

Λύση και εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας¹

Γεωργίου Στ. Αληφαντή, Διδάσκοντας στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
Συμβούλου στην Εταιρεία Δικηγόρων POTAMITIS VEKRIS

Με το παρόν άρθρο εξετάζονται κυρίως οι υποχρεώσεις των εκκαθαριστών της ανώνυμης εταιρείας για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του υπό εκκαθάριση νομικού προσώπου καθώς και στην υποβολή των δηλώσεων φόρου εισοδήματος.

Διάγραμμα ύλης

1. Λύση και εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας.

1.1. Λύση και διορισμός εκκαθαριστών.

1.2. Εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας.

1.2.1. Καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ.

- Στην περίπτωση κατά την οποία η λύση επέρχεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταιρών, στο ΓΕΜΗ καταχωρίζεται η απόφαση αυτή.

- Στην περίπτωση κατά την οποία η λύση επέρχεται λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας.

- Στην περίπτωση λύσης της εταιρείας με δικαστική απόφαση.

1.2.2. Χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης.

1.2.3. Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης η ανώνυμη εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο.

1.2.4. Διορισμός εκκαθαριστών.

1.2.5. Συμβάσεις εκκαθαριστών.

1.2.6. Αμοιβές εκκαθαριστών.

1.2.7. Οι εκκαθαριστές διαχειρίζονται τις υποθέσεις της ανώνυμης εταιρείας και την εκπροσωπούν προς τα έξω και ενώπιον των δικαστηρίων.

1.2.8. Ευθύνη εκκαθαριστών για χρέη προς το Δημόσιο.

2. Υποχρεώσεις των εκκαθαριστών.

2.1. Ισολογισμός λήξης τελευταίας χρήσης λειτουργίας της επιχείρησης.

- Οι εκκαθαριστές κλείνουν τα βιβλία του διαστήματος που λειτουργούσε η εταιρεία.

- Σύνταξη ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων.

- Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

- Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

- Έγκριση οικονομικών καταστάσεων.

- Υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος.

2.2. Ισολογισμός έναρξης εκκαθάρισης

2.2.1. Νομικά πρόσωπα που τίθενται σε εκκαθάριση.

- Διαχειριστική περίοδος ή χρήση εκκαθάρισης.

- Ημερομηνία έναρξης της περιόδου εκκαθάρισης.

- Απογραφή έναρξης εκκαθάρισης.

(1) Για το παρόν θέμα και για τις διατάξεις που ίσχυαν στο παρελθόν έχουν γραφεί και δημοσιευθεί τα εξής άρθρα του κ. Γ. Αληφαντή: α) «Λύση και εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας» Λογιστής 2006, σελ. 932, β) «Πτώχευση ανώνυμης εταιρείας» Λογιστής 2012, σελ. 1233.

- Υποβολή δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Καταβολή του φόρου από τα νομικά πρόσωπα υπό εκκαθάριση.
- Έγκριση οικονομικών καταστάσεων.

2.2.2. Νομικά πρόσωπα σε αδράνεια.

2.3. Πράξεις κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης

- Διανομή αυτούσιων περιουσιακών στοιχείων.
- Καταβολή από τους μετόχους του κεφαλαίου που ανέλαβαν και δεν έχουν καταβάλει.
- Τεκμαρτή δαπάνη ακινήτου από μέτοχο υπό εκκαθάριση.
- Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού.

2.4. Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις.

- Διάρκεια εκκαθάρισης.
- Σύνταξη ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων.
- Φορολογικές υποχρεώσεις κατά την εκκαθάριση.
- Έγκριση οικονομικών καταστάσεων

2.5. Ισολογισμός λήξης εκκαθάρισης.

- Χρόνος λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης.
- Υποχρεώσεις του εκκαθαριστή.
- Ποια στοιχεία περιλαμβάνει ο τελικός ισολογισμός.
- Έγκριση οικονομικών καταστάσεων.
- Υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

3. Περάτωση της εκκαθάρισης.

- Για τις κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία.

4. Αναβίωση και επαναλειτουργία της ανώνυμης εταιρείας.

- Το χρονικό διάστημα από την έναρξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας μέχρι και την αναβίωσή της, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μία διαχειριστική περίοδος. Η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως χρονικού αυτού διαστήματος.
- Ο ισολογισμός λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης αποτελεί τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου.
- Τελευταία προσωρινή δήλωση της περιόδου της εκκαθάρισης πριν από την αναβίωση.
- Η πρώτη διαχειριστική περίοδος του αναβιώσαντος νομικού προσώπου

5. Ελεγκτές κατά την εκκαθάριση.

6. Έγκριση οικονομικών καταστάσεων.

7. Φορολογία εισοδήματος κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας.

7.1. Γενικά.

7.1.1. Τι ίσχυε μέχρι 31.12.2013 με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994.

7.1.2. Τι ισχύει από 1.1.2014 με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

- Έννοια καταβεβλημένου κεφαλαίου.
- Το προϊόν της εκκαθάρισης, στο βαθμό που υπερβαίνει το σύμφωνα με τα ανωτέρω καταβεβλημένο κεφάλαιο, θεωρείται ως διανομή κέρδους.
- Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για τα ενδοομιλικά μερίσματα.
- Αποθεματικά από κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.
- Τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες προβαίνουν για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης στη μεταβίβαση, ως απόδοση των ει-

σφορών τους, παγίων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων, τίτλων, κ.λπ.) στα μέλη τους.

- Χρόνος έναρξης ισχύος του άρθρου 57.

7.1.3. Συμψηφισμός μεταφερόμενων ζημιών.

- Αναβίωσης της επιχείρησης.

- Η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως χρονικού διαστήματος από την έναρξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας μέχρι και την αναβίωσή της.

7.2. Αφορολόγητα αποθεματικά επί εκκαθάρισης εταιρειών.

- Φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 στην περίπτωση υπό εκκαθάριση εταιρειών.

- Σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα.

- Στο φορολογικό έτος λήξης της εκκαθάρισης προκύψουν φορολογικές ζημίες.

- Χρεωστικά υπόλοιπα (ποσών αποθεματικών).

7.3. Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας από την κεφαλαιοποίηση των ωφελειών γενικά που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των παγίων και των αφορολόγητων αποθεματικών

- Χρόνος εφαρμογής των άνω διατάξεων.

8. Φορολογικά θέματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπό εκκαθάριση.

8.1. Υποβολή δήλωσης και καταβολή φόρου (άρθρο 68, Ν. 4172/2013).

- Τρόπος και χρόνος υποβολής της δήλωσης.

- Νομικά πρόσωπα υπό εκκαθάριση.

- Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση

8.2. Χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης.

- Νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των οποίων το έγγραφο σύστασης καταχωρείται σε άλλο Μητρώο.

8.3. Εκκαθάριση προσωπικών εταιρειών.

- Προσωπική εταιρεία ρύεται χωρίς να ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης.

- Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης λήγει σε ημερομηνία προγενέστερη αυτής της δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους πριν από τη διακοπή ή την έναρξη της εκκαθάρισης.

9. Ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση.

9.1. Ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση εταιρείας ή κοινοπραξίας.

9.2. Ζημία από την εκκαθάριση αλληλοδαπής εταιρείας.

1. Λύση και εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας.

1.1. Λύση και διορισμός εκκαθαριστών.

Η ανώνυμη εταιρεία λύεται για τους εξής λόγους (άρθρο 47α, παρ. 1, κωδ. Ν. 2190/1920):

- α) Όταν παρέλθει ο οριζόμενος στο καταστατικό χρόνος διάρκειας αυτής. Στην περίπτωση αυτή το Διοικητικό Συμβούλιο εκτελεί χρέη εκκαθαριστή, εφόσον στο καταστατικό δεν ορίζεται διαφορετικά, μέχρι του διορισμού εκκαθαριστή από τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 47α, παρ. 3, κωδ. Ν. 2190/1920).
- β) Με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων που λαμβάνεται με τα ποσοστά της αυξημένης απαρτίας και πλειοψηφίας (άρθρο 29, παρ. 3, και άρθρο 31, παρ. 2, κωδ. Ν. 2190/1920). Στην περίπτωση αυτή η άνω γενική συνέλευση με την ίδια απόφαση ορίζει και τους εκκαθαριστές (άρθρο 47α, παρ. 3, κωδ. Ν. 2190/1920).
- γ) Όταν η ανώνυμη εταιρεία κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης.
- δ) Η εταιρεία λύεται επίσης με δικαστική απόφαση σύμφωνα με τα άρθρα 48 και 48α του κωδ. Ν.2190/1920 τα οποία αναφέρουν ότι:
 - δα) Η εταιρεία μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον (άρθρο 48):
 - εάν δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο
 - η εταιρεία δεν έχει το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζεται κάθε φορά το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων καταστεί κατώτερο από το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου και η γενική συνέλευση δεν λαμβάνει μέτρα κατά το άρθρο 47
 - η εταιρεία δεν έχει υποβάλει προς καταχώρηση οικονομικές καταστάσεις τριών (3) τουλάχιστον συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, εγκεκριμένες από τη γενική συνέλευση.
 - δβ) Η εταιρεία μπορεί να λυθεί μετά από δικαστική απόφαση μετά από αγωγή μετόχου ή μετοχών που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/3 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, εάν υφίσταται προς τούτο σπουδαίος λόγος, που, κατά τρόπο προφανή και νόμιμο, καθιστά τη συνέχιση της εταιρείας αδύνατη.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις των άρθρων 48 και 48α, ο εκκαθαριστής ορίζεται από το δικαστήριο με την απόφαση που κηρύσσει τη λύση της εταιρείας (άρθρο 47α, παρ.3, κωδ. Ν.2190/ 1920).

Πλην της περιπτώσεως της πτώχευσης, τη λύση της ανώνυμης εταιρείας επακολουθεί η εκκαθάριση αυτής (άρθρο 47α, παρ. 3, κωδ. Ν. 2190/1920).

Δημοσίευση: Οι άνω αποφάσεις για τη λύση της εταιρείας υπόκεινται σε δημοσιότητα σύμφωνα με το άρθρο 7α, παρ. 1, περ. θ του κωδ. Ν. 2190/1920. Επίσης, σε δημοσιότητα υπόκειται η δικαστική απόφαση παντός βαθμού, που κηρύσσει άκυρη την εταιρεία ή σε κατάσταση πτωχεύσεως, καθώς και οι δικαστικές αποφάσεις παντός βαθμού που αναγνωρίζουν ως άκυρες ή ακυρώνουν αποφάσεις γενικών συνελεύσεων. Σε δημοσιότητα υποβάλλονται και οι δικαστικές αποφάσεις που

ανατρέπουν τις άνω αποφάσεις (άρθρο 7α, παρ. 1, περ. ι κωδ. Ν. 2190/1920).

Σημειώνεται ότι με το άρθρο 2, του Ν. 4250 /2014 καταργήθηκε η υποχρέωση δημοσίευσης στο Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως ΤΑΕ-ΕΠΕ και ΓΕΜΗ. Η σχετική υποχρέωση αντικαθίσταται με υποχρέωση δημοσίευσης στα διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ.

1.2. Εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας

1.2.1. Καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ.

Όταν μία κεφαλαιουχική εταιρεία (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία) λύεται (με εξαίρεση την πτώχευση) τίθεται σε όλες τις περιπτώσεις υποχρεωτικά (άρθρο 47α παρ. 3 του κωδ. Ν. 2190/1920, άρθρο 46 παρ. 1 του Ν. 3190/1955 και άρθρο 104, παρ. 1 του Ν. 4072/2012, αντίστοιχα) σε εκκαθάριση.

