογία με συντελεστή 15%, ενώ κατά το επόμενο οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 - 31/12/2011) θα φορολογηθούν με 18% καθώς θα ισχύει στο χρόνο υποβολής της δήλωσης (2012) συντελεστής 23%.

#### 4.4 Ομοιότητες και Διαφορές των Διατάξεων των Νομοθετημάτων

Οι κυριότερες ομοιότητες και διαφορές των διατάξεων των νομοθετημάτων παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

	<b>Ν.Δ . 1297/1972</b>	<b>Ν. 2166/1993</b>	<b>Ν. 3296/2004</b>
<b>Εφαρμογή</b>	Μετατροπή ή συγχώνευση ημεδαπής επιχείρησης (ατομικής και εταιρικής) σε κεφαλαιουχική	Μετατροπή ή συγχώνευση ημεδαπής επιχείρησης ή υποκαταστήματος αλλοδαπής σε κεφαλαιουχική	Συγχώνευση ημεδαπής επιχείρησης (ατομικής και εταιρικής πλην Α.Ε) σε προσωπική ή σε κεφαλαιουχική
<b>Βιβλία και Στοιχεία</b>	Ανεξάρτητα κατηγορίας	Γ' κατηγορίας και πρέπει υποχρεωτικά η επιχείρηση να έχει συντάξει ισολογισμό	Ανεξάρτητα κατηγορίας. Μετά όμως από την συγχώνευση υποχρεωτικά πρέπει να τηρεί Γ' κατηγορίας
<b>Εκτίμηση Αξίας</b>	Επιτροπή του άρθρου 9	Επιτροπή του άρθρου 9 ή ορκωτός λογιστής ή προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΥΟ	Επιτροπή του άρθρου 9
<b>Απαιτούμενο κεφάλαιο</b>	Για τις Α.Ε: 300.000 €  Για τις Ε.Π.Ε: 146.735 €	Για τις Α.Ε: 300.000 €  Για τις Ε.Π.Ε: 146.735 €	Για τις Α.Ε: 60.000€  Για τις Ε.Π.Ε: 4.500€  Για Ο.Ε και Ε.Ε: -
<b>Μετοχικό ή Εταιρικό Κεφάλαιο</b>	Ονομαστικές και μη μεταβιβάσιμες μετοχές σε ποσοστό 75%, για 5 έτη	Κανένας περιορισμός	Κανένας περιορισμός
<b>Φορολογικά Κίνητρα</b>	1. Τέλη και εισφορές 2. Φόρος Υπεραξίας 3. Φ.Μ.Α με την προϋπόθεση των πέντε ετών 4. Διατήρηση ευεργετημάτων	1. Τέλη και εισφορές 2. Φόρος Υπεραξίας 3. Φ.Μ.Α χωρίς την προϋπόθεση των πέντε ετών 4. Διατήρηση ευεργετημάτων προηγούμενων αναπτυξιακών	1. Τέλη και εισφορές 2. Φόρος Υπεραξίας 3. Φ.Μ.Α με την προϋπόθεση των πέντε ετών

	προηγούμενων νόμων	νόμων	4. Διατήρηση ευεργετημάτων προηγούμενων 5. Μειωμένοι φορολογικοί συντελεστές για δύο έτη υπό προϋποθέσεις
--	--------------------	-------	--

## **Κεφάλαιο 5: Φορολόγηση της Διανομής και Κεφαλαιοποίησης Αποθεματικών**

Τα αποθεματικά τα οποία σχηματίζει μία εταιρεία διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο σχηματισμού τους σε δύο κατηγορίες: τα φορολογηθέντα αποθεματικά και τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει ειδικών διατάξεων των νόμων. Τα αποθεματικά καταγράφονται σε λογαριασμό που εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας όπου και παραμένουν μέχρι τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση τους. Η διανομή των αποθεματικών, είτε με τη μορφή μερίσματος προς τους μετόχους είτε με αύξηση της κεφαλαιακής τους μερίδας, πραγματοποιείται αφού πρώτα φορολογηθούν (Νεγκάκης, 2006).

Όσον αφορά τη φορολογία της διανομής και κεφαλαιοποίησης αποθεματικών το άρθρο 106 του Ν. 2238/94 ορίζει ρητά ότι σε περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, τότε για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι τα ποσά που χαρακτηρίζονται ως απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα, συμμετέχουν στην φορολογική αναμόρφωση, κατά το μέρος που αφορούν τα διανεμόμενα κέρδη. Σύμφωνα με την παράγραφο 2, του άρθρου 106 του ΚΦΕ, εφόσον στα καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου συμπεριλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, «προστίθεται σε αυτά, το μέρος των αφορολογήτων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή, κέρδη, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου». Επί πλέον, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 31 του ΚΦΕ σε περίπτωση που στα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, προστίθενται ως λογιστική διαφορά τα παρακάτω ποσά:

(α) των χρεωστικών τόκων που ευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκειμένων στην φορολογία εσόδων και των αφορολογήτων.

(β) ποσοστό 5% επί των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας.

Ωστόσο, σύμφωνα με την Πολ. 1327/1997 τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή:

α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ Α' 127) και του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990,

β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του Ν. 2065/1992 οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά (Καραγιάννης,2005).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τις επιχειρήσεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών που δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους. Στην περίπτωση αυτή η δήλωση του άρθρου 107, για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου υποβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που γίνεται η πίστωση ή η ανάληψη ή η εξαγωγή στο εξωτερικό των κερδών ή αποθεματικών και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα στην προθεσμία, που ορίζεται από την παράγραφο αυτή. Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του παρόντος νόμου<sup>23</sup>.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών, προερχόμενων από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτήν ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς, κατά περίπτωση, στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά. Εξαιρετικά, κατά την κεφαλαιοποίηση ή διανομή

<sup>23</sup> [https://www.epixeirisonline.gr/actions/encoding/index.php?item\\_id=4697018](https://www.epixeirisonline.gr/actions/encoding/index.php?item_id=4697018)

αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του παρόντος από μερίσματα, προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, αυτά δεν υπόκεινται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.

Επιπρόσθετα, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 106§4 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος<sup>24</sup> (ΚΦΕ - Ν. 2238/1994) όταν λαμβάνει χώρα κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών από Α.Ε. ή ΕΠΕ, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, φορολογούνται κατά τον χρόνο της κεφαλαιοποίησης με βάση τις γενικές διατάξεις (25%) στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Σημειώνεται ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς χωρίς να συναθροίζονται με το αποτέλεσμα του ισολογισμού και ως προς αυτό υποβάλλεται χωριστή δήλωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τον μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο (Διοικητικό Συμβούλιο ή Γενική Συνέλευση) για κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Κατ' εξαίρεση ο φορολογικός νόμος παρέχει τις παρακάτω δυνατότητες για κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με μειωμένο συντελεστή:

α) **Σε Α.Ε. με μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.** Σύμφωνα με το άρθρο 101 του Ν.1892/1990, ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές είναι οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του Ν. 942/1949 και το αποθεματικό της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Ν. 148/1967 (νυν άρθρο 38 Ν.2238/1994), καθώς πρόκειται για αφορολόγητα αποθεματικά ειδικού προορισμού. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση ή πρόσθετη προϋπόθεση. Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν. Σημειώνεται ότι ο φόρος βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, καθώς πρόκειται για φόρο εισοδήματος.

---

<sup>24</sup> ΚΦΕ – Ν. 2238/1194

β) **Σε Α.Ε. με μη εισηγμένες μετοχές και σε ΕΠΕ.** Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.1473/1984 οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 και το αποθεματικό της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 (νυν άρθρο 38 Ν.2238/1994). Ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία θα συντελεστεί η κεφαλαιοποίηση θα αυξηθεί το (μετοχικό ή εταιρικό) κεφάλαιο, κατά το ίδιο ποσό, σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να εκδοθούν νέες μετοχές ή εταιρικά μερίδια, για τους δικαιούχους μετόχους ή εταίρους. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών καθώς αποτελεί φόρο εισοδήματος, ούτε συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.

Τονίζουμε ότι και για τις δύο παραπάνω περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών υφίσταται χρονικός περιορισμός δεκαετίας. Ειδικότερα, ορίζεται ότι σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών η εταιρεία διαλυθεί ή μειωθεί το κεφάλαιο της με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους ή εταίρους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τα παραπάνω (5% ή 10% κατά περίπτωση). Ο περιορισμός δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>



## **Κεφάλαιο 6: Φορολογία Μεταβίβαση Μέρους ή και Ολόκληρης της Επιχείρησης**

### **6.1 Φορολογία Μεταβίβασης Εταιρικών Μεριδίων σε Ατομικές Επιχειρήσεις, Ο.Ε και Ε.Ε**

Οι αλλαγές που εισήγαγε ο πρόσφατος φορολογικός νόμος – Ν. 3842/2010 θα μπορούσαμε να πούμε ότι δεν επηρέασαν σημαντικά τη φορολογία μεταβίβασης μίας επιχείρησης. Έτσι, κατά τη μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης ή μεριδίου ομόρρυθμης εταιρείας σε δικαιούχους συγγενείς που υπάγονται στην Α΄ ή Β΄ κατηγορία συγγένειας φορολογείται η υπεραξία (με συντελεστή 5% ή 10% ανάλογα με το βαθμό συγγένειας) και όχι η πραγματική αξία πώλησης.

Στην περίπτωση μεταβίβασης μερίδων Ο.Ε ή Ε.Ε από γονείς σε παιδιά ή μεταξύ συζύγων, σε περίπτωση συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, δεν επιβάλλεται φόρος. Ωστόσο στην περίπτωση που στο ενεργητικό της εταιρείας περιλαμβάνεται ακίνητο, επιβάλλεται φόρος 5% επί της αντικειμενικής αξίας επί του ποσοστού του μεριδίου που μεταβιβάζεται.

Σε περίπτωση που η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων δεν γίνεται σε συγγενείς α΄ και β΄ βαθμού για τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού υπεραξίας για τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ισχύουν τα εξής:

1. Κατά τον υπολογισμό των υποχρεώσεων της εταιρείας σύμφωνα και με την με αριθ. πρωτ. 1064697/27.09.06 Α.Υ.Ο., οι υποχρεώσεις υπολογίζονται τεκμαρτώσ σε ποσοστό 10 % επί των αγορών εμπορευμάτων και παγίων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης, αφού άλλωστε οι κάθε είδους αγορές δημιουργούν για την επιχείρηση αντίστοιχη υποχρέωση. Αντίθετα για τον υπολογισμό των αποθεμάτων ως αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών λαμβάνεται το 10% των αγορών που πραγματοποίησε η επιχείρηση. Άρα δεν περιλαμβάνονται οι αγορές παγίων<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Άρθρο 1, παρ.2. ΠΟΛ. 1053/2003

2. Ομοίως για τον υπολογισμό των απαιτήσεων λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των πωλήσεων δεδομένου ότι οι κάθε είδους πωλήσεις της επιχείρησης δημιουργούν αντίστοιχη απαίτηση. Επίσης η ΠΟΛ 1053/2003 αναφέρει ότι ως απαιτήσεις λαμβάνονται το 10% των πωλήσεων (γενικά).
3. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μεριδίων υπολογίζεται η υπεραξία του συνόλου της επιχείρησης η οποία εν συνεχεία πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό των μεταβιβαζόμενων μεριδίων προκειμένου να προσδιοριστεί η υπεραξία τους. Ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται λοιπόν, αναλόγως του χρόνου κατά τον οποίο αποκτήθηκαν τα μερίδια που μεταβιβάζονται:
  - Το κεφάλαιο της, όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της ή εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των (5) πέντε προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση (ή όσων χρήσεων υπάρχουν εάν δεν έχει συμπληρωθεί πενταετία).
  - Η ελάχιστη αξία της επιχείρησης η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση των μεριδίων με βάση τις διατάξεις των Υπουργικών αποφάσεων, που έχουν εκδοθεί για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας.
  - Αν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της ΠΟΛ. 1259/1999 Α.Υ.Ο., ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιοδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία.

Άρα αυτό που ενδιαφέρει είναι ο ως άνω υπολογισμός της αξίας του συνόλου της επιχείρησης όταν αγοράσθηκαν τα μερίδια από τον φορολογούμενο, η οποία θα ληφθεί ως κόστος απόκτησης.

Όσον αφορά τέλος την αξία πώλησης που λαμβάνεται υπόψη, εάν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης

(τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα, δηλαδή, η μεγαλύτερη<sup>27</sup>.

## **6.2 Φορολογία Μεταβίβασης Εταιρικών Μεριδίων ΕΠΕ**

Για να πραγματοποιηθεί οποιαδήποτε μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων στις Ε.Π.Ε., θα πρέπει πρώτα να το αποφασίσει αυτό η Γενική Συνέλευση των εταίρων με πλειοψηφία τουλάχιστον των 3/4 των παριστάμενων εταίρων, που να εκπροσωπούν τα 3/4 του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου<sup>28</sup>. Όταν μεταβιβάζεται με αντάλλαγμα η επιχείρηση ή εταιρικά μερίδια, υπολογίζεται υπεραξία που φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20%. Όταν μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα εταιρικά μερίδια από Ε.Π.Ε. που έχει ακίνητα, τότε δεν οφείλεται Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.).

### **6.2.1 Αποχώρηση Εταίρου από την Ε.Π.Ε Ανάλυση της Εταιρικής του Μεριδας**

Όταν αποχωρεί κάποιος εταίρος από την Ε.Π.Ε. και παίρνει συγχρόνως το κεφάλαιο που είχε καταβάλλει στην εταιρία, τότε υπολογίζεται υπεραξία που αναλογεί στη μερίδα του. Η υπεραξία αυτή φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 20%.

Σε περίπτωση που αποχωρεί κάποιος εταίρος από την Ε.Π.Ε. και παίρνει την μερίδα του σε ακίνητα (χωρίς να διαλυθεί η Ε.Π.Ε.), τότε ο Φ.Μ.Α (Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων) που καταβάλλεται στη ΔΟ.Υ., υπολογίζεται μειωμένος στο 1/4 (δηλαδή, καταβάλλεται μόνο το 25% του συνολικού Φ.Μ.Α.) (άρθρο 4 παρ. 1Αδ Α.Ν. 1521/50). Αν όμως το ακίνητο που μεταβιβάζεται στον αποχωρούντα εταίρο είναι μεγαλύτερης αξίας από εκείνη της μερίδας του, και δηλώνεται ότι καταβάλλεται σε αντάλλαγμα η διαφορά αυτή, τότε οφείλεται Φ.Μ.Α. για τη διαφορά αυτή, με ακέραιο συντελεστή ( και όχι μόνο το 1/4 του συντελεστή του Φ.Μ.Α.), αλλιώς για τη διαφορά αυτή καταβάλλεται φόρος δωρεάς<sup>29</sup>. Επίσης, για να υπάρχει μείωση του Φ.Μ.Α. στο 1/4 του συνολικού Φ.Μ.Α., θα πρέπει ο εταίρος που αποχωρεί να είναι

<sup>27</sup> Άρθρο 2 ΠΟΛ.1053/2003

<sup>28</sup> Άρθρο 38 παρ. 1 Ν. 3190/55

<sup>29</sup> άρθρο 4 παρ. 1Αδ Α.Ν. 1521/50, Υπ. Οικ. Κ. 5407/πολ. 244/86, άρθρο 496 ΑΚ, άρθρο 3 παρ. 2 Ν. 2961/01

τουλάχιστον δώδεκα μήνες στην εταιρία και να μην έχει γίνει εκχώρηση της εταιρικής μερίδας του ίδιου εταίρου μέσα στους τελευταίους 12 μήνες (άρθρο 4 Ν. 1587/50), γιατί αλλιώς, Φ.Μ.Α. καταβάλλεται στο ακέραιο (Υπ. Οικ. Ν. 2508/πολ. 86/82). Όταν, ο εταίρος που αποχωρεί παίρνει τη μερίδα του σε αγαθά, τότε εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης και πάνω στην αξία μπαίνει και Φ.Π.Α. (Εγκ. 10 παρ. 31 δ Φ.Π.Α).

