



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης

Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας

Τμήμα Λογιστικής

## ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΙ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ



Συγγραφέας: Ηλιάδης Κωνσταντίνος Α.Μ 8398

Επιβλέπων Καθηγητής: Βασιλάκης Εμμανουήλ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2014

# Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

## Πρόλογος

Στην συνεχώς και με ταχείς ρυθμούς εξελισσόμενη κοινωνία, για την επιτυχέστερη επιδίωξη των σκοπών τους, τα άτομα οργανώνονται και δημιουργούν ενώσεις προσώπων που διέπονται από το ιδιωτικό δίκαιο. Στις ενώσεις προσώπων, που δημιουργούνται για την επιδίωξη κοινών σε όλα τα μέλη σκοπών δεν αποκλείεται να παρουσιάζονται πολλές φορές διενέξεις και προβλήματα λόγω της συνεργασίας πολλών ατόμων.

Οι ενώσεις προσώπων που συνιστούν εταιρίες διακρίνονται σε δύο καταρχήν μεγάλες κατηγορίες και δη τις εταιρίες με την ευρεία έννοια του όρου και τις εταιρίες με τη στενή έννοια του όρου. Στην μεν πρώτη κατηγορία ανήκουν τα σωματεία και οι ερανικές επιτροπές ενώ στην δεύτερη κατηγορία ανήκει κατά κανόνα η εταιρία όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 741 του ΑΚ, ήτοι η εταιρία στην οποία δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ακόμη και ένα στην περίπτωση της μονοπρόσωπης εταιρίας έχουν υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η παρουσίαση και ανάλυση της διαδικασίας της φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών σήμερα. Η μορφή της εργασίας ακολουθεί την εξής διάρθρωση:

Στο **πρώτο κεφάλαιο** της παρούσας πτυχιακής εργασίας παρουσιάζεται η διάκριση των εταιριών.

Εν συνεχεία, στο **δεύτερο κεφάλαιο**, αναλύουμε τις διάφορες μορφές προσωπικών εταιρειών με παράλληλη αναφορά στον τύπο τους, στην ίδρυση και διάλυσή τους καθώς

και στις διαδικασίες φορολόγησης της κάθε μιας ξεχωριστά. Ξεκινάμε με την ομόρρυθμη εταιρεία και συνεχίζουμε με την ετερόρρυθμη, την αφανή και την κοινοπραξία εταιρειών.

Παρακάτω, στο **τρίτο κεφάλαιο** της παρούσας εργασίας παρουσιάζονται τρία παραδείγματα φορολόγησης προσωπικών εταιρειών, ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης.

Εν τέλει, στο **τέταρτο κεφάλαιο** της εργασίας, παρουσιάζονται οι νέες κλίμακες φορολόγησης καθώς και οι διαδικασίες φορολογικής αναμόρφωσης αποτελεσμάτων χρήσης.

## Abstract

In constantly and rapidly evolving society, the successful pursuit of their objectives, the people organized and create associations governed by private law. In associations, created to pursue common to all members not excluded objectives presented many times conflicts and problems due to the cooperation of many individuals.

The associations recommend companies fall into two broad categories principle and public companies in a broad sense and companies in the strict sense of the term. In the first category, while the clubs and fundraising committees while in the second category are normally the company as defined in Article 741 of the Civil Code, namely the company in which two or more natural or legal persons and even in the case of a single-member company have an obligation to seek a common purpose and common contributions particularly economical.

The purpose of this thesis is to present and analyze the procedure of taxation of partnerships today. The form of the work follows the following structure:

The **first chapter** of this thesis presents the distinguished companies.

Subsequently, in the **second chapter**, we analyze the various forms of partnerships with an indication of the type, the establishment and dissolution processes and the taxation of each one separately. We begin with the partnership and continue with the limited, the silent and the consortium .

Below, in the **third chapter** of this study presents three examples taxation of partnerships, general partnerships and limited.

Finally, in the **fourth chapter** of the thesis presents the new tax scales and procedures for tax reform statement.

# Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

## Διάκριση εταιριών – εταιρικοί τύποι

### 1.1. Εισαγωγή

Οι ενώσεις προσώπων που συνιστούν την εταιρία με την ευρεία έννοια του όρου διακρίνονται από τρία στοιχεία ένα εκ των οποίων αν εκλείψει τότε παύει να υφίσταται η ένωση προσώπων για το σκοπό που συστήθηκε. Τα στοιχεία αυτά είναι (Ρόκα, 2008):

- η δικαιοπρακτική φύση της ιδρυτικής πράξης, που κατά συνήθεια είναι σύμβαση,
- η σύμπραξη, κατά κανόνα, δύο τουλάχιστον φυσικών ή νομικών προσώπων και
- ο κοινός επιχειρηματικός σκοπός.

Τα δεύτερο στοιχείο βέβαια τείνει να εξαφανιστεί, καθώς πλέον δεν είναι απαραίτητη η σύμπραξη δύο τουλάχιστον προσώπων καθώς το σύγχρονο εταιρικό δίκαιο και μονοπρόσωπα εταιρικά μορφώματα.

Η Αστική Εταιρία προβλέπεται και ρυθμίζεται από τα άρθρα 741-784 του Αστικού Κώδικα με λεπτομερειακό τρόπο. Η δραστηριότητα της αστικής εταιρίας δεν ενδιαφέρει το Εμπορικό Δίκαιο, γιατί αυτή δεν έχει σκοπό την εμπορία υπό οιαδήποτε μορφή της. Οι διατάξεις όμως οι οποίες αφορούν την εσωτερική της οργάνωση, την εκπροσώπηση της και την κατανομή των κερδών και ζημιών εφαρμόζονται και στις εμπορικές προσωπικές εταιρίες, εάν οι μετέχοντες σ' αυτές εταίροι, στο καταστατικό της εταιρίας, ή κάποιος ειδικότερος Νόμος δεν έχει ρυθμίσει όλα ή ορισμένα από αυτά τα θέματα με διαφορετικό τρόπο.

Σε περίπτωση λοιπόν σιωπής του καταστατικού και / ή του ειδικότερου Νόμου, προσφεύγουμε για τη ρύθμιση του σχετικού θέματος στις διατάξεις περί εταιρίας του ΑΚ.

Είναι βέβαια αυτονόητο ότι, όπως στο σύνολο του Δικαίου, έτσι και στο πεδίο των εταιριών οι εταίροι μπορούν να ρυθμίζουν με συμφωνία τους μόνο θέματα που εμπίπτουν στο ενδοπικό Δίκαιο (*ius dispositivum*) και όχι αυτά που η διαφορετική ρύθμιση τους αποκλείεται από το Νόμο (*ius cogens*) (Ρόκας, 2008).

Αν και οι ομοιότητες της Αστικής και της Εμπορικής εταιρίας είναι πολλές η διάκριση τους είναι σημαντική όπως είναι σημαντική και η διάκριση μεταξύ εμπόρου και μη εμπόρου, εφόσον η εμπορική ιδιότητα συνεπάγεται μία σειρά ειδικών νομοθετικών ρυθμίσεων από τις οποίες άλλες επιφέρουν ευνοϊκές και άλλες δυσμενείς συνέπειες για όποιον έχει εμπορική ιδιότητα.

Οι εμπορικές εταιρείες κεφαλαιουχικές και προσωπικές, με εξαίρεση την αφανή εταιρεία και την κοινοπραξία, έχουν νομική προσωπικότητα ενώ η Αστική Εταιρία μπορεί να λειτουργεί και χωρίς να έχει νομική προσωπικότητα την οποία αποκτά προαιρετικά μετά από την τήρηση των νομίμων διατυπώσεων για τη δημοσίευση της.

## **1.2. Διακρίσεις των εταιριών**

Οι διάφοροι εταιρικοί τύποι που προβλέπονται από τον νόμο μπορούν να υπαχθούν στις προσωπικές ή τις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Έτσι παρουσιάζεται το εξής σχήμα (Ρόκας, 2008):

- Στις προσωπικές εταιρίες υπάγεται η αστική εταιρία, η ομόρρυθμη εταιρία, η ετερόρρυθμη εταιρία, η αφανής εταιρία και ο ευρωπαϊκός όμιλος οικονομικού σκοπού (ΕΟΟΣ).
- Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες υπάγεται η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία και η ευρωπαϊκή εταιρία, ενώ η συμπλοιοκτησία αποτελεί ιδιαίζουσα εταιρική μορφή του ναυτικού δικαίου. Σωματειακή δομή, χωρίς να είναι κεφαλαιουχικές εταιρίες, έχουν το σωματείο και ο συνεταιρισμός και ο ευρωπαϊκός συνεταιρισμός.

Εκτός από ορισμένες επιχειρηματικές δραστηριότητες, οι οποίες ασκούνται υποχρεωτικά υπό ορισμένη εταιρική μορφή (όπως π.χ. οι ασφαλιστικές και οι τραπεζικές επιχειρήσεις που ασκούνται μόνο από ανώνυμες εταιρίες), οι συμβαλλόμενοι είναι ελεύθεροι να επιλέξουν όποιον εταιρικό τύπο επιθυμούν, ανεξάρτητα από τον σκοπό που επιδιώκει η εταιρία (Λιακόπουλος, 1991). Οι λόγοι που επηρεάζουν την επιλογή του εταιρικού τύπου δεν έχουν σχέση μόνο με τη νομική τους δομή (ύψος εταιρικού κεφαλαίου, ευθύνη εταίρων, εταιρικές υποχρεώσεις, ελεύθερη διαμόρφωση της εταιρικής σύμβασης, μεταβιβασιμότητα εταιρικής συμμετοχής, ελαστικότητα στη διοίκηση και οργάνωση κ.ά. αλλά υπάρχουν και άλλοι εξωτερικοί παράγοντες που παίζουν σημαντικό ρόλο, όπως ιδίως η φορολογική μεταχείριση των διάφορων εταιρικών τύπων, το γόητρο, το οποίο συνεπάγεται η επιλογή ορισμένων εταιρικών τύπων, όπως η ανώνυμη εταιρία, και η δυνατότητα ευχερέστερης χρηματοδότησης τους από τράπεζες (Αλεξανδρίδου, 2009).

Όπως προαναφέρθηκε, η εταιρική βούληση μπορεί, στο πλαίσιο που δεν το απαγορεύει ο νόμος, να αλλοιώσει ορισμένα χαρακτηριστικά των διάφορων εταιρικών τύπων, είτε αυτά αφορούν τη σωματειακή τους ή μη δομή είτε τον προσωπικό ή κεφαλαιουχικό τους χαρακτήρα (βλ. και π.κ. 2/3). Ένα από τα δυσχερή ζητήματα του εταιρικού δικαίου είναι αν και σε ποια έκταση μπορούν να τεθούν όρια στις άτυπες αυτές διαμορφώσεις που αποκλίνουν από την τυπική μορφή του εταιρικού τύπου, όπως αυτός ρυθμίζεται στον νόμο, καθώς και αν από τις γενικές διατάξεις των ΑΚ 178, 179 και το αίτημα προστασίας των εταιρικών δανειστών μπορούν να τεθούν περαιτέρω όρια (Αλεξανδρίδου, 2009).

Πάντως, εν όψει της αρχής του κλειστού αριθμού (*numerus clausus*) των εταιρικών τύπων, δεν μπορεί η ιδιωτική βούληση να δημιουργήσει νέες εταιρικές μορφές ή να αλλοιώσει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των αναγνωρισμένων από τον νόμο εταιρικών τύπων.

Πρέπει, εντούτοις, να επισημανθεί ότι πληθαίνουν στον ευρωπαϊκό χώρο οι φωνές, οι οποίες απαιτούν να δημιουργηθούν και άλλες, ελαστικότερες μορφές εταιρικής συνεργασίας, ιδίως κατά το πρότυπο του αγγλικού δικαίου (όπως ιδίως η *limited liability partnership*), ώστε να αντιμετωπισθεί ο λεγόμενος «ανταγωνισμός των εννόμων τάξεων».

Οι επιμέρους εταιρικοί τύποι υπάγονται από πλευράς δομής είτε στην μία είτε στην άλλη από τις δύο ανωτέρω κατηγορίες.

Το ελληνικό εμπορικό δίκαιο διέπεται από την αρχή του κλειστού αριθμού των εμπορικών εταιριών. Κατά συνέπεια περιορίζεται η ιδιωτική βούληση ως προς τις αποκλίσεις που επιθυμούν να επιλέξουν οι κάθε φορά συμβαλλόμενοι για την σύναψη της ιδρυτικής της εταιρίας πράξης στις εταιρικές μορφές που προβλέπονται ρητά από τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις.

Οι εμπορικές εταιρίες διακρίνονται σε προσωπικές και σε κεφαλαιουχικές.

- *Αμιγώς προσωπικές εταιρίες*, δηλαδή εταιρίες που συστήνονται, λειτουργούν και διοικούνται και τέλος, λύνονται με γνώμονα τα πρόσωπα των εταίρων είναι η ομόρρυθμη εταιρία (Ο.Ε.), η ετερόρρυθμη εταιρία (Ε.Ε.) και το εταιρικό μόρφωμα «Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού» (Ε.Ο.Ο.Σ.) που δημιουργήθηκε από το Ευρωπαϊκό Δίκαιο.
- *Αμιγώς κεφαλαιουχικές εταιρίες*, δηλαδή εταιρίες οι οποίες συστήνονται, λειτουργούν και διοικούνται και τέλος, λύνονται με γνώμονα τα εισφερόμενα κεφάλαια είναι η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) και η Ευρωπαϊκή Εταιρία.

Ενδιάμεσοι τύποι εταιρίας οι οποίοι τείνουν να συνδυάσουν στοιχεία τόσο της προσωπικής όσο και της κεφαλαιουχικής εταιρίας είναι η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), η οποία απαντάται και με τη μορφή Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. και η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία (ΙΚΕ).

Υπάρχουν επίσης ορισμένοι ειδικοί τύποι εταιριών οι οποίοι χρησιμοποιούνται περιοριστικά για ορισμένο σκοπό και διέπονται από ειδικές και λεπτομερείς διατάξεις του Νόμου.



Τέτοιου είδους εταιρίες είναι μεταξύ άλλων η Ναυτική Εταιρία, η Χρηματιστηριακή Εταιρία, η Εταιρία Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου, η Εταιρία Διαχειρίσεως αμοιβαίων Κεφαλαίων και η Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρία (Π.Α.Ε.).

Κάθε τύπος εταιρίας έχει ορισμένα χαρακτηριστικά τα οποία κατά περίπτωση αποτελούν μειονεκτήματα ή πλεονεκτήματα, τόσο για τους μετέχοντες σ' αυτή όσο και για τους συναλλασσόμενους με αυτή τρίτους.

Η επιλογή του εταιρικού τύπου που αρμόζει περισσότερο στα οικονομικά και προσωπικά δεδομένα τους και στις προοπτικές τους πρέπει να γίνεται με προσοχή και επίγνωση από τους μελλοντικούς συνεταιίρους. Υπάρχουν όμως και ορισμένες δραστηριότητες, όπως οι Τραπεζικές εργασίες, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (leasing), οι Ασφαλιστικές εργασίες κ.α. ο φορέας των οποίων υποχρεωτικά είναι Ανώνυμη Εταιρία (Ρόκα, 2008).

Η μετατροπή ενός τύπου εταιρίας σε άλλο κατά την πορεία της, καθώς και η συγχώνευση της με άλλη εταιρία του ιδίου ή διαφορετικού τύπου, είναι δυνατή και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ευνοείται από την Πολιτεία με την παροχή φορολογικών κινήτρων.

Το είδος μιας εταιρίας δεν προκύπτει από το χαρακτηρισμό που επέλεξαν γι' αυτήν οι ιδρυτές της, αλλά από το περιεχόμενο των διατάξεων του Καταστατικού της. Σε περίπτωση λοιπόν αμφιβολίας, το θέμα αυτό λύνεται από το Δικαστήριο, με βάση τα πραγματικά στοιχεία που προσκομίζονται κατά την αποδεικτική διαδικασία (Περάκης, 2011).

Το δίκαιο των εμπορικών εταιριών αφορά τους ιδιωτικούς οικονομικούς οργανισμούς. Η σύμπληξη και η οργάνωση οικονομικών δυνάμεων είναι ο κυριότερος τρόπος δράσης της σύγχρονης οικονομικής ζωής. Το δραστήριο μεμονωμένο - άτομο επιχειρηματίας ανήκει οριστικά στο παρελθόν. Αλλά και το Κράτος, κατά την οργάνωση και λειτουργία των δημοσίων εταιριών οι οποίες αποτελούν Νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρησιμοποιεί πολλές από τις διατάξεις λειτουργίας των εμπορικών εταιρειών.

## **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>**

### **Οι προσωπικές εταιρίες**

#### **2.1. Εισαγωγή**

Στις προσωπικές εταιρίες το πρόσωπο και η προσωπική συμβολή κάθε εταίρου είναι βασικός παράγοντας για τη λειτουργία της εταιρίας. Ο εταιρικός σκοπός δεν επιτυγχάνεται μόνο με τη συγκέντρωση κεφαλαίων -τα οποία μάλιστα ούτε εννοιολογικά ούτε εκ των πραγμάτων είναι πάντα αναγκαία- αλλά, ιδίως, με τη διαρκή εργασία και σύμπραξη όλων των εταίρων, οι οποίοι και διοικούν την εταιρία. Ο ενοχικός δεσμός που συνδέει τους εταίρους έχει προσωποπαγή χαρακτήρα (Αλεξανδρίδου, 2009). Γι' αυτό ο θάνατος, η πτώχευση ή η υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση ενός από τους εταίρους επιφέρει τη λύση της εταιρίας, ενώ η έξοδος ή η είσοδος εταίρου δεν είναι δυνατή χωρίς τη συναίνεση όλων (*intuitus personae*). Για τις υποχρεώσεις της εταιρίας δεν ευθύνεται μόνο η ένωση με την εταιρική της περιουσία αλλά και οι εταίροι με τη δική τους ατομική περιουσία. Ως προς τα εταιρικά δικαιώματα και τις εταιρικές υποχρεώσεις ισχύει η αρχή της ισότητας, η οποία σημαίνει ότι όλοι οι εταίροι έχουν τα ίδια δικαιώματα και τις ίδιες υποχρεώσεις, ανεξάρτητα από το ύψος της εισφοράς τους. Επιπλέον, η σχέση συνεργασίας και εμπιστοσύνης, την οποία προϋποθέτει η λειτουργία της εταιρίας, δημιουργεί υποχρέωση πίστης των εταίρων στις μεταξύ τους σχέσεις (Ρόκας, 2008).

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι στις προσωπικές εταιρίες, ολιγομελείς στην τυπική τους μορφή και με κλειστό αριθμό εταίρων, αρμόζει η δομή της εταιρίας του αστικού κώδικα και όχι του σωματείου.

