

Αθήνα, 10 Σεπτεμβρίου 2012

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ: Β'

Ταχ.Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας: 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες: Θ. Κακλαμάνης
Τηλέφωνο: 2103375311
ΦΑΞ: 2103375001

ΠΟΛ 1180

ΘΕΜΑ: Μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία με τις διατάξεις του άρθρου 283 του ν.4072/2012.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας διαβιβάζουμε συνημμένα την αριθ. 312/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 283 του ν.4072/2012, επιτρέπεται η μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία υπό τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 283 (γνήσια μετατροπή), με αποτέλεσμα να συνεχίζεται η νομική προσωπικότητα της Ε.Π.Ε. με νέα νομική μορφή στο πρόσωπο της Ο.Ε. ή Ε.Ε., χωρίς να επέρχεται διάλυση της Ε.Π.Ε..

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
ΗΛΙΑΣ ΚΑΤΟΥΔΗΣ
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 312/2012

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Τμήμα Β)

Συνεδρίαση της 28ης Μαΐου 2012

Σύνθεση

Προεδρεύων: Αλέξανδρος Καραγιάννης, αρχαιότερος των Νομικών Συμβούλων του Τμήματος λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Αφροδίτη Κουτούκη και Δημήτριος Αναστασόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Εισηγήτρια : Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος : Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Β 1038975 ΕΞ 2012/7.3.2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, (Γενική Διεύθυνση Φορολογίας - Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Β'),

Περίληψη ερωτήματος : Αν η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να μετατραπεί σε ομόρρυθμη εταιρεία ή ετερόρρυθμη εταιρεία:

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

Ι. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία που το συνοδεύουν προκύπτει ότι η υπηρεσία οδηγήθηκε στην υποβολή του ερωτήματος με βάση το κατωτέρω πραγματικό και το γεγονός ότι εκκρεμούν προς αντιμετώπιση και άλλες όμοιες περιπτώσεις μετατροπής εταιρειών:

Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης μετατράπηκε σε ομόρρυθμη με βάση τις διατάξεις του ν.3190/1955. Προς τούτο συντάχθηκε σχετική συμβολαιογραφική πράξη, περίληψη της οποίας δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Στη συνέχεια, λόγω της αρνήσεως της αρμόδιας για τη Φορολογία της εν λόγω εταιρείας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας να προβεί στην αντίστοιχη μεταβολή στο Τμήμα Μητρώου, ανακλήθηκε η παραπάνω πράξη μετατροπής με άλλη αχαιτική συμβολαιογραφική πράξη, περίληψη της οποίας δημοσιεύθηκε, επίσης, στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), με αποτέλεσμα να επανέλθει η νομική μορφή της εταιρείας από ομόρρυθμη στην αρχική μορφή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Πριν από τη θέσπιση και την έναρξη ισχύος του ν.4072/2012 (Α' 86), στη νομοθεσία περί εταιρειών υπήρχε ρητή αναφορά και ρύθμιση για τις εξής περιπτώσεις μετατροπής εταιρειών:

α. Μετατροπή ανώνυμης εταιρείας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (άρθρα 51 ν.3190/1955 και 66 ν.2190/1920, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους από το άρθρο 16 του ν.2339/1995, Α' 204).

β. Μετατροπή προσωπικής εταιρείας (ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης) σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 53 ν.3190/1955).

γ. Μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 67§1 ν.2190/1920, όπως ισχύει μετά την αντικατάσταση της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού από το άρθρο 41 του π.δ. 409/1986).

δ. Μετατροπή ανώνυμης εταιρείας σε προσωπική εταιρεία (ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη) (άρθρο 66α ν.2190/1920, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 66 του ν.3604/2007, (Α' 189).

ε. Μετατροπή προσωπικής εταιρείας (ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης) σε ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 67§2 ν.2190/1920, όπως ισχύει μετά την αντικατάσταση της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού από το άρθρο 16 του ν. 2339/1995).

2. Ήδη, όμως, στον, πρόσφατο ν.4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα – Μεσίτες Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις» (Α' 86), ο οποίος, κατ' άρθρο 330 παρ. 2 αυτού άρχισε να ισχύει από 11-4-2012, ημερομηνία δημοσίευσής του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ρυθμίστηκαν επί νέας βάσεως τα θέματα των προσωπικών εμπορικών εταιρειών (βλ. άρθρα 249 - 294) και θεσπίστηκε η δυνατότητα μετατροπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία, με ρητές διατάξεις του άρθρου 283, το οποίο ορίζει τα εξής:

«1, Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να μετατραπεί σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία με ομόφωνη απόφαση των εταίρων,

2. Από τη συντέλεση των διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατρεπόμενη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης συνεχίζεται με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας. Πριν από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας του προηγούμενου εδαφίου, η μετατροπή δεν παράγει αποτελέσματα. Η μετατροπή δεν επιφέρει τη διακοπή των εκκρεμών δικών».

III. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

1. Μετατροπή (υπό νομική έννοια) σημαίνει μεταβολή της νομικής μορφής («νομικού ενδύματος») της εταιρείας, χωρίς εκκαθάριση και χωρίς την ανάγκη μεταβίβασης (με ειδική ή οιονεί καθολική διαδοχή) των εταιρικών αντικειμένων και εταιρικών χρεών στην εταιρεία υπό τη νέα της μορφή. Εξακολουθεί, δηλαδή, να παραμένει η ταυτότητα του νομικού προσώπου της παλαιάς εταιρείας, οι δε εκκρεμείς δίκες

συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή. Τα πλεονεκτήματα της μετατροπής είναι προφανή: εξοικονομείται χρόνος και έξοδα, ιδίως μεταβιβάσεων, (βλ. Ν.Ράκα, Εμπορικές Εταιρείες, 1992, σελ. 224 επ.).

2, Υπό το προ της ενάρξεως ισχύος του άρθρου 283 του ν. 4072/2012 καθεστώ, είχαν διαμορφωθεί δύο θεωρητικές απόψεις, αναφορικά με τη δυνατότητα κυριολεκτικής (γνήσιας) μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε..

Ειδικότερα:

α. Σύμφωνα με την, μάλλον επικρατούσα, πρώτη θεωρητική άποψη υποστηριζόταν, ότι, αν ο νόμος, δεν θέσπιζε δυνατότητα μετατροπής, δεν ήταν δυνατή η μετατροπή, διότι σε ορισμένους εταιρικούς τύπους υπάρχουν ειδικές προστατευτικές διατάξεις (ιδίως, υπέρ των εταιρικών δανειστών και της μειοψηφίας), που θα μπορούσαν να καταστρατηγηθούν. Για το λόγο αυτό, η κατά κυριολεξία ή γνήσια μετατροπή επιτρεπόταν, μόνον, στις περιπτώσεις που ρητά όριζε ο νόμος. Επομένως, σύμφωνα με την άποψη αυτή, στις περιπτώσεις που ο νόμος δεν προέβλεπε δυνατότητα μετατροπής, μόνον, με λύση και μεταβίβαση (με ειδική διαδοχή) των περιουσιακών αντικειμένων μπορούσε να επιτευχθεί, κατ' αποτελεσμα, (χωρίς, όμως, τα πλεονεκτήματα της γνήσιας μετατροπής) η μεταβολή του εταιρικού τύπου (καταχρηστική μετατροπή) (βλ. Ν. Ρόκα, ο.π. -Λ. Γεωργακόπουλου, Το δίκαιον των εταιρειών ΙΙΙ, 1974, σελ. 490 επ. -Πασσιά, Το δίκαιον της ανωνύμου εταιρείας, τόμος Β' 1969, σελ.1135 επ. -Λιακόπουλου, Μετατροπή Ο,Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. στις Μελέτες προς τιμήν Ν.Δελούκα, τόμος β' 1989, σελ. 585 επ. - Αλεξανδρίδου, Δίκαιον εμπορικών εταιρειών, τόμος Α', 1993, σελ. 113 επ. - Παμπούκη, Δίκαιον εμπορικών εταιρειών, 1979 σελ. 131, επ. - Κυπρού, Η μετατροπή του νομικού προσώπου της εταιρείας ΝΟΒ, 8, σελ, 840 επ. - Καραβά, Εγχειρίδιον εμπορικού δικαίου, τόμος Α', 1959, σελ. 359 - - Λ. Γεωργακόπουλου, Εγχειρίδιον εμπορικού δικαίου, τόμος 1, τεύχος 2, 1985, σελ. 279-280 - Μάζη, Τινά περί μετατροπής εταιρειών, ΕΕμπΔΚΒ', σελ.515-516 - Τσιφιντάνη, Στοιχεία εμπορικού δικαίου, Τόμος Β', 1964, σελ. 192 κ.α.).