Πιο συγκεκριμένο, διακρίνουμε τις παρακάτω περιπτώσεις:

ι. Στην περίπτωση κατά την οποία η λύση επέρχεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, στο ΓΕΜΗ καταχωρίζεται η απόφαση αυτή. Η λύση της εταιρείας και η θέση αυτής σε εκκαθάριση επέρχεται με την καταχώριση στο ΓΕΜΗ (άρθρο 15, παρ. 1, περ. ε', του Ν. 3419/2005). Στην ίδια απόφαση πρέπει να ορίζεται και ο/οι εκκαθαριστής/ες εκτός εάν (για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία) ο εκκαθαριστής ορίζεται με διάταξη του καταστατικού. Η απόφαση για λύση της εταιρείας καθώς και τα στοιχεία του/των εκκαθαριστών (βλ. άρθρο 6 παρ. 2 περ. ε, του Ν. 3419/2005) υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 16 του Ν. 3419/2005 (Υπ. Ανάπτυξης Κ2-1493/11.4.2014)

Στην περίπτωση, κατά την οποία, η λύση κεφαλαιουχικής εταιρείας επέρχεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, η καταχώριση της εν λόγω απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι αναγκαία προϋπόθεση, προκειμένου να επέλθει νομικά η λύση της εταιρείας. Μετά τη σχετική καταχώριση, η εταιρεία παύει να επιδιώκει το σκοπό της και λειτουργεί μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης Συνεπώς, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται η ανακοίνωση καταχώρισης της σχετικής απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ. Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η ημερομηνία καταχώρισης της απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ (Υπ. Οικονομικών πολ. 1084/24.3.2014).

ii. Στην περίπτωση κατά την οποία η λύση επέρχεται λόγω παρέλευσης του χρόνου διάρκειας, η λύση και η θέση σε εκκαθάριση ισχύει από την ημερομηνία λήξης της διάρκειας της εταιρείας όπως αυτή προβλέπεται στο καταστατικό της εταιρείας. Ωστόσο, θα πρέπει να καταχωριστούν τα στοιχεία του/των εκκαθαριστών, ευθείς μόλις οριστούν. Η προθεσμία (σε όλες τις περιπτώσεις) είναι αυτή που ορίζεται στο άρθρο 3 της Υπουργικής Απόφασης Κ1-941/2012 - Β 1468 (Υπ. Ανάπτυξης Κ2-1493/11.4.2014).

Στην περίπτωση *λύσης κεφαλαιουχικής εταιρείας λόγω παρέλευσης χρόνου διάρκειας*, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται καταστατικό, από το οποίο προκύπτει η ημερομηνία λήξης της διάρκειάς της και βεβαίωση, από την αρμόδια

υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ., ότι δεν έχει δημοσιευθεί άλλη τροποποίηση καταστατικού ως προς την παράταση του χρόνου διάρκειας. Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η επομένη της ημερομηνίας λήξης της διάρκειάς της. εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1084/24.3.2014).

iii. Στην περίπτωση λύσης της εταιρείας με δικαστική απόφαση, στο ΓΕΜΗ καταχωρίζεται η απόφαση αυτή (Υπ. Ανάπτυξης Κ2-1493/11.4.2014).

Στην περίπτωση *λύσης κεφαλαιουχικής εταιρείας με δικαστική απόφαση*, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται η ανακοίνωση καταχώρισης της δικαστικής απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ. Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η ημερομηνία που προσδιορίζεται από τη δικαστική απόφαση. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1084/24.3.2014).

1.2.2. Χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης. - Κεφαλαιουχικές εταιρείες (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία).

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με την πολ.1084/24.3.2014 (βλέπε ανωτέρω) εγκύκλιο, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία) λογίζεται η ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής απόφασης των αρμόδιων οργάνων (γενική συνέλευση μετόχων ή εταίρων) στο Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), ενώ για τις προσωπικές εταιρείες (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες), η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της εταιρείας. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η επομένη της ημερομηνίας λήξης της διάρκειάς της. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας με δικαστική απόφαση, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία που προσδιορίζεται από τη δικαστική απόφαση (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

1.2.3. Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης η ανώνυμη εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο.

Η ανώνυμη εταιρεία μετά τη διάλυσή της ή την ανάκληση της άδειας σύστασής της εισέρχεται στο στάδιο της εκκαθάρισης.

Κατά το στάδιο αυτό εξακολουθεί να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο και διοικείται από τους εκκαθαριστές, οι οποίοι διορίζονται από τη Γενική Συνέλευση ή εξαιρετικά από το δικαστήριο, δηλαδή θεωρείται κατά πλάσμα του νόμου, ότι υφίσταται μέχρις ότου επιτευχθεί ο σκοπός της εκκαθάρισης των εκκρεμών σχέσεων της και η διανομή του τυχόν καθαρού ενεργητικού στους μετόχους της (Α.Π. 30/2010 Επισκόπηση Εμπορικού Δικαίου 2010 σελ.464).

Κατά τον Αστικό Κώδικα η λύση των εταιρειών δεν επάγεται και την απόσβεση της νομικής τους προσωπικότητας, η οποία εξακολουθεί να υφίσταται μέχρι το πέρας της εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1094/2008 Λογιστής 2008 σελ. 1125).

1.2.4. Διορισμός εκκαθαριστών.

Ο διορισμός εκκαθαριστών συνεπάγεται αυτοδικαίως την παύση της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου (άρθρο 49, παρ. 7, κωδ. Ν. 2190/1920). Ο διορισμός

και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών με τα στοιχεία της ταυτότητάς τους υπόκειται σε δημοσιότητα σύμφωνα με το άρθρο 7α, παρ. 1, περ. ία κωδ. Ν. 2190/1920.

Αντιθέτως, η γενική συνέλευση των μετόχων διατηρεί όλα τα δικαιώματά της κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισεως (άρθρο 49, παρ. 3, κωδ. Ν. 2190/1920).

Όσον αφορά τους εκκαθαριστές, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για το διοικητικό συμβούλιο. Οι συζητήσεις και οι αποφάσεις των εκκαθαριστών καταχωρούνται περιληπτικά στο βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου (άρθρο 49, παρ. 7, κωδ. Ν. 2190/1920).

Η γενική συνέλευση μπορεί να διορίζει και ένα μόνο εκκαθαριστή, εφόσον το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά (άρθρο 49, παρ. 7, κωδ. Ν. 2190/1920).

1.2.5. Συμβάσεις εκκαθαριστών.

Οι εκκαθαριστές της ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνονται στα πρόσωπα του άρθρου 23α' του κωδ. Ν.2190/1920. Επομένως απαγορεύεται η παροχή από την ανώνυμη εταιρεία δανείων, πιστώσεων και εγγυήσεων ως και η σύναψη άλλων συμβάσεων άνευ εγκρίσεων της γενικής συνέλευσης των μετόχων σύμφωνα με το άρθρο 23α του κωδ. Ν.2190/1920 (Α.Π. 1274/1999 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε και Ε.Π.Ε 2008 σελ. 16).

1.2.6. Αμοιβές εκκαθαριστών.

Η αμοιβή των μελών του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, άρα και των εκκαθαριστών αυτής, που καταβάλλεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα και συναρτάται είτε με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, είτε με παροχή ανεξαρτήτων υπηρεσιών, υπόκειται στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 250 του Αστικού Κώδικα, καθόσον στην μεν πρώτη περίπτωση πρόκειται για μισθό, στη δε δεύτερη για παροχές που επαναλαμβάνονται περιοδικά.

Όπως αναφέρθηκε οι εκκαθαριστές ανώνυμης εταιρείας είναι όργανα αυτής, συνδέονται δε με την υπό εκκαθάριση εταιρεία, η οποία συνεχίζει να υπάρχει και λειτουργεί για τις ανάγκες της εκκαθάρισεως, με σχέση εντολής ή και με σχέση εργασίας. Κατά συνέπεια σε κάθε περίπτωση ο οφειλέτης των αμοιβών των εκκαθαριστών είναι αποκλειστικά η υπό εκκαθάριση ανώνυμη εταιρεία η οποία υποχρεούται να προβεί στην καταβολή τους από τη δική της περιουσία.

Εξάλλου κατά θεμελιώδη αρχή του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών, που ανταποκρίνεται στον κεφαλαιουχικό χαρακτήρα αυτών, οι μέτοχοι την ανώνυμης εταιρείας δεν έχουν (εκτός βέβαια από την υποχρέωση για καταβολή της εισφοράς τους) καμιά ευθύνη έναντι των δανειστών της εταιρείας για οποιαδήποτε απαίτησή τους κατά αυτής, με υποστηριζόμενη εξαίρεση, στην περίπτωση που ο μοναδικός μέτοχος μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας ζημίωσε την εταιρεία με αποτέλεσμα να μη καθίσταται δυνατή η ικανοποίηση των εταιρικών δανειστών (Ν.Σ.Κ. 244/2006, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2008 σελ. 21).

1.2.7. Οι εκκαθαριστές διαχειρίζονται τις υποθέσεις της ανώνυμης εταιρείας και την εκπροσωπούν προς τα έξω και ενώπιον των δικαστηρίων.

Ο διορισμός των εκκαθαριστών συνεπάγεται αυτοδικαίως την παύση της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου και «*όσον αφορά τους εκκαθαριστές, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για το διοικητικό συμβούλιο*» και οι συζητήσεις, καθώς, και οι αποφάσεις των εκκαθαριστών καταχωρούνται περιληπτικά στο βιβλίο πρακτικών (άρθρο 49, παρ.7, κωδ. Ν.2190/1920).

Συνεπώς οι εκκαθαριστές διαχειρίζονται τις υποθέσεις της ανώνυμης εταιρείας και την εκπροσωπούν προς τα έξω και ενώπιον των δικαστηρίων, η εξουσία τους δε διαγράφεται από τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.2190/ 1920, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 74 του Α.Κ.

Εφόσον δε ως προς τους εκκαθαριστές εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για το διοικητικό συμβούλιο, εφαρμόζεται και η διάταξη του άρθρου 21, παρ.2, του κωδ. Ν 2190/1920, σύμφωνα με την οποία, εφόσον δεν ορίζει διαφορετικά ο νόμος ή το καταστατικό, οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου λαμβάνονται έγκυρα με απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων.

Επομένως, εάν δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη του νόμου ή του καταστατικού και οι αποφάσεις των εκκαθαριστών, όπως και οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου, λαμβάνονται έγκυρα κατά πλειοψηφία και δεν απαιτείται ομοφωνία.

Δεν μπορεί να γίνει ανάλογη εφαρμογή των σχετικών με τις προσωπικές εταιρείες διατάξεων (748, παρ.1 και 778 εδάφιο α του Α.Κ.) ή της εφαρμοζόμενης στις Ε.Π.Ε. διάταξης (άρθρο 49, παρ.1, εδ.α, Ν. 3190/1955), λόγω της ρητής παραπομπής του άρθρου 49, παρ.7, του κωδ. Ν 2190/1920 στις σχετικές με το διοικητικό συμβούλιο διατάξεις της ανώνυμης εταιρείας, αλλά και της διαφορετικής φύσεως της ανώνυμης εταιρείας, στην οποία προέχει ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας, από εκείνη όχι μόνο των καθαρά προσωπικών εταιρειών, στις οποίες η εκκαθάριση κυρίως αποβλέπει στην εξυπηρέτηση των συμφερόντων των εταίρων, αλλά και των Ε.Π.Ε., οι οποίες δεν είναι αποσυνδεδεμένες από το προσωπικό στοιχείο και δεν είναι προεχόντως ενώσεις κεφαλαίων, όπως οι ανώνυμες εταιρείες.