## **2.2. Η ομόρρυθμη εταιρία**

### **2.2.1. Έννοια - χαρακτηριστικά**

Η ομόρρυθμη εταιρία άρχισε να διαμορφώνεται σταδιακά κατά το μεσαίωνα. Προήλθε από το συγκερασμό της ρωμαϊκής «socetas» και των μεταγενέστερων συνεταιριστικών τύπων του μεσαίωνα, δηλαδή από τη «σιωπηρή οικογενειακή κοινωνία», τη γερμανική «οικογενειακή εταιρία ηνωμένης χειρός» και την ιταλική «comprania», γεγονός που οδηγεί σε διαφωνία σχετικά με τη χώρα καταγωγής της ομόρρυθμης εταιρίας- έτσι, άλλοι θεωρούν ως πιθανότερο τόπο προέλευσης της τις χώρες - πόλεις) της βόρειας Ιταλίας, ενώ άλλοι τις σκανδιναβικές και γερμανικές εμπορικές πόλεις (Σινανιώτη - Μαρούδη, 2010).

Η πρώτη νομοθετική της ρύθμιση έγινε στη Γαλλία με την Ordonnance sur le commerce (1673), και μετέπειτα με τον ναπολεόντειο Κώδικα (Code de Commerce) του 1807, όπου ονομάζεται «societe en nom coffectif» τίτλο που διατηρεί μέχρι σήμερα. Στη Γερμανία, ρυθμίστηκε νομοθετικά με τον Εμπορικό Κώδικα του 1861, με τον όρο, που παραμένει μέχρι σήμερα, «offene Handelsgesellschaft». Στην Ιταλία, τέλος, η ομόρρυθμη εταιρία καθιερώνεται νομοθετικά με τον όρο «sodeta in nome collettivo», ο οποίος επίσης διατηρείται μέχρι σήμερα (Σινανιώτη - Μαρούδη, 2010).

Στον ελλαδικό χώρο, που αποτελούσε κατά το μεσαίωνα τμήμα της Οθωμανικής αυτοκρατορίας, είχε αναπτυχθεί ο θεσμός της «κομπανίας» δηλαδή της συντεχνίας των εμπόρων, που μαζί με τις συντεχνίες των βιοτεχνών, των κτηνοτρόφων και των εφοπλιστών αποτελούσαν τις σπουδαίες οικονομικές ενσωματώσεις των ελλήνων κατά την τουρκοκρατία (Αθανασίου., 2013).

Αμέσως όμως μετά την επανάσταση του 1821 όλες οι εθνικές συνελεύσεις - Σαλώνων (Νοέμβριος 1821), Επιδαύρου (Δεκέμβριος 1821), Αργούς (Απρίλιος 1822) και Τροιζήνας (Μάιος 1827) με σχετικά ψηφίσματα τους υιοθέτησαν επίσημα το γαλλικό (Ναπολεόντειο) Εμπορικό Κώδικα του 1807, ως ελληνικό νομοθέτημα. Έτσι η ομόρρυθμη εταιρία, με τη μορφή που σήμερα τη γνωρίζουμε, έχει εισαχθεί στο εθνικό μας δίκαιο με τον γαλλικό εμπορικό Κώδικα και κατά συνέπεια η πορεία της στη χώρα μας δεν είναι τόσο μακρά όσο στις άλλες ευρωπαϊκές χώρες, όπου διαμορφώθηκε σταδιακά κατά το μεσαίωνα, όπως ήδη σημειώθηκε (Αθανασίου, 2013).

Η ομόρρυθμη εταιρία αποτελεί έναν από τους εταιρικούς τύπους (εταιρικές μορφές) του εμπορικού μας δικαίου. Ορίζεται ως η εμπορική προσωπική εταιρία με νομική προσωπικότητα, στην οποία όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τις εταιρικές υποχρεώσεις προσωπικά (ευθέως), απεριόριστα και εις ολόκληρον.

Από τον προηγούμενο ορισμό προκύπτουν τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ομόρρυθμης εταιρίας. Συγκεκριμένα πρόκειται για (Σινανιώτη - Μαρούδη, 2010):

- Εταιρία προσωπική

Αποτελεί την κατεξοχήν προσωπική εταιρία του εμπορικού μας δικαίου. Κατά συνέπεια, η πραγμάτωση του εταιρικού σκοπού στηρίζεται στην προσωπική συμβολή των εταίρων, η οποία εκδηλώνεται έντονα σε δύο τομείς: πρώτον στη διοίκηση της εταιρίας και δεύτερον στην απεριόριστη ευθύνη των εταίρων για τις εταιρικές υποχρεώσεις.

- Εταιρία ατομιστική

Η ομόρρυθμη εταιρία, κατά δεύτερο λόγο, ανήκει στην ομάδα των ατομιστικών (ή κλειστών) εταιριών. Προορίζεται, λοιπόν, κατά βάση, για την επιδίωξη σκοπών, που μπορούν να πραγματοποιηθούν με την προσωπική (ή και περιουσιακή) συμβολή μικρού αριθμού προσώπων. Βασίζεται στην προσωπικότητα των ολιγάριθμων μελών της και πραγματώνει το σκοπό της με τη συνεχή προσωπική συμβολή όλων των εταίρων (Αθανασίου, 2013).

Ο δεσμός εταίρων και εταιρίας αποβαίνει τόσο στενός, ώστε να δίνεται πολλές φορές η εντύπωση πως τα πρόσωπα αυτά (δηλαδή αφενός κάθε εταίρος και αφετέρου το νομικό πρόσωπο της εταιρίας) ταυτίζονται ουσιαστικά μεταξύ τους.

Η εντύπωση αυτή δεν είναι αδικαιολόγητη, αφού δημιουργείται από συγκεκριμένες διατάξεις που διέπουν την ομόρρυθμη εταιρία. Πράγματι, στην εν λόγω εταιρία, η οικονομική κατάσταση (του νομικού προσώπου) της εταιρίας επιδρά απόλυτα στους εταίρους της, δεδομένου ότι η πτώχευση της εταιρίας συμπαρασύρει σε πτώχευση και τους ομόρρυθμους εταίρους και για τις υποχρεώσεις της εταιρίας απέναντι σε τρίτους ευθύνονται και οι ομόρρυθμοι εταίροι (άρθρο 22 ΕμπΝ). Αλλά και αντιστρόφως, οι προσωπικές ικανότητες ή τα φυσικά γεγονότα, που επισυμβαίνουν στα πρόσωπα των ομόρρυθμων εταίρων επιδρούν άμεσα στην ύπαρξη της εταιρίας. Έτσι, ο θάνατος εταίρου επιφέρει τη λύση της ομόρρυθμης εταιρίας, εκτός αν υπάρχει αντίθετη ρήτρα στο καταστατικό (ΑΚ 773), ενώ το ίδιο αποτέλεσμα (της λύσης) συνεπάγονται και η πτώχευση ή η θέση υπό δικαστική συμπαράσταση εταίρου (ΑΚ 775) ή η καταγγελία της εταιρίας από έναν εταίρο (ΑΚ 766, 767). Περαιτέρω, συνέπειες του στενού δεσμού εταιρίας-εταίρων αποτελούν το κατ' αρχήν αμεταβίβαστο της εταιρικής συμμετοχής στην ομόρρυθμη εταιρία (άρθρα 760, 761 ΑΚ, αναλογικά εφαρμοζόμενα), καθώς και η υποχρέωση πίστωσης που υπέχουν οι εταίροι προς την εταιρία (Παναγιώτου, 2011).

- Εταιρία εμπορική

Η ομόρρυθμη εταιρία (όπως και η ετερόρρυθμη, απλή και κατά μετοχές) αποκτά την εμπορική της ιδιότητα με βάση το ουσιαστικό κριτήριο (ή σύστημα). Καθίσταται δηλαδή έμπορος, αν ο εμπορικός σκοπός που διατυπώνεται ως όρος του καταστατικού της, έχει αρχίσει να πραγματώνεται έστω και με προπαρασκευαστικές πράξεις (π.χ. ενοικίαση κατάλληλου χώρου, διαφήμιση προϊόντων υπό παραγωγή κ.α.). Η απώλεια της εμπορικής ιδιότητας επέρχεται για την ομόρρυθμη εταιρία, όταν αυτή παύσει οριστικά να ασκεί εμπορικές πράξεις (Αθανασίου, 2013). Δεδομένου όμως ότι τέτοιες πράξεις μπορεί να ασκούνται και κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, η απώλεια της εμπορικής ιδιότητας δεν συντελείται άμεσα, αλλά βαθμιαία και σταδιακά με την εκκαθάριση της εταιρίας.

Επομένως, όσο διαρκεί το στάδιο της εκκαθάρισης η ομόρρυθμη εταιρία έχει εμπορική ιδιότητα, την οποία στερείται οριστικά όταν περατωθεί η εκκαθάριση, οπότε και παύει να υφίσταται ως πρόσωπο (Παναγιώτου, 2011).

- Εταιρία με νομική προσωπικότητα

Ένα άλλο εννοιολογικό στοιχείο που χαρακτηρίζει, κατά τρόπο αποφασιστικό, την ομόρρυθμη εταιρία είναι η νομική προσωπικότητα, με την οποία είναι προικισμένη. Τη νομική της προσωπικότητα αποκτά η ομόρρυθμη εταιρία από τη στιγμή που θα πληρωθούν οι όροι δημοσιότητας, που απαιτούνται από το νόμο.

Η βασικότερη συνέπεια της νομικής προσωπικότητας συνίσταται, όπως ήδη έχει αναφερθεί, στην αυτοτέλεια που αποκτά το νομικό πρόσωπο σε σχέση με τον υποκείμενο οργανισμό του, δηλαδή την ένωση των (φυσικών ή νομικών) προσώπων που το ίδρυσαν, αλλά και όλων όσων εντάχθηκαν μεταγενέστερα στον οργανισμό αυτό. Η αυτοτέλεια αυτή, που αποδίδεται με τον όρο «αρχή του χωρισμού» («Trennungsprinzip»), συνεπάγεται τον πλήρη διαχωρισμό του νομικού προσώπου από τα μέλη που το απαρτίζουν. Ωστόσο, στο πεδίο του δικαίου των εμπορικών εταιριών ο πλήρης και σε όλα τα επίπεδα διαχωρισμός εμφανίζεται στο νομικό πρόσωπο της ανώνυμης εταιρίας και της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Αντίθετα, δεν είναι πλήρης ή, με άλλη διατύπωση, είναι μειωμένος ή ατελής στην ομόρρυθμη εταιρία. Η αρχή του χωρισμού διασπάται εδώ αμφιμερώς, δηλαδή τόσο προς την πλευρά των ομόρρυθμων εταίρων όσο και προς την πλευρά του νομικού προσώπου της εταιρίας.

Εις βάρος των ομόρρυθμων εταίρων, η διάσπαση εκδηλώνεται ενδεικτικά:

α) με την ευθύνη τους για κάθε φύσεως χρέη της εταιρίας, συμπεριλαμβανομένων και των υποχρεώσεων από τις εταιρικές συμβάσεις, που καταρτίζονται από τους διαχειριστές-καταστατικά όργανα της εταιρίας

β) με την εκλεκτικότητα των αποφάσεων που εκδίδονται κατά της εταιρίας και κατά των ομόρρυθμων εταίρων

γ) με την απόκτηση της εμπορικής ιδιότητας από τον ομόρρυθμο εταίρο, λόγω απλώς της συμμετοχής του σε εμπορική ομόρρυθμη εταιρία.

Εις βάρος του νομικού προσώπου της εταιρίας, η διάσπαση εντοπίζεται κυρίως στην κατ' αρχήν λύση της εταιρίας σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου, καθώς και στην απονομή στους εταίρους του δικαιώματος να καταγγείλουν την εταιρία, όταν πτωχεύσει συνεταίρος τους (Παναγιώτου, 2011).

Τα έννομα αυτά αποτελέσματα, ασύμβατα με την αρχή του χωρισμού, δικαιολογούν τον χαρακτηρισμό της ομόρρυθμης ως εταιρίας με ατελή ή με μη πλήρη ή μειωμένη νομική προσωπικότητα. Οι συνέπειες αυτές είναι απότοκες της κατά το άρθρο 22 ΕΝ ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων για τα εταιρικά χρέη (Αθανασίου, 2013).

- Εταιρία με παράλληλη ευθύνη των εταίρων της
- Νομοθετική ρύθμιση

Συνέπεια της νομικής προσωπικότητας της ομόρρυθμης εταιρίας είναι ότι η περιουσία της επιτελεί, αναμφίβολα, εγγυητική λειτουργία απέναντι στους εταιρικούς δανειστές, με την έννοια ότι είναι υπέγγυα σ' αυτούς για τις εταιρικές υποχρεώσεις. Ενώ όμως στις κεφαλαιουχικές εταιρίες η εταιρική περιουσία δεσμεύεται υπέρ των εταιρικών δανειστών κυρίως μέσω του θεσμού του κεφαλαίου και των αποθεματικών, στην ομόρρυθμη εταιρία δεν προβλέπεται παρόμοια δέσμευση.

Η ανυπαρξία μιας τέτοιας δέσμευσης αντισταθμίζεται από την ατομική ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τις εταιρικές υποχρεώσεις, η οποία θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 22 ΕμπΝ και επομένως είναι ευθύνη εκ του νόμου (ex lege). Η ατομική αυτή ευθύνη λειτουργεί παράλληλο με την ευθύνη του νομικού προσώπου της εταιρίας και αποτελεί, όπως τονίστηκε, σημαντική εξαίρεση από την αρχή του χωρισμού, αφού για τις εταιρικές υποχρεώσεις δεν είναι αποκλειστικά υπεύθυνο μόνο το νομικό πρόσωπο.

Αποτελεί, εξάλλου, η ρύθμιση του άρθρου 22 ΕμπΝ, το κυριότερο εννοιολογικό και τυπολογικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της ομόρρυθμης εταιρίας και για το λόγο αυτό η θεσπιζόμενη ευθύνη των εταίρων δεν επιτρέπεται να αποκλειστεί ή να περιοριστεί με διάταξη του καταστατικού. Συνιστά δηλαδή το άρθρο 22 ΕμπΝ κανόνα αναγκαστικού δικαίου. Κατά συνέπεια, αν στο καταστατικό τεθεί τέτοιος αποκλεισμός ή περιορισμός, αυτός θα είναι άκυρος κατά το άρθρο 174 ΑΚ έναντι των δανειστών και συνεπώς δεν θα τους θέτει φραγμούς, θα μπορεί όμως να ισχύσει στις μεταξύ των εταίρων σχέσεις (εσωτερικές σχέσεις), υπό τους όρους του άρθρου 182 ΑΚ, οπότε θα επιδρά στις σχέσεις αναγωγής, για τις οποίες θα γίνει ειδικός λόγος στη συνέχεια.

- Χαρακτηριστικά της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων

Η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, σύμφωνα με το άρθρο 22 ΕμπΝ, χαρακτηρίζεται περαιτέρω ως ευθύνη προσωπική ή ευθεία, απεριόριστη και εις ολόκληρον. Συγκεκριμένα:

- **Ευθύνη προσωπική ή ευθεία**

Ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται προσωπικά για τις υποχρεώσεις της ομόρρυθμης εταιρίας, που σημαίνει ότι καθίσταται και ο ίδιος οφειλέτης του εταιρικού χρέους. Κατά συνέπεια, ο δανειστής της εταιρίας μπορεί να στραφεί απ' ευθείας κατά του εταίρου και να ζητήσει απ' αυτόν να του καταβάλει το χρέος της εταιρίας (Αθανασίου Λ. Ι., 2013). Ο ομόρρυθμος εταίρος είναι τότε υποχρεωμένος να ικανοποιήσει το δανειστή και να εξοφλήσει το χρέος του νομικού προσώπου της εταιρίας, διότι υπέχει ευθύνη πρωτοφειλέτη και όχι ευθύνη εγγυητή της εταιρίας και επομένως δεν έχει υπέρ αυτού την ένσταση της διζήσεως (βλ. άρθρα 855 - 857 ΑΚ). Δηλαδή δεν έχει το δικαίωμα να αρνηθεί την καταβολή της εταιρικής οφειλής έως ότου ο δανειστής επιχειρήσει κατά της εταιρίας αναγκαστική εκτέλεση και αυτή αποβεί άκαρπη.

- **Ευθύνη απεριόριστη**

Ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται με ολόκληρη την ατομική του περιουσία για όλες τις εταιρικές υποχρεώσεις. Ευθύνεται δηλαδή ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής του



στην εταιρία, όπως αντίθετα ισχύει στην ετερόρρυθμη εταιρία για τον ετερόρρυθμο εταίρο. Έτσι μπορεί η φερεγγυότητα ενός ομόρρυθμου εταίρου να αναπληρώσει την αφερεγγυότητα τόσο του νομικού προσώπου όσο και των λοιπών συνεταίρων του. Με τον τρόπον αυτό διασφαλίζονται αποτελεσματικά τα συμφέροντα των εταιρικών δανειστών, που μπορούν να συναλλάσσονται με την εταιρία, αποβλέποντας στο σύνολο της περιουσίας έστω και ενός φερέγγυου ομόρρυθμου εταίρου.

- **Ευθύνη εις ολόκληρον**

Στο αρχαιότερο του ΑΚ άρθρο 22 ΕμπΝ γίνεται λόγος για «αλληλέγγυο» ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα εταιρικά χρέη. Σύμφωνα με το άρθρο 29 του Εισαγωγικού Νόμου του ΑΚ, υπό το καθεστώς του ΑΚ με τον όρο αυτό νοείται η οφειλή εις ολόκληρον, όπως αυτή προσδιορίζεται ειδικότερα με τις διατάξεις των άρθρων 481- 488 ΑΚ. Οι διατάξεις αυτές ρυθμίζουν τις σχέσεις τόσο μεταξύ των περισσότερων οφειλετών (συνοφειλετών) και του δανειστή, τις καλούμενες εξωτερικές σχέσεις (άρθρα 481- 486), όσο και των συνοφειλετών μεταξύ τους, τις καλούμενες εσωτερικές σχέσεις ή σχέσεις αναγωγής (άρθρα 487,488).