### **6.2.2 Δωρεά ή Γονική Παροχή Εταιρικών Μεριδίων Ε.Π.Ε**

Εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό της Ε.Π.Ε., μπορεί οποιοσδήποτε εταίρος να δωρίσει τα μερίδια του σε κάποιον άλλο (άρθρο 34 Ν. 2961/01). Στην περίπτωση αυτή, η ονομαστική αξία των μεριδίων που δωρίζονται προσαυξημένη και με την αντίστοιχη υπεραξία, φορολογείται ως δωρεά (άρθρο 34 Ν.Δ 118/73). Όταν όμως κάποιος γονέας έχει μερίδια Ε.Π.Ε. και τα μεταβιβάζει στα παιδιά του χωρίς

αντάλλαγμα, τότε η μεταβίβαση αυτή λέγεται <<γονική παροχή>> και μέχρι ένα όριο

έχει το μισό φόρο της δωρεάς. Το όριο αυτό είναι μέχρι 95.000 ευρώ γονική παροχή από γονέα σε τέκνο όταν και οι δύο γονείς βρίσκονται στη ζωή, ή μέχρι 123.000 ευρώ όταν ο ένας από τους δύο γονείς έχει πεθάνει. (άρθρο 12 παρ. 15 Ν. 2948/01). Για τη δωρεά ή τη γονική παροχή εταιρικών μεριδίων συντάσσεται πρακτικό γενικής συνέλευσης, τροποποιητικό καταστατικού κλπ.

### **6.2.3 Εκχώρηση Εταιρικής Μεριδας Στην Ε.Π.Ε. με Ακίνητα**

Όταν μεταβιβάζονται εταιρικά μερίδια ή μερίδες από Ε.Π.Ε. με αντάλλαγμα χρηματικό αντίτιμο ακόμα και αν η Ε.Π.Ε. έχει ακίνητη περιουσία, δεν οφείλεται Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α)<sup>30</sup>.

### **6.2.4 Μεταβίβαση Εταιρικής Μεριδας Ε.Π.Ε. Σε Περίπτωση Θανάτου**

---

<sup>30</sup> (Στ.Ε.1975/64, Υπ. Οικ. Μ. 2755/56)

Όταν πεθάνει κάποιος εταίρος Ε.Π.Ε., και εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό, την Ε.Π.Ε. μπορούν να την συνεχίσουν ή μόνο οι εταίροι που ζουν μαζί με τους κληρονόμους του εταίρου που πέθανε. Αν υπάρχει και ανήλικος κληρονόμος, τότε για τη συνέχιση της εταιρίας απαιτείται και σχετική άδεια του δικαστηρίου (Εφ.Αθην.1011/76). Όταν οι κληρονόμοι του θανόντος δεχθούν να γίνουν εταίροι της Ε.Π.Ε., τότε ο καθένας από αυτούς γίνεται και αυτοτελής εταίρος κατά τη μερίδα που κληρονόμησε. Στην περίπτωση αυτή που η εταιρία συνεχίζεται με εταίρους τους επιζώντες και τους κληρονόμους του θανόντος, συντάσσεται πρώτα πρακτικό έκτακτης γενικής συνέλευσης των εταίρων και στη συνέχεια, με βάση το πρακτικό αυτό συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το τροποποιητικό του καταστατικού. Συμπληρώνεται επίσης το έντυπο της δήλωσης μεταβολής (Μ3). Δεν συμπληρώνεται όμως η δήλωση υπεραξίας, διότι τα μερίδια του θανόντος συμπεριλαμβάνονται στη δήλωση κληρονομιάς και φορολογούνται με βάση τη δήλωση αυτή. Η δήλωση υπεραξίας υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., μόνο στην περίπτωση που τα μερίδια του θανόντος πωλούνται σε τρίτους μη κληρονόμους. Όταν πεθάνει κάποιος εταίρος και οι κληρονόμοι αποκτούν δικαίωμα στη μερίδα του θανόντος, είτε αυτοί αποχωρούν από την εταιρία είτε όχι, τότε οφείλεται φόρος κληρονομιάς που υπολογίζεται πάνω στην καθαρή θέση της επιχείρησης την ημέρα του θανάτου που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής του θανόντα, οπότε συμπεριλαμβάνεται στη δήλωση κληρονομιάς. (Υπ. Οικ.Κ.16529/65). Αν όμως, στο ποσό της μερίδας του θανόντος που παίρνουν οι κληρονόμοι, όταν αυτοί αποχωρούν από την εταιρία, περιλαμβάνονται και ακίνητα, τότε η αξία αυτών υπάγεται και σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων μειωμένο στο 1/4 του συντελεστή, εφόσον στους δώδεκα (12) τελευταίους μήνες δεν έγινε καμία εκχώρηση εταιρικής μερίδας του ιδίου του εταίρου της Ε.Π.Ε. που κληρονομούν, τότε τα αγαθά που παίρνουν από την εταιρία εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης και πάνω στην αξία μπαίνει Φ.Π.Α<sup>31</sup>.

### **6.3 Φόρος Μεταβίβασης Μετοχών Α.Ε**

Ανάλογα με το εάν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, διαφοροποιείται και ο τρόπος μεταβίβασης των μετοχών. Πιο συγκεκριμένα, η μεταβίβαση των μετοχών των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο

---

<sup>31</sup> Εγκ.10 παρ.31 δ Φ.Π.Α., άρθρο 7 παρ.2 ε Ν.2859/00, Εγκ.πολ. 1009/12.1.94

χρηματιστήριο πραγματοποιείται μέσω αυτού με την βοήθεια ενός χρηματιστή, ο οποίος και βεβαιώνει την μεταβίβαση, αποστέλλει κατάσταση των μεταβιβαζόμενων μετοχών και με τη σειρά του το χρηματιστήριο Αξιών ενημερώνει τις εταιρείες οι οποίες οφείλουν να καταγράψουν την συναλλαγή στα βιβλία μετοχών και μετόχων χωρίς όμως να είναι απαραίτητη η συμβολή των συμβαλλόμενων μερών. Η διαδικασία διαφοροποιείται ανάλογα με το αν οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές ή όχι. Στην περίπτωση των ονομαστικών μετοχών η μεταβίβαση τους πραγματοποιείται με εγγραφή σε ειδικά βιβλία μετοχών της εταιρείας, στα οποία καταχωρούνται τα στοιχεία των μετοχών, αγοραστών και πωλητών, και οι αριθμοί των μετοχών, τα δε βιβλία υπογράφονται από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη.

Από την άλλη μεριά, για τη μεταβίβαση μετοχών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου, το οποίο περιέχει τα στοιχεία της μεταβίβασης. Τα στοιχεία αφορούν και τον χρόνο μεταβίβασης των μετοχών, τα ακριβή στοιχεία των συμβαλλόμενων, φυσικών ή νομικών προσώπων, τον τρόπο μεταβίβασης των μετοχών (πώληση, δωρεά κλπ), τα στοιχεία της ανώνυμης εταιρείας στην οποία ανήκουν οι μετοχές, τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών και μετόχων της εταιρείας.

### **6.3.1 Μεταβίβαση μη Εισηγμένων Μετοχών από Επαχθή Αιτία**

Όπως ορίζεται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Προκειμένου για μεταβιβάσεις σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α΄ ή Β΄ κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία» ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση, η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 1,2% και 2,4% αντίστοιχα.

Με απόφαση της Διοίκησης επισημαίνεται ότι οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται και στις μεταβιβάσεις μετοχών μη εισηγμένων αλλοδαπών εταιρειών που πραγματοποιούν κάτοικοι Ελλάδος, φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

### 6.3.2 Δήλωση Απόδοσης Φόρου και Υπολογισμός Πραγματικής Αξίας

Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο μεταβιβάζων τις μετοχές. Προς τούτο καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ με δήλωση, η οποία υποβάλλεται στη ΔΟΥ της έδρας της εταιρείας, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές. Ως πραγματική αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα αξία πώλησης των μετοχών που ορίζεται στο ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο μεταβίβασης, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη από την ελάχιστη αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών. Για τον υπολογισμό της ελάχιστης αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών και του ποσού του φόρου παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα.

#### Παράδειγμα

Έστω ότι ένας μέτοχος συμφωνεί να μεταβιβάσει 500 μετοχές της Α.Ε. «Χ» στις 18/07/06 έναντι 60.000 ευρώ. Η αντικειμενική αξία των ακινήτων της Α.Ε. κατά τον χρόνο της μεταβίβασης είναι 200.000 ευρώ, ενώ η αξία κτήσης αυτών, όπως εμφανίζεται στα βιβλία της, είναι 120.000 ευρώ. Τα ίδια κεφάλαια (9.500 μετοχές ονομαστικής αξίας 100 ευρώ) δεν έχουν μεταβληθεί μέχρι τον χρόνο μεταβίβασης, ενώ από τους 5 τελευταίους ισολογισμούς που έχει δημοσιεύσει προκύπτει ο πίνακας:

Ίδια Κεφάλαια	950.000 ευρώ
Απόδοση ιδίων κεφαλαίων	0,3366
Προσαύξηση με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων $950.000 \times 0,3366$	319.770 ευρώ
Διαφορά αντικειμενικής αξίας ακινήτων και αξίας κτήσεως αυτών	80.000 ευρώ

Η ελάχιστη αξία της μετοχής ισούται με το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων μετά την αναπροσαρμογή και της θετικής διαφοράς μεταξύ της αντικειμενικής αξίας ακινήτων και της αξίας κτήσης τους διά των αριθμό των υφιστάμενων μετοχών. Επομένως, η ελάχιστη αξία της μετοχής είναι  $(950.000 + 319.770 + 80.000)/9.5000 = 142,08$  ευρώ.

Η ελάχιστη αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών είναι  $500 \times 142,08 = 71.040$  ευρώ, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου, καθώς είναι μεγαλύτερη από τη συμφωνηθείσα.

#### **Υπολογισμός φόρου:**

Για μεταβίβαση σε τρίτους ο οφειλόμενος φόρος είναι:  $71.040 \times 5\% = 3.552$  ευρώ.

Για μεταβίβαση σε συγγενείς Α' βαθμού ο φόρος είναι:  $71.040 \times 1,2\% = 852,48$  ευρώ.

Για μεταβίβαση σε συγγενείς Α' βαθμού ο φόρος είναι:  $71.040 \times 2,4\% = 1.704,96$  ευρώ.

### **6.3.3 Μεταβίβαση Μη Εισηγμένων Μετοχών από Χαριστική Αιτία**

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή 1,2%, προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία και με συντελεστή 2,4%, προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Στην περίπτωση αυτή ο δικαιούχος δεν υποχρεούται να συνυπολογίσει την αξία των μετοχών με μελλοντικές αξίες αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Κατά την αυτοτελή φορολόγηση από την αξία των μετοχών δεν εκπίπτουν χρέη, βάρη και κληροδοτήματα, ενώ ο φόρος που αναλογεί στη μέχρι 138.000 ευρώ αξία των μετοχών δεν μειώνεται κατά ποσοστό 60%, όταν ο δικαιούχος έχει αναπηρία τουλάχιστον κατά ποσοστό 67%. Ωστόσο, ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί με τη δήλωση των μεταβιβαζόμενων μετοχών να συνυποβάλει αίτημα για τη μη εφαρμογή της αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 5% και να φορολογηθεί με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών.

### **6.3.4 Φορολογική Μεταχείριση Μεταβίβασης Μη Εισηγμένων Μετοχών**



Όταν τα πρόσωπα που μεταβιβάζουν τις μετοχές είναι ημεδαπές Α.Ε., ημεδαπές ΕΠΕ και συνεταιρισμοί, με την αυτοτελή φορολόγηση του 5% το εισόδημα από τη μεταβίβαση των μετοχών αντιμετωπίζεται ως έσοδο φορολογούμενο κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Δηλαδή, σε περίπτωση διανομής κερδών από την Α.Ε., Ε.Π.Ε ή τον συνεταιρισμό, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου, θα προστίθεται σε αυτά και το μέρος της υπεραξίας που προέκυψε από την πώληση μη εισηγμένων μετοχών που αναλογεί στα διανεμόμενα, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μεικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Το μη διανεμόμενο μέρος της υπεραξίας θα πρέπει να εμφανίζεται στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο».

Περαιτέρω, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου του νομικού προσώπου θα εκπίπτει ο καταβληθείς σύμφωνα με τα πιο πάνω φόρος 5%, ο οποίος αναλογεί στο μέρος της υπεραξίας που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη. Σε περίπτωση όμως που από την πώληση των μετοχών προέκυψε ζημία, θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994. Δηλαδή, η υπόψη ζημία θα συμψηφίζεται με κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και εάν δεν υπάρχουν τέτοια κέρδη ή εάν αυτά που υπάρχουν υπολείπονται της ζημίας, τότε ολόκληρη η ζημία ή το υπόλοιπο αυτής, αντίστοιχα, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των προαναφερόμενων νομικών προσώπων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι αν ο μεταβιβάζων τις μετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, προσωπική εταιρεία ή άλλο πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων ή νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε με την αυτοτελή φορολογία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωσή του για την υπεραξία που ενδεχομένως έχει προκύψει από τη μεταβίβαση. Επίσης, ενδεχόμενη ζημία από την πώληση των εν λόγω μετοχών δεν αναγνωρίζεται και ο καταβληθείς φόρος 5% δεν επιστρέφεται.

Σε περίπτωση που έχουμε αλλοδαπά πρόσωπα τότε διαφέρει η φορολογική μεταχείριση της μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο. Πιο συγκεκριμένα, με απόφαση της διοίκησης τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κρατών με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας του

εισοδήματος, σε περίπτωση που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, κατά τις διατάξεις των αντίστοιχων συμβάσεων, δεν φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από την πώληση μετοχών μη εισηγμένης ανώνυμης ελληνικής εταιρείας. Όταν όμως τα αλλοδαπά πρόσωπα έχουν μόνιμη εγκατάσταση, τότε το εισόδημα από την πώληση φορολογείται όταν αυτό μπορεί να αποδοθεί στη μόνιμη εγκατάσταση, δηλαδή όταν αποδειχθεί ότι οι μεταβιβαζόμενες μετοχές αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Εξαιρέση αυτού του κανόνα αποτελεί η Σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ, με τις σχετικές διατάξεις της οποίας ορίζεται ότι μια επιχείρηση των ΗΠΑ, η οποία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, φορολογείται επί των κερδών τα οποία πραγματοποιεί η επιχείρηση αυτή από πηγές εντός Ελλάδας, ανεξάρτητα αν τα κέρδη αυτά πραγματοποιούνται από ή έχουν με οποιοδήποτε τρόπο σχέση με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση. Για τα αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα που μεταβιβάζουν μετοχές μη εισηγμένων ανώνυμων ελληνικών εταιρειών εφαρμόζονται οι διατάξεις κατά περίπτωση της αντίστοιχης σύμβασης.

### **6.3.5 Φορολογική Μεταχείριση Μεταβίβασης Μετοχών που είναι Εισηγμένες σε Αλλοδαπά Χρηματιστήρια**

Το άρθρο 33 του Ν. 2278/1999 ορίζει ότι όταν πρόκειται για μετοχές για μεταβίβαση μετοχών που είναι εισηγμένες σε αλλοδαπά χρηματιστήρια και η οποία πραγματοποιείται από Έλληνες κατοίκους, τότε ο φόρος που αποδίδεται ανέρχεται στο 5% πάνω στην πραγματική αξία πώλησης.



## Κεφάλαιο 7: Φορολόγηση Κατά την Λύση και Εκκαθάριση

### 7.1 Λύση της Ομόρρυθμης Εταιρείας

Η ομόρρυθμη εταιρεία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο λύεται μόλις περάσει ο χρόνος αυτός. Είναι, όμως δυνατόν, αν υπάρχει σπουδαίος λόγος, να λυθεί με καταγγελία πριν περάσει ο χρόνος αυτός. Η εταιρεία που έχει αόριστη διάρκεια λύεται οποτεδήποτε με καταγγελία οποιουδήποτε εταίρου. Αν ο σπουδαίος λόγος για τον οποίο καταγγέλθηκε η εταιρεία, συνίσταται στο ότι κάποιος από τους εταίρους εκδήλωσε αντισυμβατική συμπεριφορά (π.χ. η διενέργεια ανταγωνιστικών πράξεων [ΕφΑθ 11141/1982 ΕΕμπΔ 1983, σ. 419], οι τυχόν υπεξαυρέσεις χρηματικών ποσών από το ταμείο της εταιρείας κ.λπ.) τότε ο εταίρος αυτός ενέχεται για τη ζημία που προκάλεσε η λύση της εταιρείας στους λοιπούς εταίρους.

Επιπρόσθετα, η εταιρεία λύεται αν με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων, είτε μεταξύ των κληρονόμων του αποθανόντα. Η μη ενηλικίωση των κληρονόμων δεν θίγει το κύρος της συμφωνίας. Ακόμη, η λύση της εταιρείας επέρχεται από τους παρακάτω λόγους:

- Η κακή πορεία των εργασιών της εταιρείας.
- Οι σοβαρές διαφωνίες μεταξύ των εταίρων.
- Η αδυναμία κάποιου εταίρου να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του (όπως είναι π.χ. η μακρά ασθένειά του)<sup>32</sup> εκτός βέβαια και αν συμφωνήθηκε ότι στην περίπτωση αυτή η εταιρεία θα συνεχίσει απρόσκοπτα τη λειτουργία της με τους άλλους εταίρους.