Άλλωστε, η απαίτηση ομοφωνίας για τη λήψη των αποφάσεων των εκκαθαριστών δεν θα εξυπηρετούσε την επιβαλλόμενη από το άρθρο 49 του κωδ. Ν 2190/ 1920 ταχεία διεξαγωγή και περάτωση της εκκαθάρισης, αντίθετα δε, θα μπορούσε να οδηγήσει σε αδιέξοδα και αδυναμία περάτωσης της εκκαθάρισης.

Επομένως, εγκύτως χορηγείται με απόφαση της πλειοψηφίας των εκκαθαριστών πληρεξουσιότητα, κατά το άρθρο 96 του Κ.Πολ.Δ., σε δικηγόρο για την εκπροσώπηση της ευρισκόμενης στο στάδιο της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας στο δικαστήριο ή για την παραίτηση από το δικόγραφο ένδικου μέσου που έχει ασκήσει ανώνυμη εταιρεία (Α.Π. 718/2006, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2009 σελ. 160).

1.2.8. Ευθύνη εκκαθαριστών για χρέη προς το Δημόσιο.

Οι εκκαθαριστές ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών υπέχουν προσωπική και αλληλεγγύα ευθύνη για την πληρωμή των χρεών της εταιρείας από φόρο εισοδήματος και παρακρατούμενους φόρους, δηλαδή υπόκεινται στη ρύθμιση της παρ. 1 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι αποδέχθηκαν το διορισμό τους και ανέλαβαν καθήκοντα εκκαθαριστή, πράγμα το οποίο κρίνεται σε κάθε περίπτωση (Ν.Σ.Κ. 173/2001, Υπ. Οικονομικών 1028181/πολ. 1028/2004 Λογιστής 2004 σελ. 691). Από 1.1.2014, για την αλληλεγγύα ευθύνη των εκκαθαριστών ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 50, του Ν. 4174/2013 οι οποίες αναφέρουν:

«Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες

καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληληγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους» (άρθρο 50, του Ν. 4174/2013).

2. Υποχρεώσεις των εκκαθαριστών.

2.1. Ισολογισμός λήξης τελευταίας χρήσης λειτουργίας της επιχείρησης.

Οι εκκαθαριστές κλείνουν τα βιβλία του διαστήματος που λειτουργούσε η εταιρεία. Το άρθρο 49, παρ. 1, του κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι οι εκκαθαριστές οφείλουν μόλις αναλάβουν τα καθήκοντά τους να ενεργήσουν απογραφή της εταιρικής περιουσίας. Με τη φράση αυτή ο νόμος δηλώνει την έναρξη νέας διοικήσεως. Οι εκκαθαριστές κλείνουν τα βιβλία του διαστήματος που λειτουργούσε η εταιρεία και ανοίγουν νέα σε χωριστές χρήσεις (Το Δίκαιο των Εμπορικών Εταιρειών, Ε. Λεβάντης, Αθήνα 1989 σελ. 1388).

Σύνταξη ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων. Μέχρι την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης πρέπει να συνταχθούν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, όπως οι συντασσόμενες κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας και αν η εκκαθάριση επέλθει στο μέσο της εταιρικής χρήσεως, δηλαδή περιλαμβάνει τμήμα της εταιρικής χρήσεως, θα πρέπει να διανεμηθεί το βάσει αυτού προκύπτον εταιρικό κέρδος κατά τις γενικές περί αυτού διατάξεις (Το Δίκαιο των Ανωνύμων Εταιρειών, Ι. Πασιά, σελ. 1056).

Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 10 (αναθεωρημένο 2004, παρ. 14) «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού» μια επιχείρηση δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern) αν η Διεύθυνση της επιχείρησης προσδιορίζει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε ότι προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική πραγματική λύση από το να πράξει έτσι.

Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Με βάση τους ορισμούς που αναφέρονται στο Παράρτημα Α των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014) **συνέχιση δραστηριότητας (going concern assumption)** υφίσταται όταν μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα την δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή να μην το πράξει.

Η άνω αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας² εξειδικεύεται από το άρθρο 17, του Ν. 4308/2014 ως εξής:

(2) Η «αρχή της συνέχειας» αναφέρεται και στο άρθρο 43, παρ. 1, περ. α του κωδ. Ν. 2190/1920, βάσει της οποίας γινότανε μέχρι 31.12.2014 η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων

- α) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (άρθρο 17, παρ. 1, περ. η, του Ν. 4308 /2014).
- β) Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του άρθρου 17, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται, σύμφωνα με το κεφάλαιο 5 του Ν. 4308/2014 (άρθρο 17, παρ. 10, Ν. 4308/2014).
- γ) Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του άρθρου 17, τότε:
 - i) Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.
 - ii) Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους (άρθρο 17, παρ. 11, Ν. 4308 / 2014).

Έγκριση οικονομικών καταστάσεων. Τις άνω οικονομικές καταστάσεις τις εγκρίνουν αρχικά οι εκκαθαριστές οι οποίοι υποβάλλουν και τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και τις λοιπές φορολογικές δηλώσεις και στη συνέχεια η γενική συνέλευση των μετόχων.

Υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος. Ο εκκαθαριστής υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εντός έξι (6) μηνών για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (άρθρο 68, παρ. 2, Ν. 4172/2013).

Παράδειγμα: Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 και η οποία τίθεται σε εκκαθάριση στις 14.05.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.11.2015 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.01.2015 έως 13.05.2015) (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Αντίστοιχα, σε περίπτωση που το φορολογικό έτος της ανώνυμης εταιρείας λήγει στις 30.06.2015 και τεθεί σε εκκαθάριση στις 15.09.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.03.2016 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.07.2015 έως 14.09.2015) (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

2.2. Ισολογισμός έναρξης εκκαθάρισης

2.2.1. Νομικά πρόσωπα που τίθενται σε εκκαθάριση.

Διαχειριστική περίοδος ή χρήση εκκαθάρισης. Η Ε.Λ.Τ.Ε. με το έγγραφο 1972 / 2015 γνωμάτευσε, ότι η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωσή της (Υπ. Οικονομικών 1095069/2016).

Ημερομηνία έναρξης της περιόδου εκκαθάρισης. Χρόνος έναρξης της περιόδου εκκαθάρισης για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες (ανώνυμες, εταιρείες περιορισμένες

ευθύνης, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες) ηγορίζεται η ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής απόφασης των αρμοδίων οργάνων (γενική συνέλευση μετόχων ή εταίρων) στο Γ.Ε.ΜΗ (Υπ. Οικονομικών 1095069 / 2016).

Απογραφή έναρξης εκκαθάρισης. Οι εκκαθαριστές όταν αναλάβουν τα καθήκοντά τους ενεργούν απογραφή της εταιρικής περιουσίας. Στη συνέχεια, βάσει της απογραφής αυτής, συντάσσουν ισολογισμό, ο οποίος ονομάζεται «ισολογισμός έναρξης εκκαθάρισης» τον οποίο δημοσιεύουν στα διαδικτυακά τόπο του Γ.Ε.ΜΗ. ενώ αντίγραφο υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου (άρθρο 49, παρ. 1, κωδ. Ν. 2190/1920).

Σημειώνεται ότι από 1.1.2015 ο άνω ισολογισμός καταρτίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014).

Υποβολή δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015)

Παράδειγμα: Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για το χρονικό διάστημα που βρίσκεται σε εκκαθάριση (για παράδειγμα, από 14.05.2015 μέχρι 20.02.2017), υποχρεούται σε υποβολή (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015):

- α) προσωρινής** δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 13.06.2016 για τα εισοδήματα του έτους από 14.05.2015 έως 13.05.2016 και
- β) οριστικής** δήλωσης μέχρι τις 20.03.2017 για τα εισοδήματα ολόκληρης της περιόδου της εκκαθάρισης.

Καταβολή του φόρου από τα νομικά πρόσωπα υπό εκκαθάριση. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης» (άρθρο 68, παρ. 3, του Ν. 4172/2013).

Έγκριση οικονομικών καταστάσεων. Τις άνω οικονομικές καταστάσεις τις εγκρίνουν αρχικά οι εκκαθαριστές και στη συνέχεια η γενική συνέλευση των μετόχων (βλέπε παρ. 6).

2.2.2. Νομικά πρόσωπα σε αδράνεια.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν όταν τα ανωτέρω νομικά (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί κ.λπ.) βρίσκονται σε αδράνεια. Τα πρόσωπα αυτά έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός των νομίμων προθεσμιών (Υπ. Οικονομικών 1042511/10581/Β0012/28.5.2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ.725).

2.3. Πράξεις κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης

Οι εκκαθαριστές πρέπει να περατώσουν χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξο-

φλήσουν 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 (άρθρο 49, παρ. 4, κωδ. Ν. 2190/1920).

Επίσης, οι εκκαθαριστές μπορούν να εκποιήσουν τα ακίνητα της εταιρείας, την εταιρική επιχείρηση στο σύνολό της ή κλάδους αυτής ή μεμονωμένα πάγια στοιχεία της, αλλήλ μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από τη λύση της. Εντός της προθεσμίας των τεσσάρων (4) μηνών από τη λύση της εταιρείας, κάθε μέτοχος ή και δανειστής της μπορούν να ζητήσουν από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, το οποίο δικάζει κατά τα άρθρα 739 επ. του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, να καθορίσει την κατώτερη τιμή πώλησης των ακινήτων, κλάδων ή τμημάτων ή του συνόλου της εταιρείας, η απόφαση δε αυτού δεσμεύει τους εκκαθαριστές και δεν υπόκειται σε τακτικά ή έκτακτα ένδικα μέσα (άρθρο 49, παρ. 4, κωδ. Ν. 2190/1920).

Με τις διατάξεις του Ν.3604/ 2007 εισάγεται, ως προαιρετική για τον εκκαθαριστή, η προσφυγή στους κανόνες της δικαστικής εκκαθάρισης κληρονομίας (ΑΚ 1913 επ.) (άρθρο 49, παρ.4α, κωδ. Ν.2190/1920).

Διανομή αυτούσιων περιουσιακών στοιχείων. Εν όψει των ανωτέρω, γεννήθηκε το ερώτημα εάν ανώνυμη εταιρεία 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).

Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 188/2005 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών (έγγραφο 1036414/πολ. 1067/2005 Λογιστής 2005 σελ. 1030) γνωμοδότησε ομόφωνα ότι, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, οι εκκαθαριστές δεν μπορούν να διανέμουν αυτούσια τα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ακίνητα, χρεόγραφα κ.λ.π.) στους μετόχους τους, δεδομένου ότι αυτοί δεν είναι συγκύριοι της περιουσίας της ανώνυμης εταιρείας, αλλήλ θα πρέπει πρώτα να ρευστοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, 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. 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.