Σύμφωνα με τις πρώτες διατάξεις (481- 486 ΑΚ), που υπηρετούν την ανάγκη εξασφάλισης των απαιτήσεων κατά της εταιρίας, το νομικό της πρόσωπο και καθένας ατομικά από τους ομόρρυθμους εταίρους καθίστανται όλοι μαζί εις ολόκληρον συνοφειλέτες έναντι του εταιρικού δανειστή, με κύριες συνέπειες στις εν λόγω («εξωτερικές σχέσεις» μεταξύ συνοφειλετών και δανειστή:

Πρώτον, ο δανειστής να μπορεί, ασκώντας το προβλεπόμενο από το άρθρο 482 ΑΚ δικαίωμα, να στραφεί, κατά την ελεύθερη κρίση και επιλογή του, εναντίον ενός μόνο συνοφειλέτη (π.χ. μόνο κατά του ν.π. ή μόνο εναντίον ενός εταίρου, του εμφανιζόμενου ως περισσότερο φερέγγυου) ή ορισμένων απ' αυτούς (π.χ. κατά των δύο από τους τρεις εταίρους, των περισσότερο φερέγγυων) ή και όλων, ζητώντας την καταβολή ολόκληρου3 του εταιρικού χρέους ή μέρους μόνο τούτου από τον καθένα υπόχρεο, χωρίς στη δεύτερη περίπτωση (του μέρους) να δεσμεύεται από την τυχόν αναλογία που προβλέπει για καθένα

εταίρο (μέγεθος εταιρικής μερίδας και ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημίες) το καταστατικό της εταιρίας. Και δεύτερον, κάθε καταβολή υπόχρεου συνοφειλέτη προς τον εταιρικό δανειστή να αποσβήνει ισοπόσως το όλο χρέος, απαλλάσσοντας και τους λοιπούς συνοφειλέτες, σε τρόπον ώστε ο δανειστής εν τέλει να μπορεί να το απαιτήσει «μόνο μια φορά» (άρθρα 483 § 1 εδάφιο α' και 481 ΑΚ) (Αθανασίου., 2013).

- **Το δικαίωμα αναγωγής**

Το γεγονός ότι μεταξύ της εταιρίας και των ομόρρυθμων εταίρων της υφίσταται παθητική οφειλή εις ολόκληρον, έχει ως αναγκαία συνέπεια την αναγνώριση δικαιώματος αναγωγής υπέρ του εταίρου, που κατέβαλε την εταιρική οφειλή ή μέρος της που υπερβαίνει την αναλογία της εταιρικής συμμετοχής του, έναντι των λοιπών συνυπόχρεων, δηλαδή κατά των άλλων συνεταίρων, αλλά κατ' αρχήν και κατά της εταιρίας (ΑΚ 487, 488). Απ' αυτήν μάλιστα μπορεί να αξιώσει την καταβολή ολόκληρου του ποσού που ο ίδιος κατέβαλε, ενώ στρεφόμενος κατά των συνεταίρων του μπορεί να απαιτήσει το ποσό που αναλογεί στη μερίδα καθενός, αφού προηγουμένως αφαιρέσει αυτό που αναλογεί στη δική του μερίδα.

Συναφώς, γεννάται το ερώτημα, ποιος θα κληθεί πρώτος να εξοφλήσει το χρέος που κατέβαλε ο εταίρος στον εταιρικό δανειστή. Συγκεκριμένα, ερωτάται, αν ο εταίρος που κατέβαλε μπορεί να επιλέξει - ελεύθερα και κατά την κρίση του - μεταξύ του νομικού προσώπου της εταιρίας αφενός και των συνεταίρων του αφετέρου. Κατά την νομολογία, ο εναγόμενος αναγωγικά συνεταίρος είναι υποχρεωμένος να καταβάλει το ποσό που του αναλογεί, επειδή απέναντι στο συνεταίρο που κατέβαλε ίστανται στο ίδιο επίπεδο τόσο η ομόρρυθμη εταιρία, όσο και οι υπόλοιποι συνεταίροι του (χωρίς όμως να ευθύνονται εις ολόκληρον απέναντι στον εταίρο που εξόφλησε τον εταιρικό δανειστή, αφού στις εσωτερικές σχέσεις δεν υφίσταται, εκτός από αντίθετη συμφωνία, οφειλή εις ολόκληρον) (Παναγιώτου Π. Κ., 2011). Αντίθετα, στη θεωρία επικρατεί η άποψη ότι ο εταίρος, που εξόφλησε εν όλω ή εν μέρει τον εταιρικό δανειστή, υποχρεούται να επιδιώξει την είσπραξη του χρέους, πρώτα από την εταιρία και, μόνο αν η προσπάθεια του αυτή δεν τελεσφορήσει, από τους λοιπούς εταίρους. Η θέση αυτή θεμελιώνεται στην αρχή της καλής πίστης, όπως αυτή εξειδικεύεται στο πεδίο του εμπορικού δικαίου, προσλαμβάνοντας την ειδικότερη

μορφή της υποχρέωσης πίστεως (για την οποία θα γίνει λόγος στον οικείο τόπο), αλλά και στο ότι ουσιαστικά η ευθύνη των εταίρων είναι για ξένο χρέος, δηλαδή του νομικού προσώπου της εταιρίας (Αθανασίου, 2013).

Έτσι λοιπόν σε μια ομόρρυθμη εταιρία με τρεις ομόρρυθμους εταίρους, που συμμετέχουν ισομερώς (κατά 1 /3 ο καθένας) στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρίας, ευθύνονται εις ολόκληρον για τις εταιρικές υποχρεώσεις το νομικό πρόσωπο της εταιρίας και παράλληλα μαζί της και οι τρεις ομόρρυθμοι εταίροι. Ο τρίτος (δανειστής), που έχει απαίτηση κατά της εταιρίας αξίας 150.000 €, μπορεί να στραφεί κατά της εταιρίας και οποιουδήποτε εταίρου - κατά την ελεύθερη επιλογή του- και να απαιτήσει την καταβολή ολόκληρης της οφειλής. Ο εταίρος, που εξόφλησε τον εταιρικό δανειστή, πρέπει, σύμφωνα με την καλή πίστη, να στραφεί πρώτα κατά της εταιρίας για όλο το ποσό των 150.000 € και, αν η εταιρία δεν του το αποδώσει ολόκληρο, θα στραφεί κατά των άλλων δύο συνεταίρων του. Απ' αυτούς όμως θα απαιτήσει το ποσό των 50.000 € από τον καθένα, διότι η εταιρική συμμετοχή ανέρχεται στο 1/3 και έχει αφαιρεθεί το 1/3 (50.000 €) που αναλογεί στον ίδιο.

Το δικαίωμα αναγωγής, αντίθετα, δεν ισχύει υπέρ του νομικού προσώπου της εταιρίας. Δηλαδή, η ομόρρυθμη εταιρία, εξοφλώντας εταιρικό δανειστή, δεν μπορεί να στραφεί αναγωγικά κατά των μελών της - ομόρρυθμων εταίρων και να ζητήσει το σχετικό ποσό, διότι στην περίπτωση αυτή η εταιρία έχει εξοφλήσει ίδιο (δικό της) χρέος (Παναγιώτου, 2011).

- **Συνέπειες της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων**

Η φερεγγυότητα, που προσδίδει στην ομόρρυθμη εταιρία η κατά το άρθρο 22 ΕμπΝ ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, ενισχύεται και με ορισμένες άλλες περαιτέρω συνέπειες, που συνιστούν επακόλουθα της ευθύνης αυτής (Περάκης, 2011):

- Εμπορική ιδιότητα ομόρρυθμου εταίρου

Ο ομόρρυθμος εταίρος, ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, αποκτά παράγωγα ή κατ' αντανάκλαση την εμπορική ιδιότητα. Καθίσταται δηλαδή έμπορος αποκλειστικά και μόνο

λόγω της συμμετοχής του σε μια ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία εμπορική, επειδή αυτή ασκεί στις πράξεις εμπορικές πράξεις.

- Συμπτώχευση με την εταιρία

Οι ομόρρυθμοι εταίροι (ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας) κηρύσσονται σε πτώχευση, όταν πτωχεύσει και η ομόρρυθμη εταιρία στην οποία μετέχουν, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 7 § 4 εδ. α' του Πτωχευτικού Κώδικα (ΠτΚ).

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 920 ΚΠολΔ, χωρεί αναγκαστική εκτέλεση όχι μόνο κατά της εταιρίας, αλλά και κατά των ομόρρυθμων εταίρων, βάσει εκτελεστού τίτλου που έχει εκδοθεί κατά της ομόρρυθμης (ή ετερόρρυθμης) εταιρίας. Και η διάταξη αυτή -όπως και η προηγούμενη του άρθρου 7 § 4 εδ. α' ΠτΚ- τελεί σε σχέση νομικής ακολουθίας με την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, αφού η κατά το άρθρο 22 ΕμπΝ ευθεία, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη τους με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, τους καθιστά «συνοφειλέτες» έναντι των εταιρικών δανειστών.

- Η χρονική έκταση της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων
- Έναρξη και λήξη της ευθύνης

Σημεία έναρξης και λήξης της κατά το άρθρο 22 ΕμπΝ ευθύνης του ομόρρυθμου εταίρου για τις εταιρικές υποχρεώσεις αποτελούν η κτήση και η απώλεια της εταιρικής ιδιότητας, αντίστοιχα (Περάκης, 2011).

Η ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου αποκτάται κατά πρωτότυπο και κατά παράγωγο τρόπο. Ειδικότερα (Περάκης, 2011):

Πρωτότυπη κτήση της εταιρικής ιδιότητας λαμβάνει χώρα είτε κατά την ίδρυση της εταιρίας είτε μεταγενέστερα. Κατά την ίδρυση, με τη σύμπραξη στην κατάρτιση της (ιδρυτικής) εταιρικής σύμβασης (του «καταστατικού») και από τη στιγμή της νομότυπης δημοσίευσής της. Μεταγενέστερα -κατά τη διάρκεια της παραγωγικής λειτουργίας της

εταιρίας- η εταιρική ιδιότητα αποκτάται με τη λεγόμενη «σύμβαση ή πράξη προσλήψεως», που καταρτίζεται μεταξύ όλων των εταίρων ή του νομικού προσώπου της εταιρίας και του εισερχόμενου και συνιστά τροποποίηση του καταστατικού, η οποία υπόκειται σε δημοσίευση (Αθανασίου, 2013).

Κατά παράγωγο τρόπο, η ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου αποκτάται με συμβατική μεταβίβαση («εκχώρηση») σ' αυτόν της εταιρικής μερίδας άλλου εταίρου. Η δυνατότητα αυτή προϋποθέτει είτε διάταξη του καταστατικού, η οποία να επιτρέπει την εν λόγω μεταβίβαση (παραμερίζοντας την ενδοτικού δικαίου απαγόρευση του άρθρου 761 ΑΚ) είτε τη συναίνεση των λοιπών εταίρων, που εκφράζεται πρακτικά με τη σύμπραξη τους στην καταρτιζόμενη σύμβαση, η οποία υπόκειται ομοίως σε νομότυπη δημοσίευση (βλ. π.κ. § 4, Π για τη μεταβολή στη σύνθεση της ο.ε.).

Απώλεια της εταιρικής ιδιότητας για τον ομόρρυθμο εταίρο επέρχεται είτε με τη λύση (και εκκαθάριση) της εταιρίας είτε με (εκούσια) αποχώρηση, (ακούσιο) αποκλεισμό (ΑΚ 771), θάνατο, πτώχευση ή απαγόρευση του εταίρου, όταν τα τρία τελευταία γεγονότα αποτελούν λόγο εξόδου του εταίρου από την εταιρία. Μέχρι την κατ' αυτούς τους τρόπους απώλεια της εταιρικής ιδιότητας, παράγεται ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου για τις εταιρικές υποχρεώσεις, που στο μεταξύ γεννώνται. Δεν ευθύνεται βέβαια ο εταίρος για τις υποχρεώσεις που θα γεννηθούν στο μέλλον, μετά την νομότυπη αποχώρηση του από την εταιρία, αν φυσικά η εταιρία συνεχίσει την λειτουργία της.

- Υποχρέωση και ευθύνη του νέου εταίρου

Ο εταίρος που, σύμφωνα με τα προηγούμενα, εισέρχεται στην εταιρία υπέχει, κυρίως, υποχρέωση καταβολής της εισφοράς του. Η εισφορά αυτή ενσωματώνεται στην υπόλοιπη εταιρική περιουσία και είναι υπέγγυα για όλες τις εταιρικές υποχρεώσεις, δηλαδή τόσο γι' αυτές που θα γεννηθούν μετά, όσο και για όσες είχαν γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εισόδου του στην εταιρία (Περάκης, 2011).

Αμφισβήτηση επικρατεί, όμως, σχετικά με την ευθύνη του νεοεισερχόμενου ομόρρυθμου εταίρου για τα πριν την είσοδο του στην εταιρία χρέη. Σύμφωνα με μια πρώτη άποψη, ο

νέος εταίρος ευθύνεται μόνο για τα χρέη της εταιρίας, που δημιουργήθηκαν μετά την είσοδο του στην εταιρία, εκτός αν υπάρχει αντίθετος όρος στη σύμβαση προσλήψεως (Αθανασίου, 2013). Κατ' άλλη άποψη, αντίθετα, ο νέος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρίας που έχουν δημιουργηθεί πριν από την είσοδο του στην εταιρία, εκτός αν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό ή στην πράξη προσλήψεως. Στην περίπτωση αυτή ο νέος εταίρος, που εξόφλησε εταιρικό χρέος, ασκώντας το δικαίωμα αναγωγής, θα ζητήσει ολόκληρο το ποσό που κατέβαλε στον τρίτο όχι μόνο από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας αλλά και από τους συνεταίρους του (ΑΚ 487 § 1). Με τη δεύτερη αυτή άποψη συντάσσεται και η νεότερη νομολογία.

- Παραγραφή της ευθύνης του ομόρρυθμου εταίρου

Η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου διατηρείται και μετά τη λύση της εταιρίας ή τη, με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, έξοδο του από την εταιρία και τη συνακόλουθη απώλεια της εταιρικής του ιδιότητας. Η ευθύνη φυσικά δεν παύει ούτε για το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, το οποίο δεν μπορεί να ολοκληρώσει την εκκαθάριση και κατ' ακολουθία να πάψει να υπάρχει ως νομικό πρόσωπο, εφόσον θα έχει ακόμα υποχρεώσεις. Η ευθύνη όμως αυτή του εταίρου δεν είναι χρονικά απεριόριστη. Παύει πέντε έτη μετά την απώλεια της εταιρικής ιδιότητας, δηλαδή με τη συμπλήρωση της ειδικής βραχυπρόθεσμης παραγραφής, την οποία καθιερώνει ο ΕμπΝ στο άρθρο 64. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, οι απαιτήσεις των εταιρικών δανειστών «κατά συνεταίρων μη εκκαθαριστών, κατά χηρών ή των κληρονόμων αυτών ή παντός άλλου έχοντος δικαίωμα, παραγράφονται πέντε έτη μετά την προθεσμίαν ή μετά την διάλυσιν της εταιρίας ...». Το γράμμα του νόμου αναφέρεται στη λύση της εταιρίας. Όπως όμως η κρατούσα γνώμη ερμηνεύει τη διάταξη, η πενταετής παραγραφή ισχύει και στην περίπτωση εξόδου του ομόρρυθμου εταίρου από την εταιρία. Για την έναρξη της πενταετούς αυτής παραγραφής απαιτείται -πέραν από τις γενικές προϋποθέσεις του άρθρου 251 ΑΚ- η νομότυπη δημοσίευση της λύσης της εταιρίας ή της εξόδου του εταίρου από την εταιρία (Περάκης, 2011).

Με το μέτρο αυτό της πενταετούς παραγραφής το δίκαιο, για λόγους επιείκειας προς τον πρώην ομόρρυθμο εταίρο, αφενός αμβλύνει την αυστηρότητα της απεριόριστης και εις

ολόκληρον ευθύνης του και αφετέρου του δίνει τη δυνατότητα να ξεκαθαρίσει σχετικά γρήγορα τις υποχρεώσεις του και να επιδοθεί σε νέες οικονομικές δραστηριότητες.

### **2.2.2. Η γραφειοκρατικές διαδικασίες για την ίδρυση της Ο.Ε.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 1642/86 όπως αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του αρθρ. 34 του ν. 2648/1998(ΙΦΕΚ 238/Α) κάθε πρόσωπο (ημεδαπό και αλλοδαπό) φυσικό, νομικό ή ένωση προσώπων που ασκεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγή στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, εκτός της μίσθωσης ακινήτου (Εκτός αν η μίσθωση πραγματοποιείται από προσωπική εταιρία ή Α.Ε. οπότε απαιτείται η έναρξη του Νομικού Προσώπου σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις) (Καραγιάννης και συνεργάτες, 2012) .

Πιο συγκεκριμένα για τα νομικά πρόσωπα, η δήλωση έναρξης εργασιών μπορεί να υποβληθεί χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση τους με την προϋπόθεση πάντα ότι δεν έχουν πραγματοποιήσει στο μεταξύ καμιά συναλλαγή. Ειδικότερα χρόνος νόμιμης σύστασης (Καραγιάννης και συνεργάτες, 2012):

- Προκειμένου για ΟΕ και ΕΕ είναι η ημερομηνία δημοσίευσης περίληψης του καταστατικού τους στο οικείο βιβλίο του αρμόδιου Πρωτοδικείου όπου η έδρα της εταιρίας.
- Προκειμένου για ΕΠΕ η ημερομηνία δημοσίευσης στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης (τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) της ανακοίνωσης για την καταχώρηση στο μητρώο Ε.Π.Ε. του καταστατικού τους.
- Προκειμένου για Α.Ε. η ημερομηνία καταχώρησης στο μητρώο Α.Ε. της διοικητικής απόφασης για τη σύσταση της εταιρείας και έγκριση του καταστατικού

της που τηρείται στην Υπηρεσία Εμπορίου της Νομαρχίας που υπάγεται Διοικητικά η έδρα της εταιρίας.

Για την ίδρυση ομόρρυθμης εταιρίας απαιτείται κατάρτιση συμβάσεως, η οποία, καθώς με τις διατάξεις της συγκροτείται και δομείται η οργάνωση της ιδρυόμενης εταιρίας ως νομικού προσώπου και καθορίζεται το πλαίσιο της λειτουργίας της, καλείται καταστατικό.

Τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την ίδρυση της Ο.Ε. συνοψίζονται στα παρακάτω (Καραγιάννης και συνεργάτες, 2012):

- Τίτλος κυριότητας ή μισθωτήριο συμβόλαιο ή υπεύθυνη δήλωση ν. 1599/86 περί δωρεάν παραχώρησης χώρου για κάθε επαγγελματική εγκατάσταση (κεντρικού, υποκαταστήματος, αποθήκης κλπ).
- Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Ο.Ε. ή Ε.Ε. από Ασφαλιστικό Φορέα (Ο.Α.Ε.Ε. «Τ.Ε.Β.Ε-Τ.Α.Ε.-Τ.Σ.Α.»-Ι.Κ.Α. κ.λ.π.).
- Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών της Ο.Ε. ή Ε.Ε. από Επιμελητήριο, όπου ρητά από διάταξη νόμου απαιτείται.
- Καταστατικό δημοσιευμένο στο οικείο Πρωτοδικείο.
- Α.Φ.Μ. των μελών της Ο.Ε. και Ε.Ε. (φυσικών και νομικών προσώπων) εφόσον δεν διαθέτουν, με τις διαδικασίες που περιγράφονται στο Πρώτο Μέρος.