Ωστόσο, το γεγονός της λύσης της εταιρείας, δεν επιφέρει και την άμεση απώλεια της νομικής της προσωπικότητας, καθώς, μετά τη λύση της, η εταιρεία περιέρχεται αυτοδικαίως και υποχρεωτικώς σε εκκαθάριση, κατά το στάδιο της οποίας το νομικό της πρόσωπο εξακολουθεί να υπάρχει για τον σκοπό και τις ανάγκες της διαδικασίας αυτής. Η εταιρεία μετά τη λύση της εξακολουθεί να λειτουργεί εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση της εταιρείας παύει η εξουσία των διαχειριστών εταίρων, εκτός και αν από το καταστατικό ορίζεται διαχειριστής ως εκκαθαριστής. Η εκκαθάριση μπορεί να γίνει

---

<sup>32</sup> [βλ. Μ. Λεοντάρη, Προσωπικές εταιρείες, 1997, σελ. 71]

από όλους τους εταίρους ή από τον εκκαθαριστή ο οποίος έχει διοριστεί με απόλυτη πλειοψηφία των εταίρων (Καραγιώργος, 2003).

### **7.1.1 Εκκαθάριση της Ο.Ε**

Η εκκαθάριση αποσκοπεί στην περάτωση των νομικών σχέσεων που προήλθαν από τη σύσταση και τη λειτουργία της εταιρείας και ήταν εκκρεμείς κατά τον χρόνο λύσης της. Οι σχέσεις αυτές μπορεί να ανάγονται καταρχήν στις σχέσεις μεταξύ της εταιρείας και των τρίτων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι εξωεταιρικές σχέσεις μεταξύ εταιρείας και εταίρων, που στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζονται ως τρίτοι. Αξίζει να σημειώσουμε ότι κατά την εκκαθάριση πρώτα εξοφλούνται οι οφειλές των εταίρων απέναντι σε τρίτους, όπως σε πιστωτές, προμηθευτές, τράπεζες, δημόσιο, καθώς και οφειλές των εταίρων μεταξύ τους. Έπειτα από την εξόφληση όλων των παραπάνω εισπράττονται οι εισφορές. Αν η εισφορά δεν συνίσταται σε χρηματικές μονάδες, καταβάλλεται η αξία του αντικειμένου κατά το χρόνο πραγματοποίησης της εκκαθάρισης. Σε περίπτωση όμως που η εισφορά συνίσταται στη χρήση ορισμένων πραγμάτων, τα πράγματα αυτά αποδίδονται αυτούσια. Αν η εισφορά συνίσταται σε εργασία ή σε χρήση πράγματος, δεν αποδίδεται ως εισφορά με όποιος τρόπο κι' αν είχε εκτιμηθεί αρχικά.

Για την εξόφληση των οφειλών και την απόδοση των εισφορών η εταιρική περιουσία μετατρέπεται σε χρήμα όπως προβλέπουν οι διατάξεις πώλησης κοινού πράγματος. Μετά την εξόφληση των οφειλών προς τρίτους και προς τους εταίρους, αποδίδονται οι εισφορές και τα υπόλοιπα διανέμονται στους μετόχους ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής τους στα εταιρικά κέρδη. Όμως στην περίπτωση που τα στοιχεία του ενεργητικού δεν αρκούν για την εξόφληση των οφειλών και την απόδοση των εισφορών, για ό,τι λείπει υπόλογοι και υπεύθυνοι προς απόδοση είναι οι εταίροι κατά το λόγο συμμετοχής τους στις ζημιές. Αν ένας εταίρος δεν είναι σε θέση να καλύψει αυτό που του αναλογεί τη διαφορά τη καλύπτουν κατά την ίδια αναλογία οι υπόλοιποι εταίροι. Οι ομόρρυθμοι εταίροι δεν παύουν να ευθύνονται μέχρι να επέλθει η ολοσχερής εξόφληση όλων των εκκρεμών χρεών της εταιρείας.

### **7.1.2 Φορολόγηση Κατά τη Λύση και Εκκαθάριση της Ο.Ε**

Όταν διαλύεται μία Ο.Ε και η ακίνητη περιουσία της μεταβιβάζεται αυτούσια στους εταίρους, ανάλογα με τις εταιρικές τους μερίδες και εφόσον ή συγκεκριμένη

μεταβίβαση υπόκειται σε Φ.Μ.Α., τότε αυτός υπολογίζεται με μειωμένο συντελεστή στο  $\frac{1}{4}$  (δηλαδή οφείλεται μόνο το 25% του συνολικού Φ.Μ.Α.).<sup>33</sup> Για όσα μερίδια έχουν μεταβιβάσει (έχει δηλαδή πραγματοποιηθεί η εκχώρηση τους) μέσα στο τελευταίο έτος πριν τη διάλυση της εταιρείας, ο Φ.Μ.Α οφείλεται στο ακέραιο, ενώ για όσα μερίδια δεν μεταβιβάστηκαν (δηλαδή, δεν εκχωρήθηκαν σε άλλα πρόσωπα μέσα στο τελευταίο έτος) ο Φ.Μ.Α. που οφείλεται είναι το  $\frac{1}{4}$  του συνολικού Φ.Μ.Α.<sup>34</sup>.

Όταν η αξία του ακινήτου που μεταβιβάζεται, κατά τη διάλυση της Ο.Ε ή της Ε.Ε δεν είναι ανάλογη με την εταιρική μερίδα του εταίρου και εφόσον η συγκεκριμένη μεταβίβαση υπόκειται σε Φ.Μ.Α, τότε πάνω στη διαφορά της αξίας του ακινήτου υπολογίζεται Φ.Μ.Α με ακέραιο συντελεστή (χωρίς δηλαδή καμία απολύτως μείωση στο Φ.Μ.Α.) με την προϋπόθεση όμως ότι διαπιστώνεται η καταβολή σε αντάλλαγμα της διαφοράς αυτής, αλλιώς για τη διαφορά αυτή καταβάλλεται φόρος δωρεάς<sup>35</sup>. Έτσι αν διαλυθεί π.χ. μία Ο.Ε. ή Ε.Ε. και καταβάλλεται ο Φ.Μ.Α μειωμένος στο  $\frac{1}{4}$  του συντελεστή (λόγω διάλυσης) και εφόσον γίνει ταυτόχρονα και διανομή του κτιρίου στους εταίρους, τότε θα καταβληθεί και ο Φ.Μ.Α στο ακέραιο για τη διαφορά που τυχόν προκύψει λόγω της ανακατανομής αυτής (καθότι ένας εταίρος μπορεί να πάρει μεγαλύτερο μερίδιο από αυτό που του αναλογεί). Αν όμως η διανομή της ακίνητης περιουσίας γίνει αργότερα μεταξύ των εταίρων, τότε αυτή θεωρείται ως αυτούσια διανομή μεταξύ των φυσικών προσώπων, οπότε θα καταβληθεί και πάλι (για δεύτερη φορά, μία φορά κατά τη διάλυση και μία φορά κατά τη νέα διανομή) ο Φ.Μ.Α. μειωμένος κατά το  $\frac{1}{4}$  του συντελεστή για τα ποσοστά συμμετοχής τους και στο ακέραιο ο Φ.Μ.Α. για τη διαφορά που προκύπτει λόγω της ανακατανομής αυτής.

Η αξία (αντικειμενική κλπ) των αυτοτελών οικοδομών των διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κλπ. που περιέχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των τεχνικών επιχειρήσεων (π.χ. τεχνικές επιχειρήσεις με τη μορφή Ο.Ε, Ε.Ε, κοινοπραξιών κλπ<sup>36</sup>.) θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των

---

<sup>33</sup> Εγκ. Υπ. Οικ. Κ. 5407/πολ. 244/86, Α.Ν. 1521/50.

<sup>34</sup> Υπ. Οικ. Ν 2508/82, γνωμ. Ν.Σ.Κ 131/82, αρ. 4 παρ.1 Ν. 1521/50.

<sup>35</sup> Υπ. Οικ. Κ. 5407/πολ 244/22.7.86).

<sup>36</sup> Άρθρο 2 παρ. 4 Ν. 2238/94)

επιχειρήσεων αυτών κατά το χρόνο διάλυση τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει φορολογείται στο όνομα της Ο.Ε με συντελεστή 20% κατά το έτος της διάλυσης.

Πολύ σημαντικό φορολογικό θέμα κατά το στάδιο της εκκαθάρισης είναι και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Όταν στο στάδιο εκκαθάρισης της Ο.Ε ή της Ε.Ε κλπ. υπάρχουν και διάφορα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, α' και β' ύλες, προϊόντα κλπ) τα οποία δεν πωλούνται αλλά περιέχονται στους διάφορους εταίρους ως μερίδιο στην τελική κατανομή του αποτελέσματος της εκκαθάρισης αντί χρημάτων που θα πάρουν οι άλλοι εταίροι, τότε για τα αγαθά αυτά καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ το Φ.Π.Α. που είχε εκπέσει ως «Φ.Π.Α εισροών» και στην συνέχεια δεν αποδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ως «Φ.Π.Α. εκροών», διότι τα αγαθά αυτά δεν πωλήθηκαν σε τρίτους. Στην περίπτωση αυτή, τα αγαθά που δεν πωλήθηκαν θεωρούνται «αυτοπαράδοση αγαθών» για την κάλυψη προσωπικών αναγκών και για το λόγο αυτό υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Το αργότερο μέχρι την τελευταία μέρα που διαρκεί η εκκαθάριση, εκδίδεται δελτίο αποστολής (θεωρημένο) καθώς και ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης (αθεώρητο) του άρθρου 14 του ΚΒΣ για τα αγαθά αυτά. Αντί ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης μπορεί να εκδοθεί μία απλή αθεώρητη απόδειξη αυτοπαράδοσης. Στο ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης ή στην απόδειξη αυτοπαράδοσης, ως ποσό γράφεται η αξία με την οποία έχουν αποτιμηθεί τα αγαθά αυτά στην τελευταία απογραφή (και αν δεν υπάρχει απογραφή το κόστος αγοράς ή κατασκευής των αγαθών αυτών). Κάτω από την αξία αυτή προστίθεται το Φ.Π.Α. που προκύπτει με την εφαρμογή του αντίστοιχου συντελεστή Φ.Π.Α πάνω στην αξία αυτοπαράδοσης. Στη συνέχεια, το Φ.Π.Α αυτό αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ με τη περιοδική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου μέσα στην οποία εκδόθηκε η απόδειξη αυτοπαράδοσης ή το ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. στις αυτοπαραδόσεις αγαθών, όταν η επιχείρηση πριν από την παύση εργασιών τηρούσε βιβλίο αγορών, γιατί στη περίπτωση αυτή, για τα αναλαμβανόμενα αγαθά ο Φ.Π.Α εκροών καταβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ κατά τη φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η αγορά των αγαθών αυτών.

Όταν κατά το στάδιο της εκκαθάρισης της Ο.Ε υπάρχουν και διάφορα πάγια στοιχεία για τα οποία παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α εισροών τους (π.χ. μηχανήματα, έπιπλα κλπ.) και τα οποία δεν πωλούνται αλλά περιέρχονται σε ορισμένους εταίρους, ως μερίδιο στην τελική κατανομή του αποτελέσματος εκκαθάρισης αντί χρημάτων που θα πάρουν οι άλλοι εταίροι, τότε για τα πάγια αυτά αγαθά και εφόσον έχει περάσει πενταετία από τη πρώτη χρησιμοποίησή τους,

καταβάλλεται Φ.Π.Α. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που υπολογίζεται πάνω στην αξία αποτίμησης τους. Πριν από την απόδοση του Φ.Π.Α. αυτού της αυτοπαράδοσης παγίων, θα πρέπει να εκδοθεί από ένα δελτίο αποστολής (θεωρημένο) και στη συνέχεια από ένα ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης (αθεώρητο) του άρθρου 14 του Κ.Β.Σ. Πάνω στην αξία της αυτοπαράδοσης των παγίων αυτών στοιχείων προστίθεται και Φ.Π.Α. με το συντελεστή Φ.Π.Α που έχουν τα αντίστοιχα πάγια στοιχεία την ημέρα που εκδίδεται το στοιχείο της αυτοπαράδοσης.

Αν για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αυτοπαραδίδονται στους εταίρους δεν έχει περάσει πενταετία από τη πρώτη χρησιμοποίησή τους, τότε η αξία αυτοπαράδοσης υπόκεινται κανονικά σε Φ.Π.Α, αλλά στην περίπτωση αυτή όμως γίνεται και διακανονισμός του Φ.Π.Α. εισροών και αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ ο Δ.Π.Α. εισροών που προκύπτει από το διακανονισμό αυτό και που αντιστοιχεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετίας. Για την αποστολή των αγαθών αυτών στους εταίρους εκδίδεται οπωσδήποτε δελτίο αποστολής και ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και πάνω στην αξία της αυτοπαράδοσης προστίθεται και Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, αν ο Φ.Π.Α. του στοιχείου αυτοπαράδοσης είναι μικρότερος από τον αντίστοιχο Φ.Π.Α των παγίων αυτών που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετίας, τότε γίνεται και επιπλέον και διακανονισμός στο Φ.Π.Α εισροών λόγω της πενταετίας και αποδίδεται η διαφορά στο δημόσιο.

Αν όμως ο εταίρος στον οποίο παραδίδονται τα πάγια στοιχεία, έχει κάνει έναρξη εργασιών με το ίδιο αντικείμενο πριν από τη παύση εργασιών της Ο.Ε και πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει αυτά στην ατομική του επιχείρηση, τότε για τα στοιχεία αυτά εκδίδεται τιμολόγιο – δελτίο αποστολής ή δελτίο αποστολής και στη συνέχεια τιμολόγιο, άσχετα αν έχει περάσει πενταετία ή όχι και προστίθεται και Φ.Π.Α. στην περίπτωση αυτή. Αν το Φ.Π.Α. αντιστοιχεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετίας, τότε γίνεται κανονικά και διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση που ακολουθεί και καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ η διαφορά<sup>37</sup>.

Αφού τελειώσει το στάδιο της εκκαθάρισης της εταιρείας γίνεται στην Δ.Ο.Υ η παύση των εργασιών. Η ημερομηνία παύσης των εργασιών που φαίνεται και στο έντυπο διακοπής θεωρείται και ως ημερομηνία λήξης της τελευταίας φορολογικής περιόδου. Η τελευταία περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα από εκείνον μέσα στον οποίο γίνεται η οριστική παύση των

---

<sup>37</sup> Άρθρο 7 παρ. 2 Ν.2859/00



εργασιών όταν τηρούνται βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ ή μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα από εκείνον που λήγει το τρίμηνο μέσα στο οποίο έγινε οριστική παύση εργασιών όταν τηρούνται βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α<sup>38</sup>.

Η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μέσα σε 55 μέρες (ημερολογιακές από την ημερομηνία παύσης των εργασιών λόγω διάλυσης της επιχείρησης εφόσον αυτή τηρούσε πριν τη παύση βιβλίο εσόδων – εξόδων). Υποβάλλεται μία και μόνο εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α μετά το τέλος της εκκαθάρισης. Αυτό γίνεται διότι, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92, η διάρκεια της εκκαθάρισης αποτελεί μία αυτοτελή διαχειριστική περίοδο, οπότε υποβάλλεται μία εκκαθαριστική δήλωση για το Φ.Π.Α.

Αν όμως η ομόρρυθμη εταιρεία τηρούσε πριν τη διάλυση της βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μέσα σε 130 ημέρες μετρούμενες από την επόμενη μέρα παύσης των εργασιών της<sup>39</sup>.

