

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ: Β'**

Αθήνα, 21 Απριλίου 2005
Αριθ. Πρωτ: 1036414/10570/Β0012

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου
Τηλέφωνο: 210 - 3375311, 312
ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΠΟΛ. 1067

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, υπάρχει υποχρέωση πώλησης όλων των περιουσιακών της στοιχείων και στη συνέχεια διανομής του προϊόντος της εκκαθάρισης στους μετόχους.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας 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 νόμου αυτού.

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

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν χρησιμοποιείται, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της παρ. 4 του άρθρου 49 του κ.ν. 2190/1920 ορίζεται, ότι οι εκκαθαριστές πρέπει να περατώσουν, χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρίας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξοφλήσουν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις αυτής. Μπορούν δε να ενεργήσουν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρίας.

4. Επίσης, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι μετά το πέρας της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές καταρτίζουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις τις οποίες δημοσιεύουν στο τεύχος Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, αποδίδουν τις εισφορές των μετόχων και διανέμουν το υπόλοιπο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας στους μετόχους, κατά το λόγο της συμμετοχής τους στο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο.

5. Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) με την 312/29.9.2001 γνωμάτευσή του γνωμοδότησε, ότι 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, εις δε το παθητικό του τις οφειλές της εταιρίας προς τους μετόχους που αντιπροσωπεύουν είτε μετοχικό κεφάλαιο, είτε το προκύψαν, πέραν αυτού, πλεόνασμα ή έλλειμμα (ζημία) της εκκαθάρισης.

6. Ενόψει των ανωτέρω, γεννήθηκε το ερώτημα εάν ανώνυμη εταιρία που βρίσκεται σε εκκαθάριση μπορεί, μετά από απόφαση του εκκαθαριστή και έγκριση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων της, να διανείμει τα περιουσιακά στοιχεία της στους μετόχους ή υποχρεούται, βάσει των πιο πάνω διατάξεων, πρώτα να πωλήσει αυτά (είτε σε τρίτους είτε στους ίδιους τους μετόχους) και στη συνέχεια να διανείμει στους μετόχους το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης (χρηματικά διαθέσιμα).

7. Το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. με την 188/2005 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ομόφωνα, ότι σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, οι εκκαθαριστές δεν μπορούν να διανέμουν αυτούσια τα περιουσιακά

στοιχεία (π.χ. ακίνητα, χρεόγραφα, κλπ.) στους μετόχους τους, δεδομένου ότι αυτοί δεν είναι συγκύριοι της περιουσίας της ανώνυμης εταιρίας, αλλά θα πρέπει πρώτα να ρευστοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας, εκποιώντας αυτά είτε σε τρίτους είτε και στους ίδιους τους μετόχους, και στη συνέχεια να διανείμουν σε αυτούς το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης, ήτοι χρηματικά διαθέσιμα, αν φυσικά προκύπτει κάτι τέτοιο.

8. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι στην περίπτωση αυτή, θα έχουν εφαρμογή πρώτα οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 και στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

9. Για πληρέστερη ενημέρωσή σας, σας επισυνάπτουμε την αριθ. 188/2005 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
ΣΠΥΡΟΣ ΒΟΥΛΓΑΡΗΣ**

Συνημμένα: Η αριθ. 188/2005 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ..

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 188/05

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Β'

Συνεδρίαση της 29- 3 -2005 **Σ.Α.Τ.Ε.**

Σύνθεση

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι: Αλ. Τζεφεράκος, Ν. Κασιμίπας, Σπ. Δελλαπόρτας, Κ. Καποτάς,
Η. Ψώνης, Χρυσ. Αυγερινού, Νομικοί Σύμβουλοι..

Εισηγητής: Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: υπ' αριθμ. πρωτ. 1096654/11072/Β0012/22-6-2004 της
Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ 12)-
Τμήμα Β' του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται εάν σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής
ανώνυμης εταιρίας υπάρχει υποχρέωση πώλησης όλων των περιουσιακών της
στοιχείων και στη συνέχεια διανομής του προϊόντος της εκκαθάρισης στους
μετόχους, οπότε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 3 περ. ζ'
και 106 παρ. 6 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»
(ΚΦΕ).

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε
ομοφώνως ως ακολούθως:

Σ.Α.Τ.Ε.

I.- A.- 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 «Κύρωση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΚΦΕ): «Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας 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 εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών».