Οι εκπρόσωποι των Ο.Ε. και Ε.Ε. υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός 30 ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού τους τα έντυπα. Τα απαραίτητα έντυπα δηλώσεων όσον αφορά στην ίδρυση της εταιρίας συνοψίζονται στα παρακάτω (Καραγιάννης και συνεργάτες, 2012):

- Μ3-Δήλωση Έναρξης / Μεταβολής Εργασιών Μη Φυσικού προσώπου.



- M7 - Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου

Δηλώνεται τουλάχιστον ο διαχειριστής, καθώς και άλλες σχέσεις της Ο.Ε. ή Ε.Ε. με άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων που απορρέουν από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα.

- M8-Δήλωση Μελών Μη Φυσικού Προσώπου

Δηλώνονται τα μέλη της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., το είδος και το ποσοστό συμμετοχής τους και κατά περίπτωση τις δηλώσεις: M6-M10-M11 –M12, όπου:

- M6-Δήλωση δραστηριοτήτων επιχείρησης.

Υποβάλλεται μόνον εφόσον δεν επαρκεί ο χώρος του εντύπου M2.

- M10-Δήλωση Εγκατάστασης Εσωτερικού

Εφόσον δηλωθούν εγκαταστάσεις (υποκαταστήματα-αποθήκες) στο εσωτερικό της χώρας.

- M11 -Δήλωση Εγκατάστασης Εξωτερικού

Εφόσον δηλωθούν εγκαταστάσεις εκτός Ελλάδας (υποκαταστήματα).

- M12-Δήλωση Πωλήσεων από Απόσταση

Εφόσον πραγματοποιούνται πωλήσεις από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. και φορολογούνται στο άλλο Κράτος-Μέλος.

Η Δ.Ο.Υ. αφού ελέγξει τις υποβαλλόμενες δηλώσεις και δικαιολογητικά καθώς και τον επαγγελματικό χώρο (αυτοψία από ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.), χορηγεί εντός 3 ημερών τη βεβαίωση έναρξης εργασιών της επιχείρησης.

Όλες οι δηλώσεις συμπληρώνονται σύμφωνα με τις αναγραφόμενες όπισθεν των εντύπων οδηγίες, υποβάλλονται εις απλούν και επέχουν θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/86. Οι πιο πάνω δηλώσεις και δικαιολογητικά υποβάλλονται από το νόμιμο εκπρόσωπο της Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή από τρίτο πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από αυτόν με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής (Καραγιάννης και συνεργάτες, 2012).

Οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέξουν για να συσταθεί η ομόρρυθμη εταιρία είναι (Παπαδρόσου – Αρχανιωτάκη, 2012):

- **Σύμπραξη δυο προσώπων**

Το καταστατικό, ως (εταιρική) σύμβαση, θα πρέπει να καταρτιστεί μεταξύ δύο τουλάχιστον προσώπων, φυσικών ή νομικών. Τα πρόσωπα αυτά θα γίνουν έμποροι από τη στιγμή που θα εισέλθουν νομότυπα στην ομόρρυθμη εταιρία, εφόσον αυτή ασκήσει εμπορικές πράξεις. Γι' αυτό θα πρέπει να έχουν εμπορική ικανότητα, δυνατότητα δηλαδή να αποκτήσουν οι ίδιοι την εμπορική ιδιότητα.

Τα φυσικά πρόσωπα είναι ικανά να ασκούν εμπορία -άρα και να καταστούν ομόρρυθμοι εταίροι, αν έχουν πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα, την οποία αποκτούν όταν συμπληρώσουν το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας τους (ΑΚ 127). Αν λοιπόν ανήλικος θέλει να συμπράξει στην ίδρυση ομόρρυθμης εταιρίας, θα πρέπει να αντιπροσωπευθεί από το νόμιμο αντιπρόσωπο του (γονέα), που υποχρεούται (άρθρο 1526 ΑΚ) να τηρήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 1624 § 1 ΑΚ διαδικασία ( προηγούμενη άδεια από το δικαστήριο) (Σινανιώτη - Μαρούδη, 2010).

Τα νομικά πρόσωπα έχουν εμπορική ικανότητα αν: α) έχουν συσταθεί με τη μορφή εταιρίας του εμπορικού μας δικαίου (αρχή του κλειστού αριθμού των εταιριών) και β) διαθέτουν νομική προσωπικότητα, διότι τότε μόνο μπορούν να γίνουν έμποροι.

- **Εταιρική σύμβαση**

- Έγγραφος συστατικός τύπος

Η εταιρική σύμβαση, που περιέχει τους όρους λειτουργίας της εταιρίας και ονομάζεται καταστατικό, καταρτίζεται εγγράφως (άρθρα 63 ΑΚ, 39 ΕμπΝ και 5 § 1 περ. α' ν. 3853/2010) και το έγγραφο αποτελεί συστατικό τύπο, σύμφωνα και με τη ρύθμιση του άρθρου 15 § 1 περ. α' ν. 3419/2005, κατά την οποία και η ομόρρυθμη εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα από τη νομότυπη καταχώρηση της στο Γ.Ε.ΜΗ. Είναι έγγραφο ιδιωτικό, εκτός αν το είδος της εισφοράς, λόγω του αντικειμένου της, απαιτεί δημόσιο έγγραφο, οπότε και το καταστατικό θα περιβληθεί τον τύπο του δημοσίου εγγράφου. Έτσι, π.χ., όταν στην υπό ίδρυση ομόρρυθμη εταιρία εισφέρεται ακίνητο κατά κυριότητα, το καταστατικό της εταιρίας πρέπει να υποβληθεί στον συμβολαιογραφικό τύπο, επειδή η μεταβίβαση ακινήτου γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο (άρθρο 033 ΑΚ) (Παπαδρόσου – Αρχανιωτάκη, 2012).

- Περιεχόμενο

Στην ομόρρυθμη εταιρία -αντίθετα με ό,τι συμβαίνει στην ανώνυμη (άρθρο 2 κ.ν. 2190/20), στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης (άρθρα 6 §§ 2 και 3 ν. 3190/1955) και τον αστικό συνεταιρισμό (άρθρο 1 § 4 ν. 1667/1986)-, το περιεχόμενο της εταιρικής σύμβασης δεν καθορίζεται περιοριστικά από το νόμο. Στο άρθρο 43ι ΕμπΝ καθορίζονται μόνο τα στοιχεία που πρέπει να υπάρχουν στην περίληψη του καταστατικού, την υποκειμένη σε δημοσιότητα, χωρίς ωστόσο η διάταξη αυτή να θεωρείται ότι αποτελεί δέσμευση για το αναγκαίο ή μη των στοιχείων που περιλαμβάνει. Η ομόρρυθμη εταιρία, λόγω του τύπου της αλλά και της ρύθμισης της από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την αστική εταιρία (αναλογική εφαρμογή άρθρων 741 - 784 ΑΚ) παρέχει στους ιδρυτές της τη δυνατότητα να ρυθμίσουν τη λειτουργία της με αρκετή ευελιξία, αρκεί οι όροι που θα θέσουν στο καταστατικό να μην προσκρούουν σε κανόνα αναγκαστικού δικαίου (π.χ. στο 22 ΕμπΝ). Εξάλλου, αν δεν υπάρχουν όροι στο καταστατικό για θέματα που ρυθμίζονται από το νόμο, θα ισχύσουν οι σχετικές διατάξεις αυτού (Σινανιώτη - Μαρούδη, 2010).

Υποχρεωτικά στοιχεία που πρέπει να περιέχει το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρίας, ώστε να είναι έγκυρο ως εταιρική σύμβαση, είναι: α) τα ονόματα των εταίρων και τα υπόλοιπα στοιχεία που τους εξατομικεύουν και β) κυρίως ο κοινός εμπορικός σκοπός της

εταιρίας. Η αναγκαιότητα της αναφοράς του σκοπού της ομόρρυθμης εταιρίας στην καταστατική της σύμβαση συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 ΕμπΝ και 61, 741, 784 εδ. 1 και 772 ΑΚ γ) ο καθορισμός της έδρας της ομόρρυθμης εταιρίας, παρ' όλο που αν λείπει ως έδρα της εταιρίας θεωρείται ο τόπος όπου λειτουργεί η διοίκηση της (ΑΚ 64). Ο προσδιορισμός όμως αυτός υπηρετεί πρακτικές ανάγκες, κυρίως μετά τη λειτουργία του Γ.Ε.ΜΗ. (αρμοδιότητα Επιμελητηρίου, Δικαστηρίων, Δ.Ο.Υ. κλπ.).

Στα προαιρετικά στοιχεία του καταστατικού, δηλαδή σ' αυτά που αν δεν υπάρχουν ως περιεχόμενο του καταστατικού αναπληρώνονται από τις σχετικές διατάξεις του νόμου και δεν επιδρούν στο κύρος της εταιρικής σύμβασης, ανήκουν η επωνυμία, ο τρόπος διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας, οι εισφορές, η διάρκεια, οι λόγοι λύσης και ο τρόπος εκκαθάρισης της εταιρίας (Περάκης, 2011).

- Επωνυμία της ομόρρυθμης εταιρίας

Όπως κάθε φυσικό πρόσωπο έχει το αστικό του όνομα, το οποίο το εξατομικεύει και το διακρίνει από τα άλλα, έτσι και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που ασκεί εμπορία, πρέπει υποχρεωτικά να έχει την (εμπορική) επωνυμία του, που θα το διακρίνει κατά την άσκηση της εμπορικής του δραστηριότητας (Παπαδρόσου – Αρχανιωτάκη, 2012).

Η επωνυμία της ομόρρυθμης εταιρίας σχηματίζεται, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 ΕμπΝ, από τα ονόματα όλων των συνεταίρων. Ο κανόνας αυτός ισχύει όταν στο καταστατικό δεν καθορίζεται η επωνυμία. Στην πράξη όμως η επωνυμία περιλαμβάνει είτε το ονοματεπώνυμο όλων των εταίρων ή μόνο ορισμένων απ' αυτούς ή και ενός μόνον εταίρου. Στις δύο τελευταίες περιπτώσεις, θα πρέπει να υπάρχει ένδειξη στην επωνυμία που να υποδηλώνει την εταιρική συνεργασία με άλλους συνεταίρους. Τέτοιες ενδείξεις, που έχουν καθιερωθεί από μακροχρόνια πρακτική, αποτελούν οι λέξεις «και Σ/α» («Συντροφία»), «και υιοί», «και αδελφοί» κλπ. Επίσης η ένδειξη του τύπου της εταιρίας «Ομόρρυθμη εταιρία» ή «Ο.Ε.» τίθεται στην επωνυμία, παρ' όλο που δεν απαιτείται αναγκαστικά από το ισχύον δίκαιο (Παπαδρόσου – Αρχανιωτάκη, 2012).

Η επιλεγόμενη από τους εταίρους επωνυμία της ομόρρυθμης εταιρίας πρέπει να ανταποκρίνεται στις επιταγές τεσσάρων κυρίως αρχών: της αλήθειας, της διάρκειας, της ενότητας και του ευδιάκριτου.

Η πρώτη αρχή, που θεμελιώνεται ατελώς στο άρθρο 21 ΕμπΝ, απαιτεί η επωνυμία να ανταποκρίνεται στα αληθή στοιχεία των εταίρων και αποβλέπει στην ενημέρωση των τρίτων για τον τύπο της εταιρίας και την προστασία τους από τον κίνδυνο παραπλάνηση και σύγχυσης σχετικά με το φορέα της εταιρικής επιχείρησης.

Η δεύτερη αρχή (της διάρκειας), που σκοπό έχει να διαφυλαχτεί η καλή φήμη και η οικονομική αξία που έχει αποκτήσει η εταιρία στις συναλλαγές, περιορίζει την καθολική εφαρμογή της αρχής της αλήθειας, επιτρέποντας να διατηρείται η επωνυμία ίδια, παρ' όλο που αυτή δεν ανταποκρίνεται πλέον στην πραγματικότητα που έχει διαμορφωθεί. Η απόκλιση αυτή της επωνυμίας με την πραγματική σύνθεση της εταιρίας προκύπτει όταν π.χ. ο εταίρος, του οποίου το όνομα υπάρχει στην επωνυμία, αποβιώσει. Τότε, όμως, για τη διατήρηση της επωνυμίας θα πρέπει να συναινέσουν οι κληρονόμοι του (άρθρο 2 § 2 ν.δ. 28.47 7.5.1923), εκτός αν υπάρχει σχετική επιτρεπτική ρήτρα στο καταστατικό. Διαφορετικά αντιμετωπίζεται η παρεμφερής περίπτωση της εν ζωή αποχώρησης (ή του αποκλεισμού) εταίρου από την ομόρρυθμη εταιρία. Τότε, όμως, το όνομα του εταίρου που αποχώρησε (ή αποκλείστηκε) θα πρέπει κατ' αρχήν να διαγραφεί από την επωνυμία με τροποποίηση του καταστατικού (Σινανιώτη - Μαρούδη, 2010).

Η τρίτη αρχή (της ενότητας) επιτάσσει η εταιρία να συναλλάσσεται με μια μόνο επωνυμία, ανεξάρτητα από τον αριθμό των επιχειρήσεων που ασκεί.

Η αρχή του ευδιάκριτου, τέλος, αναφέρεται στη λειτουργία της επωνυμίας και ως διακριτικού γνωρίσματος και δηλώνει ότι αυτή θα πρέπει να διακρίνει με σαφήνεια την εταιρία, κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, και προς το σκοπό αυτό πρέπει να διαφέρει «ευδιάκριτα» από τις άλλες επωνυμίες, που χρησιμοποιούνται στις εμπορικές συναλλαγές (Περάκης, 2011).

Ο έλεγχος της επωνυμίας της ομόρρυθμης εταιρίας (όπως και γενικότερα όλων των επωνυμιών) ανήκε στα Επιμελητήρια, τα οποία, θεωρούσαν το καταστατικό και καταχωρούσαν την επωνυμία στο πρωτόκολλο επωνυμιών -ώστε να προχωρήσει περαιτέρω η διαδικασία ίδρυσης της εταιρίας- εφόσον διαπίστωναν ότι η υπό καταχώρηση συγκεκριμένη επωνυμία δεν συνέπιπτε με άλλη ήδη κατατεθειμένη και επομένως δεν μπορούσε να προξενήσει σύγχυση στο καταναλωτικό κοινό. Σήμερα, μετά την εισαγωγή του Γ.Ε.ΜΗ. στο εσωτερικό μας δίκαιο (ν. 3419/2005 και 3853/2010), το καθήκον αυτό ανήκει στις «Υπηρεσίες ΜιαςΣτάσης» (δηλαδή στις αρμόδιες υπηρεσίες του Γ.Ε.ΜΗ., στα ΚΕΠ και στους συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τα άρθρα 4 § 1 κ' αα, 5 § 1 γ και § 2 γ ν. 3853/2010 και το άρθρο 5 § 3 ν. 3419/2005), οι οποίες, μέσω του συστήματος Γ.Ε.ΜΗ., προβαίνουν ηλεκτρονικά σε προέλεγχο και προέγκριση χρήσης της επωνυμίας (και του διακριτικού τίτλου) της ιδρυόμενης εταιρίας (άρθρο 6 § 1 ΚΥΑ) (Παπαδρόσου – Αρχανιωτάκη, 2012).

### **2.2.3. Περιπτώσεις διάλυσης Ομόρρυθμης (Ο.Ε.)**

Κατ' αρχήν, η διάλυση των Ο.Ε. επέρχεται κυρίως σε περίπτωση που περάσει ο χρόνος για τον οποίο είχαν ιδρυθεί (Αθανασίου, 2013). Ωστόσο, ενδέχεται μια Ο.Ε. να διαλυθεί και πριν το πέρας του συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος για τον οποίο είχε ιδρυθεί, αν και εφόσον οι εταίροι αποφασίσουν τη διάλυση αυτής. Σε περίπτωση που περάσει ο χρόνος με βάση τον οποίο έχει καθοριστεί το καταστατικό, τότε η λύση και η εκκαθάριση επέρχεται αυτοδίκαια, χωρίς καμία άλλη διαπίστωση, με μόνη την πάροδο του χρόνου που έχει ορισθεί (Εγκ.Υπ.Οικ.1069300/πολ. 1158/7.6.95)

Επιπλέον, η διάλυση των Ο.Ε. και οι Ε.Ε., επέρχεται όταν μετατραπούν, συγχωνευτούν ή απορροφηθούν καθώς και όταν κάποιος εταίρος προβεί σε καταγγελία για κάποιο σπουδαίο λόγο (Εφ.Αθ. 11141/82). Σε περίπτωση θανάτου ενός από τους συνέταιρους, δεν διαλύεται η εταιρία, εφόσον αποφασίσουν τη συνέχιση της οι υπόλοιποι εταίροι μαζί ή και χωρίς τους κληρονόμους (ανήλικους ή ενήλικους) του εταίρου που πέθανε (Εγκ.Υπ.Οικ.1039052/πολ.1156/6.8.95). Αν κάποιος εταίρος πτωχεύσει τότε η εταιρία

διαλύεται, εκτός αν συμφωνήθηκε να συνεχιστεί η λειτουργία της από τους άλλους εταίρους ( άρθρο 775 Α.Κ.). Αν η ίδια Ο.Ε. πτωχέυσει τότε διαλύεται αυτομάτως.

Για να επέλθει η οριστική διάλυση μιας Ο.Ε., απαραίτητο είναι να το αποφασίσουν αυτό οι εταίροι. Εφόσον λοιπόν το αποφασίσουν οι εταίροι, ενεργείται από τους εκκαθαριστές απογραφή, συντάσσεται ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης και προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσης με ημερομηνία την ημέρα που αποφασίστηκε η λύση της εταιρίας. Εν συνεχεία, οι εκκαθαριστές υποχρεούνται να βγάλουν καινούργια σφραγίδα με τα στοιχεία της Ο.Ε. και με την προσθήκη της φράσης «υπό εκκαθάριση» να θεωρήσουν καινούργια στοιχεία ή να επαναθεωρήσουν τα ίδια στοιχεία. Στη δεύτερη περίπτωση στην οποία επαναθεωρούνται τα στοιχεία, στο καθένα από τα στοιχεία που εκδίδονται μπαίνει και η καινούργια σφραγίδα με την ένδειξη «υπό εκκαθάριση». Οι εγγραφές της εκκαθάρισης γίνονται στα ίδια λογιστικά βιβλία, για τα οποία δεν τίθεται θέμα αλλαγής αλλά ούτε και επαναθεωρούνται τα βιβλία αυτά (Περάκης, 2011).

