

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Αθήνα, 15 Ιουνίου 2009

Αριθ. πρωτ.:1060077/10800/B0012

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

I. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑ Β'

II. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Δ15)

ΤΜΗΜΑ Α'

ΠΟΛ: 1083

Ταχ. Δ/ση :Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ:Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Κώδικας:101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες:Θ. Κακλαμάνης

Τηλέφωνο :210 3375311

ΦΑΞ :210 3375001

ΘΕΜΑ:Μετατροπή προσωπικών εταιρειών σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 και του άρθρου 53 του ν.3190/1955, αντίστοιχα.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 ορίζεται, ότι η μετατροπή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό της, γίνεται με απόφαση όλων των εταίρων μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9.

Η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργείου Εμπορίου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις δημοσιότητας των άρθρων 42, 43 και 44 του Εμπορικού Νόμου, όπως ισχύουν και εφαρμόζονται. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα, μετά δε την τήρηση αυτών, η μετατρεπόμενη εταιρεία συνεχίζεται υπό τον τύπο της ανώνυμης εταιρείας.

Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 ορίζεται, ότι η μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρεία γίνεται με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, που λαμβάνεται με την πλειοψηφία της παρ.1 του άρθρου 38 του ν.3190/1955, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9.

Η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργείου Εμπορίου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας της παρ.1 του άρθρου 7β, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 8 του ν.3190/1955. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την τήρηση των διατυπώσεων αυτών η από τη μετατροπή προερχόμενη εταιρεία συνεχίζεται ως ανώνυμη εταιρεία.

Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται βίαιη διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ειδικότερη διατύπωση για τη συνέχισή τους.

3. Με την αρ. πρωτ.1048879/10658/B0012/ΠΟΛ.1255/8.09.2000 εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό, ότι με την μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου νομικού προσώπου, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρείας σε ανώνυμη, χωρίς να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάριση της παλαιάς εταιρείας και συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού από τη μετατρεπόμενη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, κατά το χρόνο της μετατροπής και κατ' επέκταση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου από την προελθούσα από τη μετατροπή ανώνυμη εταιρεία θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργήθηκαν από την Α.Ε. και την Ε.Π.Ε. και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, εντός της οποίας έλαβε χώρα η μετατροπή, με τη δήλωση φόρου εισοδήματος που θα υποβάλει αυτή.

Ακόμη, έχει γίνει δεκτό, ότι η μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 αντιμετωπίζεται όπως και η μετατροπή Ε.Π.Ε. σε ανώνυμη εταιρεία. Ωστόσο, η εν λόγω μετατροπή είναι εφικτή μόνο σε περίπτωση που η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρεία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθόσον σε περίπτωση τηρήσεως από αυτή βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (ή και Α' κατηγορίας), τα κέρδη της χρήσης εντός της οποίας γίνεται η μετατροπή δε μπορούν να προσδιοριστούν λογιστικά, όπως επιβάλλεται από τις διατάξεις του ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αλλά και από τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 για τις ανάγκες του νόμου αυτού, όπως είναι ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού, του α'

μερίσματος κλπ., που προϋποθέτουν την ύπαρξη πραγματικών κερδών και όχι εξωλογιστικά προσδιορισθέντων, όπως γίνεται στα βιβλία Β' κατηγορίας.

4. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 5 του ν.3091/2002, με τις οποίες αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και οι οποίες έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 και μετά, καθιερώθηκε ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών και για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.3190/1955 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 51 του ιδίου νόμου ορίζεται, ότι σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, από της συντελέσεως των κατά το άρθρο 8 του ιδίου νόμου δημοσιεύσεων, η μετατρεπόμενη εταιρεία συνεχίζεται υπό τον τύπο της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την επέλευση της μετατροπής οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, συνάγεται, ότι κατά τη μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., με τις διατάξεις του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 ή του άρθρου 53 του ν.3190/1955, αντίστοιχα, δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης εταιρείας και επομένως, είναι δυνατή η εν λόγω μετατροπή και μπορεί το αποτέλεσμα να εξαχθεί λογιστικά, ακόμα κι αν αυτή τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Στην περίπτωση αυτή δεν συντάσσεται φορολογικός ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλει η προερχόμενη από το μετασχηματισμό Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. θα περιλαμβάνει και τα αποτελέσματα των πράξεων της μετατραπείσας προσωπικής εταιρείας (από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την χορήγηση ΑΡΜΑΕ), κατ' αναλογία των όσων ισχύουν και στην περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920. Τα ίδια ισχύουν και για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. που προέρχεται από την μετατροπή, όταν η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρεία έχει τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αλλά τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Επισημαίνεται, ότι κατά το χρόνο λήψης του ΑΡΜΑΕ πρέπει να διενεργηθεί απογραφή έναρξης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στην οποία, εκτός των άλλων, καταχωρείται και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία Β' κατηγορίας από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι τον ανωτέρω χρόνο (λήψη ΑΡΜΑΕ).

Επίσης, επειδή οι αρμόδιες υπηρεσίες των Νομαρχιών έχουν εγκρίνει πολλές τροποποιήσεις προσωπικών εταιρειών με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και η ενέργειά τους αυτή ήταν σύμφωνη με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 και του ν.3190/1955 αφού δεν κάνουν καμία διάκριση ως προς τα τηρούμενα βιβλία των μετατρεπόμενων εταιρειών και για λόγους χρηστής διοίκησης, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι οι εν λόγω μετατροπές αναγνωρίζονται φορολογικά. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μετατροπή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Κάθε προηγούμενη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις
3. Κεντρική Υπηρεσία ΥΠ.Ε.Ε. και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γ.Γ.Π.Σ. – Δ/νση Εφαρμογών Η/Υ (Δ30)
2. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
3. Υπουργείο Ανάπτυξης, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστωσης,
Πλ. Κάνιγγος – 101 80 ΑΘΗΝΑ
4. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)
Βουλής 7 – 105 62 ΑΘΗΝΑ
5. ΜΗΦΟ – Φοροελεγκτική Α.Ε.
Ανδρούτσου 25 – 153 44 Γέρακας

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο του Υπουργού
2. Γραφείο του Υφυπουργού
3. Γραφείο του Γεν. Γραμματέα
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Γεν. Δ/ση Οικονομικής Επιθεώρησης – Θεμιστοκλέους 5 – 101 84 ΑΘΗΝΑ
8. Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) – Τμήματα Α' (10), Β' (20), Γ' (3)
9. Γραφείο του Διευθυντή Δ12
10. Δ/ση Κ.Β.Σ. (Δ15) – Τμήμα Α' (10)
11. Γραφείο του Δ/ντή Δ15