2. Επίσης, στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, που εφαρμόζεται και για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με το συνδυασμό των άρθρων 105 παρ. 1 περ. β και 105 παρ. 1 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι: «θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν χρησιμοποιείται, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή».

Ως αυτόματη υπερτίμηση παγίου κεφαλαίου, η οποία σύμφωνα με την τελευταία διάταξη ως εισόδημα προστίθεται στα λοιπά έσοδα της επιχείρησης του έτους που προέκυψε και συνεπώς φορολογείται μαζί με τα εισοδήματα αυτά, νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας (ανταλλάγματος, αντικειμενικής επί ακινήτου) από την εκούσια εκποίηση ενός παγίου στοιχείου της επιχείρησης και της κατά την απογραφή των παγίων της επιχείρησης αξίας αυτού (βλ ενδεικτικώς ΣτΕ 3776/1998, 4116-7/1997, 3607/2004 και εγκύκλιο 10118050/189/Α0012/8-2-1993 - ΠΟΛ 1042- Υπουργείου Οικονομικών).

Β.- Εξάλλου, το άρθρο 49 του κωδικοποιητικού νόμου (κ.ν.) 2190/1920, περί Ανωνύμων Εταιρειών, ως ισχύει, μετά την αντικατάσταση των παρ. 4 και 5 αυτού από το άρθρο 14 του Ν. 2339/95 και την προσθήκη των παρ. 6 και 7 από το τελευταίο άρθρο, έχει ως εξής:

Σ.Α.Τ.Ε.

«1. Οι παρά της συνελεύσεως διοριζόμενοι εκκαθαριστές οφείλουν άμα τη αναλήψει των καθηκόντων αυτών να ενεργήσωσιν απογραφήν της εταιρικής περιουσίας και να δημοσιεύσωσι δια του τύπου και του Δελτίου Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως ισολογισμόν, ούτινος αντίτυπον υποβάλλεται εις το Υπουργείο Εμπορίου. 2. Την αυτήν υποχρέωσιν υπέχουσιν οι εκκαθαρισταί και κατά την λήξιν της εκκαθαρίσεως. 3. Η γενική συνέλευσις των μετόχων διατηρεί πάντα τα δικαιώματα αυτής κατά την διάρκειαν της εκκαθαρίσεως. 4. Οι εκκαθαριστές πρέπει να περατώσουν χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξοφλήσουν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις αυτής. Μπορούν δε να ενεργήσουν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας....». 5. Μετά το πέρας της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές καταρτίζουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις τις οποίες δημοσιεύουν στο τεύχος ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, αποδίδουν τις εισφορές των μετόχων και διανέμουν το υπόλοιπο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας στους μετόχους, κατά το λόγο της συμμετοχής τους στο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο. 6. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να υπερβεί την πενταετία, από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης, οπότε και η εταιρεία διαγράφεται από το μητρώο ανωνύμων εταιρειών. Για τη συνέχιση της εκκαθάρισης πέραν της πενταετίας απαιτείται ειδική άδεια του Υπουργείου Εμπορίου. Το στάδιο όμως της εκκαθάρισης δεν

μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί τη δεκαετία. 7. Ο διορισμός εκκαθαριστή συνεπάγεται αυτοδικαίως την παύση της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου». Τέλος στο υπό τον τίτλο «Πράξεις και στοιχεία ημεδαπών Ανωνύμων Εταιρειών άρθρο 7^α του Ν. 2190/1920, όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής: «Σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και στοιχεία: α...ιβ. Οι ισολογισμοί της εκκαθάρισης, καθώς και ο τελικός ισολογισμός ιγ...»». **Σ.Α.Τ.Ε.**

Τέλος, ως προς τη συγκυριότητα το άρθρο 1113 ΑΚ ορίζει ότι «Αν η κυριότητα του πράγματος ανήκει σε περισσότερους εξ αδιαίρετου κατ' ιδανικά μέρη, εφαρμόζονται οι διατάξεις για την κοινωνία», το άρθρο 785 ΑΚ ότι «Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη...», στο δε άρθρο 798 ΑΚ ότι «η λύση της κοινωνίας επέρχεται με διανομή» (περί της οποίας ειδικότερα τα άρθρα 799-805 ΑΚ και 478-494 ΚΠολΔ).