Την ίδια στιγμή, συντάσσεται, εκ μέρους των εταίρων, και το διαλυτικό έγγραφο, δηλαδή η ημερομηνία που συντάχθηκε και ο ισολογισμός. Στο διαλυτικό αυτό έγγραφο, εκτός των άλλων, θα πρέπει να ορίζονται οπωσδήποτε οι εκκαθαριστές, και να αναγράφεται η φράση «η εταιρία λύεται και τίθεται υπό εκκαθάριση» (Ρόκας, 2011).

Το συγκεκριμένο διαλυτικό έγγραφο, μαζί με έναν αρχικό ισολογισμό εκκαθάρισης και με το έντυπο Μ4 «δήλωση μεταβολών» συμπληρωμένο (σελ.32 υποβάλλονται στο Δ.Ο.Υ., μέσα σε 30 ημέρες από την σύνταξη του διαλυτικού εγγράφου (άρθρο 36 παρ.1Ν.2859/00). Αντίγραφο του διαλυτικού εγγράφου επικυρωμένο από τη Δ.Ο.Υ. αποστέλλεται με ευθύνη της εταιρίας στο πρωτοδικείο (Αθανασίου, 2013).

Παρακάτω, στην συνέχεια της διαδικασίας, η εταιρία τίθεται σε εκκαθάριση. Στο συγκεκριμένο στάδιο της εκκαθάρισης ρευστοποιείται η περιουσία της εταιρίας, γίνεται εξόφληση των προμηθευτών καθώς και υπόλοιπες υποχρεώσεις και στο τέλος απομένουν τα κέρδη και οι ζημίες, τα αποθεματικά, το κεφάλαιο, το ταμείο και τυχόν υποχρεώσεις στη Δ.Ο.Υ., από Φ.Π.Α κλπ.)

Εφόσον λοιπόν η εκκαθάριση πραγματοποιηθεί, ενεργείται απογραφή εκ νεού και συντάσσεται νέος ισολογισμός. Ο συγκεκριμένος ισολογισμός ονομάζεται τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης. Παρακάτω, γίνεται η παύση της εταιρίας. Για την πραγματοποίηση της παύσης, υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., μέσα στο χρονικό διάστημα των 30 ημερών, από τη σύνταξη του τελικού ισολογισμού, μία φωτοτυπία από το διαλυτικό που είχε υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ., στην αρχή της εκκαθάρισης, ένα αντίγραφο από τον τελικό (καινούργιο) ισολογισμό της εκκαθάρισης και ένα έντυπο «δήλωση διακοπής εργασιών» συμπληρωμένο, καθώς και τα στοιχεία (δελτία αποστολής κλπ., όχι όμως τα βιβλία γ'κατηγορίας) για ακύρωση (άρθρο 36 παρ.1γ Ν.2689/00). Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της παραπάνω δήλωσης, επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ,1 του άρθρου 4 του Ν.2523/97 που φτάνει από 117 ευρώ μέχρι και 1.170 ευρώ περιοριζόμενο στο 1/3 κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (Εγκ.Υπ.Οικ.1030160/πολ 1068/19.3.01, Ν.2948/01, άρθρο 21 παρ. 3α Φ.Π.Α).

Η δημοσίευση της πράξης λύσης της Ο.Ε. κλπ στο οικείο πρωτοδικείο θεωρείται ως οριστική παύση εργασιών θεωρείται ( Εγκ. Υπ.Οικ. 1004360/πολ. 1032/4.2.99). Σε περίπτωση που η λύση της Ο.Ε. γίνεται λόγω λήξης του χρόνου διάρκειας της, τότε την ημέρα που λήγει ο χρόνος διάρκειας της συντάσσεται ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης και η απογραφή έναρξης της εκκαθάρισης (Αθανασίου, 2013). Η προκαταβολή του φόρου, στις εταιρίες που λύνονται, μπορεί να επιστραφεί, εφόσον οι εταιρίες αυτές βρίσκονται ακόμα στο στάδιο της εκκαθάρισης ( Εγκ. Υπ.Οικ. 1066312/93).

#### **2.2.4. Φορολογία Ο.Ε.**

Από φορολογικής πλευράς τα καθαρά κέρδη των προσωπικών εταιριών που (αποκτούνται από ισολογισμό που κλείνουν από 1/1/2007 και μετά) φορολογούνται με συντελεστή 25% μετά την αφαίρεση από αυτά:



- των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (όπως τόκοι από καταθέσεις, από πράξεις γeros, από ομολογιακά δάνεια του δημοσίου κλπ.)
- των κερδών που προέρχονται από συμμετοχή σε άλλες Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες.

Βάσει της φορολογικής νομοθεσίας από τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση των παραπάνω - καθαρά κέρδη των ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιρειών και των κοινωνιών κληρονομικού δικαίου στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται ανήλικοι, αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για ως τρεις εταίρους ή τρεις κοινωνούς με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας ή της κοινωνίας κληρονομικού δικαίου που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Το εισόδημα που λαμβάνεται ως επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται στο όνομα του εταίρου ή του κοινωνού με την κλίμακα φόρου φυσικών προσώπων. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική δήλωση (Ε5) είτε αυτή υποβάλλεται εμπρόθεσμα είτε εκπρόθεσμα. Η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της Ο.Ε και Ε.Ε, της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταίρους δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Όμως δεν υπολογίζεται επιχειρηματική αμοιβή στα επιπλέον κέρδη που τυχόν προκύψουν από μελλοντικό φορολογικό έλεγχο, αλλά στο σύνολό τους τα κέρδη αυτά φορολογούνται σήμερα με συντελεστή 25%.

Σε περίπτωση που έχουμε την συμμετοχή του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομορρυθμού εταίρου σε περισσότερες εταιρίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μια από αυτές, κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη (ή εκπρόθεσμη) δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται. Δηλαδή μετά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας της εταιρίας, δεν μπορεί ο εταίρος να μεταβάλλει την επιλογή του για την χρήση αυτή και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από

άλλη εταιρία στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος. Μπορεί όμως να ζητήσει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία την επόμενη χρονιά.

Αν μεταξύ των καθαρών κερδών της Ο.Ε ή Ε.Ε συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς επίσης αν η εταιρία σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, τότε ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πάνω αφορολόγητων εσόδων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

Φορολογία κερδών που προέρχονται από αστικές κερδοσκοπικές, συμμετοχικές ή αφανείς και από κοινοπραξίες, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών φορολογούνται με συντελεστή 35% μετά την αφαίρεση αυτών των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς. Των κερδών των οποίων προέρχονται από τη συμμετοχή σε άλλες κοινοπραξίες.

Με τη καταβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτές τις εταιρίες. Δηλαδή οι ομόρρυθμοι εταίροι θα φορολογηθούν ως φυσικά πρόσωπα μόνο για την επιχειρηματική τους αμοιβή.

## **2.3. Η Ετερόρρυθμη εταιρία**

### **2.3.1. Η έννοια της ετερόρρυθμης εταιρίας**

Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία είναι η συσταγόμενη μεταξύ ενός ή πολλών αλληλεγγύως υπευθύνων και ενός ή πολλών συνεταίρων απλών χρηματοδοτών οι οποίοι ονομάζονται ετερόρρυθμοι και ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Χαρακτηριστικό στοιχείο λοιπόν της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι η διαίρεση των εταίρων σε δύο κατηγορίες τους ομόρρυθμους και τους ετερόρρυθμους (Ρόκας, 2011). Η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων απέναντι στην εταιρεία είναι αλληλέγγυα και απεριόριστη. Κάθε

ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μαζί με την εταιρεία και τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους «εις ολόκληρων» για τα χρέη της εταιρείας ενώ αντίθετα ο κάθε ετερόρρυθμος εταίρος έχει περιορισμένη ευθύνη που δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό της εισφοράς του στην εταιρεία. Η ετερόρρυθμη εταιρεία διακρίνεται σε απλή και κατά μετοχές. Η ετερόρρυθμη ανήκει κατ' εξοχήν στις προσωπικές εταιρείες ενώ οι κατά μετοχές ανήκει όσον αφορά τον ομόρρυθμο εταίρο στις προσωπικές, ενώ όσον αφορά τον ετερόρρυθμο στις κεφαλαιουχικές. Επιπλέον η ετερόρρυθμη εταιρεία είναι εμπορική εταιρεία που έχει δική της νομική προσωπικότητα και δική της επωνυμία (Αθανασίου, 2013).

Οι διαφορές της ετερόρρυθμης εταιρείας από την ομόρρυθμη προκύπτουν από την ύπαρξη στην πρώτη δύο εταίρων, για τους οποίους ο νόμος περιέχει ειδικές διατάξεις και ρυθμίσεις, ιδίως όσον αφορά την ευθύνη τους έναντι των εταιρικών δανειστών και την συμμετοχή τους στις ζημίες, καθώς και συναφή ζητήματα, όπως την αναγραφή του ονόματος τους στην εταιρική επωνυμία και τη συμμετοχή τους στην διαχείριση της εταιρείας.

### **2.3.2. Ο Ετερόρρυθμος εταίρος**

Όσον αφορά την νομική θέση του ετερόρρυθμου εταίρου η διαφορά του από τον ομόρρυθμο είναι πως δεν έχει την εμπορική ιδιότητα όπως ο ομόρρυθμος εταίρος, καθώς επίσης στερείται πολλά πλεονεκτήματα, όπως την ανάμιξη του στη διαχείριση (Αλεξανδρίδου, 2009). Ο ετερόρρυθμος εταίρος είναι εταίρος της εταιρείας και συμμετέχει τόσο στα κέρδη όσο και στις ζημίες της εταιρείας. Έτσι λοιπόν ως εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την ιδιότητα του εταίρου ως προς τις έσω σχέσεις του δηλαδή μεταξύ των λοιπών εταίρων και της εταιρείας. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί να ελέγχει τις εταιρικές υποθέσεις, να παρέχει γνώμες και συμβουλές στους διαχειριστές της. Επίσης μπορεί να ζητήσει και την ανάκληση του διαχειριστή, να μετέχει στις αποφάσεις τροποποίησης του καταστατικού, μετατροπής ή συγχώνευσης και γενικά να ενεργεί πράξεις για την σωστή λειτουργία και οργάνωση της εταιρείας (Ρόκας, 2011).

Παράλληλα πρέπει να αναφερθεί ότι αν δεν υπάρχει συμφωνία για το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη και τις ζημίες, τότε ο ετερόρρυθμος εταίρος μετέχει μεταξύ των λοιπών εταίρων, κατά ισομόρια όπως αυτό συμβαίνει και με τα μέλη της ομόρρυθμης εταιρείας.

Επιπλέον έχει τις ίδιες υποχρεώσεις με τον ομόρρυθμο εταίρο. Έχει υποχρέωση να συμβάλλει στην επιδίωξη του εταιρικού σκοπού θετικά και αρνητικά. Θετικά, προβαίνοντας σε οποιαδήποτε πράξη που προάγει τον εταιρικό σκοπό, πάντοτε στα πλαίσια της καλής πίστης και των συναλλακτικών και αρνητικά, μη ασκώντας πράξεις ανταγωνισμού απέναντι στην εταιρεία.

Τέλος οι λόγοι λύσεως της εταιρείας που αφορούν το πρόσωπο του εταίρου, όπως ο θάνατος ή η πτώχευση, ισχύουν και όσον αφορά τον ετερόρρυθμο εταίρο.

### **2.3.3. Ίδρυση ετερόρρυθμης εταιρείας**

Για την σύσταση μιας ετερόρρυθμης εταιρείας απαιτείται η σύμπραξη δύο τουλάχιστον νομικών ή φυσικών προσώπων. Τα νομικά πρόσωπα όταν λαμβάνουν τη θέση του ομόρρυθμου εταίρου, πρέπει να είναι εταιρείες του εμπορικού δικαίου με νομική προσωπικότητα, αφού αυτό επιβάλλει η αρχή του κλειστού αριθμού των εταιρειών του εμπορικού δικαίου. Τα φυσικά πρόσωπα, όταν πρόκειται να καταστούν ομόρρυθμοι εταίροι, πρέπει να έχουν ικανότητα απόκτησης της εμπορικής ιδιότητας. Όταν πρόκειται να καταστούν ετερόρρυθμοι, αρκεί η ικανότητα τους προς δικαιοπραξία, αφού από μόνη την συμμετοχή τους στην εταιρεία με την ιδιότητα του ετερόρρυθμου εταίρου, δεν έχουν δικαίωμα να αποκτήσουν την εμπορική ιδιότητα (Ρόκας, 2011).

Για την σύσταση μιας ετερόρρυθμης εταιρείας απαιτείται όπως και στην ομόρρυθμη, η σύνταξη ενός καταστατικού. Δηλαδή την έγγραφη συμφωνία μεταξύ των εταίρων, για το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία και τον καθορισμό των όρων λειτουργίας αυτής (Αλεξανδρίδου, 2009).

Το περιεχόμενο του καταστατικού δεν ορίζεται ειδικά στο νόμο. Τα απαραίτητα που πρέπει να περιέχει είναι τα ονόματα των εταίρων, η αναφορά του τύπου και του σκοπού της εταιρείας, τα ονόματα των προσώπων που θα μετέχουν ως ομόρρυθμοι εταίροι και του ποσού της εισφοράς τους, αφού αυτό θα αποτελεί και το μέτρο ευθύνης τους για τα εταιρικά τους χρέη. Η επωνυμία της εταιρείας, συνήθως αποτελεί περιεχόμενο του καταστατικού. Όταν, όμως, παραλείπεται, αναπληρώνεται από τον νόμο και περιέχει το πλήθος των ονομάτων όλων των ομόρρυθμων εταίρων. Τα ονόματα των ετερόρρυθμων δεν μπορούν να περιληφθούν στην εταιρική επωνυμία σε καμία περίπτωση.

Αφού συνταχθεί το καταστατικό στη συνέχεια πρέπει να καταβληθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ της έδρας της υπό σύσταση εταιρείας. Επιπλέον, όπως και στις ομόρρυθμες εταιρείες, πρέπει το καταστατικό να υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας στο Πρωτοδικείο. Σε αυτό το σημείο να τονίσουμε ότι, ο νόμος δεν απαιτεί η δημοσιευμένη περίληψη να περιέχει το όνομα των ετερόρρυθμων εταίρων ή να υπογράφεται από αυτούς, αρκεί να μνημονεύει το σύνολο των εισφορών που αυτοί θα αναλάβουν Έτσι η εταιρεία αποκτά νομική υπόσταση, αλλά δεν είναι ακόμα σε θέση για να ξεκινήσει την λειτουργία της. Η Δ.Ο.Υ απαιτεί την κατάθεση του επικυρωμένου πλέον καταστατικού από το πρωτοδικείο μαζί με ορισμένα δικαιολογητικά, ώστε να εκδώσει την άδεια άσκησης της λειτουργίας της νεοϊδρυθείσας εταιρείας. Και τέλος απομένει η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ (Αλεξανδρίδου, 2009).

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται από τον νομοθέτη για την ίδρυση μίας ετερόρρυθμης εταιρείας είναι τα εξής (Ρόκας, 2011):

- Εταιρικό συμβόλαιο (καταστατικό) θεωρημένο από το πρωτοδικείο.
- Μισθωτήριο συμβόλαιο θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας της υπό σύσταση εταιρείας ή τίτλο ιδιοκτησίας.
- Ασφαλιστική βεβαίωση για όλα τα μέλη.

- Φορολογική ενημερότητα για όλα τα μέλη.
- Φωτοτυπία της ταυτότητας για όλα τα μέλη.
- Συμπλήρωση των εντύπων του Υπουργείου Οικονομικών Ε3, του εντύπου Μ7, του Μ8 και του εντύπου Μ10

#### **2.3.4. Η λογιστική σύσταση μιας Ε.Ε**

Για την δημιουργία του εταιρικού κεφαλαίου της ετερόρρυθμης εταιρείας οι εισφορές των εταίρων μπορεί να είναι, όπως και στην ομόρρυθμη σε μετρητά, σε είδος, σε κινητά και ακίνητα, καθώς και σε προσωπική εργασία με εξαίρεση όμως τους ετερόρρυθμους εταίρους (Αλεξανδρίδου, 2009).

Η λογιστική της σύστασης στην ετερόρρυθμη εταιρεία είναι σχεδόν όμοια με αυτή της ομόρρυθμης. Παρουσιάζει μόνο δύο διαφορές. Σε κάθε λογαριασμό των εταίρων πρέπει να γίνεται η διάκριση της ιδιότητας τους, δηλαδή αν είναι ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος. Η επόμενη διαφορά είναι ότι ομόρρυθμος εταίρος δεν έχει την δυνατότητα να προσφέρει την προσωπική εργασία.

#### **2.3.5. Λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας**

Η λύση της Ε.Ε. έχει πολλά κοινά σημεία με αυτή της προαναφερόμενης Ο.Ε. Τα προαναφερθέντα στοιχεία και γεγονότα ισχύουν, σε γενικές γραμμές, και για τις άλλες προσωπικές εταιρίες (κοινοπραξίες, αστικές εταιρίες κλπ.). Για τον λόγο όμως πως χρησιμοποιούνται στην πράξη περισσότερο οι Ο.Ε. και οι Ε.Ε. απευθυνόμαστε παρακάτω περισσότερο στους δύο αυτούς τύπους των εταιριών (Σινανιώτη – Μαρούδη, 2012).

Κατ' αρχήν, η διάλυση των Ο.Ε. και Ε.Ε. επέρχεται κυρίως σε περίπτωση που έχει περάσει ο χρόνος για τον οποίο είχαν ιδρυθεί (Αθανασίου, 2013). Ωστόσο, ενδέχεται μια Ο.Ε. ή Ε.Ε. να διαλυθεί και πριν το πέρας του συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος για τον οποίο

είχε ιδρυθεί, αν και εφόσον οι εταίροι αποφασίσουν τη διάλυση αυτής. Σε περίπτωση που περάσει ο χρόνος με βάση τον οποίο έχει καθοριστεί το καταστατικό, τότε η λύση και η εκκαθάριση επέρχεται αυτοδίκαια, χωρίς καμία άλλη διαπίστωση, με μόνη την πάροδο του χρόνου που έχει ορισθεί (Εγκ.Υπ.Οικ.1069300/πολ. 1158/7.6.95)

Επιπλέον, η διάλυση των Ο.Ε. και οι Ε.Ε., επέρχεται όταν μετατραπούν, συγχωνευτούν ή απορροφηθούν καθώς και όταν κάποιος εταίρος προβεί σε καταγγελία για κάποιο σπουδαίο λόγο (Εφ.Αθ. 11141/82). Σε περίπτωση θανάτου ενός από τους συνέταιρους, δεν διαλύεται η εταιρία, εφόσον αποφασίσουν τη συνέχιση της οι υπόλοιποι εταίροι μαζί ή και χωρίς τους κληρονόμους (ανήλικους ή ενήλικους) του εταίρου που πέθανε (Εγκ.Υπ.Οικ.1039052/πολ.1156/6.8.95). Αν κάποιος εταίρος πτωχεύσει τότε η εταιρία διαλύεται, εκτός αν συμφωνήθηκε να συνεχιστεί η λειτουργία της από τους άλλους εταίρους ( άρθρο 775 Α.Κ.). Αν η ίδια Ο.Ε. ή Ε.Ε. πτωχεύσει τότε διαλύεται αυτομάτως.

