



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
& ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΕΜΠΟΡΙΟΥ  
& ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΗ  
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΑΓΟΡΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ & Γ.Ε.ΜΗ.  
ΤΜΗΜΑ ΘΕΣΜΙΚΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ  
& ΓΕΜΗ

Ταχ. Δ/νση : Πλ. Κάνιγγος  
Τ.Κ. : 101 81

Πληροφορίες : Θεοδωροπούλου  
Χαρίκλεια

Τηλέφωνο : 210 38 93 148

Fax : 210 38 38 981

Email: :theodoropoulou@gge.gr

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ**

Αθήνα, 02-05-2017

Αρ. Πρωτ : 49313

**ΠΡΟΣ:** - Περιφερειακές Ενότητες της Χώρας  
- Υπηρεσίες ΓΕΜΗ Επιμελητηρίων της Χώρας  
- Κεντρική Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ.  
Ακαδημίας 6, 106 71 Αθήνα

**ΚΟΙΝ:** - **ΑΑΔΕ**  
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Β΄  
Καρ. Σερβίας 10, 10184, Αθήνα  
Τηλ: 210 3375 312  
Φαξ: 210 33 75 001  
- **Γενική Δ/νση Φορολογικής  
Διοίκησης**  
- Διεύθυνση Ελέγχων  
Καρ. Σερβίας 8, 101 84 Αθήνα  
Φαξ: 210 3375354  
- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης  
Φορολογίας  
Σίνα 2-4, 106 72 Αθήνα  
Φαξ: 210 3645413

**Θέμα: Μετατροπή Ατομικής Επιχείρησης σε Ι.Κ.Ε.**

Με δεδομένη την σύγχυση που έχει δημιουργηθεί για το σχετικό με το θέμα αντικείμενο μετά και την έκδοση της ΠΟΛ με ΑΔΑ:7Υ95Η-ΕΒΩ και αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1084102/01-06-2016 και εξ' αφορμής των πολλαπλών ερωτημάτων που τίθενται στην υπηρεσία μας σχετικά με το εν λόγω ζήτημα θα θέλαμε να σας γνωστοποιήσουμε τα εξής:

α) Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του εμπορικού δικαίου μετατροπή πραγματοποιείται όταν μια εταιρεία που διαθέτει ήδη νομική προσωπικότητα

μεταβάλλει την εταιρική της μορφή σε έναν άλλο εταιρικό τύπο ( π.χ. μια Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.). Αυτό σημαίνει ότι δεν διαταράσσεται η νομική προσωπικότητα της εταιρείας καθώς αυτή συνεχίζει να λειτουργεί υπό το νέο νομικό της μανδύα και να διέπεται από τις αρχές του εταιρικού δικαίου. Οι εταιρείες που από το νόμο αναγνωρίζονται ως έχουσες νομική προσωπικότητα είναι:

- Η Ανώνυμη Εταιρεία
- Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
- Η Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.
- Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
- Η Ομόρρυθμη Εταιρεία
- Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία
- Η Ετερόρρυθμη κατά μετοχές Εταιρεία
- Η εγγεγραμμένη στο ΓΕΜΗ Αστική Εταιρεία (ΑΚ 784)
- Ο Αστικός Συνεταιρισμός του Ν. 1667/86

β) Στις περιπτώσεις των μετατροπών βάσει των διατάξεων του εταιρικού δικαίου η νέα εταιρεία (μετατρεπόμενη εταιρεία) συνεχίζεται στο νέο νομικό τύπο (μεταβολή νομικής μορφής) **χωρίς να πραγματοποιηθεί εκκαθάριση της περιουσίας της**. Η μετατροπή μιας εταιρικής μορφής σε μια άλλη προϋποθέτει την αποτίμηση της περιουσίας που κατέχει η μετατρεπόμενη εταιρεία ήτοι τη σύνταξη έκθεσης εκτίμησης που θα περιλαμβάνει την εκτίμηση για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της μετατρεπόμενης εταιρείας, καθώς και την προκύπτουσα καθαρή θέση αυτής που θα εισφερθεί στην από τη μετατροπή προερχόμενη εταιρεία. Εδώ γίνεται φανερό ότι η μετατρεπόμενη εταιρεία έχει σύνολο περιουσίας το οποίο μπορεί βάσει του εσωλογιστικού της ισολογισμού να υπολογιστεί και να εισφερθεί αυτό και μόνο στη νέα εταιρεία. Επίσης στις εν λόγω μετατροπές μετά την επέλευση της μετατροπής οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται στο όνομα της νέας εταιρείας, χωρίς να επέρχεται διακοπή τους. Επιπλέον εν προκειμένω τόσο πριν την μετατροπή όσο και μετά την ολοκλήρωση αυτής φορολογείται η νομική προσωπικότητα υπό διαφορετικό κάθε φορά τύπο ( π.χ. μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν από το χρόνο της σύστασης και μετά θα φορολογηθεί η προερχόμενη από τη μετατροπή Α.Ε. ενώ για τα εισοδήματα που προέκυψαν μέχρι το χρόνο της μετατροπής θα φορολογηθεί η μετατρεπόμενη Ε.Π.Ε.) Ως εκ τούτου δεν είναι νοητή η μετατροπή εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα σε άλλη εταιρεία με νομική προσωπικότητα.