Αξίζει να σημειωθεί ότι τα ποσά που διανέμονται κατά τη διάλυση μίας προσωπικής εταιρείας και δεν αποτελούν κεφάλαιο ή αποθεματικά που να έχουν φορολογηθεί κατά το χρόνο που σχηματίστηκαν ούτε κέρδη που φορολογήθηκαν στις προηγούμενες χρήσεις, τότε αυτά θεωρούνται εισοδήματα του χρόνου που διαλύεται η εταιρεία και φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική αμοιβή που φορολογείται στο όνομα των εταίρων που τους αναλογεί. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσωπικής εταιρείας (Ε5) υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μέσα στις παρακάτω προθεσμίες:

- Σε περίπτωση που η προσωπική εταιρεία τηρεί βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και η λύση της καθώς και η παύση των εργασιών της έγινε μέχρι 30 Νοεμβρίου, τότε η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία που δηλώθηκε η παύση των εργασιών της λόγω λύσης της εταιρείας<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Άρθρο 38 παρ. 1 Ν. 2859/00

<sup>39</sup> Άρθρο 38 παρ. 1 Ν. 2859/00

<sup>40</sup> Άρθρο 64 παρ. 1 Ν. 2238/94

- Αν η εταιρεία την ημέρα παύσης των εργασιών της τηρούσε βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και η παύση των εργασιών της λόγω λύσης και εκκαθάρισης έγινε μέσα στο μήνα Δεκέμβριο, τότε η δήλωση της εταιρείας αυτής υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μέχρι 1<sup>η</sup> Απριλίου του επόμενου έτους.
- Αν η εταιρεία τηρούσε την ημέρα της παύσης των εργασιών της βιβλία γ' κατηγορίας, τότε η δήλωση της εταιρείας αυτής υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ μέσα σε 3,5 μήνες από την παύση των εργασιών της (λόγω λύσης και εκκαθάρισης)

## **7.2 Λύση και Εκκαθάριση της Ετερόρρυθμης εταιρείας**

Η Λύση και εκκαθάριση μίας Ε.Ε. δεν διαφέρει από αυτή μίας Ο.Ε ούτε σε διαδικασίες ούτε σε φορολογικά ζητήματα με εξαίρεση την κατανομή της ζημίας που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο.

## **7.3 Λύση και Εκκαθάριση της Ε.Π.Ε**

Η λύση και η εκκαθάριση μιας Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης αποτελεί το τελικό στάδιο ζωής της εταιρίας. Η λύση της εταιρίας μπορεί να προέλθει από διάφορους λόγους. Αυτοί οι λόγοι μπορεί να αναφέρονται στο καταστατικό μπορεί και όχι. Οι λόγοι που δεν αναφέρονται στο καταστατικό είναι συνήθως αναγκαστικού χαρακτήρα και ορίζονται ρητά στον νόμο 3190/1955. Τα άρθρα του νόμου που διέπουν την λύση και την εκκαθάριση μιας ΕΠΕ είναι τα άρθρα 44 έως 50 του νόμου περί ΕΠΕ. Η λύση της εταιρίας μπορεί να περιέλθει για λόγους που αναφέρονται στο καταστατικό ή στον νόμο, μετά από απόφαση των εταίρων ή μετά την ανάκυψη σπουδαίου λόγου.

Το στάδιο της λύσης διαδέχεται το στάδιο της εκκαθάρισης. Έτσι, μετά την απόφαση για λύση της εταιρίας η Γενική Συνέλευση των εταίρων θα πρέπει να διορίσει τους εκκαθαριστές εάν δεν ορίζεται αλλιώς από το καταστατικό. Στο στάδιο αυτό οι εκκαθαριστές προβαίνουν στην διενέργεια εκείνων των πράξεων που σκοπό έχουν την εξόφληση όλων των υποχρεώσεων της εταιρίας και την διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης στους δικαιούχους. Το έργο των εκκαθαριστών τελειώνει

με την διανομή αυτή και η εταιρία παύει να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο. Ωστόσο πριν το στάδιο της εκκαθάρισης μπορεί να γίνει αναβίωση της εταιρίας και να συνεχίσει κανονικά την δραστηριότητά της. Τέλος εάν ο λόγος λύσης της εταιρίας είναι η πτώχευση τότε δεν ακολουθείται η διαδικασία της εκκαθάρισης, αλλά αυτή της πτώχευσης.

Τα άρθρα 44 και 45 του νόμου 3190/1955 αναφέρουν τους λόγους για τους οποίους λύεται μια ΕΠΕ. Έτσι σύμφωνα με τα άρθρα αυτά μια ΕΠΕ λύεται με ενεργοποίηση σχετικής διάταξης του νόμου ή του καταστατικού, με απόφαση της ΓΣ που αποφάσισε με την πλειοψηφία του άρθρου 38 και τέλος όταν υπάρχει σπουδαίος λόγος. Στην τρίτη περίπτωση, την ύπαρξη δηλαδή του σπουδαίου λόγου μπορεί να την επικαλεστεί ο κάθε εταίρος και μετά από την απόφαση του Προέδρου του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας να απαιτηθεί η λύση της. Αξίζει να σημειώσουμε πως η λύση της εταιρίας αν και φέρει το ίδιο αποτέλεσμα με την ακυρότητα δεν ταυτίζεται. Πιο συγκεκριμένα, η ακύρωση της εταιρίας γίνεται πάντα με δικαστική απόφαση ενώ η λύση της μπορεί να γίνει και με απόφαση της ΓΣ των εταίρων. Επίσης, η ακυρότητα προϋποθέτει την ύπαρξη ελαττωματικού στοιχείου ενώ η λύση απλά την ενεργοποίηση ορισμένων διαδικασιών. Με την λύση της εταιρίας ουσιαστικά πραγματοποιείται η ρευστοποίηση της περιουσία της και διανέμεται στους εταίρους αφού τακτοποιηθούν φυσικά πρώτα όλες της οι υποχρεώσεις.

### **7.3.1 Λύση Λόγω Διατάξεων του Καταστατικού και του Νόμου**

Η ΕΠΕ λύεται για λόγους που αναφέρονται στο καταστατικό ή στις διατάξεις του άρθρου 43. Αυτό σημαίνει πως στο καταστατικό μπορεί να περιέχονται λόγοι οι οποίοι λειτουργούν προσθετικά και όχι αφαιρετικά σε αυτούς των άρθρων 44 και 45 του νόμου 3190/1955. Έτσι σύμφωνα με τον νόμο μια ΕΠΕ λύεται εάν το εταιρικό κεφάλαιο μειωθεί κάτω από το μισό και οι εταίροι δεν προχωρήσουν σε αύξησή του. Μετά την μείωση αυτή όπως έχει ήδη αναφερθεί, το εταιρικό κεφάλαιο δεν μπορεί να είναι κάτω του ελάχιστου απαιτούμενου. Στην περίπτωση που συμβεί αυτό και η εταιρία δεν προβούν σε αύξηση η εταιρία λύεται. Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου κάτω του μισού μπορεί να οφείλεται σε ζημιές ή αποχώρηση κάποιου εταίρου. Επίσης η εταιρία λύεται ( δεν εκκαθαρίζεται) σε περίπτωση συγχώνευσης σε αντίθεση με την περίπτωση μετατροπής όπου συνεχίζει να λειτουργεί χωρίς να διαλυθεί.

Όσον αφορά την λύση για λόγους που αναφέρονται στο καταστατικό, ως κυριότερος λόγος εμφανίζεται αυτός της λήξης διάρκειας ζωής της εταιρίας. Έτσι η ΕΠΕ διαλύεται όταν περάσει ο χρόνος διάρκειας που καθορίστηκε στο καταστατικό της και εφόσον δεν παρατάθηκε ο χρόνος διάρκειας της με νέα απόφαση της ΓΣ των εταίρων. Οι διατάξεις του καταστατικού είναι αυτές που καθορίζουν αν η εταιρία έχει περισσότερο τη μορφή της προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας. Έτσι, μια διάταξη που ορίζει πως η εταιρία λύεται σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου είναι καθόλα νόμιμη και σε περίπτωση που αυτό συμβεί η εταιρία θα πρέπει να διαλυθεί. Επίσης στο καταστατικό μπορεί να αναφέρονται μια σειρά από λόγους που οδηγούν στην διάλυση της εταιρίας. Τέτοιοι λόγοι είναι : (α) η μη επίτευξη του σκοπού της εταιρίας ή η εκπλήρωσή του, (β) η έξοδος ενός εταίρου, ο θάνατος ενός εταίρου, η πτώχευσή της, η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου κάτω από ένα όριο διαφορετικό αυτό του νόμου, κ.α. Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί πως παρόλο που ο νόμος δίνει την ελευθερία στους εταίρους να καταρτίσουν το καταστατικό και να συμπεριλάβουν τους λόγους λύσης της εταιρίας να αυθαιρετούν και να θέτουν παράλογους όρους όπως για παράδειγμα να θεωρείται λόγος λύσης, η επιθυμία και βούληση ενός και μόνο εταίρου.

### **7.3.2 Λύση με Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των Εταίρων**

Η ΓΣ των εταίρων μιας Ε.Π.Ε. μπορεί να αποφασίσει με πλειοψηφία των 3/4 του συνόλου του αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν τα 3/4 του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου την διάλυση της εταιρίας εφόσον το καταστατικό δεν ορίζει μεγαλύτερη διάρκεια λειτουργίας και αυτό γιατί η λύση της εταιρίας συνιστά τροποποίηση του καταστατικού και συγκεκριμένα της διάταξης που ορίζει την διάρκεια ζωής της εταιρίας. Η σύγκληση της ΓΣ μπορεί να γίνει από οποιονδήποτε είτε εταίρο είτε διαχειριστή αρκεί να ακολουθηθούν οι νόμιμες διαδικασίες. Όσον αφορά την τελεσιδικία της απόφασης, εφόσον αυτή πάρθηκε από την νόμιμη πλειοψηφία είναι υποχρεωτικό να τηρηθεί από όλους τους εταίρους (Γκίνογλου,2004).

### **7.3.3 Λύση για Σπουδαίο Λόγο**

Πέραν των όσον αναφέρθηκαν παραπάνω η ΕΠΕ μπορεί να λυθεί μετά την ύπαρξη σπουδαίου λόγου που τον επικαλείται είτε ένας εταίρος είτε μια ομάδα

εταίρων που εκπροσωπούν το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου. Η αγωγή για την λύση της εταιρίας απευθύνεται στο Πολυμελές Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας και στρέφεται κατά της ίδιας της εταιρίας. Το δικαστήριο αφού λάβει γνώση όλων των θεμάτων αποφασίζει για την λύση ή όχι της εταιρίας. Ο σπουδαίος λόγος που επικαλούνται οι εταίροι μπορεί να είναι η αδυναμία λειτουργίας της ΓΣ εξαιτίας είτε παράλειψης σύγκλησής της είτε αδυναμία λήψης απόφασης επειδή οι εταίροι έχουν χωριστεί σε αντιμαχόμενες ομάδες, η παράλυση της λειτουργίας της εταιρίας εξαιτίας έντονης διαμάχης μεταξύ των εταιρών ή των διαχειριστών, η παράβαση των υποχρεώσεων κάποιων από τους εταίρους, εφόσον δεν υπάρχει δυνατότητα αποκλεισμού του, η κακή διαχείριση της εταιρίας, η μόνιμη αδυναμία λειτουργίας των οργάνων της εταιρίας, η αδυναμία επίτευξης του εταιρικού σκοπού, κ.α. Έπειτα από την εκτίμηση όλων των δεδομένων το δικαστήριο εκδίδει την απόφαση η οποία είναι τελεσίδικη και πρέπει να γίνει σεβαστή από όλους.

#### **7.3.4 Δημοσιότητα της Λύσης**

Η λύση της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, πρέπει να υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8 του νόμου 3190/1955. Στην δημοσίευση θα αναφέρεται η λύση της εταιρίας, ο λόγος λύσης της καθώς και η διαδικασία που θα ακολουθηθεί ώστε να ενημερωθούν όλοι οι συναλλασσόμενοι με την εταιρία και όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη (stakeholders) για την λύση αυτή και να απαιτήσουν από αυτή την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της. Στην περίπτωση που εταιρία λύεται λόγω πτώχευσης και πάλι θα πρέπει να τηρηθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας, παρά την άποψη πολλών ότι δεν πρέπει. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία δεν τηρούνται οι διατυπώσεις δημοσιότητας είναι όταν η λύση της εταιρίας γίνεται λόγω λήξης διάρκειας της ζωής της που αναφέρεται στο καταστατικό της.

#### **7.3.5 Πτώχευση ΕΠΕ**

Η πτώχευση της ΕΠΕ, οδηγεί αυτόματα και στην λύση της. Όμως η πτώχευση της εταιρίας δεν επιφέρει και την πτώχευση των εταίρων καθώς αυτοί δεν ευθύνονται με την προσωπική τους περιουσία και αντίστροφα η πτώχευση ενός ή όλων των εταίρων δεν επιφέρει την λύση της εταιρίας, εκτός και αν το καταστατικό ορίζει αλλιώς. Στην περίπτωση που η εταιρία είναι ομόρρυθμο μέλος σε μια Ο.Ε. και η Ο.Ε. πτωχεύσει τότε πτωχεύει και η ίδια άρα επέρχεται και η λύση της. Όταν η εταιρία κηρυχτεί σε πτώχευση και τηρηθούν όλες οι διαδικασίες τότε δεν επιτρέπεται σε αυτή

ακόμα και αν συμβιβαστεί με τους πιστωτές, της η αναβίωσή της. Εάν όμως ανακληθεί η πτώχευση, τότε η εταιρία αναβιώνει θεωρώντας ότι δεν πτώχευσε ποτέ και άρα δεν λύθηκε. Τέλος, σε περίπτωση που πτωχεύσει η εταιρία και μετά το στάδιο αυτό μείνουν περιουσιακά στοιχεία τότε ακολουθεί η εκκαθάριση της.

### **7.3.6 Αναβίωση ΕΠΕ**

Η αναβίωση της ΕΠΕ δεν αναφέρεται στον νόμο 3190/1955, αλλά γίνεται αποδεκτή η εφαρμογή του άρθρου 47α του νόμου 2190/1920 που ισχύει για τις ΑΕ. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 47α του νόμου 2190/1920 η ΕΠΕ αναβιώνει σε περιπτώσεις που παρατείνεται η διάρκεια ζωής της σιωπηρά και στην περίπτωση της πτώχευσης εάν επέλθει συμβιβασμός μεταξύ αυτής και των δανειστών της. Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί πως για την αναβίωση της εταιρίας απαιτείται απόφαση της ΓΣ των εταίρων με την πλειοψηφία του άρθρου 38 του νόμου 3190/1955 και να μην έχει αρχίσει η διανομή της εταιρικής περιουσίας. Στην πρώτη περίπτωση από την λήξη της ζωής της εταιρίας και μέχρι την στιγμή της δημοσίευσης της αναβίωσης, η εταιρία θεωρείται και αντιμετωπίζεται ως αφανής με ότι αυτό συνεπάγεται τόσο γι' αυτήν όσο και για τους εταίρους. Καταστατικά δεν είναι δυνατόν να εμπεριέχονται διατάξεις που θα απαγορεύουν την αναβίωση της εταιρίας, παρά μόνο μπορεί να απαγορεύεται σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση παράτασης της διάρκειας ζωής της, ενώ επιτρέπονται διατάξεις που υπαγορεύουν την αναβίωσης της αρκεί να μην λειτουργούν καταχρηστικά και εις βάρος είτε της εταιρίας είτε ορισμένων εταίρων. Τέλος όπως η λύση έτσι και η αναβίωση της εταιρίας πρέπει να υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8.

### **7.3.7 Εκκαθάριση ΕΠΕ**

Το στάδιο της λύσης ακολουθείται από το στάδιο της εκκαθάρισης. Η εκκαθάριση πραγματοποιείται μετά την διάλυση της εταιρίας εκτός και αν ο λόγος λύσης είναι η πτώχευση. Σε αυτή την περίπτωση ακολουθείται η πτωχευτική διαδικασία και εάν με το πέρας αυτής η εταιρία κατέχει περιουσιακά στοιχεία, τότε ακολουθεί η εκκαθάριση ώστε τα περιουσιακά αυτά στοιχεία να διανεμηθούν στους εταίρους. Η εκκαθάριση της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης διέπεται από τα άρθρα 46 έως 50 του νόμου 3190/1955. Στα άρθρα αυτά αναλύονται οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν καθώς και οι σχέσεις μεταξύ των εκκαθαριστών, των

εταίρων και της εταιρίας. Η εκκαθάριση της εταιρίας αποτελεί το τελικό στάδιο ζωής της εταιρίας και με το πέρας αυτού η εταιρία παύει να αποτελεί αυτόνομο νομικό πρόσωπο και χάνει την φυσική υπόστασή της ενώ κατά την διάρκεια της εκκαθάρισης υπάρχει και λειτουργεί κανονικά. Με την έναρξη του σταδίου της εκκαθάρισης αλλάζει ο σκοπός της εταιρίας και συνίσταται στην διεκπεραίωση των τρεχουσών υποθέσεών της και την ολοκλήρωση των εκκρεμοτήτων της, με στόχο την εκκαθάριση της εταιρίας, χωρίς όμως αυτό να απαιτεί τροποποίηση του καταστατικού. Τα όργανα της εταιρίας πλέον έχουν και αυτά ως μόνο σκοπό την εκκαθάριση της εταιρίας ενώ οι διαχειριστές ανακαλούνται και στην θέση τους ορίζονται εκκαθαριστές. Όσον αφορά τους εταίρους, με την εκκαθάριση λήγει η εταιρική σχέση που έχει δημιουργηθεί με την εταιρική σύμβαση, όπως λήγουν και οι επιμέρους σχέσεις που απορρέουν από αυτή, με την αποδέσμευση της εταιρικής περιουσίας, που συντελείται με την διανομή αυτής σε τρίτους και στους εταίρους. Τέλος, η επωνυμία της εταιρίας μεταβάλλεται με την υποχρεωτική προσθήκη των λέξεων «Υπό Εκκαθάριση».