Για να επέλθει η οριστική διάλυση μιας Ο.Ε. ή Ε.Ε., απαραίτητο είναι να το αποφασίσουν αυτό οι εταίροι. Εφόσον λοιπόν το αποφασίσουν οι εταίροι, ενεργείται από τους εκκαθαριστές απογραφή, συντάσσεται ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης και προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσης με ημερομηνία την ημέρα που αποφασίστηκε η λύση της εταιρίας. Εν συνεχεία, οι εκκαθαριστές υποχρεούνται να βγάλουν καινούργια σφραγίδα με τα στοιχεία της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. και με την προσθήκη της φράσης «υπό εκκαθάριση» να θεωρήσουν καινούργια στοιχεία ή να επαναθεωρήσουν τα ίδια στοιχεία. Στη δεύτερη περίπτωση στην οποία επαναθεωρούνται τα στοιχεία, στο καθένα από τα στοιχεία που εκδίδονται μπαίνει και η καινούργια σφραγίδα με την ένδειξη «υπό εκκαθάριση». Οι εγγραφές της εκκαθάρισης γίνονται στα ίδια λογιστικά βιβλία, για τα οποία δεν τίθεται θέμα αλλαγής αλλά ούτε και επαναθεωρούνται τα βιβλία αυτά (Περάκης, 2011).

Την ίδια στιγμή, συντάσσεται, εκ μέρους των εταίρων, και το διαλυτικό έγγραφο, δηλαδή η ημερομηνία που συντάχθηκε και ο ισολογισμός. Στο διαλυτικό αυτό έγγραφο, εκτός των άλλων, θα πρέπει να ορίζονται οπωσδήποτε οι εκκαθαριστές, και να αναγράφεται η φράση «η εταιρία λύεται και τίθεται υπό εκκαθάριση» (Ρόκας, 2011).

Το συγκεκριμένο διαλυτικό έγγραφο, μαζί με έναν αρχικό ισολογισμό εκκαθάρισης και με το έντυπο Μ4 «δήλωση μεταβολών» συμπληρωμένο (σελ.32 υποβάλλονται στο Δ.Ο.Υ., μέσα σε 30 ημέρες από την σύνταξη του διαλυτικού εγγράφου (άρθρο 36 παρ.1Ν.2859/00). Αντίγραφο του διαλυτικού εγγράφου επικυρωμένο από τη Δ.Ο.Υ. αποστέλλεται με ευθύνη της εταιρίας στο πρωτοδικείο (Αθανασίου, 2013).

Παρακάτω, στην συνέχεια της διαδικασίας, η εταιρία τίθεται σε εκκαθάριση. Στο συγκεκριμένο στάδιο της εκκαθάρισης ρευστοποιείται η περιουσία της εταιρίας, γίνεται εξόφληση των προμηθευτών καθώς και υπόλοιπες υποχρεώσεις και στο τέλος απομένουν τα κέρδη και οι ζημίες, τα αποθεματικά, το κεφάλαιο, το ταμείο και τυχόν υποχρεώσεις στη Δ.Ο.Υ., από Φ.Π.Α κλπ.)

Εφόσον λοιπόν η εκκαθάριση πραγματοποιηθεί, ενεργείται απογραφή εκ νεού και συντάσσεται νέος ισολογισμός. Ο συγκεκριμένος ισολογισμός ονομάζεται τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης. Παρακάτω, γίνεται η παύση της εταιρίας. Για την πραγματοποίηση της παύσης, υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., μέσα στο χρονικό διάστημα των 30 ημερών, από τη σύνταξη του τελικού ισολογισμού, μία φωτοτυπία από το διαλυτικό που είχε υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ., στην αρχή της εκκαθάρισης, ένα αντίγραφο από τον τελικό (καινούργιο) ισολογισμό της εκκαθάρισης και ένα έντυπο «δήλωση διακοπής εργασιών» συμπληρωμένο, καθώς και τα στοιχεία (δελτία αποστολής κλπ., όχι όμως τα βιβλία γ'κατηγορίας) για ακύρωση (άρθρο 36 παρ.1γ Ν.2689/00). Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της παραπάνω δήλωσης, επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ,1 του άρθρου 4 του Ν.2523/97 που φτάνει από 117 ευρώ μέχρι και 1.170 ευρώ περιοριζόμενο στο 1/3 κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (Εγκ.Υπ.Οικ.1030160/πολ 1068/19.3.01, Ν.2948/01, άρθρο 21 παρ. 3α Φ.Π.Α).

Η δημοσίευση της πράξης λύσης της Ο.Ε. ή Ε.Ε. κλπ στο οικείο πρωτοδικείο θεωρείται ως οριστική παύση εργασιών θεωρείται ( Εγκ. Υπ.Οικ. 1004360/πολ. 1032/4.2.99). Σε περίπτωση που η λύση της Ο.Ε. ή Ε.Ε. γίνεται λόγω λήξης του χρόνου διάρκειας της, τότε την ημέρα που λήγει ο χρόνος διάρκειας της συντάσσεται ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης και η απογραφή έναρξης της εκκαθάρισης (Αθανασίου, 2013). Η



προκαταβολή του φόρου, στις εταιρίες που λύνονται, μπορεί να επιστραφεί, εφόσον οι εταιρίες αυτές βρίσκονται ακόμα στο στάδιο της εκκαθάρισης ( Εγκ. Υπ.Οικ. 1066312/93).

### **2.3.6. Φορολογία στην Ε.Ε.**

Αναφορικά με την φορολόγηση της Ε.Ε., τα καθαρά κέρδη των προσωπικών εταιριών που (αποκτούνται από ισολογισμό που κλείνουν από 1/1/2007 και μετά) φορολογούνται με συντελεστή 25% μετά την αφαίρεση από αυτά:

- των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (όπως τόκοι από καταθέσεις, από πράξεις γeros, από ομολογιακά δάνεια του δημοσίου κλπ.)
- των κερδών που προέρχονται από συμμετοχή σε άλλες Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες.

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία από τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση των παραπάνω - καθαρά κέρδη των ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιριών και των κοινωνιών κληρονομικού δικαίου στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται ανήλικοι, αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για ως τρεις εταίρους ή τρεις κοινωνούς με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας ή της κοινωνίας κληρονομικού δικαίου που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Το εισόδημα που λαμβάνεται ως επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται στο όνομα του εταίρου ή του κοινωνού με την κλίμακα φόρου φυσικών προσώπων. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική δήλωση (Ε5) είτε αυτή υποβάλλεται εμπρόθεσμα είτε εκπρόθεσμα. Η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της Ε.Ε, της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταίρους δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Δεν υπολογίζεται όμως επιχειρηματική αμοιβή στα επιπλέον κέρδη που τυχόν προκύψουν από μελλοντικό

φορολογικό έλεγχο, αλλά στο σύνολό τους τα κέρδη αυτά φορολογούνται σήμερα με συντελεστή 25%.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομορρύθμου εταίρου σε περισσότερες εταιρίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μια από αυτές, κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη (ή εκπρόθεσμη) δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται. Δηλαδή μετά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας της εταιρίας, δεν μπορεί ο εταίρος να μεταβάλει την επιλογή του για την χρήση αυτή και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος. Μπορεί όμως να ζητήσει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία την επόμενη χρονιά.

## **2.4. Η αφανής εταιρία**

### **2.4.1. Ορισμός και εννοιολογικά στοιχεία**

Αφανής εταιρία είναι η εσωτερική, χωρίς νομική προσωπικότητα, δυνητικά εμπορική, -προσωπική εταιρία, στην οποία ένας μόνον εταίρος -ο εμφανής- ενεργεί προς τα έξω και στο δικό του αποκλειστικά όνομα για την πραγμάτωση του εταιρικού σκοπού, ενώ οι λοιποί, οι αφανείς, εταίροι μετέχουν απλώς εσωτερικά -στις μεταξύ τους σχέσεις- στα οικονομικά αποτελέσματα της προς τα έξω δράσης του εμφανούς, με βάση την εταιρική σύμβαση (Ρόκας, 2008).

Στην διάταξη, όμως, της § 1 του άρθρου 285 ν. 4072/2012, η έννοια της 523 αφανούς εταιρίας διατυπώνεται με τρόπο προφανώς συγκεχυμένο, χρήζοντα, οπωσδήποτε, διορθωτικής ερμηνείας. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, «με τη σύμβαση της αφανούς εταιρίας, ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσοτέρων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης που διενεργεί στο όνομα του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων». Στον, ορισμό, πράγματι, αυτόν, η σύμβαση δεν προσδιορίζεται και ως σύμβαση εταιρίας των ΑΚ 741επ. Ως ουσιώδες στοιχείο της

συμβάσεως αναφέρεται η «παραχώρηση δικαιώματος». Επιτρέπεται, έτσι, η εξαγωγή του εσφαλμένου συμπεράσματος ότι καταρτίζεται απλώς σύμβαση μεταβίβασης δικαιώματος σε μελλοντικά, απροσδιόριστα, αποτελέσματα οικονομικής δράσεως του εμφανούς «εταίρου», και όχι σύμβαση εταιρίας. Λόγος για ταυτόχρονη ανάληψη κάποιας υποχρεώσεως δεν γίνεται. Αναφέρεται συμμετοχή στα αποτελέσματα μιας ή περισσοτέρων εμπορικών πράξεων, δηλαδή και μεμονωμένων ακόμα πράξεων, που δεν εντάσσονται στην έννοια του επαγγέλματος ή της δραστηριότητας, πράγμα, εξ ορισμού, εσφαλμένο. Γίνεται, παντελώς ακατανόητα, διάκριση μεταξύ εμπορικών πράξεων και εμπορικής επιχείρησης, ωσάν να είναι δυνατόν να υπάρξει εμπορική επιχείρηση, χωρίς να αφορά αυτή την ενέργεια εμπορικών πράξεων κατ' επάγγελμα. Αποκλείεται, τέλος, κατά τον ορισμό του νόμου, να υπάρξει αφανής εταιρία με μη εμπορικό σκοπό. Ωστόσο, λαμβάνοντας κανείς υπόψη και τις υπόλοιπες διατάξεις των άρθρων 285-292 του ν. 4072/2012, όπου η έννοια της αφανούς εταιρίας διαγράφεται, ερμηνευτικά, εντελώς διαφορετική, συμπεραίνει κανείς ότι (Σκαρίπας, 2012):

Η αφανής εταιρία είναι, όντως, εταιρία. Είναι, δηλαδή, σύμβαση με την οποίαν δύο ή πλείονες αναλαμβάνουν αμοιβαία την υποχρέωση να επιδιώξουν κοινό σκοπό με κοινές εισφορές (ΑΚ 741).

Η ονομασία της εταιρίας, «αφανής», δεν σημαίνει, ακριβώς, το μη εμφανές, το άδηλο, το αόρατο αυτής. Σημαίνει, μόνον, ότι η πραγματική ύπαρξη της είναι νομικά αδιάφορη, χωρίς έννομες συνέπειες, για τις με τους τρίτους συναλλαγές. Οι τελευταίοι μπορούν, έτσι, να γνωρίζουν καλώς την ύπαρξη της εταιρίας. Συναλλάσσονται, όμως, με τον εμφανή μόνον εταίρο και έναντι μόνον αυτού –αφού δρα στο όνομα του- αποκτούν δικαιώματα και υποχρεώσεις, ουδέποτε δε έναντι της εταιρίας ή των αφανών εταίρων. Η ιδιαιτερότητα, πράγματι, της αφανούς, εν γένει, εταιρίας έγκειται στο γεγονός ότι ο εταιρικός δεσμός καταλαμβάνει τις εσωτερικές μόνον σχέσεις των εταίρων, ενώ προς τα έξω δρα, προς επιδίωξη του κοινού σκοπού, ο εμφανής μόνον εταίρος στο όνομα του και όχι στο όνομα της εταιρίας ή των συνεταίρων του. Προς τα έξω, δηλαδή, δεν εμφανίζεται η εταιρία, ούτε ως ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα, ούτε, βεβαίως, ως νομικό πρόσωπο, αφού τούτο, ιδίως, προϋποθέτει δημοσιότητα (εμφάνιση). Η εταιρία –όπως και το όνομα,

αφανής, περαιτέρω, υποδηλώνει - είναι καθαρά εσωτερική εταιρία. Ο εμφανής εταίρος δικαιούται και υποχρεούται έναντι των συνεταίρων του να μεταβιβάζει τα οικονομικά αποτελέσματα της δράσης του, με βάση τη μεταξύ τους εταιρική σύμβαση. Δεν «παραχωρεί», επομένως, «δικαιώματα», αλλά συμβάλλεται με τους αφανείς συνεταίρους του, αναλαμβάνοντας απέναντι τους υποχρεώσεις και αποκτώντας δικαιώματα, όπως, αντιστοίχως, και οι συνεταίροι του απέναντι σ' αυτόν (Ψυχομάνη, 2013).

Η αφανής εταιρία δεν έχει -και δεν μπορεί, ως τέτοιας μορφής εταιρία- να αποκτήσει νομική προσωπικότητα. Οι εταίροι της έχουν, απλώς, τη δυνατότητα να επανιδρύσουν την εταιρία τους, προσδίδοντας της τη μορφή μιας εξωτερικής εμπορικής εταιρίας με νομική προσωπικότητα.

Η αφανής εταιρία, λοιπόν, ως εσωτερική, χωρίς νομική προσωπικότητα εταιρία, είναι και δυνητικά εμπορική εταιρία, αφού έχει ενταχθεί ρητά στην κατηγορία των προσωπικών εμπορικών εταιριών. Το σχήμα, επομένως, της αφανούς εταιρίας μπορεί να χρησιμοποιηθεί στις συναλλαγές για την άσκηση οποιασδήποτε εμπορικής δραστηριότητας, από την άσκηση της οποίας προκύπτει, βεβαίως, η εμπορική επιχείρηση. Η αναφορά σε δυνητική εμπορικότητα σημαίνει ότι οι εταίροι μπορούν να επιλέξουν τον τύπο της αφανούς εταιρίας και για μη εμπορικούς σκοπούς. Η εταιρία, στην περίπτωση αυτή, θα είναι αστική και όχι εμπορική εταιρία. Βέβαια, η εμπορικότητα κρίνεται από το πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) του εμφανούς μόνον εταίρου. Αυτός μόνον, εφόσον ασκεί, πράγματι, εμπορικές πράξεις κατ' επάγγελμα ή είναι εμπορική εταιρία, έχει την εμπορική ιδιότητα και όχι η εταιρία ή οι αφανείς εταίροι της (Ψυχομάνη, 2013).

Η αφανής εταιρία είναι, τέλος, προσωπική εταιρία. Και στην αφανή, δηλαδή, εταιρία τα πρόσωπα των εταίρων και οι συμπεριφορές τους, κατά την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων, επηρεάζουν καταλυτικά την ύπαρξη και τη λειτουργία της εταιρίας, όπως και σε κάθε άλλη προσωπική εταιρία.

## 2.4.2. Εφαρμοστέες διατάξεις

Η ρύθμιση της αφανούς εταιρίας βρίσκεται στις διατάξεις των άρθρων 285-292 του ν. 4072/2012, έχουσα καταφανή τα σημάδια της λεκτικής και δομικής επιρροής της αντίστοιχης ρύθμισης της γερμανικής νομοθεσίας των άρθρων (§§) 230επ. HGB για την *stille Gesellschaft*, με την οποία, ωστόσο, η ελληνική αφανής δεν ταυτίζεται εννοιολογικά πλήρως. Εκπλήσσει, μόνον, η πλήρης αστοχία της διατάξεως της § 1 του άρθρου 285, ως προς τον προσδιορισμό της έννοιας της αφανούς εταιρίας, είτε με κριτήριο την παρ' ημίν καθιερωμένη, είτε με κριτήριο την αντίστοιχη γερμανική θεώρηση της. Η ρύθμιση, πάντως, του νόμου δεν είναι εξαντλητική (Ψυχομάνη, 2013).

Έτσι, η αφανής εταιρία ως σύμβαση εταιρίας, η οποία περιέχει όλα τα εννοιολογικά στοιχεία της εταιρίας του άρθρου 741 ΑΚ, διέπεται και από τις περί εταιριών διατάξεις του ΑΚ, οι οποίες εφαρμόζονται επ' αυτής συμπληρωματικά, ως γενικότερες. Κατά την διάταξη της §3 του άρθρου 285 ν. 4072/2012, «στην αφανή εταιρία εφαρμόζονται οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρία, εκτός από εκείνες που δεν συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρίας». Εξαιρούνται, έτσι -εν μέρει, μάλιστα, αυτονόητα-, εκείνες από τις διατάξεις, που αφορούν την εκπροσώπηση της εταιρίας, αφού για τις συναλλαγές δεν υπάρχει εταιρία (αλλά ο εμφανής μόνον εταίρος, ως άτομο), και εκείνες, που αφορούν την εταιρική περιουσία, όταν αυτή, κατά τις συμφωνίες των εταίρων, δεν σχηματίζεται τυπικά, αλλ' οι εισφορές και τα αποκτήματα περιέρχονται στην κυριότητα του εμφανούς μόνον εταίρου, καθιστάμενα ατομική του περιουσία.

Φυσικά, η αφανής εταιρία μπορεί να έχει εμπορικό σκοπό, συνιστάμενο στην άσκηση εμπορικής δραστηριότητας ή\ όπερ το αυτό, στην άσκηση εμπορικών πράξεων κατ' επάγγελμα, από την οργανωμένη άσκηση της οποίας (ή του οποίου) να προκύπτει εμπορική επιχείρηση. Μπορεί, όμως, να έχει άλλον σκοπό, μη εμπορικό, οπότε η εταιρία δεν θα είναι εμπορική. Από την ερμηνεία, μόνον, των σχετικών διατάξεων του νόμου 4072/2012, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι αυτές εφαρμόζονται σε αφανείς, αποκλειστικά, εταιρίες με εμπορικό σκοπό (Ψυχομάνη, 2013).