Στη συνέχεια το Υπ. Οικονομικών γνωστοποίησε τα εξής: «Για τον προσδιορισμό του προϊόντος της εκκαθάρισης, προκειμένου για την εφαρμογή του άρθρου 57, σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες προβαίνουν για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης στη μεταβίβαση, ως απόδοση των εισφορών τους, παγίων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων, τίτλων, κ.λπ.) στα μέλη τους, λαμβάνεται η αγοραία αξία των πιο πάνω παγίων ή η αξία των λοιπών στοιχείων, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο (π.χ. έκθεση ορκωτού ελεγκτή). Για το τυχόν επιπλέον ποσό που προκύπτει από τη διαφορά της κατά τα ανωτέρω αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων από το καταβεβλημένο κεφάλαιο, όπως αυτό ορίστηκε ανωτέρω, δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του παρόντος, αλλήλ το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στην ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος του δικαιούχου και φορολογείται ως μέρισμα» (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/2015).

Καταβολή από τους μετόχους του κεφαλαίου που ανέλαβαν και δεν έχουν καταβάλει. Οι μέτοχοι της ληθείσας εταιρείας υποχρεούνται να καταβάλουν το κεφάλαιο που ανέλαβαν και δεν έχουν ακόμη καταβάλει, στην έκταση που αυτό είναι αναγκαίο για την εκπλήρωση σκοπών της εκκαθάρισης (άρθρο 49, παρ. 4β, κωδ. Ν.2190/ 1920).

Τεκμαρτή δαπάνη ακινήτου από μέτοχο υπό εκκαθάριση. (Κοινοποίηση της 486/2011 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. Υπ. Οικ. Πολ. 1069/20.03.2012 η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, Βλέπε Λογιστής 2012 σελ.613 Ν.Σ.Κ. 486/2011).

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α') γνωμοδότησε ομόφωνα ότι η αξία μεταβίβασης ακινήτων υπό εκκαθάριση τελούσας ανώνυμης εταιρείας, προς τους μετόχους της κατά το ποσοστό συμμετοχής τους σε αυτή, αποτελεί στην ουσία μεταβίβαση από επαχθή αιτία προς τρίτους και έχει εφαρμογή για κάθε ένα των μετόχων το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακού στοιχείου του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994 (προφανώς αν η εν λόγω απόκτηση έγινε την περίοδο κατά την οποία δεν υπήρχε η αναστολή του τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων).

Άλλωστε με την παρ. 5, εδ.3, του άρθρου 49 του κωδ. Ν. 2190/1920 επιβάλλεται στους εκκαθαριστές να συντάξουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις «μετά το πέρας της εκκαθάρισης», δηλαδή μετά την περάτωση της εταιρικής εκκαθάρισης που επέρχεται με την απόδοση από τους εκκαθαριστές του τελικού «λογαριασμού διαχείρισης».

Κάθε μεταβίβαση πριν την περάτωση της εκκαθάρισης συνιστά εκποίηση κατά την παρ. 4, εδ. Β', του άρθρου 49 του κωδ. Ν 2190/1920 (η δε εταιρεία και κατά το στάδιο της εκκαθάρισης παραμένει υποκείμενο φορολογίας εισοδήματος κατά το 106 παρ. 6 ν.2238/1994) και το τίμημα πλέον περιλαμβάνεται στο προϊόν της εκκαθάρισης, αφού μόνο χρηματικά διαθέσιμα μπορούν να αποτυπώνονται στον τελικό ισολογισμό, που δεν αποτελεί και την τελευταία πράξη της εκκαθάρισης, αλλιά σηματοδοτεί το πέρας της.

Επομένως, επί ανώνυμης εταιρείας υπό εκκαθάριση, η απόκτηση από μέτοχο της ακινήτου, το οποίο έχει εισφέρει κατά τη σύστασή της, αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη κατά το άρθρο 17, περ. γ' του Ν.2238/1994 αν η εν λόγω απόκτηση έγινε την περίοδο κατά την οποία δεν υπήρχε η αναστολή του τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού. Ανώνυμη Εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση την 30.6.2008. Στον ισολογισμό 30.6.2008 λόγω λήξεως της διαχειριστικής περιόδου (ο οποίος στην προκειμένη περίπτωση συμπίπτει με τον ισολογισμό έναρξεως της εκκαθάρισης) συμπεριλήφθηκαν, εκτός των άλλων, και προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω απόλυσής του. Το προσωπικό αυτό τελικώς απολύθηκε στις 31 Ιουλίου 2008, δηλαδή την πρώτη μέρα μετά την έναρξη της εκκαθάρισης χρήσης, της οποίας, τελικά, τα φορολογικά αποτελέσματα θα επιβαρύνει και όχι της προηγούμενης χρήσεως που έληξε την 30.6.2008, στην οποία σχηματίστηκε η άνω πρόβλεψη (Υπ. Οικονομικών 1083624 / 10716 / Β. 0012 / 2001, βλέπε επόμενη υποσημείωση 5).

2.4. Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις.

Διάρκεια εκκαθάρισης. Με το Ν.3604/2007 καταργείται η εισαχθείσα με το Ν. 2339/1995 πενταετής (ή δεκαετής, μετά από παράταση με άδεια του Υπουργού) διάρκεια της εκκαθάρισης, που έχει καταλήξει σε παράδοξα αποτελέσματα, μεταξύ των οποίων είναι η διαγραφή από το ΜΑΕ εταιριών, των οποίων η εκκαθάριση δεν έχει ακόμη περατωθεί. Αυτό δεν σημαίνει βεβαίως ότι ο Ν. 3604/2007 ενθαρρύνει τις καθυστερήσεις στη διενέργεια των εκκαθαρίσεων (άρθρο 49, παρ. 6, κωδ. Ν. 2190/1920).

Για το λόγο αυτόν ο Ν.3604/2007 επέβαλε υποχρέωση στον εκκαθαριστή να συγκαλέσει γενική συνέλευση των μετόχων, στην οποία υποβάλλει σχέδιο επιτάχυνσης και περάτωσης της εκκαθάρισης. Το «σχέδιο περάτωσης εκκαθάρισης», που οφείλει να παρουσιάσει ο εκκαθαριστής στους μετόχους, αν η εκκαθάριση διαρκεί πλέον της πενταετίας μπορεί να περιέχει, εκτός των άλλων, παραιτήσεις της εταιρίας από δικαιώματα, δίκες κ.λπ., «αν η επιδίωξη τούτων είναι ασύμφορη σε σχέση με τα προσδοκώμενα οφέλη ή αβέβαιη ή απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα» (άρθρο 49, παρ. 6, κωδ. Ν.2190/1920).

Η γενική συνέλευση εγκρίνει το σχέδιο με τα ποσοστά της αυξημένης απαρτίας και πλειοψηφίας της παρ. 3 και 4 του άρθρου 29 και της παρ. 2 του άρθρου 31 του κωδ. Ν. 2190/1920.

Εάν το σχέδιο εγκριθεί, ο εκκαθαριστής ολοκληρώνει τη διαχείριση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο σχέδιο. Εάν το σχέδιο δεν εγκριθεί, ο εκκαθαριστής ή μέτοχοι που εκπροσωπούν το ένα εικοστό (1/20) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου μπορούν να ζητήσουν την έγκρισή του από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, με αίτησή τους που δικάζεται με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας. Το δικαστήριο μπορεί να τροποποιήσει τα μέτρα που προβλέπει το σχέδιο, όχι όμως και να προσθέσει μέτρα που δεν προβλέπονται σε αυτό. Ο εκκαθαριστής δεν ευθύνεται για την εφαρμογή σχεδίου που εγκρίθηκε σύμφωνα με τα παραπάνω (άρθρο 49, παρ. 6, κωδ. Ν. 2190/1920).

Σύνταξη ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση όπου η εκκαθάριση διαρκεί πέραν του έτους, οι εκκαθαριστές είναι υποχρεωμένοι στο τέλος κάθε χρήσεως εκκαθάρισης, να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις τις οποίες, εν συνεχεία, υποβάλλουν σε δημοσιότητα σύμφωνα με το άρθρο 7α, παρ. 1, περ. ιβ του κωδ. Ν. 2190/1920.

Φορολογικές υποχρεώσεις κατά την εκκαθάριση. Οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκκαθαριστή κατά την εκκαθάριση είναι οι εξής (άρθρο 49, παρ. 6, κωδ. Ν.2190/1920 όπως τροποποιημένο με την παρ. 4, του άρθρου 58, του Ν. 3604/2007 ισχύει. Υπ. Οικονομικών πολ. 1094/2008 Λογιστής 2008 σελ. 1125):

α) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους (ήτοι, πέραν των δώδεκα μηνών), 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

- β) Παρακρατήσεις φόρων
- γ) Περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ανά φορολογική περίοδο
- δ) Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. κατά την λήξη της εκκαθάρισης εάν διενεργούνται φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών πράξεις.
- ε) Διενέργεια απογραφής, σύνταξη προσωρινού ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
- στ) Κατά τον Αστικό Κώδικα 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, εφόσον υφίσταται τέτοια υποχρέωση, θα πρέπει να υποβληθεί με τον Α.Φ.Μ. του νομικού προσώπου από τους εκκαθαριστές της εταιρείας.

Έγκριση οικονομικών καταστάσεων. Τis άνω οικονομικές καταστάσεις τις εγκρίνουν αρχικά οι εκκαθαριστές και στη συνέχεια η γενική συνέλευση των μετόχων (βλέπε παρ.6). Κατ' έτος τα αποτελέσματα της εκκαθάρισης υποβάλλονται στην γενική συνέλευση των μετόχων με έκθεση των αιτίων τα οποία παρεμπόδιαν το τέλος της εκκαθάρισης (άρθρο 49, παρ. 5, κωδ. Ν. 2190/1920).

2.5. Ισολογισμός λήξης εκκαθάρισης.

Χρόνος λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης. Όσον αφορά στο χρόνο λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό με την πολ. 1045/10.02.2015 εγκύκλιο ότι για τις κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Υποχρεώσεις του εκκαθαριστή. Τis ίδιες υποχρεώσεις με την έναρξη της εκκαθάρισης έχουν οι εκκαθαριστές και κατά τη λήξη της εκκαθάρισης, δηλαδή να ενεργήσουν απογραφή, να συντάξουν τον τελικό ισολογισμό εκκαθάρισης, να το δημοσιεύσουν στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ και να τον υποβάλουν στο Υπουργείο Εμπορίου (άρθρο 49, παρ. 2, κωδ. Ν. 2190/1920).

Πιο συγκεκριμένα: Μετά το πέρας της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές καταρτίζουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις τις οποίες δημοσιεύουν, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Ακολούθως 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 (άρθρο 49, παρ. 5, κωδ. Ν. 2190/1920, όπως τροποποιημένο με το Ν.3604/2007 ισχύει).

Ποια στοιχεία περιλαμβάνει ο τελικός ισολογισμός. Σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 49 (σχετ. παρ. 4 και 5) του κωδ. Ν. 2190/1920, ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας δεν μπορεί και δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνει στο ενεργητικό του κανένα στοιχείο εκτός από χρηματικά διαθέσιμα (μετρητά ή καταθέσεις σε τράπεζες) που αντιπροσωπεύουν το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης. Επίσης, ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης, εμφανίζει στο παθητικό τις οφειλές της εταιρείας προς τους μετόχους, δηλαδή το μετοχικό κεφάλαιο και το αποτέλεσμα (πλεόνασμα ή έλλειμμα) της εκκαθάρισης.