Π.- Κατ' αρχάς, όπως γίνεται παγίως δεκτό, από το σύνολο των διατάξεων του ανωτέρω κ.ν. «περί ανωνύμων εταιριών» προκύπτει ότι η ανώνυμη εταιρία είναι νομικό πρόσωπο διακεκριμένο από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των μετόχων της. Είναι, επομένως, υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, έχει δε ίδια περιουσία ανεξάρτητη από αυτήν των μετόχων της. Οι τελευταίοι έχουν, ως μέτοχοι, μόνο τα παρεχόμενα σ' αυτούς από το νόμο δικαιώματα, με τα οποία εκφράζεται και η έννομη σχέση που τους συνδέει με την εταιρία. Στα δικαιώματα αυτά δεν περιλαμβάνεται και δικαίωμα συγκυριότητας στα περιουσιακά στοιχεία ή δικαίωμα στην περιουσία (ως σύνολο) της ανώνυμης εταιρίας (Ολομ. Α.Π 14/1999 Ε. Εμπ.Δ 1999 σελ. 501, Γνωμ. Ολ. ΝΣΚ 284/94 Εφ. Αθ. 4414/2000 Δνη 2002 σελ. 1480). Σημειώνεται επίσης ότι δεν ενδιαφέρει εν προκειμένω η υπό του Δικαστηρίου των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων αναγνωρισθείσα στους μετόχους ανώνυμης εταιρίας «έμμεση ιδιοκτησία επί της περιουσίας της», διότι αυτή

συνδέθηκε αποκλειστικά και μόνο προς θεμελίωση δικαιώματος αποζημιώσεως των μετόχων α. ε. στην περίπτωση παράνομης αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου αυτής (βλ. σχετικώς ΑΠ 14/199, ό.π.)

Σ.Α.Τ.Ε.

Από το συνδυασμό δε τούτου με τις πιο πάνω διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και του ΑΚ προκύπτει σαφώς ότι, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπών ανωνύμων εταιριών οι εκκαθαριστές δεν μπορούν να διανέμουν αυτούσια τα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ακίνητα, χρεόγραφα, κλπ) στους μετόχους τους, δεδομένου ότι κατά τα ανωτέρω αυτοί δεν είναι συγκύριοι της περιουσίας της ανώνυμης εταιρίας, αλλά θα πρέπει πρώτα να ρευστοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας και στη συνέχεια να διανείμουν σε αυτούς το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης, ήτοι χρηματικά διαθέσιμα, αν φυσικά προκύπτει κάτι τέτοιο, λαμβανομένου επίσης υπ' όψιν ότι ως εκκαθάριση νοείται το σύνολο των νομικών και υλικών πράξεων, με τις οποίες επιδιώκεται η απόσβεση κάθε νομικής σχέσεως που είναι εκκρεμής και επιτυγχάνεται η αποσύνθεση του εταιρικού δεσμού και η εξαφάνισή του από τη νομική και συναλλακτική ζωή -(βλ. Εφ.Αθ. 6071/2002 ΔΕΕ 2003 σελ.173).

Σύμφωνα με τη θέση αυτή είναι επίσης το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), το οποίο με την 312/29.9.2001 γνωμάτευσή του γνωμοδότησε, ότι 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, εις δε το παθητικό του τις οφειλές της εταιρίας προς τους μετόχους που αντιπροσωπεύουν είτε μετοχικό κεφάλαιο, είτε το προκύψαν, πέραν αυτού, πλεόνασμα ή έλλειμμα (ζημία) της εκκαθάρισης.

III.- Κατόπιν των ανωτέρω, επί του ερωτήματος αρμόζει η απάντηση ότι, ανώνυμη εταιρία που βρίσκεται σε εκκαθάριση δεν μπορεί μετά από απόφαση του εκκαθαριστή, έστω και μετά από έγκριση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων

της, να διανέμει τα περιουσιακά στοιχεία της στους μετόχους της, καθόσον αυτός υποχρεούται στο πλαίσιο των υπό του νόμου ρητώς οριζομένων καθηκόντων του να ολοκληρώσει τη διαδικασία εκκαθάρισης εκποιώντας αυτά, είτε σε τρίτους είτε και στους ίδιους τους μετόχους, και στη συνέχεια να διανέμει στους μετόχους το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης, οπότε λόγω της εκποίησης θα έχουν εφαρμογή κατά πρώτον οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 και στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Σ.Α.Τ.Ε.

Αθήνα, 6/4/2005

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Τ.Σ. Υπογραφή

Υπογραφή

Αρístος Τσεκούρας

Παναγιώτης Παναγιωταράκης

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Γίνεται δεκτή

Αθήνα, 19/4/2005

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

Υπογραφή

ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο Προϊστάμενος
του Τμήματος