### 2.4.3. Η σύσταση της αφανούς εταιρίας

Για τη σύσταση της αφανούς εταιρίας απαιτείται η κατάρτιση σύμβασης μεταξύ των εταίρων. Οι συμβαλλόμενοι μπορούν να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Ο εμφανής, ιδιαίτερα, εταίρος χρειάζεται να διαθέτει εμπορική ικανότητα. Για τους αφανείς, αντίθετα, αρκεί η δικαιοπρακτική ικανότητα, αν είναι φυσικά πρόσωπα, και η ύπαρξη σχετικής εξουσίας από τους ασκούντες διοίκηση, αν είναι νομικά πρόσωπα (ΑΚ 68).

Η σύμβαση οφείλει να έχει το ελάχιστο περιεχόμενο της ΑΚ 741. Καταρτίζεται δε άτυπα. Το τυχόν συντασσόμενο έγγραφο έχει αποδεικτική μόνον σημασία. Οι όροι, όμως, της εταιρικής συμβάσεως, εφόσον -εννοείται- παρεκκλίνουν των ρυθμίσεων του νόμου, αποδεικνύονται υποχρεωτικά με έγγραφο, κατά του περιεχομένου του οποίου δεν επιτρέπεται ανταπόδειξη με μάρτυρες. Είναι, κατά τα λοιπά, προφανές πως η αφανής εταιρία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. (άρθρο 285 § 2 ν. 4072/2012). Κατ' εξαίρεση, η τήρηση του εγγράφου τύπου είναι αναγκαία, όταν αυτός επιβάλλεται από το νόμο, εξαιτίας της φύσεως της εισφοράς (π.χ. επί εισφοράς κυριότητας ακινήτου).

Η εισφορά μπορεί να συνίσταται σε οποιαδήποτε παροχή (ΑΚ 742). Ο αφανής εταίρος την καταβάλλει, όμως, στον εμφανή. Στον εμφανή, δηλαδή, εταίρο μεταβιβάζεται το αντικείμενο της εισφοράς, με αιτία την εταιρική σύμβαση, κατά κυριότητα ή κατά χρήση. Μπορεί, μάλιστα, η μεταβίβαση να γίνεται κατ' ιδανικά μερίδια, ούτως ώστε επί του εισφερομένου αντικειμένου να δημιουργείται κοινωνία δικαιώματος μεταξύ εμφανούς και αφανών εταίρων (άρθρο 286 ν. 4072/2012). Και στις δύο περιπτώσεις, ο εμφανής μόνον εταίρος είναι υποχρεωμένος - και κατά κανόνα, εξουσιοδοτημένος - να διαχειρίζεται τις εισφορές, προς εξυπηρέτηση του κοινού εμπορικού σκοπού. Δεν αποκλείονται, ωστόσο, άλλες διαμορφώσεις ως προς τον τρόπο εκπλήρωσης της υποχρέωσης εισφοράς, εξαρτώμενες από τη φύση της εισφοράς -π.χ. απλή χρήση πράγματος - και τις ιδιαίτερες συμφωνίες των μερών (Ψυχομάνη, 2013).

Η εταιρική σύμβαση μπορεί να ρυθμίζει ειδικά τις σχέσεις των εταίρων. 535 Αν λείπουν οι σχετικές συμφωνίες, τα κενά συμπληρώνονται υποχρεωτικά από τις περί αστικής εταιρίας, χωρίς νομική προσωπικότητα, διατάξεις των άρθρων 741επ. ΑΚ. Τα λοιπά θέματα - π.χ. ελαττωματικότητα συμβάσεως -αντιμετωπίζονται, όπως σε όλες τις προσωπικές εταιρίες.

#### **2.4.4. Η εσωτερική και εξωτερική λειτουργία της αφανούς εταιρίας**

Σε γενικές γραμμές, και επί της εσωτερικής λειτουργίας της αφανούς εταιρίας ισχύουν, όσα ειπώθηκαν παραπάνω και για την ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία. Ιδιαίτερης, ωστόσο, προσοχής, χρήζουν τα ακόλουθα (Ψυχομάνη, 2013):

Ανώτατο όργανο της εταιρίας είναι το σύνολο των εταίρων, εμφανών και 537 αφανών. Αυτοί μπορούν, ασφαλώς, να αποφασίζουν για όλα τα θέματα της εταιρίας και να καθορίζουν, ακόμα, την έκταση της διαχειριστικής εξουσίας του εμφανούς εταίρου (βλ. ΑΚ 748). Ο τελευταίος είναι αυτονόητα το διοικητικό όργανο της εταιρίας, ο διαχειριστής. Η διαχείριση, δηλαδή, της αφανούς εταιρίας ανήκει στον εμφανή εταίρο. Τα αποκτώμενα δε από την διαχείριση της εταιρίας περιέρχονται στην περιουσία του εμφανούς εταίρου. Οι τρίτοι συναλλάσσονται, έτσι, ατομικά με τον εμφανή εταίρο, έναντι του οποίου μόνον αποκτούν δικαιώματα και υποχρεώσεις, ακόμα κι αν γνωρίζουν την ύπαρξη της εταιρίας (άρθρα 287 και 288 ν. 4072/2012).

Περί εκπροσώπησης, όμως, ή άμεσης αντιπροσώπευσης της εταιρίας ή των αφανών εταίρων δεν μπορεί να γίνεται, κατά κυριολεξία, λόγος, επειδή η εταιρία, ως εσωτερική, δεν εμφανίζεται ως τοιαύτη στις συναλλαγές. Ο εμφανής εταίρος ενεργεί προς τα έξω στο όνομα του, ως έμμεσος αντιπρόσωπος των συνεταίρων του, υποχρεούμενος μόνον να ενεργεί στο πλαίσιο και υπό τους περιορισμούς της διαχειριστικής εξουσίας, που καθορίζουν το καταστατικό ή και οι αποφάσεις των εταίρων, ευθυνόμενος εντεύθεν απέναντι τους για τυχόν παράβαση των εταιρικών, διαχειριστικών του υποχρεώσεων. Οι αφανείς εταίροι μπορούν ενδεχομένως να ορίζονται ως διαχειριστές (βλ. ΑΚ 749επ.), μόνον, για την ενέργεια πράξεων, που δεν απαιτούν εμφάνιση της εταιρίας στις

συναλλαγές, ιδίως δε, για την ενέργεια υλικών πράξεων ή και για τον αποφασιστικό και μόνον δεσμευτικό, όμως, για τον ενεργούντα εμφανή εταίρο στις μεταξύ τους σχέσεις-καθορισμό των προς τα έξω συναλλαγών τούτου για λογαριασμό της εταιρίας τους (Ψυχομάνη, 2013).

Οι εισφορές των εταίρων, που γίνονται προς τον εμφανή εταίρο, αν και καθίστανται, όσον αφορά τους τρίτους, μέρος της ατομικής περιουσίας του τελευταίου, συναποτελούν μian οικονομική για τους εταίρους ενότητα, ταγμένη να εξυπηρετήσει τον κοινό σκοπό. Επ' αυτής, συνεπώς, δεν διατηρούν δικαιώματα οι εισφέροντες, πλην του δικαιώματος, ενδεχομένως, της αυτούσιας επιστροφής τους ή της εις χρήμα επιστροφής της αξίας τους, κατά την εκκαθάριση, ανάλογα με την φύση της εισφοράς και τις συμφωνίες (πρβλ. ΑΚ 761).

Αν οι εισφορές καθίστανται κοινές, το εταιρικό ιδανικό μερίδιο, που αποκτά έκαστος εταίρος επ' αυτών, προκύπτει από την εταιρική σύμβαση. Διαφορετικά, είναι, κατά την αρχή της ισότητας, ίσο με το μερίδιο των υπολοίπων. Στην περίπτωση αυτή, σχηματίζεται εταιρική περιουσία, η οποία διοικείται από τον εμφανή εταίρο, ο οποίος, μάλιστα, διαθέτει εν αμφιβολία και την πληρεξουσιότητα να αντιπροσώπευα τους λοιπούς εταίρους-κοινωνούς έναντι των τρίτων, ως προς την κοινή περιουσία (ΑΚ 756). Το εταιρικό μερίδιο εκάστου εταίρου είναι ασφαλώς αμεταβίβαστο και το κοινό πράγμα ανεπίδεκτο διανομής (ΑΚ 761).

Σε κάθε περίπτωση, τα αποκτώμενα κατά την διαχείριση της εταιρίας εκ μέρους του εμφανούς εταίρου πράγματα, περιέρχονται μεν αρχικά στην ατομική του περιουσία, είναι όμως αυτός υποχρεωμένος στη συνέχεια -στον συμφωνημένο ή τον κατάλληλο χρόνο-να τα καταστήσει κοινά όλων των εταίρων, κατά τον λόγο της εταιρικής μερίδας εκάστου (ΑΚ 758).

Οι εταίροι, εμφανής και αφανείς, έχουν όλες τις λοιπές υποχρεώσεις και όλα τα δικαιώματα των εταίρων προσωπικής εταιρίας. Έχουν, ιδίως, δικαίωμα στα κέρδη, δικαίωμα απολήψεων και δικαίωμα στο προϊόν της εκκαθάρισεως. Τα περιουσιακά αυτά



δικαιώματα ασκούνται κατά του εμφανούς αποκλειστικά εταίρου, ο οποίος, μάλιστα, είναι υποχρεωμένος από την εταιρική σύμβαση να μεταβιβάζει στους αφανείς συνεταιίρους του, κατά το λόγο συμμετοχής εκάστου στα κέρδη και τις ζημιές (ΑΚ 762επ.), τα αποτελέσματα της διαχείρισης του προς τα έξω. Οι αφανείς συμμετέχουν, έτσι, όχι μόνον στα κέρδη, μα και στις ζημιές τις εταιρίες. Είναι υποχρεωμένοι, δηλαδή, να καταβάλει έκαστος στον εμφανή εταίρο το μέρος του χρέους, που αυτός ανέλαβε στο όνομα του, για λογαριασμό, όμως, της εταιρίας, το οποίο αναλογεί στο συμφωνημένο ποσοστό συμμετοχής εκάστου-άλλως, να καταβάλει ίσο μέρος, ανεξαρτήτως εισφοράς (έτσι, ήδη και κατά την ΑΚ 763).

Ειδικότερα: Η συμμετοχή του αφανούς εταίρου στα κέρδη και τις ζημιές της /εταιρίας προβλέπεται στο νόμο να είναι κατ' ίσα μέρη, ανεξαρτήτως εισφοράς. Η εταιρική σύμβαση, ωστόσο, μπορεί να ορίζει τα ποσοστά ή τα ποσά συμμετοχής διαφορετικά. Αν, μάλιστα, αυτή προβλέπει ορισμένο ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη, το ίδιο ποσοστό ισχύει και για τη συμμετοχή στις ζημιές. Δυνατή είναι, πάντως, η πρόβλεψη στο καταστατικό ότι η συμμετοχή του αφανούς εταίρου στις ζημιές της εταιρίας δεν θα υπερβαίνει την αξία της εισφοράς του. Τούτο σημαίνει ότι η συμφωνία περί αποκλεισμού του αφανούς εταίρου από τις ζημιές της εταιρίας, αν αυτός έχει ήδη καταβάλει την εισφορά του στον εμφανή, είναι ισχυρή. Ισχυρή θα είναι, επίσης, και η συμφωνία ότι ο αφανής θα ευθύνεται έναντι του εμφανούς για συμμετοχή στις ζημιές μέχρι την αξία της εισφοράς, την οποία τυχόν οφείλει ακόμα, ή, και πέραν ακόμα της καταβεβλημένης εισφοράς του, και με την προσωπική του περιουσία, μέχρι όμοις την αξία της εισφοράς που έχει καταβάλει. Συμφωνία, αντιθέτως, περί αποκλεισμού του αφανούς εταίρου από τα κέρδη δεν φαίνεται -ο νόμος, περιέργως, δεν το προβλέπει ρητά- να είναι ισχυρή (σχετική ακυρότητα) (Ψυχομάνη, 2013).

Τα κέρδη -και οι ζημιές, ασφαλώς, της εταιρίας, στις οποίες ο νόμος ξεχνά, επίσης, εν προκειμένω, να αναφερθεί- υπολογίζονται από τον εμφανή εταίρο στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους ή στον συμφωνημένο χρόνο και στον χρόνο λύσης της εταιρίας. Τότε μόνον ο εμφανής είναι υποχρεωμένος σε λογοδοσία και σε καταβολή των αναλογούντων κερδών στους αφανείς. Τότε δικαιούται να απαιτήσει από τους αφανείς και το μερίδιο συμμετοχής τους στις ζημιές της εταιρίας. Αν οι ζημιές, πάντως, δεν μπορούν ή δεν μπόρεσαν να καλυφθούν νωρίτερα από την περιουσία της εταιρίας στα χέρια του εμφανούς

εταίρου, ο τελευταίος αποκτά αμέσως δικαίωμα να στραφεί κατά των αφανών για έκτακτη συμμετοχή τους στην κάλυψη των ζημιών. Ως προς την διανομή των κερδών, μπορεί ειδικά να συμφωνηθεί (ήδη με την εταιρική σύμβαση ή, οποτεδήποτε, επ' ευκαιρία επιτεύξεως κερδών) προσωρινή καταβολή τους στους αφανείς, προτού συμπληρωθεί ο συμφωνημένος ή ο νόμιμος χρόνος διανομών, με συνυπολογισμό τους, βεβαίως, κατά τις οριστικές διανομές. Αν ο αφανής, πάντως, λάβει το οριστικό μερίδιο του στα κέρδη, δεν υποχρεούται να το επιστρέψει, σε περιπτώσεις ζημιών μεταγενέστερων χρήσεων, ούτε καν -εννοείται- και σε περίπτωση, που έχει συμφωνηθεί η συμμετοχή του μόνον στα: κέρδη της εταιρίας (άρθρο 289 ν. 4072/2012).

Ο κάθε αφανής εταίρος έχει, τέλος, νόμιμο δικαίωμα ελέγχου, περιοριζόμενο, όμως, επί των βιβλίων και εγγράφων του εμφανούς εταίρου, που έχουν σχέση με την εμπορική δραστηριότητα της εταιρίας («με τις πράξεις ή την επιχείρηση», κατά το γράμμα του νόμου) και δυνάμενο να ασκηθεί αυτοπροσώπως ή με τον αναγκαίο εμπειρογνώμονα. Η εταιρική σύμβαση μπορεί, όμως, να προβλέπει μεγαλύτερου εύρους δικαίωμα ελέγχου του αφανούς επί των πράξεων του εμφανούς εταίρου (άρθρο 290 ν. 4072/2012).

Οι μεταβολές στη σύνθεση της αφανούς εταιρίας, είτε αυτές αφορούν τον εμφανή εταίρο, είτε οποιονδήποτε αφανή, επέρχονται, όπως και σε κάθε άλλη προσωπική εταιρία, επιφέροντας τις ίδιες συνέπειες.

Επειδή η αφανής εταιρία δεν εμφανίζεται ως τοιαύτη προς τα έξω, δεν μπορεί να γίνει, κατά κυριολεξία, λόγος για εκπροσώπηση της ίδιας ή των αφανών εταίρων από τον εμφανή. Ο εμφανής ενεργεί έναντι των τρίτων ατομικά, στο όνομα του, ευθυνόμενος απέναντι τους ο ίδιος με την ατομική του περιουσία, στην οποία έχουν περιέλθει, ενδεχομένως, και οι εισφορές των εταίρων.

Αν με τις εισφορές έχει σχηματισθεί κοινωνία δικαιώματος, ο εμφανής μπορεί, κατά τις περιστάσεις, να ενεργεί και ως αντιπρόσωπος, δυνάμει πληρεξουσιότητας, των αφανών εταίρων, όσον αφορά τα κοινά περιουσιακά στοιχεία.

Ο δανειστής τον εμφανούς, ακόμα κι αν γνωρίζει ότι είναι εταιρικός, κατ' ουσίαν, δανειστής, μπορεί να ικανοποιήσει την απαίτηση του στρεφόμενος μόνον κατά του εμφανούς και της περιουσίας του ή του ιδανικού του μόνον μεριδίου στην τυχόν σχηματισθείσα κοινή εταιρική περιουσία. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να στραφεί και κατά των αφανών εταίρων, απαιτώντας απ' αυτούς ικανοποίηση, κατά τον λόγο της εταιρικής μερίδας εκάστου.

Η σχετική διάταξη του άρθρου 289, ειλημμένη αυτούσια από την § 232 HGB θα έπρεπε - όπως και στη Γερμανία- να αναφέρεται όχι γενικά, αλλά για την περίπτωση μόνον, που η συμμετοχή του αφανούς εταίρου στις ζημιές περιορίζεται στην εισφορά του. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στο γερμανικό νόμο ως νόμιμη -ελλείπει διαφορετικής στη σύμβαση πρόβλεψης- αντιμετώπιση του θέματος. Παρ' ημίν, όμως, όπου η νόμιμη συμμετοχή του αφανούς εταίρου στις ζημιές προβλέπεται να είναι και πέραν της εισφοράς του, κατ' ίσα μέρη, μια τέτοια διάταξη, στη γενικότητα της, στερείται ουσιαστικού λόγου υπάρξεως.

ΑΚ 759, που εφαρμόζεται στην αστική εταιρία, δεν εφαρμόζεται και επί της αφανούς. Δεν φαίνεται, ωστόσο, να αποκλείεται η άσκηση, εναντίον των αφανών, πλαγιαστικής αγωγής (ΚΠολΔ 72), αφορώσης είτε την καταβολή στον εμφανή της τυχόν οφειλομένης εισφοράς, είτε την καταβολή της συμμετοχής του αφανούς στις ζημιές της-εταιρίας (Ψυχομάνη, 2013).

Αφού η αφανής εταιρία ούτε εξωτερική εταιρία είναι, ούτε νομική προσωπικότητα διαθέτει, δεν έχει και πτωχευτική ικανότητα. Μόνον ο εμφανής γίνεται έμπορος, ως ασκόν στο όνομα του εμπορική δραστηριότητα, και αυτού μόνον μπορεί να κηρυχθεί η πτώχευση. Η κήρυξη δε της πτώχευσης του επιφέρει τη λύση της εταιρίας (ΑΚ 775).

#### **2.4.5. Η λήξη και η αναβίωση της αφανούς εταιρίας**

Η λύση της αφανούς εταιρίας επέρχεται για τους ίδιους, όπως και για την αστική εταιρία, λόγους (ΑΚ 765επ.). Ο νόμος 4072/2012 (άρθρο 291), αναφερόμενος, ελλειπτικά, ότι η

εταιρία λύεται «στις περιπτώσεις που προβλέπονται από τον Αστικό Κώδικα, δεν εννοεί κάτι διαφορετικό (Ψυχομάνη, 2013).