Στο Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης υποβλήθηκε το εξής ερώτημα:

Ε.Π.Ε. ευρίσκεται σε εκκαθάριση από τον Σεπτέμβριο του 2002 και υποβάλλει ισολογισμούς με υποχρεώσεις, διότι χρωστάει σε διάφορους προμηθευτές και πιστωτές. Ερωτάται, αν ο τελικός ισολογισμός που θα κατατεθεί και δημοσιευτεί ώστε να επέλθει η λύση της εταιρείας, μπορεί να περιέχει υποχρεώσεις, με δεδομένο ότι η εταιρεία προς την οποία οφείλονται αυτές οι υποχρεώσεις:

- i. ήταν μητρική της υπό εκκαθάριση*
- ii. έχει κηρυχθεί σε πτώχευση από το 2003*
- iii. δεν είναι δυνατόν να ευρεθούν οι εκπρόσωποι της.*

Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης με το έγγραφο 477/28.11.2007 (Λογιστής 2008, σελ. 1227) απάντησε στο άνω ερώτημα ως εξής:

Ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης δεν μπορεί να περιλαμβάνει υποχρεώσεις. Οι υποχρεώσεις, πρέπει, είτε να έχουν εξοφληθεί, είτε εφόσον έχουν καθ' οιονδήποτε τρόπο παραγραφεί, να διαγραφούν σε όφελος των αποτελεσμάτων της εκκαθάρισης και κατ' επέκταση της καθαρής θέσης (ιδίων κεφαλαίων).

Επομένως, ο τελικός ισολογισμός της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας θα έχει την εξής μορφή (Ε.ΣΥ.Λ. γνώμ. 312/2001 Λογιστής 2002, σελ. 39):

Τελικός Ισολογισμός Εκκαθάρισης Α.Ε.

Ενεργητικό	Παθητικό
Χρηματικά διαθέσιμα:	Κεφάλαιο
α) Ταμείο	Πιστωτές:
β) Καταθέσεις όψεως	α) Μέτοχοι (Πλεόνασμα ή έλλειμμα εκκαθάρισης)
Σύνολο ενεργητικού	Σύνολο παθητικού

Έγκριση οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις πέρατος της εκκαθάρισης εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση (βλέπε παρ.6, άρθρο 49, παρ. 5, κωδ. Ν. 2190/1920).

Υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους (ήτοι, πέραν των δώδεκα μηνών), 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 ως προηγούμενη παρ. 2.2.1. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

3. Περάτωση της εκκαθάρισης.

Για τις κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία. Όσον αφορά στο χρόνο λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης, από τη Υπ. Οικονομικών έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο πολ. 1045/2015 ότι για τις κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Η περάτωση της εκκαθάρισης και συγχρόνως της εταιρείας επέρχεται, όταν οι εκκαθαριστές ενεργήσουν τις αναγκαίες πράξεις εκκαθάρισης, συντάξουν απογραφή, δημοσιεύσουν τις εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση πέρατος της εκκαθάρισης και προβούν στην καταχώρηση της διαγραφής της εταιρείας στο Μ.Α.Ε. το οποίο σήμερα αντικαταστάθηκε από το Γ.Ε.ΜΗ. (άρθρο 7α, παρ. 1, περ. β και γ, και άρθρο 49 παρ. 2 και 5 κωδ. Ν, 2190/1920, Α.Π. 30/2010 Επισκόπηση Εμπορικού Δικαίου 2010 σελ. 464).

Η καταχώρηση της διαγραφής στο Μ.Α.Ε. (σήμερα Γ.Ε.ΜΗ.) έχει σχετικά συστατικό χαρακτήρα, με την έννοια ότι χωρίς αυτή δεν επέρχεται περάτωση της ανώνυμης εταιρείας. Αν, όμως, διαπιστωθεί ότι η εταιρεία είχε και άλλη περιουσία, δεν επέρχεται η περάτωσή της, έστω και αν είχε διαγραφεί από το Μ.Α.Ε. (σήμερα Γ.Ε.ΜΗ.). Τα ανωτέρω ισχύουν και αν ακόμη έχει γίνει υπέρβαση των άνω χρονικών ορίων διάρκειας της εκκαθάρισης, δηλαδή της πενταετίας ή της δεκαετίας μετά από άδεια της διοίκησης. Δηλαδή, οι χρονικοί περιορισμοί που είχαν τεθεί για την περάτωση της εκκαθάρισης της ανώνυμης εταιρείας με το άρθρο 14, παρ. 1, του Ν. 2339/1995 απέβλεπαν, ως κατευθυντήριες αρχές, στη συντόμηση του χρόνου διενέργειας της εκκαθάρισης και όχι στον αποκλεισμό από το νόμο της εκκαθάρισης όσων εκκρεμών σχέσεων δεν θα καθίσταντο δυνατό να διεκπεραιωθούν εγκαίρως, δηλαδή μέσα στα χρονικά περιθώρια αυτής της διατάξεως, όπως τούτο εμμέσως επιβεβαιώνεται και από το ότι η παρ. 6 του άρθρου 49 του κωδ. Ν. 2190/1920, όπως έχει προστεθεί με το άρθρο 14, παρ. 1, του Ν. 2339/1995, έχει ήδη αντικατασταθεί με το άρθρο 58, παρ. 4, του Ν. 3604/2007, με το οποίο ανατίθεται, μετά την πενταετία από την λύση της ανώνυμης εταιρείας, η επιτάχυνση και περάτωση της εκκαθάρισής της, χωρίς χρονικούς περαιτέρω περιορισμούς, στη γενική συνέλευση των μετόχων και επί ασυμφωνίας στο μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, το οποίο αποφασίζει κατόπιν προσφυγής του εκκαθαριστή ή μετόχων που εκπροσώπου το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας (Α.Π. 30/2010, Επισκόπηση Εμπορικού Δικαίου 2010 σελ. 464).

4. Αναβίωση και επαναλειτουργία της ανώνυμης εταιρείας.

Εάν η εταιρεία ελύθη λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας αυτής ή δι' αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως ή εάν μετά την κήρυξη της πτωχεύσεως επήλθε συμβιβασμός ή αποκατάσταση κατά τις ισχυούσας περί πτωχεύσεως διατάξεις, δύναται αυτή να αναβίωση δι' αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων, λαμβανομένης κατά τις διατάξεις των άρθρων 29 παρ. 3 και 31 παρ. 2. Τοιαύτη απόφασις αποκλείεται εάν ήρξατο η διανομή της εταιρικής περιουσίας (άρθρο 47α, παρ. 4, κωδ. Ν. 2190/1920 και Υπ. Οικονομικών 1095069 / 2016).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με το ισχύον

σήμερα νομικό καθεστώς είναι απρόθεσμη, και δεν θεωρείται περατωμένη, αλλά συνεχίζεται (αναβιώνει, επαναληφτείται) έστω και εάν η ανώνυμη εταιρεία έχει διαγραφεί από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (στην περίπτωση αυτή επανεγγράφεται) εφόσον υπάρχουν ή ανευρεθούν σημαντικά περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας (άρθρο 49, παρ. 6, κωδ. Ν.2190/1920 όπως τροποποιημένο με την παρ. 4, του άρθρου 58, του Ν. 3604/2007 ισχύει και Υπ. Οικονομικών πολ. 1094/2008 Λογιστής 2008 σελ. 1125).

Στην περίπτωση αυτή η άνω ανώνυμη εταιρεία διατηρεί στο σύνολο τις φορολογικές υποχρεώσεις της.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. με το έγγραφο 1972 / 2015, σχετικά με την αναβίωση του νομικού προσώπου κατά τη περίοδο της εκκαθάρισης, γνωμάτευσε τα εξής:

- α) Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση, περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωσή της.
- β) Αν κατά τη διάρκεια της κατά τα ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου της εκκαθάρισης, η γενική συνέλευση λάβει απόφαση για αναβίωση του νομικού προσώπου, η διαχειριστική περίοδος της εκκαθάρισης, λήγει κατά την ημερομηνία που λήφθηκε η απόφαση για αναβίωση.
- γ) Κατά την προαναφερόμενη ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου εκκαθάρισης και αναβίωσης του νομικού προσώπου, συντάσσεται ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης, που περιλαμβάνει, βάσει διενεργούμενης απογραφής, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, όπως υπάρχουν και διαμορφώνονται κατά την ημερομηνία εκείνη.
- δ) Ο ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης, αποτελεί τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου.

Το χρονικό διάστημα από την έναρξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας μέχρι και την αναβίωσή της, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μία διαχειριστική περίοδος. Η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως χρονικού αυτού διαστήματος. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση και στη συνέχεια αναβίωσε, η διαδικασία της εκκαθάρισης θεωρείται ως ουδέποτε ολοκληρωθείσα, καθόσον δεν συντάχθηκε ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης, όπως αυτός έχει καθορισθεί με την 312/2001 γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. (βλέπε παρ. 2.5). Επομένως, δεν μπορεί το χρονικό διάστημα από την έναρξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας μέχρι και την αναβίωσή της, να θεωρηθεί ως μία διαχειριστική περίοδος (ήτοι, ως ένα οικονομικό έτος) εκκαθάρισης της εν λόγω εταιρείας, δεδομένου, ότι δεν υφίσταται χρόνος λήξης της περιόδου αυτής, με βάση τις διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (παρ. 2, άρθρου 104, Ν.2238/1994) και ως εκ τούτου, η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως άνω χρονικού διαστήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994, καθόσον έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στη διάταξη πενταετία (Υπ. Οικονομικών).

Ο ισολογισμός λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης αποτελεί τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου. Όπως αναφέρουμε και ανω-

τέρω, η Ε.Λ.Τ.Ε. με την αριθ.1972 / 2015 γνωμάτευσή της, αναφορικά με τον ισολογισμό λήξης της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας που στη συνέχεια αναβίωσε με βάση τις διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) που ίσχυε για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν από την 1.1.2014, γνωμάτευσε, ότι η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωσή της. Ακόμη, γνωμάτευσε ότι αν κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης η γενική συνέλευση λάβει απόφαση για αναβίωση του νομικού προσώπου, η διαχειριστική περίοδος της εκκαθάρισης λήγει κατά την ημερομηνία που λήφθηκε η απόφαση για αναβίωση. Κατά την ημερομηνία αυτή συντάσσεται ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης που περιλαμβάνει, βάσει διενεργούμενης απογραφής, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, όπως υπάρχουν και διαμορφώνονται κατά την ημερομηνία εκείνη (Υπ. Οικονομικών 1095069 / 2016).

Τελευταία προσωρινή δήλωση της περιόδου της εκκαθάρισης πριν από την αναβίωση. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου, ότι κατά την αναβίωση ανώνυμης εταιρείας που προηγουμένως τέθηκε σε εκκαθάριση παύει, χωρίς ουδέποτε να ολοκληρώνεται, η διαδικασία της εκκαθάρισης (βάσει των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 49 του κωδ. Ν. 2190/1920), συνάγεται, ότι η τελευταία προσωρινή δήλωση της περιόδου της εκκαθάρισης πριν από την αναβίωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης, ο οποίος αποτελεί και τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου (Υπ. Οικονομικών 1095069/2016).

Η πρώτη διαχειριστική περίοδος του αναβιώσαντος νομικού προσώπου περιλαμβάνει την χρονική περίοδο, από την επόμενη της ημερομηνίας λήξης της απόφασης της γενικής συνέλευσης για αναβίωση μέχρι την βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή την 31.12 ή την 30.06 (Υπ. Οικονομικών 1095069 / 2016).

Όσον αφορά στα εισοδήματα που αποκτώνται στο φορολογικό έτος από την αναβίωση της ανώνυμης εταιρείας, ήτοι από την επόμενη της καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από τη λήξη του, με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, με την προϋπόθεση ότι το φορολογικό αυτό έτος δεν δύναται να ξεπερνάει τους δώδεκα μήνες (βάσει των διατάξεων του άρθρου 8 του ίδιου νόμου) (Υπ. Οικονομικών 1095069 / 2016).