### **7.3.8 Διορισμός Εκκαθαριστών**

Όταν μια εταιρεία λύεται, εκτός της περίπτωσης της πτώχευσής της, τίθεται σε εκκαθάριση, το έργο αυτό αναλαμβάνουν οι εκκαθαριστές για την περάτωση αυτής, σε αντικατάσταση των μέχρι τη λύση, διαχειριστών της. Οι εκκαθαριστές διορίζονται είτε από τη ΓΣ των εταίρων, αν δεν έχουν ορισθεί μέσω του καταστατικού είτε μέσω του δικαστηρίου όταν υπάρχει σπουδαίος λόγος και το ζητήσουν εταίροι που εκπροσωπούν το 1/10 τουλάχιστον του εταιρικού κεφαλαίου. Η ΓΣ μπορεί να ορίσει ως εκκαθαριστές, τους υπάρχοντες διαχειριστές ή ακόμα και τρίτα πρόσωπα. Ο αριθμός αυτών εξαρτάται από το τι προβλέπει το καταστατικό, η δε εκλογή τους πραγματοποιείται με την απλή πλειοψηφία που ορίζει το άρθ. 13 του Ν. 3190/55 δηλ. του ημίσεως του όλου αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν πλέον του ημίσεως του εταιρικού κεφαλαίου όταν βεβαίως δεν προβλέπεται μεγαλύτερη πλειοψηφία από το καταστατικό της εταιρείας. Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί ότι, εάν κατά τη λύση της εταιρείας το καταστατικό δεν ορίζει τους εκκαθαριστές και η ΓΣ των εταίρων δεν έχει συνέλθει για να ορίσει αυτούς, ως έχει την υποχρέωση, τότε η εκκαθάριση ενεργείται υποχρεωτικά από τους διαχειριστές της εταιρείας οι οποίοι μετατρέπονται σε

εκκαθαριστές αυτής και οι οποίοι από τη λύση της και μετά ενεργούν ως εκκαθαριστές και όχι ως διαχειριστές αυτής.

Το έργο των εκκαθαριστών αρχίζει από τη δημοσίευση της λύσης της εταιρείας, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθ. 44 του εν λόγω νόμου στο Φ.Ε.Κ. Επειδή όμως από τη λύση της Εταιρείας και μέχρι το διορισμό των εκκαθαριστών ενδέχεται να μεσολαβήσει ορισμένο χρονικό διάστημα, την περίοδο αυτή της διοίκησης της εταιρίας εξακολουθούν να έχουν οι διαχειριστές αυτής. Ο διορισμός ως και η ανάκληση των εκκαθαριστών με τα πλήρη στοιχεία αυτών, δηλαδή πατρώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση κατοικίας, αριθμού δελτίου ταυτότητας, ΑΦΜ και αρμόδια ΔΟΥ υπόκεινται στις διατάξεις της δημοσιότητας του άρθρου 8 του εν λόγω νόμου και αν πρόκειται περί προώρου λύσης της εταιρείας και τα ονόματα αυτών δεν αναγράφονται στο καταστατικό, τότε απαιτείται πέραν των πλήρη στοιχείων των εκκαθαριστών (ονοματεπώνυμο κ.λπ.) και σχετική τροποποίησή του περί λήξης της εταιρείας άρθρου του καταστατικού της ενώπιον συμβολαιογράφου.

### **7.3.9 Ευθύνη Εκκαθαριστών ΕΠΕ**

Οι εκκαθαριστές αναλαμβάνουν τα καθήκοντά τους, όχι από το χρονικό σημείο της ολοκλήρωσης της παράδοσης σε αυτούς από τους διαχειριστές των καθηκόντων τους, αλλά από το χρονικό σημείο κατά το οποίο αυτοί εκδηλώνουν τη βούλησή τους να αποδεχθούν το διορισμό τους ως εκκαθαριστών και να αναλάβουν τα σχετικά καθήκοντα, δηλαδή η σχετική με το διορισμό τους δημοσίευση που προβλέπει το άρθρο 47 παρ. 5 του νόμου 3190/55 δεν είναι συστατική πράξη, αλλά δηλωτική. Επομένως, αν αυτοί δεν αναλάβουν τα καθήκοντά τους το αργότερο μέχρι την ολοκλήρωση των διατυπώσεων της δημοσίευσης του διορισμού τους, που προβλέπει η παρ. 5 του άρθρου 47, εφόσον αποδεχθούν το διορισμό τους και δεν υπήρξαν διαχειριστές της εταιρείας μέχρι τη λύση της, ευθύνονται για πράξεις ή παραλείψεις περί τη διαχείριση της εταιρείας. Γενικά θα πρέπει να αναφερθεί ότι, οι εκκαθαριστές όπως και οι διαχειριστές της εταιρείας, έχουν προσωπικές ευθύνες έναντι των εταίρων ή και των δανειστών για ζημίες για υπαίτια παράβαση επιταγών ή απαγορεύσεων που προβλέπουν ο νόμος 3190/1955, φορολογικός, αγορανομικός, εργατικός κ.λπ.



### **7.3.10 Ανάκληση Εκκαθαριστών ΕΠΕ**

Η ανάκληση των εκκαθαριστών παρουσιάζει μεγάλη ομοιότητα με αυτή της ανάκλησης των διαχειριστών. Ο τρόπος ανάκλησης διαφέρει ανάλογα με τον τρόπο διορισμού. Αν οι εκκαθαριστές διορίζονται καταστατικά τότε ανακαλούνται μόνο από το δικαστήριο με απόφαση του Προέδρου του Μονομελούς Πρωτοδικείου της έδρας όπου βρίσκεται η εταιρία για σπουδαίο λόγο ύστερα από απόφαση της ΓΣ των εταίρων με την πλειοψηφία του άρθρου 13 εάν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά. Αν οι εκκαθαριστές έχουν διοριστεί από τον νόμο τότε και πάλι η ανάκληση τους γίνεται με απόφαση της ΓΣ. Ο διορισμός των εκκαθαριστών από το νόμο πραγματοποιείται στις περιπτώσεις εκείνες που δεν υπάρχει σχετική διάταξη στο καταστατικό, αλλά ούτε απόφαση της ΓΣ. Εκκαθαριστές σε αυτή την περίπτωση διορίζονται οι διαχειριστές. Η ανάκληση τους απαιτεί απόφαση της ΓΣ με την πλειοψηφία του άρθρου 13 αλλά δεν απαιτεί και απόφαση από το δικαστήριο. Αν οι εκκαθαριστές διορίζονται με απόφαση της ΓΣ, τότε η ανάκληση τους γίνεται είτε με εκ νέου απόφαση των εταίρων είτε με απόφαση του δικαστηρίου μετά από σχετική αίτηση κάποιου εκ των εταίρων ή της μειοψηφίας. Η αντικατάσταση των ανακληθέντων εκκαθαριστών γίνεται είτε καταστατικά είτε με απόφαση της ΓΣ των εταίρων.

### **7.3.11 Διαδικασία Εκκαθάρισης**

Η απόφαση των εταίρων για διάλυση της ΕΠΕ καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων. Στην απόφαση αυτή των εταίρων αναγράφεται εκτός των άλλων και το γεγονός ότι η ΕΠΕ λύεται και τίθεται σε εκκαθάριση και ορίζονται επίσης τα πρόσωπα που θα διενεργήσουν την εκκαθάριση, δηλαδή οι εκκαθαριστές. Από την ημέρα αυτή, που αποφασίζεται, η διάλυση της ΕΠΕ, αρχίζει το στάδιο της εκκαθάρισης. Με ημερομηνία την ημέρα απόφασης για διάλυση της ΕΠΕ διενεργείται από τους εκκαθαριστές απογραφή και συντάσσεται ισολογισμός, προσδιορίζονται τα κέρδη κλπ., δηλαδή γίνονται κανονικά όλες εκείνες οι ενέργειες που χρειάζονται για να κλείσει ο ισολογισμός στο τέλος της κάθε χρήσης. Ο ισολογισμός αυτός ονομάζεται “αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης” και δημοσιεύεται κανονικά στο ΦΕΚ. Για τα αποτελέσματα αυτά που προκύπτουν, η ΕΠΕ υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 4 μήνες και 10 μέρες. Μέσα σε 20 μέρες, μετρούμενες από την επόμενη της ημέρας σύνταξης του αρχικού

ισολογισμού της εκκαθάρισης, υποβάλλεται στη ΔΟΥ η τελευταία περιοδική δήλωση για το ΦΠΑ και μέσα σε 130 μέρες η εκκαθαριστική δήλωση του ΦΠΑ. Μέσα σε 30 μέρες, από την απόφαση λύσης και θέσης της ΕΠΕ σε εκκαθάριση, συμπληρώνεται η δήλωση μεταβολών (έντυπο Μ3 ) στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας ΔΟΥ<sup>41</sup>, μαζί με αντίγραφο πρακτικού της απόφασης των εταίρων για την λύση και εκκαθάριση της εταιρείας.

Στη συνέχεια, οι εκκαθαριστές βγάζουν καινούργια σφραγίδα με προσθήκη της φράσης «υπό εκκαθάριση», θεωρούν καινούργια στοιχεία η επαναθεωρούν τα ίδια και εκποιούν τα περιουσιακά στοιχεία, εισπράττουν από πελάτες, εξοφλούν προμηθευτές κλπ., δηλαδή ενεργούν την εκκαθάριση της ΕΠΕ. Αν η εκκαθάριση της ΕΠΕ άρχισε π.χ. στις 30/5/2009 και εφόσον εξακολουθεί και μετά τις 30/5/2009, τότε η ΕΠΕ έχει υποχρέωση να συντάξει απογραφή, προσωρινό ισολογισμό, γενική εκμετάλλευση και αποτελέσματα χρήσης (όχι πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων) με ημερομηνία 30/5/2009. Αν η εκκαθάριση εξακολουθεί και ολόκληρο το δεύτερο χρόνο, τότε και πάλι με τη λήξη του δεύτερου αυτού χρόνου (30/5/2010) συντάσσεται απογραφή, προσωρινός ισολογισμός κλπ. και υποβάλλεται η δήλωση στη ΔΟΥ μέσα σ' ένα μήνα από τη λήξη του χρόνου αυτού κ.ο.κ. Οι ισολογισμοί της εκκαθάρισης (ο αρχικός και οι μετέπειτα από αυτόν) δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, 20 τουλάχιστον μέρες πριν από τη συνέλευση. Μέχρι τέλους της εκκαθάρισης θεωρείται ότι εξακολουθεί να λειτουργεί η ΕΠΕ μόνο για τις ανάγκες της εκκαθάρισης και διατηρεί την επωνυμία της με προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση». Δηλαδή όλα τα στοιχεία της επαναθεωρούνται από την ΔΟΥ ή ακυρώνονται αυτά και θεωρούνται καινούρια πάνω στα οποία θα πρέπει να αναγράφεται οπωσδήποτε ευδιάκριτα η λέξη «υπό εκκαθάριση». Στο τέλος της εκκαθάρισης καταρτίζεται καινούρια απογραφή και ισολογισμός. Στον ισολογισμό αυτό υπάρχουν μόνο το ταμείο, το κεφάλαιο, τα διάφορα αποθεματικά, τα αποτελέσματα εις νέο, ορισμένες απαιτήσεις από τους εταίρους ή υποχρεώσεις προς τους εταίρους, καθώς επίσης και ορισμένες υποχρεώσεις προς τη ΔΟΥ από φόρους, ΦΠΑ κλπ. Ο ισολογισμός αυτός ονομάζεται «τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης» και δημοσιεύεται και αυτός κανονικά στο ΦΕΚ.

Στη συνέχεια, με βάση το πρακτικό αυτό συντάσσεται από το συμβολαιογράφο το «διαλυτικό έγγραφο». Το διαλυτικό αυτό έγγραφο καταχωρείται στο βιβλίο του πρωτοδικείου και δημοσιεύεται σχετική ανακοίνωση στο ΦΕΚ. Μετά

---

<sup>41</sup> Άρθρο 36,παρ.1, περ.β του Ν.2859/2000

από την κατάρτιση του τελικού ισολογισμού, ενεργούνται στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών οι εγγραφές μεταφοράς του κεφαλαίου, των αποθεματικών και του αποτελέσματος στους εταίρους, καθώς και η καταβολή του υπολοίπου του Ταμείου στους εταίρους. Έτσι, ολοκληρώνεται η εκκαθάριση.

Για την οριστικοποίηση της διάλυσης της ΕΠΕ, προσκομίζονται στη ΔΟΥ μέσα σε 30 μέρες, από την ημέρα της διάλυσης, το διαλυτικό, το ΤΑΠΕΤ για την παύση λειτουργίας της ΕΠΕ και ένας τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης, καθώς και ένα έντυπο δήλωσης διακοπής Μ4 συμπληρωμένο<sup>42</sup>. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της παραπάνω δήλωσης όσον αφορά την οριστική παύση των εργασιών, επιβάλλεται το πρόστιμο του Ν. 2523/97 άρθρο 4 παρ. 1, δηλαδή μέχρι 1.170 ευρώ περιοριζόμενο μέχρι το 1/3 κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς. Επίσης, προσκομίζονται στη ΔΟΥ και όλα τα θεωρημένα στοιχεία της ΕΠΕ (όχι τα βιβλία) για ακύρωση, οπότε έτσι ολοκληρώνεται και στα βιβλία της ΔΟΥ η οριστική παύση των εργασιών της ΕΠΕ. Η βεβαίωση της οριστικής διακοπής των εργασιών που εκτυπώνεται από το σύστημα TAXIS της ΔΟΥ, πρέπει να κατατεθεί και στο οικείο Επιμελητήριο. Αντίγραφο της βεβαίωσης αυτής, θα ζητηθούν και από τον ασφαλιστικό φορέα (ΟΑΕΕ κ.λπ.), προκειμένου να διακοπεί η ασφάλιση των εταίρων (αν συντρέχει τέτοιος λόγος).

### **7.3.12 Φορολογικές και Λοιπές Υποχρεώσεις Κατά Την Εκκαθάριση**

Η εταιρεία υποχρεούται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός ενός (1) μηνός από τη λήξη κάθε δωδεκαμήνου, σε περίπτωση που η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερο από ένα χρόνο (αρχής γενομένης από την ημερομηνία δημοσίευσης της σχετικής απόφασης λύσης - εκκαθάρισης στο ΦΕΚ). Η προσωρινή δήλωση καταρτίζεται σύμφωνα με τα εισοδήματα που αποκτώνται κάθε δωδεκάμηνο που συμπληρώνεται, μετά την ημερομηνία, κατά την οποία η εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση και συνοδεύεται από τον αντίστοιχο ισολογισμό<sup>43</sup>.

Από την λήξη της εκκαθάρισης (ημερομηνία δημοσίευσης της σχετικής απόφασης της ΓΣ στο ΦΕΚ) και εντός ενός (1) μηνός από αυτή, η εταιρεία θα πρέπει να υποβάλει οριστική δήλωση εκκαθάρισης με βάση τα εισοδήματα που

---

<sup>42</sup> Άρθρο 36, παρ.1, περ. γ του Ν.2859/2000

<sup>43</sup> Άρθρο 107 παρ.2, περ. γ, του Ν 2238/1994)

αποκτήθηκαν ολόκληρη την περίοδο της εκκαθάρισης, μαζί με τον τελικό ισολογισμό εκκαθάρισης.

Οι περιοδικές δηλώσεις του ΦΠΑ υποβάλλονται κανονικά κάθε μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα. Η τελευταία περιοδική δήλωση λήγει με την οριστική παύση των εργασιών και υποβάλλεται στη ΔΟΥ μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του ΦΠΑ. Μέσα σε 130 μέρες μετρούμενες από την επόμενη ημέρα της σύνταξης του τελικού ισολογισμού συμπληρώνεται και υποβάλλεται στη ΔΟΥ η εκκαθαριστική δήλωση του ΦΠΑ, που αφορά όλη τη διάρκεια της εκκαθάρισης, όσο μεγάλη και αν είναι αυτή, διότι η διάρκεια της εκκαθάρισης θεωρείται ως μία και μόνο διαχειριστική περίοδος. Μετά τη σύνταξη του τελικού ισολογισμού, συντάσσεται το πρακτικό της γενικής συνέλευσης για τη διάλυση και την οριστική παύση των εργασιών εκκαθάρισης της εταιρίας καθώς και για τη διανομή του τελικού αποτελέσματος.