β. Αντιθέτως, σύμφωνα με τη δεύτερη θεωρητική άποψη, η δυνατότητα της κατά κυριολεξία ή γνήσιας μετατροπής, εφόσον δεν προσκρούει σε απαγορευτικές διατάξεις, διέπεται από την αρχή της αυτονομίας της βουλήσεως και, επομένως, είναι επιτρεπτή (βλ. Γ. Σημίτη, Μετατροπή ανωνύμου εταιρείας εις ομόρρυθμον εταιρείαν, ΕΕμπΔ Δ', σελ. 289 επ. - Δέλλιου, Τύπος και έννοια στο δίκαιο των συμβάσεων, Αρμ. 1992, σελ. 1212- 1213- Μ, Μουμούρη, Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης Β' έκδοση, 1960, σελ, 483 επ. - Δ,Τζουγανάτο εις Ευ, Περρόκη, Δίκαιο των Ε.Π.Ε., 1994, σελ. 1067 επ.

Προς την άποψη αυτή συντάχθηκε η υπ' αριθμ. 1116/1990, απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης, που δέχθηκε δυνατότητα μετατροπής ΕΠΕ σε ΟΕ με βάση το άρθρο 53 του ν. 3190/1955, χωρίς αιτιολογία, παρότι το άρθρο αυτό ρυθμίζει τη μετατροπή κατ' αντίστροφη φορά).

γ. Η πρώτη των ως άνω θεωρητικών απόψεων ευρίσκει και νομολογιακό έρεισμα σε πλείστες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο δέχθηκε ότι, επί απουσίας ρητής νομοθετικής προβλέψεως περί της δυνατότητας μετατροπής εταιρείας από μία νομική μορφή σε άλλη, ως συνέπεια δεν επέρχεται συνέχιση του

νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης εταιρείας αλλά η λύση αυτής και η δημιουργία νέας με διάφορη νομική προσωπικότητα (βλ. ΣτΕ 3636/2002, 2940-2943/2002, 2965/2000, 1070/2000, 2760/1996 κ.λ.π.)

3. Με τη διάταξη του άρθρου 283 του ν. 4072/2012 θεσπίσθηκε και η δυνατότητα μετατροπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία, η οποία, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου (σελίδα 70), «....ενδείκνυται, διότι είναι η μοναδική μετατροπή γνωστών εταιρικών μορφών που παραμένει αρρύθμιστη. Ως πρωτότυπο χρησίμευσε το άρθρο 66Α του ΚΝ 2190/1920, που προστέθηκε με το Ν. 3604/2007 και που προβλέπει τη μετατροπή της ανώνυμης εταιρείας σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία...»

4. Ενόψει όλων των ανωτέρω, σε σχέση με το διδόμενο πραγματικό, συνάγονται τα ακόλουθα;

α. Κατά το χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος του άρθρου 283 του ν. 4072/2012, δηλαδή μέχρι την 11-4-2012, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δεν μπορούσε να μετατραπεί σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία, διότι η μετατροπή αυτή δεν προβλεπόταν από διάταξη νόμου, τυχόν δε γενομένη δεν είχε ως αποτέλεσμα τη συνέχιση της νομικής προσωπικότητας της ΕΠΕ στο πρόσωπο της ΟΕ ή ΕΕ, καθόσον η μετατροπή αυτή, εφόσον τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες (δημοσιότητας κλπ.), συνεπαγόταν τη λύση της μετατρεπόμενης ΕΠΕ και την ίδρυση νέας ΟΕ ή ΕΕ (καταχρηστική μετατροπή), με όλες τις εντεύθεν συνέπειες της μεταβολής αυτής για αμφοτέρους τις εταιρείες. Ως εκ τούτου, στις ως άνω περιπτώσεις η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί στις απαραίτητες διαδικασίες καταχωρίσεως της νέας (προσωπικής) εταιρείας στο μητρώο και στις απαιτούμενες ενέργειες για τη διαπίστωση των φορολογικών υποχρεώσεων, τόσο της λυθείσας ΕΠΕ, όσο και της νέας εταιρείας, λόγω της προαναφερόμενης μεταβολής.

β. Αντιθέτως από την 11-4-2012, δηλαδή μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 283 του ν. 4072/2012, επιτρέπεται η μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία υπό τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 283 (γνήσια μετατροπή), με αποτέλεσμα να συνεχίζεται η νομική προσωπικότητα της ΕΠΕ με νέα νομική μορφή στο πρόσωπο της ΟΕ ή ΕΕ, χωρίς να επέρχεται διάλυση της ΕΠΕ.

IV. Κστ' ακολουθιαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει, ομοφώνως, η ανωτέρω αναλυτικώς διδομένη στην παράγραφο ΙΙΙ.4 της παρούσης απάντηση.