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, ήτοι κατά την έναρξη, λήξη της εκκαθάρισης, καθώς και κατά την αναβίωση ανώνυμης εταιρείας που προηγουμένως είχε τεθεί σε εκκαθάριση, ως αφετηρία προκειμένου για τον προσδιορισμό του φορολογικού έτους και την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων φορολογικών ετών, λαμβάνεται, σύμφωνα και με όσα έχουν διευκρινισθεί με την πολ. 1060/2015 εγκύκλιο, η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. των σχετικών αποφάσεων ή ισολογισμών και όχι η ημερομηνία σύνταξης των ισολογισμών αυτών. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις οφείλουν να υποβάλουν τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των βιβλίων τους, όπως αυτά εμφανίζονται κατά την ως άνω ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. (Υπ. Οικονομικών 1095069 / 2016).

5. Ελεγκτές κατά την εκκαθάριση

Οι ελεγκτές εξακολουθούν να υπάρχουν κατά την εκκαθάριση (Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρείας, Ιωαν. Πασιιά Τόμος Β, σελ. 1026). Οι ελεγκτές διορίζονται από 1.1.2016 βάσει των διατάξεων του άρθρου 2, παράγραφος Α. υποπαράγραφος Α.1 του Ν.4336/2015. Οι ελεγκτές πρέπει να αναφέρουν στην έκθεσή τους, εκτός των άλλων πληροφοριών και βεβαιώσεων που προβλέπονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχουν τα οποία εγκρίθηκαν με την απόφαση 41658/722/2012 του Υπ. Οικονομικών και δημοσιευθήκαν στο Φ.Ε.Κ. 2848/23.10.2012, ότι οι οικονομικές καταστάσεις εκκαθάρισης έχουν καταρτισθεί χωρίς δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητάς της (ή αρχή του Going Concern) (βλέπε παρ. 2.1.)

6. Έγκριση οικονομικών καταστάσεων

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι οικονομικές καταστάσεις πέρας της εκκαθάρισης εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση. Κατ' έτος τα αποτελέσματα της εκκαθάρισης υποβάλλονται στην γενική συνέλευση των μετόχων με έκθεση των αιτίων τα οποία παρεμπόδισαν το τέλος της εκκαθάρισης (άρθρο 49, παρ. 5, κωδ. Ν. 2190/1920).

7. Φορολογία εισοδήματος κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας

7.1. Γενικά

Όταν διαλύεται μια ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, είτε γιατί εκπληρώθηκε ο σκοπός της είτε γιατί έληξε ο χρόνος για τον οποίο αυτή είχε συσταθεί είτε για άλλο λόγο, τότε γεννάται ζήτημα διανομής της καθαρής περιουσίας της εταιρείας ανάμεσα στους δικαιούχους μετόχους. Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης η εταιρεία διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα και όταν θα γίνει διανομή κερδών, υπόκειται σε φορολογία.

7.1.1. Τι ίσχυε μέχρι 31.12.2013 με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994.

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που οι μέτοχοι λαμβάνουν πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντως σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων και των τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών.

7.1.2. Τι ισχύει από 1.1.2014 με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Με το άρθρο 57 ρυθμίζεται ο τρόπος φορολόγησης του προϊόντος εκκαθάρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, το οποίο για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) θεωρείται διανομή κέρδους. Το άνω άρθρο 57 αναφέρει τα εξής: «Το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή

κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο».

Δηλαδή, με το άνω άρθρο 57 ορίζεται ότι το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που τίθεται σε εκκαθάριση (Υπ. Οικονομικών 1059/2015).

Έννοια καταβεβλημένου κεφαλαίου. Στην έννοια του καταβεβλημένου κεφαλαίου περιλαμβάνονται και τα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί κατά την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών, εταιρικών μεριδίων, κ.λπ. των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι αυτά αποτελούν κεφάλαιο προερχόμενο από καταβολή εισφορών των μετόχων, εταίρων, κ.λπ. των πιο πάνω προσώπων και όχι από έσοδα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων (Υπ. Οικονομικών 1059/2015).

Το προϊόν της εκκαθάρισης, στο βαθμό που υπερβαίνει το σύμφωνα με τα ανωτέρω καταβεβλημένο κεφάλαιο, θεωρείται ως διανομή κέρδους. Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 57, καθώς και αυτών του άρθρου 36, της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013, προκύπτει ότι το προϊόν της εκκαθάρισης, στο βαθμό που υπερβαίνει το σύμφωνα με τα ανωτέρω καταβεβλημένο κεφάλαιο, θεωρείται ως διανομή κέρδους και αντιμετωπίζεται ως μέρισμα, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 36 του Ν. 4172/2013. Επομένως, το εν λόγω ποσό υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ίδιου πιο πάνω νόμου και αποδίδεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην πολ. 1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και βάσει της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013, στο τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή του προϊόντος της εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών 1059/2015).

Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για τα ενδοομιλικά μερίσματα. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 48 και 63 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν ενδοομιλικά μερίσματα που καταβάλλονται σε περιπτώσεις πλην της εκκαθάρισης, όπως άλλωστε ορίζεται στο άρθρο 4 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς μητρικών - θυγατρικών, με την επιφύλαξη των διατάξεων των ΣΑΔΦ (Υπ. Οικονομικών 1059/2015).

Αποθεματικά από κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. Διευκρινίζεται από το Υπ. Οικονομικών με την πολ. 1059/2015 ότι σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση και εμφανίζει αποθεματικά από κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος αυτά θα πρέπει να υπαχθούν σε φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 47 (βλέπε πολ. 1059/2015) συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα της εκκαθάρισης.

Τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες προβαίνουν για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης στη μεταβίβαση, ως απόδοση των εισφορών τους, παγίων ή

άλλων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων, τίτλων, κ.λπ.) στα μέλη τους.

Για τον προσδιορισμό του προϊόντος της εκκαθάρισης, προκειμένου για την εφαρμογή του άρθρου 57, σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες προβαίνουν για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης στη μεταβίβαση, ως απόδοση των εισφορών τους, παγίων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων, τίτλων, κ.λπ.) στα μέλη τους, λαμβάνεται η αγοραία αξία των πιο πάνω παγίων ή η αξία των λοιπών στοιχείων, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο (π.χ. έκθεση ορκωτού ελεγκτή). Για το τυχόν επιπλέον ποσό που προκύπτει από τη διαφορά της κατά τα ανωτέρω αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων από το καταβεβλημένο κεφάλαιο, όπως αυτό ορίστηκε ανωτέρω, δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του παρόντος, αλλά το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στην ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος του δικαιούχου και φορολογείται ως μέροςμα (Υπ. Οικονομικών 1059/2015).

Χρόνος έναρξης ισχύος του άρθρου 57. Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή για το προϊόν εκκαθάρισης που αποκτάται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Σε περίπτωση που μέχρι την έκδοση της παρούσας έχει καταβληθεί προϊόν εκκαθάρισης πέραν του καταβεβλημένου κεφαλαίου για το οποίο δεν έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου εισοδήματος, με την πολ. 1059/2015 γίνεται δεκτό ότι το ποσό αυτό θα συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος του δικαιούχου, προκειμένου να φορολογηθεί (Υπ. Οικονομικών 1059/2015).

7.1.3. Συμψηφισμός μεταφερόμενων ζημιών.

Στο παρελθόν το Υπ. Οικονομικών είχε γνωστοποιήσει ότι η εταιρία, η οποία τίθεται σε εκκαθάριση μπορεί να συμψηφίσει τη ζημία που προέκυψε πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης με τα τελικά κέρδη που προκύπτουν από την εκκαθάριση ανεξάρτητα από τη χρονική διάρκεια αυτής (Υπ. Οικονομικών 1020460/ 10293/ Β0012/ 2007, Ατομικές Λύσεις 2007, ερμηνεία άρθρου 4, 2238/1994).

Με νεώτερη εγκύκλιό του, ανέφερε ότι σε περίπτωση εκκαθάρισης που διαρκεί πέραν του έτους, ενδεχόμενη ζημία που προκύπτει στην τελευταία χρήση ή φορολογικό έτος πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη/ζημίες της λήξης της εκκαθάρισης, καθόσον η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς, οπότε και υποβάλλεται η οριστική δήλωση με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013. Τυχόν ζημία που προκύπτει από προσωρινές δηλώσεις δεν υπόκειται στον περιορισμό του χρόνου συμψηφισμού δεδομένου ότι το αποτέλεσμα προκύπτει στο χρόνο υποβολής της οριστικής δήλωσης. Σε αντίθετη περίπτωση, η εν λόγω ζημία δεν θα αναγνωριζόταν, καθόσον στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η περίοδος της εκκαθάρισης διαρκεί πέραν της πενταετίας (Υπ. Οικονομικών πολ. 1088/2016).

Αναβίωσης της επιχείρησης. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση αναβίωσης της επιχείρησης, δηλαδή όσες ζημίες είχαν προκύψει πριν από τη θέση της σε εκκαθάριση, εμπίπτουν στον περιορισμό της πενταετίας, καθώς σε περίπτωση αναβίωσης δεν ολοκληρώνεται η διαδικασία της εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1088/2016 βλ έπε παρ. 4).

Η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως χρονικού διαστήματος από την έναρξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας μέχρι και την αναβίωσή της. Όπως αναφέρουμε ανωτέρω στην παρ. 4, η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμ-

ψηφισμό με τα κέρδη του ως χρονικού διαστήματος από την έναρξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας μέχρι και την αναβίωσή της.

7.2. Αφορολόγητα αποθεματικά επί εκκαθάρισης εταιρειών.-Φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 στην περίπτωση υπό εκκαθάριση εταιρειών

Εταιρεία που τέθηκε σε εκκαθάριση πριν την 01.01.2014, η οποία διαρκεί πέραν του έτους, δύναται να υποβάλει δήλωση αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 οποτεδήποτε μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης, μετά από σχετική απόφαση του αρμόδιου οργάνου. Η υποβολή της δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και καταβολή του φόρου, γίνεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της σχετικής απόφασης (Υπ. Οικονομικών πολ.1146/03.07.2015)³.

(3) Υπ. Οικ. Πολ.1146/03.07.2015

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν και διευκρινίστηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994, επισημάνθηκε ότι οι επιχειρήσεις που τελούν υπό εκκαθάριση υπόκεινται στην αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών, δεδομένου ότι με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) τα υπόψη αποθεματικά θα φορολογούντο με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 106 του ν.2238/1994, αυτοτελώς κατά τη λύση του νομικού προσώπου, χωρίς συνάθροιση με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού.
2. Με την ΠΟΛ.1143/15.5.2014 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε ότι τυχόν χρεωστικά υπολοίπα (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 και δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 απαιτείται και αυτά να μην εμφανίζονται για φορολογικούς σκοπούς στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και σε περίπτωση φορολογικών ζημιών προστίθενται σε αυτές, κατ' αναλογία των όσων αναφέρονται πιο πάνω σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των πιστωτικών υπολοίπων μετά το συμπηφισμό τους με φορολογικές ζημίες.
3. Με την ΠΟΛ.1264/30.12.2014 εγκύκλιό μας και δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014, συμψηφισομένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων μέχρι και το έτος 2013. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος 2014 προκύψουν φορολογικές ζημίες, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημίες με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014. Στις ανωτέρω περιπτώσεις το προκύπτον αποτέλεσμα ενσωματώνεται στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών. Επίσης, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων.
4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του ίδιου νόμου ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του ίδιου άρθρου.
5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι μία εταιρεία που τέθηκε σε εκκαθάριση πριν την 01.01.2014, η οποία διαρκεί πέραν του έτους, δύναται να υποβάλει δήλωση αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 οποτεδήποτε μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης, μετά από σχετική απόφαση του αρμόδιου οργάνου. Η υποβολή της δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και καταβολή του φόρου, ως το ειδικό συνημμένο έντυπο της ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκυκλίου μας, γίνεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της σχετικής απόφασης.