## **7.4 Λύση και Εκκαθάριση της Α.Ε**

### **7.4.1 Λύση της Α.Ε**

Η λύση της Α.Ε γίνεται μετά την πάροδο του χρόνου διαρκείας αυτής, όπως ορίζεται στο καταστατικό. Λύεται επίσης με Γ.Σ. με πλειοψηφία των 2/3 του καταβεβλημένου κεφαλαίου των μετόχων και η απόφαση αυτή ανακοινώνεται στο Υπουργείο Εμπορίου και δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ακόμη, λύεται σε περίπτωση πτώχευσης, οπότε η λύση επέρχεται από την έκδοση της πτωχευτικής απόφασης.

Ανάκληση της άδειας σύστασης γίνεται αν κατά την σύσταση δεν καταβληθεί όλο ή ένα μέρος του ποσού του καταστατικού, στην περίπτωση που η Α.Ε δεν αναπροσαρμόσει το μετοχικό της κεφάλαιο και όταν καταδικαστεί σε φυλάκιση μέλος του Δ.Σ και η εταιρεία δεν το απομάκρυνε από την διοίκηση.

Σύμφωνα με το άρθρο 47, σε περίπτωση που το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας γίνει κατώτερο από το 1/2 του μετοχικού κεφαλαίου, το Δ.Σ. υποχρεούται να συγκαλέσει τη Γ.Σ., μέσα σε μία προσπάθεια έξι μηνών από τη λήξη της χρήσης ώστε να αποφασίσει τη λύση της εταιρείας ή με αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ή με υιοθέτηση άλλου μέτρου.

#### **7.4.2 Εκκαθάριση της Α.Ε**

Οι εκκαθαριστές που διορίζονται από τη Γ.Σ. υποχρεούνται να συντάξουν απογραφή της περιουσίας της Α.Ε και να καταρτίσουν τον ισολογισμό τον οποίο και δημοσιεύουν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και στον τύπο και ενημερώνουν το Υπουργείο Εμπορίου. Την ίδια υποχρέωση έχουν οι εκκαθαριστές και όταν λήγει η εκκαθάριση. Οι εκκαθαριστές είναι υποχρεωμένοι να καταρτίζουν ισολογισμό για κάθε έτος, ενώ η εταιρεία εξακολουθεί να είναι στο στάδιο της εκκαθάρισης. Επιπρόσθετα, τακτοποιούν τις υποθέσεις που εκκρεμούν και ρευστοποιούν την περιουσία της εταιρείας.

Τέλος, αν κατά την εκκαθάριση υπάρχουν και οι τρεις κατηγορίες μετοχών (κοινές, προνομιούχες, επικαρπίας) πρώτα αποδίδεται η αξία των προνομιούχων μετοχών, στη συνέχεια αν υπάρχει υπόλοιπο αποδίδεται στους κατόχους των κοινών μετοχών και αν μετά την εξόφληση των παραπάνω κατηγοριών υπάρχει υπόλοιπο, αυτό διανέμεται και στις τρεις κατηγορίες (Καραγιάννης,2010) .

#### **7.4.3 Φορολογικές και Λοιπές Υποχρεώσεις της Ανώνυμης Εταιρείας Κατά τη Λύση και Εκκαθάριση**

Με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του Ν.2238/1994 ορίζεται, ότι οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος, μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής Α.Ε. θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών. Επίσης,

όπως έχει γνωμοδοτήσει το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ) με την υπ' αριθ. 312/29.9.2001 γνωμάτευσή του, ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης δεν μπορεί και δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνει στο ενεργητικό του κανένα στοιχείο εκτός από χρηματικά διαθέσιμα, δηλαδή μετρητά ή καταθέσεις σε τράπεζες που αντιπροσωπεύουν το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης, στο δε παθητικό του τις οφειλές της εταιρείας προς τους μετόχους που αντιπροσωπεύουν είτε μετοχικό κεφάλαιο είτε το προκύψαν, πέραν αυτού, πλεόνασμα ή έλλειμμα (ζημία) της εκκαθάρισης. Όπως έχει γίνει δεκτό με την υπ' αριθ. 1036414/10570/B0012/ΠΟΛ.1067/21.4.2005, εγκύκλιο, η οποία εκδόθηκε μετά την υπ' αριθ. 188/2005, οι εκκαθαριστές πρέπει να ρευστοποιούν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας εκποιώντας αυτά είτε σε τρίτους είτε στους μετόχους και στη συνέχεια να διανέμουν σε αυτούς το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης ή τα χρηματικά διαθέσιμα. Εξάλλου, με βάση τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 49 του Κ.Ν.2190/1920, όπως ίσχυαν πριν από την τροποποίησή τους με τον Ν.3604/2007, το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορούσε να υπερβεί την πενταετία, οπότε και η εταιρεία διαγραφόταν από το Μητρώο Α.Ε. (ΜΑΕ). Για τη συνέχιση της εκκαθάρισης πέραν της πενταετίας ο νόμος απαιτούσε ειδική άδεια του Υπουργού Εμπορίου. Το στάδιο όμως της εκκαθάρισης δεν μπορούσε σε καμία περίπτωση να υπερβεί τη δεκαετία.

Με την υπ' αριθ. 52/2008 γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του ΝΣΚ έγινε δεκτό, ότι η εκκαθάριση Α.Ε. είναι απρόθεσμη, η εκκαθάριση δε αυτή, υπό το ισχύον πάντως μετά την αντικατάσταση της παρ. 6 του άρθρου 49 του Ν.2190/1920 με το άρθρο 58 παρ. 4 του Ν.3604/2007 νομικό καθεστώς δεν θεωρείται περατωμένη, αλλά συνεχίζεται (αναβιώνει, επαναλειτουργεί), έστω και αν η Α.Ε. έχει διαγραφεί από το ΜΑΕ (στην περίπτωση αυτή επανεγγράφεται) εφόσον υπάρχουν ή ανευρεθούν σημαντικά περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας. Με το υπ' αριθ. Κ2-2341/10.4.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Α.Ε. και Πίστεως του Υπουργείου Ανάπτυξης γνωστοποιήθηκε ότι η ανωτέρω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Ανάπτυξης (ΓΓΕ) και ότι όσες Α.Ε. διεγράφησαν από το ΜΑΕ λόγω παρέλευσης από την έναρξη της εκκαθάρισής τους του χρόνου που οριζόταν από το άρθρο 49 του Κ.Ν.2190/1920 ως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον Ν.3604/2007, μπορούν κατόπιν αίτησής τους να επανεγγραφούν στο ΜΑΕ, με την προϋπόθεση ότι οι τελούσες σε εκκαθάριση και διαγραφείσες Α.Ε. έχουν περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι η εκκαθάριση της ως άνω εταιρείας δεν θεωρείται περατωμένη αλλά συνεχίζεται έστω και αν η εταιρεία έχει διαγραφεί από το ΜΑΕ, εφόσον υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας. Μπορεί δε κατόπιν αίτησής της να επανεγγραφεί στο ΜΑΕ. Διατηρεί επίσης στο σύνολο τις φορολογικές υποχρεώσεις της σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος και τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια πρέπει να υποβάλει, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ΚΦΕ, προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και επιπλέον να προβαίνει σε όλες τις υποχρεώσεις (παρακράτηση φόρου κ.λπ.) που απορρέουν από τον ΚΦΕ, καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ανά φορολογική περίοδο και εκκαθαριστική ΦΠΑ κατά τη λήξη της εκκαθάρισης εάν διενεργούνται φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών πράξεις.

Όσον αφορά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Επίσης, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 29 του ιδίου Κώδικα ορίζεται ότι ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που τελούν σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις η εν λόγω εταιρεία, της οποίας σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στο κεφάλαιο περί φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του παρόντος, η εκκαθάριση δεν θεωρείται περατωμένη αλλά συνεχίζεται και επομένως διατηρεί στο σύνολο τις φορολογικές της υποχρεώσεις, έχει υποχρέωση μέσα στις οριζόμενες προθεσμίες από τις διατάξεις των παρ. 7 και 8 του άρθρου 17 του ΚΒΣ, ως πρόσωπο του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που τελεί σε εκκαθάριση η οποία διαρκεί πέραν του έτους, διενέργειας απογραφής καθώς και σύνταξης προσωρινού ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3634/2008 (ΦΕΚ 9/Α'/29.1.2008), ο οποίος ρυθμίζει τη φορολογία ακίνητης περιουσίας (άρθρα 5-21), από το έτος 2008 και για

κάθε επόμενο, επιβάλλεται ενιαίο τέλος ακινήτων. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο φορολογείται για την αξία της ακίνητης περιουσίας του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Με τις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 5 του Ν.3296/2004<sup>44</sup> η οποία αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν.3427/2005<sup>45</sup>, θεσπίστηκε υποχρέωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Έντυπο Ε9) τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα. Ενώ, μια ακόμη τροποποίηση έγινε με το άρθρο 20 του Ν.3634/2008. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002<sup>46</sup>, επεβλήθη ειδικός ετήσιος φόρος 3% επί της αξίας ακινήτων που ανήκουν σε εταιρείες. Με τις παρ. 2, 3 και 4 του ίδιου άρθρου θεσπίζονται εξαιρέσεις από την υποχρέωση της παρ. 1. Κατά τον Α.Κ. η λύση των εταιρειών δεν επάγεται και την απόσβεση της νομικής τους προσωπικότητας, η οποία εξακολουθεί να υφίσταται μέχρι το πέρας της εκκαθάρισης. Επομένως, εφόσον υπάρχει εταιρική περιουσία η οποία δεν διατέθηκε ακόμη, στους δανειστές ή τους μετόχους, η εταιρεία εξακολουθεί να υπάρχει. Συνεπώς, η δήλωση στοιχείων ακινήτων, η δήλωση ΕΤΑΚ και η δήλωση ειδικού φόρου επί των ακινήτων, εφόσον υφίσταται τέτοια υποχρέωση, θα πρέπει να υποβληθεί με τον ΑΦΜ του νομικού προσώπου από τους εκκαθαριστές της εταιρείας.

---

<sup>44</sup> ΦΕΚ 253/Α'/14.12.2004

<sup>45</sup> ΦΕΚ 312/Α'/27.12.2005

<sup>46</sup> ΦΕΚ 330/Α'/24.12.2002



## **8. Ευθύνη των Διοικούντων σε Νομικά Πρόσωπα – Διασφάλιση Συμφερόντων του Δημοσίου Τομέα.**

Στο παρακάτω κεφάλαιο αναλύονται οι ευθύνες των διοικούντων σε Νομικά Πρόσωπα και τα μέτρα προσωπικής ευθύνης που λαμβάνονται (ασφαλιστικά, διοικητικά, αναγκαστικά, δικαστικά) σύμφωνα με το άρθρο 14 Ν. 2523/1997 και το άρθρο 27 του Ν. 3296/2004

### **8.1 Ευθύνη των Διοικούντων σε Νομικά Πρόσωπα**

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

### ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Ευθύνη διοικούντων στα νομικά πρόσωπα κατά το χρόνο της λειτουργίας και διάλυσης αυτών για μη απόδοση του Φ.Π.Α. και των προστίμων του.

A) Ν. 2859/2000 άρθρο 55. Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,

γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.»

B) Ν. 2648/1998 Άρθρο 22 §7

«7. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών.» (ήδη ν 2859/2000 άρθρο 55).

Γ) Από το συνδυασμό των διατάξεων των προαναφερομένων άρθρων και του άρθρου 115 του Κ.Φ.Εισοδ. προκύπτουν τα εξής ως προς την ευθύνη των διοικούντων για το Φ.Π.Α..

Εάν ο ΦΠΑ είχε χρεωθεί στα τιμολόγια και δεν αποδόθηκε ευθύνονται και οι μεταγενέστεροι διοικούντες του νομικού προσώπου (Άρθρο 115 §3α ΚΦΕ).

Εάν ο ΦΠΑ δεν χρεώθηκε στα τιμολόγια, τότε ευθύνονται μόνο οι διοικούντες την ώρα έκδοσης (Άρθρο 115 §3β ΚΦΕ).

Όταν γίνει έλεγχος και χρεωθεί ΦΠΑ ευθύνονται οι διοικούντες στον συγκεκριμένο χρόνο (Άρθρο 115 §3α ΚΦΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 22 §7 του ν. 2648/1998 και το άρθρο 5 του ν. 2859/2000).

## **8.2 Μέτρα Προσωπικής Ευθύνης**

### 1. ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ

- ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΠΡΟ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ
- ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ ΥΠΟΘΗΚΗΣ
- ΥΠΟΘΗΚΗ
- ΠΡΟΣΗΜΕΙΩΣΗ ΥΠΟΘΗΚΗΣ
- ΕΝΕΧΥΡΟ

### 2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ

#### ΜΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΝΗΜΕΡΟΤΗΤΑΣ

Ν. 1882/90 άρθρο 26, Ν. 2648/98 άρθρο 25, Ν. 3220/2004 άρθρο 46

- ΜΗ ΘΕΩΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΩΔΙΚΑ (Π.Δ. 186/1992 άρθρο 36)
- ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ (Ν. 2120/1993 άρθρο 7)  
(Ν. 2523/1997 άρθρο 13) (Ν. 2523/1997 άρθρο 19)

- ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ (Ν. 2523/1997 άρθρο 14) (Ν. 3296/2004 άρθρο 27) ΣΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ & ΣΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ (Ν. 2523/1997 άρθρο 20)

### 3. ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ (ΚΑΤΑ ΚΕΔΕ)

- ΚΑΤΑΣΧΕΣΗ ΚΙΝΗΤΩΝ
- ΚΑΤΑΣΧΕΣΗ ΕΙΣ ΧΕΙΡΑΣ ΟΦΕΙΛΕΤΗ
- ΚΑΤΑΣΧΕΣΗ ΕΙΣ ΧΕΙΡΑΣ ΤΡΙΤΟΥ
  - ✓ ΕΝΟΙΚΙΑ
  - ✓ ΜΙΣΘΟΙ
  - ✓ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ
  - ✓ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ (Ν. 2915/2001 άρθρο 7)
- ΚΑΤΑΣΧΕΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
  - ΕΠΕΤΑΙ ΠΛΕΙΣΤΗΡΙΑΣΜΟΣ

### 4. ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ

#### ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ ΚΡΑΤΗΣΗ (Ν. 1867/1989)

- ↪ ΖΗΤΕΙΤΑΙ ΜΕ ΑΙΤΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ ΤΗΣ ΕΔΡΑΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΚΑΙ ΕΚΔΙΚΑΖΕΙ ΤΗΝ ΑΙΤΗΣΗ
- ↪ ΓΙΑ ΠΟΣΟ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 30.000 € -ΑΝΩΤΕΡΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΦΥΛΑΚΙΣΗΣ ΕΝΑ ΕΤΟΣ
- ↪ ΠΡΟΣΩΠΟΚΡΑΤΟΥΝΤΑΙ ΓΙΑ Α.Ε.
  - ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ., ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ή ΕΝΤΕΤΑΛΜΕΝΟΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ή ΣΥΜΠΡΑΤΤΩΝ ή ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ή ΚΑΘΕ ΠΡΟΣΩΠΟ ΠΟΥ

ΑΣΚΗΣΕ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΙΤΕ ΜΕ ΔΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΒΟΥΛΙΑ ΕΙΤΕ ΜΕ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ (Ν. 1882/1990 άρθρο 25) (Ν. 2523/1997 άρθρο 23) (Ν. 3220/2004 άρθρο 34)

↪ ΑΣΚΕΙΤΑΙ ΟΤΑΝ ΚΑΘΥΣΤΕΡΕΙΤΑΙ Η ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΛΕΟΝ ΤΩΝ 4 ΜΗΝΩΝ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΠΕΝΤΑΕΤΙΑΣ ΓΙΑ ΠΟΣΟ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 10.000 €

↪ ΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΥΘΥΝΟΝΤΑΙ

ΠΡΟΕΔΡΟΙ ΤΩΝ Δ.Σ., ΔΙΕΥΘΥΝΟΝΤΕΣ ή ΕΝΤΕΤΑΛΜΕΝΟΙ ή ΣΥΜΠΡΑΤΤΟΝΤΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ή ΔΙΟΙΚΗΤΕΣ ή ΓΕΝΙΚΟΙ ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ ή ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ ΑΥΤΩΝ ή ΣΕ ΚΑΘΕ ΠΡΟΣΩΠΟ ΕΝΤΕΤΑΛΜΕΝΟ ΕΙΤΕ ΑΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ ΕΙΤΕ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΒΟΥΛΗΣΗ ΕΙΤΕ ΑΠΟ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ή ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΥΤΩΝ ΣΩΡΕΥΤΙΚΑ ή ΜΗ, ΑΝ ΕΠΙΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΙΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΑΥΤΩΝ, ΕΦΟΣΟΝ ΑΣΚΟΥΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΑ ή ΔΙΑΡΚΩΣ ΕΝΑ ΑΠΟ ΤΑ ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΠΙΟ ΠΑΝΩ

↪ ΕΓΓΥΗΤΕΣ ΧΡΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ

Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ ΑΣΚΕΙΤΑΙ ΓΙΑ ΤΑ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟΥΣ ΠΛΗΝ ΙΔΙΩΤΩΝ ΠΟΥ ΗΤΑΝ ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΙΟ ΠΑΝΩ ΙΔΙΟΤΗΤΑΣ ή ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΠΟΥ ΕΙΧΑΝ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΙΔΙΟΤΗΤΑ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ ΑΝ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΑΠΕΒΑΛΑΝ ΤΗΝ ΙΔΙΟΤΗΤΑ ΑΥΤΗ ΜΕ ΟΠΟΙΟΝΔΗΠΟΤΕ ΤΡΟΠΟ ή ΟΠΟΙΑΝΔΗΠΟΤΕ ΑΙΤΙΑ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΑ ΧΡΕΗ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΑΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΑΥΣΗ ή ΜΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΑΛΛΑ ΓΕΝΝΗΘΗΚΑΝ ή ΑΝΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΧΡΟΝΟ ΠΟΥ ΕΙΧΑΝ ΤΗΝ ΙΔΙΟΤΗΤΑ ΑΥΤΗ.