Στις περιπτώσεις που οικονομικές οντότητες, μη φέρουσες νομική προσωπικότητα, αποκτούν τέτοια (τέτοιου είδους) δεν πρόκειται για μετατροπή αλλά για ίδρυση νέας εταιρείας. Η εν λόγω σύσταση νέας εταιρείας που προέρχεται από την μεταβολή οικονομικών μονάδων που δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα δεν προβλέπεται όπως προαναφέραμε από τις διατάξεις του εμπορικού δικαίου άλλα μόνο από τους αναπτυξιακούς νόμους. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η «μετατροπή» (καταχρηστική μετατροπή) ατομικής επιχείρησης, αστικής εταιρείας μη εγγεγραμμένης στο ΓΕΜΗ, αφανούς εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας κληρονόμων και /ή κοινωνία δικαιώματος, υποκατάστημα ημεδαπής ή αλλοδαπής με σύσταση νέας εταιρείας.

Ιδιαίτερως ως προς την Ατομική Επιχείρηση θα πρέπει να τονιστούν τα ακόλουθα:

Στην ατομική επιχείρηση δεν υπάρχει η δυνατότητα αποτίμησης περιουσίας όπως μπορεί να γίνει με τις εταιρείες με νομική προσωπικότητα. Δεν μπορεί να γίνει εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης γιατί δεν υπάρχει διαχωρισμός της περιουσίας της επιχείρησης από την περιουσία του ατόμου που αποτελεί τον φορέα αυτής. Για την ακρίβεια η ατομική επιχείρηση αποτελεί μέρος της περιουσίας του ατόμου το οποίο έχει ορισμένο σύνολο περιουσίας. Η ατομική από την άλλη δεν έχει ορισμένο σύνολο περιουσίας αποτιμώμενο με εσωλογιστικά στοιχεία όπως γίνεται στις εταιρείες ώστε να προκύπτει η καθαρή θέση αυτής ως εκ τούτου δεν υφίσταται μετατροπή αλλά εισφορά νέας περιουσίας δηλαδή εισφορά της ατομικής επιχείρησης από τον φορέα της ( φυσικό πρόσωπο) ως περιουσιακό αυτού στοιχείο σε μια νέα υπό σύσταση εταιρεία. Επίσης μια εταιρεία με νομική προσωπικότητα η οποία συστάθηκε με την εισφορά νέας περιουσίας από Ατομική επιχείρηση δεν μπορεί να ασκεί τα δικαιώματα του φυσικού προσώπου και της λυθείσας ατομικής του επιχείρησης ούτε να συνεχίσει τις δίκες που είχε αρχίσει η επιχείρηση αυτή εφόσον δεν του παρέχει τέτοιο δικαίωμα κάποια διάταξη του ουσιαστικού δικαίου. Επιπροσθέτως η εταιρεία που θα συσταθεί από την εισφορά της ατομικής επιχείρησης θα φορολογηθεί για τα εισοδήματα που θα αποκτήσει από το χρόνο σύστασής της και μετά, ενώ τα εισοδήματα που προέκυψαν μέχρι του χρόνου της σύστασης, θα υπαχθούν σε φορολογία με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου.

Εν κατακλείδι προς επίρρωση των προρρηθέντων μνημονεύουμε :

- α) Την ΠΟΛ 1042/2017 όπου ρητά αναφέρει μεταξύ άλλων ότι: « *όπως γίνεται δεκτό από τη θεωρία του εμπορικού δικαίου, κατά τη «μετατροπή» της ατομικής επιχείρησης σε κεφαλαιουχική εταιρεία γίνεται εισφορά εις είδος του ενεργητικού και παθητικού της ατομικής επιχείρησης σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι κατά τη «μετατροπή» ατομικής επιχείρησης σε κεφαλαιουχική*

*εταιρεία δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4254/2014 από τον χρόνο έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, διότι η μετατροπή εν προκειμένω διενεργείται με σύσταση εταιρείας και όχι με μεταβολή του νομικού τύπου υφιστάμενης εταιρείας»*

β) Την με αριθ. 2268/2005 απόφαση του Εφετείου Αθηνών (381047) όπου μεταξύ άλλων αναφέρει ότι: « Δεν είναι νοητή η μετατροπή εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα, σε (άλλη) εταιρεία με νομική προσωπικότητα. Δεν νοείται μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε ανώνυμη εταιρεία αλλά ιδρύεται νέα εταιρεία».

Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

Σ. ΜΑΣΓΑΝΑΣ

**Εσωτερική Διανομή**

- Γραφείο Γεν. Γραμματέα Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή
- Γραφείο Γεν. Δ/ντη Αγοράς
- Δ/νσή μας