Ωστόσο, σε περίπτωση που το αρμόδιο όργανο αποφασίσει τη διανομή κατά τη λήξη της εκκαθάρισης και δεδομένου ότι με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 η υποβο-

Ωστόσο, σε περίπτωση που το αρμόδιο όργανο αποφασίσει τη διανομή κατά τη λήξη της εκκαθάρισης και δεδομένου ότι με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 η υποβολή της οριστικής δήλωσης εκκαθάρισης γίνεται σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης, το Υπ. Οικονομικών έκανε δεκτό με την εγκύκλιο πολ.1146/03.07.2015 ότι η υποβολή της δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και η απόδοση του φόρου γίνεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης λήξης της εκκαθάρισης και όχι μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση του αρμόδιου οργάνου (εκκαθαριστής).

Σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της οριστικής φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης, συμψηφισμένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών που προέκυψαν στην τελευταία χρήση πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης ή μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων (Υπ. Οικονομικών πολ. 1146/03.07.2015).

Στο φορολογικό έτος λήξης της εκκαθάρισης προκύπτουν φορολογικές ζημιές. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος λήξης της εκκαθάρισης προκύψουν φορολογικές ζημιές, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημιές με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών πολ.1146/03.07.2015).

Χρεωστικά υπόλοιπα (ποσών αποθεματικών). Σε περίπτωση χρεωστικών υπολοίπων (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994 το Υπ. Οικονομικών με την εγκύκλιο πολ. 1146/03.07.2015 έκανε δεκτό ότι, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση πιστωτικών ιδρυμάτων υπό ειδική εκκαθάριση, που διέπονται από τις διατάξεις του Κανονισμού ειδικής εκκαθάρισης πιστωτικών ιδρυμάτων (21/2/04.11.2011 Απόφαση της Επιτροπής Πιστωτικών

λή της οριστικής δήλωσης εκκαθάρισης γίνεται σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι η υποβολή της δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και η απόδοση του φόρου γίνεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης λήξης της εκκαθάρισης και όχι μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση του αρμόδιου οργάνου (εκκαθαριστής).

Σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της οριστικής φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης, συμψηφισμένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών που προέκυψαν στην τελευταία χρήση πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης ή μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος λήξης της εκκαθάρισης προκύψουν φορολογικές ζημιές, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημιές με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης.

Περαιτέρω, σε περίπτωση χρεωστικών υπολοίπων (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 και με βάση τα αναφερόμενα στην παρ. 2 του παρόντος, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση πιστωτικών ιδρυμάτων υπό ειδική εκκαθάριση, που διέπονται από τις διατάξεις του Κανονισμού ειδικής εκκαθάρισης πιστωτικών ιδρυμάτων (21/2/04.11.2011 Απόφαση της Επιτροπής Πιστωτικών και Ασφαλιστικών Θεμάτων, ΦΕΚ 2498Β'/04.11.2011) και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα (παρ.2 άρθρου 68 ν.3601/2007 - νυν ν.4261/2014).

και Ασφαλιστικών Θεμάτων, ΦΕΚ 2498Β'/04.11.2011) και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα (παρ.2 άρθρου 68 Ν. 3601/2007 - νυν Ν. 4261/2014) (Υπ. Οικονομικών πολ.1146/03.07.2015).

7.3. Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας από την κεφαλαιοποίηση των ωφελειών γενικά που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των παγίων και των αφορολογήτων αποθεματικών.

Όλοι οι νόμοι που εκδόθηκαν για την αναπροσαρμογή των ακινήτων καθορίζουν ένα ποσοστό φορολόγησης της προκύπτουσας υπεραξίας. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχειρήσεως, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας.

Ειδικά για την ανώνυμη εταιρεία και την Ε.Π.Ε. η φορολογική της υποχρέωση εξαντλείται εφόσον η εταιρεία δεν διαλυθεί ή δεν μειώσει το κεφάλαιο (με σκοπό τη διανομή αυτού στους μετόχους ή εταίρους) προ της παρόδου ενός χρονικού διαστήματος από της αναπροσαρμογής, καθοριζόμενο, κάθε φορά, από τη νομοθεσία.

Το άρθρο 26, παρ. 3, του Ν. 2065/1992, αναφέρει ότι: «σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιρειών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24».

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 20 έως 27, του Ν. 2065/1002 παύουν να ισχύουν με την παρ. 3, περ. β, του άρθρου 38, του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31.12.2014.

Αλλά και το μετοχικό κεφάλαιο των μετόχων – ανωνύμων εταιρειών που αυξήθηκε λόγω κεφαλαιοποιήσεως της «Διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεωγράφων» βάσει του άρθρου 101 (παρ. 8 και 9) του Ν. 1892/1990 δεν μπορεί να μειωθεί λόγω διαλύσεως της εταιρείας ή επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους πριν από την παρέλευση 10ετίας από το χρόνο κεφαλαιοποίησης.

Επίσης οι ανώνυμες εταιρείες και οι Ε.Π.Ε. που αύξησαν το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο με κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990, του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984, του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 και της κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1055503/1989 εάν διαλυθούν ή μειώσουν το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή στους μετόχους ή εταίρους πριν από την παρέλευση 10ετίας από το χρόνο κεφαλαιοποίησης, τότε φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος.

Πιο συγκεκριμένα: σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή η Ε.Π.Ε. ή μειωθεί το μετοχικό της ή εταιρικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των απο-

θεματικών στους μετόχους ή εταιρούς τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρίας ή μείωσης του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε κατά την κεφαλαιοποίηση. Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται αν η εταιρία διαλυθεί με σκοπό τη μετατροπή ή συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας ή άλλης Ε.Π.Ε. ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη ανώνυμη εταιρία.

Κεφαλαιοποίηση αφορολογητών Αποθεματικών	Διάταξη νόμου	Χρονικό διάστημα που δεν επιτρέπεται η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου
1) Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων Η απαλλογή της κεφαλαιοποίησης από το φόρο εισοδήματος αφορά μόνο τις ανώνυμες εταιρείες	Άρθρο 101 παρ. 8 και 9 Ν. 1892/1990	10 χρόνια από το χρόνο Κεφαλαιοποίησης
2) Αφορολόγητες εκπτώσεις Η ειδική φορολογία αφορά μόνο ανώνυμες εταιρείες και Ε.Π.Ε.	Άρθρο 101 Ν. 1892/1990 και άρθρο 13 Ν. 1473/1984	10 χρόνια από το χρόνο κεφαλαιοποίησης
3) Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Η απαλλογή από το φόρο εισοδήματος αφορά όλες τις επιχειρήσεις	Άρθρο 22 Ν. 1828/1989 και ΥΑ 1055503/1989	10 χρόνια από το χρόνο κεφαλαιοποίησης

Χρόνος εφαρμογής των άνω διατάξεων. Οι άνω διατάξεις έχουν εφαρμογή όταν η απόφαση σχετικά με τη λύση της ανώνυμης εταιρείας δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως πριν από την πάροδο πέντε ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής (Υπ. Οικονομικών 1083624 / 10716 / Β0012 / 2001).

Παράδειγμα: Εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση την 30.6.2001. Στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας αυτής περιλαμβάνονται τα εξής αποθεματικά:

- α) Αποθεματικά από έσοδα αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο.
- β) Αφορολόγητη έκπτωση άρθρου 12 του Ν. 1892/1990.
- γ) Υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992 που πραγματοποιήθηκε την 31.12.2000 και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό (41.07).
- δ) Υπεραξία που προέκυψε την 31.12.1996 από την ίδια ως άνω αιτία, η οποία, όμως, έχει κεφαλαιοποιηθεί.

Όλα τα άνω αφορολόγητα αποθεματικά, καθώς και η υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων του Ν. 2065/1992 θα υπαχθούν σε φορο-

λογία με τη λήξη της εκκαθάρισης, αφού κατά το χρόνο αυτό (30.6.2001) διανέμονται στους μετόχους. Το ίδιο ισχύει και για την κεφαλαιοποιηθείσα υπεραξία του Ν. 2065/1992, που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της 31.12.1996, καθόσον δεν θεωρείται καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο αφού κατά το χρόνο λύσης τα εταιρείας (30.6.2001) δεν έχει παρέλθει η πενταετία που προβλέπει ο νόμος. Η φορολογία των ανωτέρω ποσών θα γίνει με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, την οποία η άνω εταιρία υποχρεούται από τις διατάξεις του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 να υποβάλλει μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης (Υπ. Οικονομικών 1083624 / 10716 / Β0012 / 2001)⁴.

(4) ΘΕΜΑ: Κατά τη λύση ανώνυμης εταιρίας που έχει σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά, αυτά φορολογούνται με τη λήξη της εκκαθάρισης – Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού.

ΣΧΕΤ.: Οι από 10.9.2001 και 5.10.2001 αιτήσεις σας.

Απαντώντας στις πιο πάνω αιτήσεις, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εκπίπτουν και τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής τους κατά το επόμενο έτος.
2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροισζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.
3. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι 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 άρτιο έκδοση των μετοχών.
4. Το ανωτέρω ποσό που εισπράττουν οι μέτοχοι κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρίας, υπόκειτο σε φορολογία, σύμφωνα με τις προϊσχύσασες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955, ως μέρος και φορολογείτο στο όνομα των μετόχων ως εισόδημα από κινητές αξίες. Μάλιστα, με την Π. 4955/1962 διαταγή μας, είχε γίνει δεκτό ότι περίπτωση επιβολής φόρου σε βάρος των δικαιούχων θα προκύψει μόνο κατά τη λήξη της εκκαθάρισης και εφόσον θα διαπιστωθεί τελικά πλεόνασμα μεταξύ του αντιτίμου των μετοχών που μερίσθηκε στους μετόχους και του ποσού που πραγματικά καταβλήθηκε από αυτούς και δεν τους επιστράφηκε ποτέ. Με την κατάργηση, όμως, με τις διατάξεις του ν. 2065/1992, της φορολογίας των διανεμομένων κερδών και την καθιέρωση της φορολογίας των νομικών προσώπων για τα συνολικά τους καθαρά κέρδη (διανεμόμενα και μη), άλλαξε και το υποκείμενο φόρου στην πιο πάνω περίπτωση της διάλυσης της ανώνυμης εταιρίας, χωρίς ωστόσο αυτό να έχει μεταβάλλει τη θέση της Διοίκησης σχετικά με το χρόνο επιβολής του φόρου, όπως αυτή εκφράστηκε στην Π. 4955/1962 διαταγή μας.
5. Περαιτέρω με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 1892/1990 ορίζεται, ότι η αφορολόγητη έκπτωση που πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία θα γίνει διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού της αφορολόγητης έκπτωσης και για το ποσό που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί.
6. Επίσης, με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 23 του ν. 2065/1992 ορίζεται, ότι από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑ» και το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής.

7. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν. 2065/1992 ορίζεται, ότι με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταιρών, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού. Ειδικά για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιό τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταιρούς του ποσού της προκύπτουσας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.
8. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24.
9. Όπως έχει γίνει δεκτό με το αριθ. Α 8964/256/1986 έγγραφο μας, σε περίπτωση λύσεως ανώνυμης εταιρίας πριν από την παρέλευση δεκαετίας από το χρόνο αναπροσαρμογής με βάση τις διατάξεις του ν. 1249/1982 – οι οποίες δεν διαφέρουν από τις αντίστοιχες του ν. 2065/1992 – οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 1249/82 θα έχουν εφαρμογή όταν η απόφαση σχετικά με τη λύση της ΑΕ δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως πριν από την πάροδο 10 ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής. Στην περίπτωση αυτή το ποσό της υπεραξίας δεν φορολογείται ως εισόδημα της ΑΕ κατά το χρόνο διάλυσής της, αλλά θα φορολογηθούν οι μέτοχοι κατά τη λήξη της εκκαθάρισης αυτής.
10. Τέλος, σημειώνεται ότι με την 1044770/10159/Β0012/ΠΟΛ 1117/1993 εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό, ότι τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος, από εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς και οι σχηματιζόμενες, βάσει αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, κλπ.) εκπτώσεις, θα εμφανίζονται στους δευτεροβάθμιους, αντίστοιχα, λογαριασμούς 41.90, 41.91, 41.08, με περαιτέρω ανάλυση αυτών σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου.
11. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του κ.ν. 2190/1920 ορίζεται, ότι υποχρέωση των εκκαθαριστών, πέρα από τη μετατροπή σε χρήμα της εταιρικής περιουσίας, την εξόφληση των χρεών, την είσπραξη των απαιτήσεων της εταιρίας, κλπ. είναι μετά το πέρας της εκκαθάρισης να αποδώσουν τις εισφορές των μετόχων και να διανείμουν το υπόλοιπο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας στους μετόχους, κατά το λόγο της συμμετοχής τους στο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο.
12. Εξάλλου, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.
13. Από τα στοιχεία που μας θέσατε υπόψη με τις σχετικές αιτήσεις σας προκύπτει, ότι η εταιρία σας τέθηκε σε εκκαθάριση στις 30 Ιουνίου 2001. Στα ίδια κεφάλαια της εταιρίας σας κατά την ως άνω ημερομηνία, περιλαμβάνονται τα ακόλουθα αποθεματικά:
 - α) Αποθεματικά από έσοδα αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
 - β) Αφορολόγητη έκπτωση του άρθρου 12 του ν. 1892/1990.
 - γ) Υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων βάσει του ν. 2065/1992 που πραγματοποιήθηκε την 31.12.2000 και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό (41.07), καθώς και
 - δ) Υπεραξία που προέκυψε την 31.12.1996 από την ίδια ως άνω αιτία, η οποία όμως έχει κεφαλαιοποιηθεί.
 Επίσης, στον Ισολογισμό που συνέταξε η εταιρία σας στις 30 Ιουνίου του τρέχοντος έτους (ισολογισμός λήξης διαχειριστικής περιόδου), ο οποίος στην προκειμένη περίπτωση συμπίπτει με τον Ισολογισμό έναρξης της εκκαθάρισης, συμπεριλήφθησαν εκτός των άλλων και προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω απόλυσής του. Το προσωπικό αυτότελικά απολύθηκε στις 31 Ιουλίου του τρέχοντος έτους.
14. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι όλα τα αποθεματικά (αφορολόγητα και της αναπροσαρμογής του ν.2065/1992 που αναφέρονται πιο πάνω θα υπαχθούν σε φορολογία με τη λήξη της εκκαθάρισης, αφού κατά το χρόνο αυτό – όπως προαναφέρθηκε – διανέμονται στους μετόχους. Το ίδιο ισχύει και για την κεφαλαιοποιηθείσα υπεραξία του ν.2065/1992 που προέκυψε κατά την αναπροσαρμογή της 31.12.1996 καθ' όσον δε θεωρείται καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο αφού κατά το χρόνο λύσης της εταιρίας σας (30.6.2001) δεν έχει παρβληθεί η πενταετία που προβλέπει ο νόμος.
 Η φορολογία των ανωτέρω ποσών θα γίνει με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποχρεούσθε από τις διατάξεις το άρθρου 107 του ν.2238/1994 να υποβάλλετε μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης.
 Τέλος, για τις προβλέψεις που σχηματίσατε στην τελευταία πριν την εκκαθάριση σας χρήση (1.7.2000-30.6.2001) για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω απόλυσης, αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά σας, αφού κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της περ. ιε' της απρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, οι μόνες προβλέψεις που δύναται να αναγνωρισθούν φορολογικά ως εκπεστέα δαπάνη είναι εκείνες που σχηματίζονται λόγω συνταξιοδότησης.

8. Φορολογικά θέματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπό εκκαθάριση.

8.1. Υποβολή δήλωσης και καταβολή φόρου (άρθρο 68, Ν. 4172/2013)

Τρόπος και χρόνος υποβολής της δήλωσης. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Νομικά πρόσωπα υπό εκκαθάριση. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται 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. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους (άρθρο 68, Ν. 4172/2013).

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους (ήτοι, πέραν των δώδεκα μηνών), 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση (π.χ. υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία που εδρεύει στην αλλοδαπή, αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και δραστηριοποιείται μόνο μέσω ακινήτου που βρίσκεται στην ημεδαπή, το οποίο στη συνέχεια το πουλάει), η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση (ήτοι, μέσα σε ένα μήνα από την πώληση του ακινήτου - περιουσιακού στοιχείου) (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015)

8.2. Χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με την πολ.1084/24.3.2014 εγκύκλιο, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες

Κατόπιν των ανωτέρω, η αποζημίωση που καταβάλλατε στο απολυθέν προσωπικό σας την 31.7.2001, θα βαρύνει τα αποτελέσματα της πρώτης μετά την έναρξη της εκκαθάρισης χρήσης (1.7.201-30.6.2002) και ως εκ τούτου, θα συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλλετε μέσα στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις της περ.γ' της πατ.2 του άρθρου 107 του ν.2238/1994 προθεσμία.

(Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) λογίζεται η ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής απόφασης των αρμόδιων οργάνων (γενική συνέλευση μετόχων ή εταίρων) στο Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), ενώ για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της εταιρείας. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η επομένη της ημερομηνίας λήξης της διάρκειάς της. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας με δικαστική απόφαση, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία που προσδιορίζεται από τη δικαστική απόφαση (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των οποίων το έγγραφο σύστασης καταχωρείται σε άλλο Μητρώο. Στην περίπτωση διακοπής εργασιών νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας των οποίων το έγγραφο σύστασης καταχωρείται σε άλλο Μητρώο εκτός Γ.Ε.ΜΗ. (π.χ. ναυτικές εταιρείες πλοίων αναψυχής, δικηγορικές και συμβολαιογραφικές εταιρείες, κ.λπ.), ως ημερομηνία διακοπής των εργασιών λογίζεται η ημερομηνία λύσης τους ή η ημερομηνία του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης (όταν τη λύση ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης), κατά περίπτωση (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

8.3. Εκκαθάριση προσωπικών εταιρειών.

Προσωπική εταιρεία λύεται χωρίς να ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης. Επισημαίνεται, ότι στην περίπτωση που προσωπική εταιρεία λύεται χωρίς να ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης, ως ημερομηνία διακοπής λογίζεται η ημερομηνία λύσης της κατά περίπτωση (π.χ. η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της, η ημερομηνία που προσδιορίζεται από δικαστική απόφαση, κ.λπ.) (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης λήγει σε ημερομηνία προγενέστερη αυτής της δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους πριν από τη διακοπή ή την έναρξη της εκκαθάρισης. Επισημαίνεται, ότι στις περιπτώσεις που η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης λήγει σε ημερομηνία προγενέστερη αυτής της δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους πριν από τη διακοπή ή την έναρξη της εκκαθάρισης, με την πολ. 1060/2015 γίνεται δεκτό, ότι η τελευταία αυτή δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης, αντίστοιχα (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015).

Παράδειγμα: σε περίπτωση που ημεδαπή ομόρρυθμη εταιρεία με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 λυθεί χωρίς να ακολουθήσει στάδιο εκκαθάρισης στις 20.02.2015 (ημερομηνία διακοπής εργασιών), υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας μέχρι τις 20.03.2015 για το τελευταίο φορολογικό έτος που έληξε (ήτοι, από 1.01.2015 έως 20.02.2015). Ωστόσο, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας του προηγούμενου φορολογικού έτους (ήτοι, από 1.01.2014 έως 31.12.2014) που σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. θα έπρεπε να υποβληθεί μέχρι τις 30.06.2015, θα πρέπει να προηγηθεί της υποβολής της δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους όπου η Ο.Ε. διέκοψε τις εργασίες της, ήτοι θα πρέπει αυτή να υποβληθεί υποχρεωτικά μέχρι τις 20.03.2015 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1060/2015)

9. Ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση.

9.1. Ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση εταιρείας ή κοινοπραξίας.

Κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η υπόψη αξία στα βιβλία της δεύτερης εταιρείας αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη, καθόσον η ζημία των συμμετοχών οριστικοποιείται με την αναγκαστική διαγραφή τους και εμφάνιση της αξίας αυτών σε αποτελεσματικό λογαριασμό (απώλεια πάγιου περιουσιακού στοιχείου - σχετ. 5449/2013 ΔΕΦ ΑΘ). Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μία αποτίμηση των υπόψη συμμετοχών, αλλά για οριστική διαγραφή συμμετοχών, το υπόψη ποσό εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013. Επισημαίνεται ότι αν οι υπόψη εταιρείες είχαν καταστεί συνδεδεμένες κατά το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 μέσω της αγοράς μετοχών, για τις εν λόγω συναλλαγές εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 του ίδιου νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών (Υπ. Οικονομικών πολ. 1094/2016).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση εκκαθάρισης κοινοπραξίας, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293 του Ν. 4072/2012, η κοινοπραξία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αντιμετωπίζεται ως ομόρρυθμη εταιρεία. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1094/2016).

9.2. Ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής εταιρείας.

Όσον αφορά στη ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής εταιρείας, αυτή εξετάζεται στο πλαίσιο των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, με βάση τις οποίες η ζημία αυτή ως ζημία αλλοδαπής καταρχήν δεν μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή. Ωστόσο, μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., τα οποία δεν απαλλάσσονται στη βάση ΣΑΔΦ που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα (σχετ. η πολ.1088/ 24.6.2016 εγκύκλιός μας). Ειδικότερα, η ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. θα πρέπει να παρακολουθείται διακεκριμένα στα βιβλία της επιχείρησης προκειμένου να συμψηφισθεί εντός πενταετίας με μελλοντικά έσοδα από χώρες της Ε.Ε. και του Ε.Ο.Χ. (εξαιρουμένων των εισοδημάτων εκείνων που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος). Ως κρίσιμος χρόνος για την έναρξη της πενταετίας λαμβάνεται εκείνος της πίστωσης της ζημίας από εκκαθάριση στα βιβλία της ημεδαπής επιχείρησης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1094/2016).