ΠΟΙΝΕΣ

4 ΜΗΝΕΣ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΕΦΟΣΟΝ ΥΠΕΡΒΑΙΝΕΙ ΤΙΣ 10.000 €

6 ΜΗΝΕΣ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΕΦΟΣΟΝ ΥΠΕΡΒΑΙΝΕΙ ΤΙΣ 50.000 €

1 ΕΤΟΣ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΕΦΟΣΟΝ ΥΠΕΡΒΑΙΝΕΙ ΤΙΣ 12000 €

ΜΗΝΥΤΗΡΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ  
(ΕΚΤΟΣ Κ.Β.Σ.)

N. 2523/1997 Άρθρο 17

ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΓΙΑ ΠΟΣΟ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 15.000 € ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΑ ΚΑΘΑΡΑ  
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΑΠΟΚΡΥΦΤΕΙ ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ.

ΠΟΙΝΗ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΕΝΟΣ ΕΤΟΥΣ ΓΙΑ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 15.000 €.

ΠΟΙΝΗ ΜΕΧΡΙ ΔΕΚΑ ΕΤΩΝ ΓΙΑ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 150.000 €.

N. 2523/1997 Άρθρο 18

ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΠΑ ΜΗ ΑΠΟΔΟΣΗ ή ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΑΠΟΔΟΣΗ Φ.Π.Α.  
ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΤΕΛΩΝ ή ΕΙΣΦΟΡΩΝ.

ΓΙΑ ΠΟΣΟ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 3.000 € ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΕΤΗΣΙΑ ΒΑΣΗ.

ΠΟΙΝΗ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΕΝΟΣ ΕΤΟΥΣ ΓΙΑ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 3.000 € ΣΕ ΕΤΗΣΙΑ ΒΑΣΗ.

ΠΟΙΝΗ ΜΕΧΡΙ ΔΕΚΑ ΕΤΩΝ ΕΦΟΣΟΝ ΤΟ ΠΟΣΟ ΥΠΕΡΒΑΙΝΕΙ ΣΕ ΕΤΗΣΙΑ ΒΑΣΗ  
ΤΙΣ 75.000 €.

N. 2523/1997 Άρθρο 18

ΑΔΙΚΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ή ΑΠΟΔΟΧΗ ΠΛΑΣΤΩΝ,  
ΝΟΘΕΥΜΕΝΩΝ ή ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΟΠΟΙΟΔΗΠΟΤΕ  
ΠΟΣΟ.

ΜΕΧΡΙ 3.000 € 3ΜΗΝΕΣ,

ΑΠΟ 3.000 € ΜΕΧΡΙ 150.000 € ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΕΝΟΣ ΕΤΟΥΣ,

ΠΑΝΩ ΑΠΟ 150.000 € ΜΕΧΡΙ 10 ΕΤΗ.

ΤΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΜΗΝΥΤΗΡΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΟ  
ΑΡΘΡΟ 20 Ν. 2523/1997

#### « ΑΥΤΟΥΡΓΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΟΙ »

ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ:

ΟΙ ΠΡΟΕΔΡΟΙ ΤΩΝ Δ.Σ., ΟΙ ΔΙΕΥΘΥΝΟΝΤΕΣ ή ΕΝΤΕΤΑΛΜΕΝΟΙ ή ΣΥΜΠΡΑΤΤΟΝΤΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ , ΟΙ ΔΙΟΙΚΗΤΕΣ, ΟΙ ΓΕΝΙΚΟΙ ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ ή ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ, ΩΣ ΚΑΙ ΕΝ ΓΕΝΕΙ ΚΑΘΕ ΠΡΟΣΩΠΟ ΕΝΤΕΤΑΛΜΕΝΟ ΕΙΤΕ ΑΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ, ΕΙΤΕ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΒΟΥΛΗΣΗ , ΕΙΤΕ ΜΕ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ή ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΥΤΩΝ. ΑΝ ΕΛΛΕΙΠΟΥΝ ΟΛΑ ΤΑ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΠΡΟΣΩΠΑ, ΩΣ ΑΥΤΟΥΡΓΟΙ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΙΩΝ ΕΦΟΣΟΝ ΑΣΚΟΥΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΑ Η ΔΙΑΡΚΩΣ ΕΝΑ ΑΠΟ ΤΑ ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΠΙΟ ΠΑΝΩ.

### **8.3 Μέτρα Διασφάλισης των Συμφερόντων του Δημοσίου**

(Άρθρο 27 του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α'/14.12.2004) με τις οποίες αντικαταστάθηκαν στο σύνολο τους οι διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/97, για την διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του κοινοποιούμενου άρθρου τα μέτρα για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (απαγόρευση παραλαβής δηλώσεων και χορήγησης πιστοποιητικών για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, δέσμευση του 50% των τραπεζικών λογαριασμών, κ.λ.π.) εφαρμόζονται πλέον με τις εξής διαφοροποιήσεις:

- Η δέσμευση του 50% δεν καταλαμβάνει ποσά μισθών ή συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς των φυσικών προσώπων

- Αυξάνεται το προβλεπόμενο όριο για την εφαρμογή των μέτρων σε περίπτωση λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, από 150.000 ευρώ σε 300.000 ευρώ, ενώ προβλέπεται η μη εφαρμογή των μέτρων στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη
- Προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται οι ίδιες κυρώσεις
- Αρμόδιες για την εφαρμογή των μέτρων του άρθρου 14 του ν.2523/97, είναι οι φορολογικές αρχές (Δ.Ο.Υ, Ελεγκτικά Κέντρα) που εκδίδουν τις καταλογιστικές πράξεις των φόρων ή τις αποφάσεις επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, κατά περίπτωση.
- Αίρεται η δέσμευση του 50% σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς
- Προβλέπεται η ολική άρση των μέτρων σε κάθε περίπτωση μετά από καταβολή ποσού άνω του 70% των οφειλομένων ποσών φόρων, τελών και εισφορών ή των προστίμων του Κ.Β.Σ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 ρυθμίζονται τα θέματα των κατά τη δημοσίευση του νόμου εκκρεμοσών υποθέσεων του άρθρου 14 του ν.2523/97

1. Αναλυτικότερα, όπως προκύπτει από την γραμματική διατύπωση των διατάξεων του παραπάνω άρθρου τα μέτρα αυτά εφαρμόζονται κάθε φορά που διαπιστώνεται διαζευκτικά ή αθροιστικά :

α) Μη απόδοση στο Δημόσιο ποσού κύριου φόρου: Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. (πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 )

Σημειώνεται ότι τα μέτρα λαμβάνονται όταν το άθροισμα των μη αποδοθέντων ποσών υπερβαίνει συνολικά το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ για το σύνολο των ελεγχόμενων φορολογικών χρήσεων και ανεξάρτητα από το είδος των φόρων – τελών που δεν αποδόθηκαν. Δηλαδή δεν είναι



απαραίτητο το μη αποδοθέν ποσό να αφορά μία μόνο φορολογική περίοδο, ή μια χρήση, αλλά ούτε και ένα μόνο είδος φόρου – τέλους από αυτούς που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Η δέσμευση του 50% των καταθέσεων και λογαριασμών δεν εφαρμόζεται πλέον για ποσά μισθών και συντάξεων (τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14), αφού τα μέτρα του άρθρου 14 έχουν το χαρακτήρα της πρόληψης της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και όχι τη στέρηση βιοποριστικών μέσων του φορολογούμενου - παραβάτη.

β) Σε περίπτωση λήψης και χρήσης «εικονικών» φορολογικών στοιχείων, έκδοσης «εικονικών» και «πλαστών» φορολογικών στοιχείων και «νόθευσης» τέτοιων στοιχείων, εφόσον η καθαρή αξία των συναλλαγών που αναγράφεται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανόμενη κατά τον χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει πλέον το ποσό των 300.000 ευρώ ανεξάρτητα αν τα στοιχεία αυτά αφορούν την ίδια ή διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους. (τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14)

Στο ανωτέρω ποσό συμπεριλαμβάνεται αθροιστικά η καθαρή αξία των συναλλαγών, οι οποίες μπορεί να αναγράφονται και σε διαφορετικά είδη στοιχείων (π.χ. Α.Λ.Π. & Τ.Π.- Δ.Α. & Τ.Π.Υ. κ.λπ.) και τα οποία μπορεί να αφορούν περισσότερες της μίας φορολογικές περιόδους. Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν την εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 16 του ν.2992/2002(ΦΕΚ 54 Α΄/20.3.2002), εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώθηκαν ή οι σχετικές Α.Ε.Π. κατά τον Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από 20.3.2002 και μετά. Ως χρόνος διαπίστωσης της παράβασης, λαμβάνεται η ημερομηνία θεώρησης της σχετικής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Ελεγκτικής Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Επιπλέον προβλέπεται η μη εφαρμογή των μέτρων μόνο στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη (πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14). Δηλαδή, οι προβλεπόμενες κυρώσεις για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου δεν εφαρμόζονται σε βάρος των παραβατών λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων όταν η συναλλαγή είναι υπαρκτή αλλά αποδεδειγμένα πραγματοποιήθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα ληφθέντα και καταχωρηθέντα φορολογικά στοιχεία.

Περαιτέρω και σε ότι αφορά την εφαρμογή των μέτρων σε βάρος του φερόμενου ως εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 στις οποίες και σας παραπέμπουμε.

γ) Χρήση - κατοχή περισσότερων ή άλλων Α.Φ.Μ., (έκτο εδάφιο, παράγραφος 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του έκτου εδαφίου της παραγράφου 1 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου εφαρμόζονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα του τρίτου και τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του νόμου 2523/97, δηλαδή και σε βάρος όποιου φυσικού ή νομικού προσώπου κατέχει και χρησιμοποιεί περισσότερους από ένα Α.Φ.Μ. ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία Α.Φ.Μ. που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτό.

Περισσότερες διευκρινήσεις σχετικά με την επιβολή των προστίμων των τρίτου και τετάρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1317/2.12.1997 στην οποία και σας παραπέμπουμε.

2. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, όπως ισχύουν, προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται οι ίδιες κυρώσεις, σε περίπτωση μη απόδοσης Φ.Π.Α. ή λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, χωρίς να επιμερίζεται η ευθύνη τους ανάλογα με το χρονικό διάστημα που είχαν μια από τις ιδιότητες των παραγράφων 1-4 του αρθ. 20 του ν.2523/97. Αρκεί δηλαδή για την επιβολή των μέτρων σε βάρος των παραπάνω προσώπων, ότι αυτοί είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1-4 του ως άνω άρθρου 20 του ν.2523/97 από τη γένεση της υποχρέωσης προς απόδοση στο Δημόσιο των παρακρατούμενων φόρων, ανεξάρτητα από τη φορολογική χρήση που αυτή ανάγεται και αν μεταγενέστερα και μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων, απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή οποιαδήποτε αιτία.

Αντίθετα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 για τις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης τέτοιων στοιχείων, τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ίδια μέτρα περιορίζονται σε αυτά που κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης είχαν μια από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του ν.2523/97.

Διευκρινίζεται ότι τα προβλεπόμενα μέτρα καταλαμβάνουν όλα τα πρόσωπα που έχουν μια από τις ιδιότητες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν.2523/97 και όχι μόνο τα πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα του Προέδρου του Δ.Σ. ή του Δ/ντος συμβούλου της επιχείρησης, καθώς επίσης και κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης ή του Δ.Σ., εκπροσωπεί ή δεσμεύει την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή του ή με δεύτερη υπογραφή, στην διοίκηση ή διαχείριση αυτής, ή αναπληρώνει στα καθήκοντά τους ένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν.2523/97. Και αυτό διότι εφ' όσον τα πρόσωπα αυτά έχουν ορισθεί με το καταστατικό της ΑΕ ή με απόφαση του Δ.Σ. αυτής, δηλ. με ιδιωτική βούληση, εμπίπτουν ευθέως στη ρύθμιση της παραπάνω διάταξης, ήτοι στον κύκλο των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα.

Ανάλογη είναι και η αντιμετώπιση των προσώπων που εκπροσωπούν ή δεσμεύουν την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή τους ή με δεύτερη υπογραφή, στην διοίκηση ή διαχείριση αυτής, ή αναπληρώνουν στα καθήκοντά τους ένα από τα πρόσωπα των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20, καθώς και των παραγράφων 2,3 και 4 του ίδιου άρθρου του ν.2523/97.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 τα μέτρα για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (απαγόρευση παραλαβής δηλώσεων και χορήγησης πιστοποιητικών για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, δέσμευση του 50% των τραπεζικών λογαριασμών, κ.λ.π.) εφαρμόζονται πλέον άμεσα από τις φορολογικές αρχές (Δ.Ο.Υ, Ελεγκτικά Κέντρα) που είναι αρμόδιες για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων των φόρων ή των αποφάσεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, κατά περίπτωση.

Οι ανωτέρω φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενημερώνουν άμεσα όλες τις Δ.Ο.Υ. της χώρας μέσω TAXIS, καταχωρώντας αυθημερόν τον αριθμό πρωτοκόλλου της έγγραφης ενέργειάς τους με την οποία εφαρμόζονται τα ως άνω περιοριστικά μέτρα και την αιτιολογία αυτής στο υποσύστημα εσόδων ως εντολή μη έκδοσης Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων.

Στην περίπτωση εφαρμογής των μέτρων από τα Ελεγκτικά Κέντρα και μέχρι σύνδεσής τους με το υποσύστημα εσόδων του TAXIS, η ως άνω ενέργειά τους θα αποστέλλεται αυθημερόν μέσω FAX στην αρμόδια για την επιχείρηση Δ.Ο.Υ, η

οποία θα προβαίνει άμεσα στην ανωτέρω διαδικασία, ενημερώνοντας εγγράφως για τις ενέργειές της, την ίδια μέρα την αρμόδια Ελεγκτική αρχή.

Επιπλέον οι ανωτέρω φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενημερώνουν άμεσα:

α) Όλες τις τράπεζες αποστέλλοντας την ως άνω ενέργειά τους στην Ένωση Ελληνικών Τραπεζών με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στην διεύθυνση hba@hba.gr, και μέχρι την σύνδεσή τους με το διαδίκτυο, μέσω FAX (210 3386596), προκειμένου αυτή να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες της για την άμεση εφαρμογή των προβλεπομένων δεσμεύσεων, καθώς και

β) Τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα αποστέλλοντας την ως άνω ενέργειά τους μέσω FAX στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο (FAX 210-3704317) και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων (FAX 210-3633047 ή 210-3630110), αντίστοιχα.

Η ανωτέρω ενέργεια αποστέλλεται επίσης αυθημερόν και στη Δ/ση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στην διεύθυνση kyd9\_3@gsis (παράγραφος 4 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Επισημαίνεται ότι τα ως άνω μέτρα είναι προληπτικά και λαμβάνονται ως εξαιρετικά σε περιπτώσεις κατακράτησης εκ μέρους των επιχειρήσεων, εσόδων του Δημοσίου που προέρχονται από φόρους που παρακρατούν ή επιρρίπτουν στην κατανάλωση. Για το λόγο αυτό η προβλεπόμενη από τις διατάξεις ειδική έκθεση ελέγχου καθώς και η έγγραφη γνωστοποίηση εφαρμογής των προβλεπομένων μέτρων πρέπει να συντάσσεται κατά προτεραιότητα από την αρμόδια φορολογική αρχή, αμέσως με τη διαπίστωση της μη απόδοσης των φόρων ή τη διαπίστωση της παράβασης της λήψης και χρήσης «εικονικών» φορολογικών στοιχείων, έκδοσης «εικονικών» και «πλαστών» φορολογικών στοιχείων και «νόθευσης» τέτοιων στοιχείων κατά περίπτωση, και όχι μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου για την οποία απαιτούνται χρονοβόρες ελεγκτικές επαληθεύσεις με συνέπεια να οδηγούμεθα στη λήψη των μέτρων όταν αυτά πια χάνουν το χαρακτήρα του ‘επείγοντος’ και της ‘πρόληψης’.

Ειδικότερα, όταν ο έλεγχος διενεργείται από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε) πρώην Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) στα πλαίσια των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων, η «Ειδική Έκθεση Ελέγχου» αποστέλλεται κατά προτεραιότητα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία προβαίνει άμεσα στη σύνταξη και κοινοποίηση προς τις υπηρεσίες και τους φορείς της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν.2523/97, της έγγραφης γνωστοποίησης για την εφαρμογή των δεσμεύσεων και απαγορεύσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, καθώς και στην Δ/ση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και

Οικονομικών. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται και η κατά προτεραιότητα αποστολή προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. ώστε στη συνέχεια, να εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, χωρίς καμία καθυστέρηση, η σχετική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. για να κοινοποιηθεί στον παραβάτη, λαμβανομένου υπόψη ότι σε περίπτωση υποβολής αιτήσεως για την διοικητική επίλυση της διαφοράς από τον φορολογούμενο – παραβάτη σε βάρος του οποίου έχουν εφαρμοσθεί τα μέτρα, αν δεν εκδοθούν και κοινοποιηθούν εντός διμήνου οι σχετικές ΑΕΠ του ΚΒΣ, αίρονται αυτοδίκαια όλες οι συνέπειες και οι απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο αυτό. (παράγραφος 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Σημειώνεται ότι για την εφαρμογή των προβλεπομένων μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου δεν απαιτείται η οριστικοποίηση των καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών - εισφορών ή των Α.Ε.Π. του Κ.Β.Σ.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 επαναλαμβάνονται με μικρές διαφορές οι μέχρι τη δημοσίευση του νόμου ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν.2523/97, οι οποίες δεν χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση.

5. Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14 προβλέπεται η άρση περιοριστικά και μόνο της δέσμευσης του 50% των καταθέσεων και των λογαριασμών του υπόχρεου στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς, που αφορά φόρους ή παραβάσεις του Κ.Β.Σ., συνεπεία των οποίων εφαρμόστηκαν τα προβλεπόμενα μέτρα. (πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση μη καταβολής εκ μέρους του φορολογούμενου - παραβάτη, δύο συνεχόμενων εκ των προβλεπομένων δόσεων των φόρων ή των προστίμων που προέκυψαν μετά την διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς, αναβιώνει άμεσα σε βάρος του το μέτρο της δέσμευσης του 50% των καταθέσεων και των λογαριασμών του (δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14) και η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα όλες τις Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά με την ίδια διαδικασία που αναφέρεται ανωτέρω.

Σε ότι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου, τέταρτου και πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 5 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, οδηγίες έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1317/2.12.1997 στην οποία και σας παραπέμπουμε.

6. Για την υποχρεωτική άρση των μέτρων στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του αντικατασταθέντος άρθρου 14, μειώθηκε το απαιτούμενο ποσοστό καταβολής του τελικού ποσού του προστίμου του Κ.Β.Σ. που επιβλήθηκε για τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, από 100% σε 70%

Για την γνωστοποίηση της κατά τα ανωτέρω μερικής ή ολικής άρσης ή της αναβίωσης των μέτρων, εφαρμόζεται η ίδια διαδικασία που προβλέπεται και για την γνωστοποίηση εφαρμογής των μέτρων αυτών από τις κατά περίπτωση αρμόδιες φορολογικές αρχές (δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του αντικατασταθέντος άρθρου 14).

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι :

α) Οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 σχετικά με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων του άρθρου 14 του ν.2523/97 όπως ισχύει, εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη επιβληθεί τα εν λόγω μέτρα πριν την δημοσίευση του παρόντος νόμου, και

β) Το σύνολο των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.2523/97 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, καταλαμβάνει και τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου μέχρι την δημοσίευση του νόμου και δεν έχουν ακόμη εφαρμοσθεί τα προβλεπόμενα από την παρ 1 μέτρα.

Κατά συνέπεια οι Δ.Ο.Υ. που έχουν συντάξει μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου (14.12.2004) Ειδικές Εκθέσεις Ελέγχου, ή προς τις οποίες έχουν κοινοποιηθεί Ειδικές Εκθέσεις Ελέγχου του ΣΔΟΕ ή των ΤΕΚ για επιχειρήσεις σε βάρος των οποίων δεν έχουν λάβει ενημέρωση από την Υπηρεσία μας για την εφαρμογή των προβλεπομένων μέτρων, υποχρεούνται να προχωρήσουν στις προβλεπόμενες από τις νέες διατάξεις ενέργειές τους για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα και με τις νέες προϋποθέσεις που τίθενται από τις κοινοποιούμενες διατάξεις. Στις ίδιες ενέργειες

πρέπει να προβούν και τα Ελεγκτικά Κέντρα για τις περιπτώσεις που οι Ειδικές Εκθέσεις Ελέγχου έχουν συνταχθεί εκ μέρους των.

8. Τέλος σημειώνεται ότι τόσο οι διατάξεις της παραγράφου 1 όσο και οι διατάξεις της παραγράφου 2 ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 14 Δεκεμβρίου 2004.

## Συμπεράσματα

Στη σημερινή κατάσταση οι ελληνικές επιχειρήσεις έχουν πλέον χάσει την αυτοπεποίθησή τους ενώ αντιμετωπίζουν ανυπέρβλητα εμπόδια μετά το πρωτοφανές ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης της χώρας. Η Πολιτεία, έχοντας ως στόχο την οικονομική ανάπτυξη της χώρας εισήγαγε διάφορες αλλαγές στο ισχύον φορολογικό πλαίσιο. Πιο συγκεκριμένα, προχώρησε στην απλούστευση των διαδικασιών σύστασης μίας νέας επιχείρησης μειώνοντας παράλληλα και το χρόνο που απαιτούνταν για να διεκπεραιωθούν οι διαδικασίες. Επιπρόσθετα, μέσω των αναπτυξιακών νόμων ενθαρρύνεται η ιδιωτική πρωτοβουλία για τη δημιουργία ισχυρών οικονομικών μονάδων, παρέχοντας σημαντικά φορολογικά κίνητρα. Τα κίνητρα αυτά επιδιώκουν να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις στη μετακίνηση των παραγωγικών πόρων σε πιο ωφέλιμες χρήσεις, τη δημιουργία πρόσθετης οικονομικής αξίας και τον εκσυγχρονισμό τους. Επίσης, η αξιοποίηση των λειτουργικών συνεργιών που παρουσιάζονται, έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία οικονομικών κλίμακας και φάσματος. Αυτό σημαίνει ότι με σταθερό κόστος η επιχείρηση παράγει περισσότερες μονάδες προϊόντος και αντίστοιχα, ότι οι ίδιες μονάδες προϊόντος παράγονται με μικρότερο κόστος. Συνακόλουθα, επιτυγχάνεται τόσο η αύξηση της παραγωγικότητας και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων όσο και η οικονομική ανάπτυξη της χώρας.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι σχεδόν κάθε χρόνο ψηφίζονται νέα νομοσχέδια τα οποία προβαίνουν σε απαραίτητες μεταρρυθμίσεις για την εύρυθμη λειτουργία των εταιρειών αλλά και τον ουσιαστικό έλεγχο τους για φαινόμενα καταστρατήγησης διατάξεως αλλά και φοροδιαφυγής. Η πραγματοποίηση μιας ριζικής φορολογικής μεταρρύθμισης, αποτελεί ζωτική ανάγκη για την ελληνική οικονομία, διότι αποτελεί την σημαντικότερη πηγή χρηματοδότησης του κράτους, πηγή από την οποία το κράτος θα αντλήσει κεφάλαια για την αποπληρωμή των δανειακών υποχρεώσεων (χρεολύσια και τόκους) του εξωτερικού και εσωτερικού δανεισμού αλλά και φυσικά των άλλων λειτουργικών (μισθοί, συντάξεις) και μη υποχρεώσεων του. Επιπρόσθετα με την παροχή φορολογικών κινήτρων, καθίσταται εφικτό, μέσω της δημιουργίας μεγάλων οικονομικών μονάδων, να προωθηθεί η ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων και να παρουσιαστούν ανοδικοί ρυθμοί οικονομικής ανάπτυξης.

Μπορούμε λοιπόν να συμπεράνουμε ότι η εύρυθμη λειτουργία μίας επιχείρησης καθώς και η βιωσιμότητα της εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από την



γνώση που αυτή κατέχει σε θέματα φορολογίας και ειδικότερα στο φορολογικό πλαίσιο που ισχύει κάθε φορά για τη νομική μορφή που αυτή κατέχει. Έτσι λοιπόν, η φορολογία αποτελεί αναγκαίο κακό για τις επιχειρήσεις και για αυτό όσο πιο ενημερωμένες είναι αυτές για τα φορολογικά θέματα τόσο πιο έγκαιρα θα λαμβάνουν αποφάσεις και θα είναι σε θέση να συνεχίζουν την απρόσκοπτη λειτουργίας τους.

## Προτάσεις

Είναι κοινή διαπίστωση ότι το φορολογικό πλαίσιο των ελληνικών επιχειρήσεων χρειάζεται πολλές και ριζοσπαστικές αλλαγές. Η απλότητα, η λειτουργικότητα, η εξάλειψη φαινομένων όπως η φοροδιαφυγή πρέπει να αποτελέσουν τους κυρίαρχους άξονες για τη διαμόρφωση ενός νέου φορολογικού πλαισίου. Είναι επιτακτική ανάγκη να υπάρχει ένα φορολογικό πλαίσιο που θα βασίζεται σε αρχές και απλούς μα συνάμα λειτουργικούς κανόνες, και πάνω από όλα θα στοχεύει στο συμφέρον τόσο των επιχειρήσεων όσο και της Ελληνικής οικονομίας.

Το φορολογικό πλαίσιο πρέπει να διακρίνεται για τη απλότητά του, έτσι ώστε να είναι εύκολα κατανοητό χωρίς δαιδαλώδεις και περιπλοισιολογικές αναφορές, να έχει σαφήνεια και να περιορίζει στο ελάχιστο το διαχειριστικό ή γραφειοκρατικό κόστος εξυπηρέτησής του, ώστε η διαχείρισή του να κοστίζει λιγότερο στις επιχειρήσεις, και το κράτος. Επιπρόσθετα, το φορολογικό πλαίσιο θα πρέπει να είναι σταθερό, αλλά όχι άκαμπτο, ώστε να μπορεί να προσαρμόζεται εύκολα σε τυχόν μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες, χωρίς να απαιτούνται συχνές νομοθετικές αλλαγές.

Τέλος, πολύ σημαντικό είναι να δοθούν επενδυτικά κίνητρα που θα συνδέονται με την ανταποδοτικότητα, ώστε οι ελληνικές επιχειρήσεις να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικές και παράλληλα να δημιουργηθεί ένα σταθερό περιβάλλον που θα ευνοεί τις μακροπρόθεσμες επενδύσεις και θα λειτουργεί αποτρεπτικά σε οποιασδήποτε σκέψη «φυγής» από τη χώρα και μετεγκατάστασης στο εξωτερικό. Η κυβέρνηση καλείται να βρει τη «χρυσή» τομή σε ένα ζήτημα που αποτελεί στην παρούσα φάση, ίσως το πιο ακανθώδες στην προσπάθεια της να αναθερμάνει την αγορά και να τονώσει την ανάπτυξή της, ώστε η χώρα να βγει από τα φαύλο κύκλο της ύφεσης.

## Βιβλιογραφία

1. Γεωργακόπουλος Β. (2002), «Εξαγορές και Συγχωνεύσεις: Έννοια, βασικές διαστάσεις και συνέπειες για την απασχόληση και τις εργασιακές σχέσεις», Αθήνα, Ο.Τ.Ο.Ε.
2. Γκλεζάκος Δ. (2008), «Φ.Π.Α. Ανάλυση, ερμηνεία και πρακτική εφαρμογή», Αθήνα.
3. Γκίνογλου Δ. (2004), «Φορολογική Λογιστική», Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη
4. Γκίνογλου Δ. (2004), «Λογιστική Εταιρειών: Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», Εκδόσεις Rossili, Αθήνα.
5. Ιγνατιάδης Α. (1993), «Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική εταιρικών επιχειρήσεων» Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σταμούλης.
6. Καραγιάννης Δ. (2010), «Συστάσεις, Μετατάξεις – Μετατροπές, Συγχωνεύσεις – Απορροφήσεις, Λύσεις & Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων», Θεσσαλονίκη.
7. Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α. (2006), «Αφορολόγητα Αποθεματικά – Επιχορηγήσεις, Αυτόματη Περαιώση Φορολογικών δηλώσεων, Δαπάνες Φορολογικά Αναγνωρίσιμες, Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων», Εκδόσεις Glorybook.
8. Καραγιώργος Θ. (2003), «Λογιστική Εταιρειών και Φορολογία Εισοδήματος», Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Γερμανός.
9. Λεοντάρης Μ. (2003), «Προσωπικές εταιρίες, Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίες», Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη.
10. Νεγκάκης Χ. (2006), «Λογιστική Εταιρειών, Θεωρία και Εφαρμογές», Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σοφία.
11. Παπαναστασίου Α. – Σαρσέντη Β. (2000), «Λογιστική εταιρειών», Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη.
12. Ρεβανόπουλος Α., Γεωργόπουλος Ι. (2006), «Ίδρυση, λειτουργία, μετατροπές, συγχωνεύσεις, λύση και εκκαθάριση», Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα.
13. Ρόκας Ν. (2000), «Το δίκαιο των Προσωπικών Εταιριών Ι, ΙΙ», Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
14. Σακέλλης Ε. (2001), «Συγχωνεύσεις, Διασπάσεις, Εξαγορές, Μετατροπές Εταιρειών», Εκδόσεις Βρύκου, Αθήνα.
15. Σακέλλης Ε. – Αναστασιάδης Ι. «Φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιρειών και κίνητρα Οικονομικής Αναπτύξεως», Αθήνα, Εκδόσεις Βρύκου
16. Τότσης Χ. (1997), «Κώδικας φορολογικών κινήτρων», Αθήνα, Εκδόσεις Πάμισος.
17. Χέβας Δ. (2006), « Ειδικά λογιστικά και φορολογικά θέματα εταιρειών», Αθήνα.

## Ελληνική Νομοθεσία

- Νομοθετικό Διάταγμα 1297/1972, ΦΕΚ 217/Α΄/08-12-1972, «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων για τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων προς δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων».
- Νόμος 2190/1920, «Περί Ανωνύμων Εταιρειών».
- Νόμος 3190/1955, «Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης».
- Νόμος 2166/1993, ΦΕΚ 137/Α΄/24-08-1993, «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις».
- Νόμος 2238/1994, ΦΕΚ 151/Α΄/16-9-1994, Κύρωση του κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».
- Νόμος 2859/2000, ΦΕΚ 248/Α΄/7-11-2000, « Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας».
- Προεδρικό Διάταγμα 186/1992, ΦΕΚ 84/Α΄/1992, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων».

## Ηλεκτρονικές Πηγές

1. <http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/ w articles mc3 1 21/07/2006 159612>  
[Προσπελάστηκε 4/10/2010]
2. <http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/ w articles mc3 1 17/08/2009 292750>  
[Προσπελάστηκε 5/10/2010]
3. <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=62802>  
[Προσπελάστηκε 5/10/2010]
4. <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=12334&subid=2&pubid=73661204>  
[Προσπελάστηκε 10/10/2010]
5. [https://www.epixeirisonline.gr/actions/encoding/index.php?item\\_id=4697018](https://www.epixeirisonline.gr/actions/encoding/index.php?item_id=4697018)  
[Προσπελάστηκε 15/10/2010]
6. <http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=226>  
[Προσπελάστηκε 30/10/2010]
7. <http://www.epixeirisi.gr/?pgtp=1&aid=1191834812>  
[Προσπελάστηκε 30/10/2010]
8. <http://www.e-tameio.gr/frontend/new.php?aid=82&cid=4>  
[Προσπελάστηκε 1/11/2010]