Τη λύση ακολουθεί η εκκαθάριση, τούτο ορίζει, ορθά, ρητά, η διάταξη του 551 εδ. β' της § 1 του άρθρου 291 ν. 4072/2012, για λόγους σαφήνειας, ως προς το δέον γενέσθαι μετά τη λύση, ενόψει και της εχούσης υποστηριχθεί απόψεως ότι με τη λύση επέρχεται αμέσως και η περάτωση της εταιρίας, χωρίς εκκαθάριση, η οποία, κατά την εν λόγω άποψη, δεν αρμόζει στις αφανείς εταιρίες. Υποστηρίζεται, πράγματι, ότι περί εκκαθαρίσεως στην αφανή εταιρία δεν μπορεί να γίνεται λόγος, επειδή ή εκκαθάριση είναι αναγκαία σε εξωτερικές μόνον εταιρίες με εταιρική περιουσία (Ρόκας, 2008).

Όμως, η διευθέτηση, τουλάχιστον, των μεταξύ των εταίρων οικονομικών διαφορών με τη λύση της εταιρίας γίνεται υποχρεωτικά επί τη της εταιρικής συμβάσεως. Εφόσον δε η εταιρική σύμβαση εξακολουθεί να ισχύει διατηρείται αναπόφευκτα και ο εταιρικός δεσμός, η εταιρία, ως σύμβαση, «Sml, τας ανάγκας και προς τον σκοπό της εκκαθαρίσεως», κατά την ΑΚ 777. Κατά συνίπνεπια, η λύση της αφανούς εταιρίας δεν συνεπάγεται οπωσδήποτε την περάτωση! αυτής, αλλά την εισαγωγή της στο στάδιο της εκκαθάρισης.

Εκκαθαριστής είναι ο εμφανής μόνον εταίρος, ο οποίος υποχρεούται να παρέχει πληροφορίες σε κάθε αφανή εταίρο για την εξέλιξη της εκκαθάρισης, εκθέτοντας και τα αίτια της τυχόν καθυστέρησης, στο τέλος κάθε ημερολόγιακού εξαμήνου (§3 άρθρου 291).

Η εκκαθάριση, κατά τα λοιπά, διενεργείται όπως και επί αστικής εταιρίας (ΑΚ 777επ.) Η αφοριστική αναφορά του νόμου ότι η εκκαθάριση συνίσταται» σε «απόδοση στον αφανή της αξίας της συμμετοχής του, μειωμένης κατά τις ζημίες που του αναλογούν» και σε αυτούσια επιστροφή της εισφοράς αντικειμένου κατά χρήση, δεν πρέπει προφανώς να ληφθεί υπόψη κατά γράμμα φύση του πράγματος υποχρεώνει να αντιληφθεί κανείς την εκκαθάριση ως σύνολο αλληλένδετων εργασιών, που συνίστανται κατά μία λογική -αλλ' όχι αναγκαία ή αναπόφευκτη- σειρά σε διεκπεραίωση των εκκρεμών υποθέσεων, σε είσπραξη των απαιτήσεων, σε εξόφληση των χρεών, σε ρευστοποίηση της ταγμένης σε εξυπηρέτηση του εταιρικού σκοπού (εταιρικής) περιουσίας, σε κάλυψη των τυχόν

περαιτέρω ζημιών από τους εταίρους, σε επιστροφή των κατάχρηση εισφορών, σε επιστροφή της (χρηματικής) αξίας εκάστης των λοιπών εισφορών (χωρίς να αποκλείεται και η συμφωνία περί αυτούσιας επιστροφής των εισφορών), μειωμένης ενδεχομένως κατά το μερίδιο συμμετοχής του εταίρου στις ζημιές, σε απόδοση, τέλος, του τυχόν εναπομείναντος υπολοίπου (προϊόντος της εκκαθάρισεως) κατά το λόγο της συμμετοχής εκάστου εταίρου στα κέρδη της εταιρίας (βλ. ΑΚ 778επ.).

Η εταιρία περατώνεται με την ως άνω διανομή του τυχόν προκύψαντος προϊόντος της εκκαθάρισης, ενώ μέχρι την περάτωση είναι δυνατή η αναβίωση της.

Σε περίπτωση κήρυξης της πτώχευσης -όχι, απλώς, «σε περίπτωση πτώχευσης» - του εμφανούς εταίρου, είναι πρόδηλο ότι ο αφανής εταίρος, λόγω της λύσεως της εταιρίας τους, έχει αξίωση να του αποδοθεί η αξία της εισφοράς του, μειωμένη, ενδεχομένως, κατά το ποσό, που αναλογεί στην δική του συμμετοχή στις ζημιές της εταιρίας. Αν διασώζεται η αξία της εισφοράς του και διαπιστώνεται, επιπλέον, υπόλοιπο κερδών, ο αφανής έχει, επίσης, απαίτηση συμμετοχής στα κέρδη από τη δράση του εμφανούς. Φυσικά, τις σχετικές αξιώσεις του ασκεί ο αφανής συμμετέχοντας στην ανοιγείσα πτωχευτική διαδικασία ως πτωχευτικός πιστωτής, με αναγγελία αυτών. Αν ο αφανής δεν έχει καταβάλει ακόμα την υποσχεθείσα εισφορά του είναι υπόχρεος έναντι του συνδίκου σε καταβολή της στην πτωχευτική περιουσία, αν απαιτείται -και στο μέτρο που απαιτείται- για την κάλυψη της ζημίας, που του αναλογεί. Καταβολή, όμως, της εισφοράς, που συνίσταται σε εργασία ή σε χρήση πράγματος δεν απαιτείται (άρθρο 292) (Ψυχομάνη, 2013).

Επομένως, ο αφανής δεν καταβάλλει την εισφορά του, όταν αυτή δεν είναι αναγκαία προς ρευστοποίηση και πληρωμή χρεών. Αν, όμως, η καταβολή χρειάζεται για την εξόφληση των χρεών του εμφανούς, ο αφανής «οφείλει να την καταβάλει στην πτωχευτική περιουσία, στο μέτρο που απαιτείται για την κάλυψη της ζημίας που του αναλογεί». Από την διατύπωση της διατάξεως του νόμου, συμπεραίνεται ότι μόνον, όταν η οφειλόμενη εισφορά είναι χρηματική, μπορεί να καταβληθεί, πράγματι, μειωμένη. Αν η εισφορά συνίσταται σε είδος, φαίνεται πως η καταβολή αυτής αυτούσιας στην πτωχευτική περιουσία, προς τον σκοπό της ρευστοποίησης της από τον σύνδικο, είναι αναπόφευκτη. Ο αφανής εταίρος

αποκτά, απλώς, κατά του συνδίκου, απαίτηση επιστροφής της εισπραχθείσης αξίας, που δεν διατέθηκε για κάλυψη ζημιών. Της απαιτήσεως αυτής ο αφανής εταίρος μπορεί μάλλον να επιδιώξει από τον σύνδικο ικανοποίηση, ως ομαδικός πιστωτής.

#### **2.4.6. Φορολογική αντιμετώπιση**

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται, μεταξύ άλλων υποκειμένων και οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου και προκειμένου για συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Επιπρόσθετα, κατά την διάταξη της παρ. 4 στοιχ. β' του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, «το κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν ... β) Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας».

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, προκύπτουν τα ακόλουθα: Τα κέρδη που αποκτά η ως άνω εταιρεία, θεωρείται ότι αποκτώνται από τον εμφανή εταίρο, στο σύνολό τους. Ωστόσο το άρθρο 10 σε συνδ. με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου (ΚΦΕ), αναφέρεται ότι οι συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες είναι υποκείμενα φόρου και φορολογούνται με συντελεστή 25%. Η φορολόγηση των καθαρών κερδών της αφανούς εταιρείας γίνεται μέσω της υποβολής σχετικής δήλωσης, ενώ υπόχρεος τόσο για την υποβολή της δήλωσης, όσο και για την καταβολή του φόρου εισοδήματος είναι ο εμφανής εταίρος, του οποίου τα στοιχεία θα πρέπει να αναγραφούν και στο σχετικό έντυπο της δήλωσης.

### **2.5. Η κοινοπραξία**

### 2.5.1. Έννοια της κοινοπραξίας

Στις συναλλαγές συχνά εμφανίζεται ένωση προσώπων που αποκαλείται 'Κοινοπραξία', χωρίς, ωστόσο, να αποτελεί ιδιαίτερο εταιρικό τύπο, ρυθμισμένο από το δίκαιο μας. Εξάλλου, και ο ίδιος ο νομοθέτης δεν φαίνεται να αγνοεί την κοινοπραξία. Ειδικοί νόμοι κάνουν αναφορά στην ύπαρξη της, όπως το άρθρο 8 ν.δ. 3874/195854, που αναφέρεται σε κοινοπραξία γεωργικών συνεταιριστικών οργανώσεων, το άρθρο 2 § 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που αναφέρεται στην κοινοπραξία, προκειμένου να την εξομοιώσει, από την άποψη της τήρησης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, με κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του ΑΚ ή εταιρία, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική Επικράτεια, το ν.δ. 1312/1949, που αναφέρεται στις κοινοπραξίες πετρελαιοειδών, στις οποίες αναφέρεται και ο ν. 2117/1952, το άρθρο 2 ν.δ. 3757/1957, με το οποίο προστέθηκε η § 5 στο ν. 3190/1955 και που κάνει αναφορά σε δημοσιογραφικές επιχειρήσεις με τη μορφή της κοινοπραξίας. Έτσι, τίθεται ζήτημα προσδιορισμού της έννοιας της κοινοπραξίας (Αντωνόπουλος, 1997).

Κατ' αρχή, πρέπει να λεχθεί ότι εδώ μας ενδιαφέρει μόνο η κοινοπραξία ως ένωση προσώπων. Δηλαδή ως ένωση που δημιουργείται με σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, που τείνουν στην πραγμάτωση κοινού σκοπού με κοινή τους συμβολή. Συχνά, όμως, ο όρος κοινοπραξία χρησιμοποιείται και για να δηλώσει την ύπαρξη κοινωνίας δικαιώματος. Και είναι αλήθεια ότι, συνήθως, στους κόλπους της εταιρίας, όταν αυτή δεν έχει νομική προσωπικότητα, ενυπάρχει και κοινωνία δικαιώματος (άρθρο 758 ΑΚ), αλλά η κοινωνία αυτή υπηρετεί την ένωση και δεν είναι εκείνη που προσδίδει σ' αυτή την προέχουσα νομική φύση. Εξάλλου, αν οι συμβαλλόμενοι δεν επιδιώκουν κοινό σκοπό με κοινή τους συμβολή, δεν θα πρόκειται για κοινοπραξία, με την έννοια της ένωσης προσώπων.

Ο κοινός, λοιπόν, σκοπός, που οι συμβαλλόμενοι επιδιώκουν με τη συνιστώμενη ένωση, είναι το στοιχείο που προσδιορίζει και τη νομική φύση της κοινοπραξίας, ως ένωσης προσώπων. Ο σκοπός αυτός μπορεί, κατ' αρχή, να είναι μη εμπορικός ή εμπορικός. Αν δεν είναι εμπορικός, θα πρόκειται προφανώς για αστική εταιρία είτε χωρίς νομική

προσωπικότητα (άρθρα 741 - 783 ΑΚ) είτε με νομική προσωπικότητα (άρθρο 784 ΑΚ). Τέτοια εταιρία, συνήθως, έχουμε όταν οι συμβαλλόμενοι επιχειρηματίες με τη σύσταση της κοινοπραξίας αποβλέπουν στην αποφυγή ή τη ρύθμιση του μεταξύ τους ανταγωνισμού και τον έλεγχο της αγοράς. Ως αστική εταιρία θα χαρακτηρίζαμε και την Ένωση μαστιχοπαραγωγών Χίου, που είχε συσταθεί με τον α.ν. 1390/1938 (Αντωνόπουλος, 1997).

Αν οι συμβαλλόμενοι έχουν ως κοινό σκοπό την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, η κοινοπραξία δεν είναι δυνατό, χωρίς νομοθετική ρύθμιση, να χαρακτηριστεί ως ιδιαίτερος τύπος εταιρίας του εμπορικού δικαίου, αφού τούτο θα προσέκρουε στην αρχή του κλειστού αριθμού των εταιριών του εμπορικού δικαίου. Πρέπει, κατά συνέπεια, να αναζητήσουμε στοιχεία που την εντάσσουν σε έναν από τους γνωστούς τύπους εταιριών του εμπορικού δικαίου. Τα στοιχεία αυτά θα τα αναζητήσουμε στην (τυπική ή άτυπη) σύμβαση συνεργασίας που διέπει τα μέλη της. Στοιχείο καθοριστικό για το χαρακτηρισμό της Κοινοπραξίας είναι ο τρόπος που η κοινοπραξία παρίσταται προς τα έξω. Έτσι, αν ο εκπρόσωπος της ένωσης ενεργεί υπό εταιρική επωνυμία, θα πρόκειται, συνήθως, για ομόρρυθμη εταιρία. Μάλιστα, στις περισσότερες περιπτώσεις η εταιρία αυτή θα είναι αδημοσίευτη και, κατά συνέπεια, θα χαρακτηρίζεται ως «εν τοις πράγμασι» ομόρρυθμη εταιρία. Αν ενεργεί στο όνομα του αλλά για λογαριασμό και των υπολοίπων μελών της, θα πρόκειται για εσωτερική εταιρία και ειδικότερα για αφανή εταιρία, με την έννοια που θα αναλύσουμε παρακάτω. Σε κάθε περίπτωση, αν υπάρχει αμφιβολία, επιβάλλεται, για την πληρέστερη προστασία των τρίτων, η Κοινοπραξία να χαρακτηριστεί ως (εν τοις πράγμασι) ομόρρυθμη εταιρία.

Ο παραπάνω νομικός χαρακτηρισμός της κοινοπραξίας δεν μεταβάλλεται, όπως έχει υποστηριχθεί, στην περίπτωση που έχει σκοπό την επιχείρηση μιας μόνο πράξης. Με άλλα λόγια, δεν-μετά-, βάλλεται όταν ο σκοπός της είναι παροδικός (εταιρία ευκαιρίας, *Gelegenheitsgesellschaft*). Αν η πράξη αυτή δεν έχει εμπορικό χαρακτήρα (π.χ. ένωση προσώπων για την αγορά οικοπέδου και την κατάτμηση του σε μικρότερα οικόπεδα, μίσθωση από κοινού αυτοκινήτου για ένα ταξίδι αναψυχής) ή αν, παρόλο που είναι αντικειμενικά εμπορική, είναι μεμονωμένη (σύμπραξη περισσότερων τραπεζών του εμπορικού δικαίου για την έκδοση δανείου σε πελάτη τους) θα πρόκειται είτε για



εξωτερική αστική εταιρία ευκαιρίας είτε για εσωτερική, ανάλογα με τον τρόπο που αυτή εμφανίζεται στις συναλλαγές (Καραβά, 1962). Αν, όμως, ο σκοπός της εν λόγω κοινοπραξίας δεν είναι η άσκηση μεμονωμένης ή μεμονωμένων έστω πράξεων, αλλά η άσκηση και παροδικής έστω δραστηριότητας, που πάντως συντίθεται από περισσότερες επιμέρους εμπορικές πράξεις, οργανωμένες έτσι ώστε να έχουν κάποια διάρκεια και μονιμότητα, ικανή να στοιχειοθετήσει επάγγελμα (π.χ. η εκτέλεση δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου" από συμπράττουσες επιχειρήσεις) θα πρόκειται για εταιρία ορισμένου σκοπού, συνήθως, εν τοις πράγμασι ομόρρυθμη ή αφανή, ανάλογα πάλι με τον τρόπο που αυτή εμφανίζεται στις συναλλαγές (Αντωνόπουλος, 1997).

Συνέπεια του νομικού χαρακτηρισμού της κοινοπραξίας ως αστικής εταιρίας, αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορικός, και, συνήθως, ως ομόρρυθμης ή αφανούς εταιρίας, αν ο σκοπός της είναι εμπορικός, είναι ότι σ' αυτή θα εφαρμοσθεί κάθε φορά και το αντίστοιχο δίκαιο<sup>68</sup>. Εξάλλου, αν χαρακτηριστεί ως ομόρρυθμη, χωρίς, ωστόσο, να έχει περιβληθεί το νόμιμο τύπο ή χωρίς να έχει δημοσιευθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 επ ΕΝ, θα ισχύσουν γι' αυτή όσα αναφέρουμε παρακάτω, μιλώντας για τις εν τοις πράγμασι ομόρρυθμες εταιρίες.

Η κοινοπραξία έχει ικανότητα διαδίκου, που τη στηρίζει είτε στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 62 ΚΠολΔ είτε σ' εκείνες του πρώτου εδαφίου του ίδιου άρθρου σε συνδυασμό με το άρθρο 61 ΑΚ, ανάλογα με τον χαρακτήρα που κάθε φορά έχει, σύμφωνα με τα παραπάνω. Αν έχει τη μορφή εταιρίας με νομική προσωπικότητα, όπου συγκαταλέγεται και η ανώμαλη ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία, την ικανότητα της τη στηρίζει στο άρθρο 62 εδ. 1ΚΠολΔ σε συνδυασμό με το άρθρο 61 ΑΚ. Αν δεν έχει νομική προσωπικότητα, την ικανότητα της τη στηρίζει στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 62 ΚΠολΔ. Αν λειτουργεί ως εσωτερική εταιρία, ικανότητα διαδίκου έχει μόνο ο εμφανής εταίρος (Ψυχομάνη, 2013).

Πρέπει να σημειωθεί, πάντως, ότι στις συναλλαγές ο όρος κοινοπραξία δεν χρησιμοποιείται πάντοτε με την ίδια έννοια. Μερικές φορές καταλαμβάνει και απλές συνεργασίες μεταξύ επιχειρήσεων, που δεν έχουν τα στοιχεία εταιρικής συνεργασίας. Το

ίδιο, εξάλλου, ισχύει και διεθνώς, όπου με τον όρο joint venture νοούνται διάφορων ειδών συνεργασίες μεταξύ των επιχειρήσεων. Κυρίως, ο όρος χρησιμοποιείται στα πλαίσια των διεθνών συνεργασιών μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν σε διαφορετικά κράτη (Ψυχομάνη, 2013).

Μέχρι την ψήφιση του νόμου 4072/2012 δεν υπήρχαν διατάξεις, που ρυθμιζαν σφαιρικά τις εν λόγω εταιρίες. Αποσπασματικές μόνον ρυθμίσεις ορισμένων κοινοπραξιών έβρισκε κανείς στη νομοθεσία μας, όπως, κυρίως, του π.δ. 609/1985 (βλ. καιν. 3669/2008), όσον αφορά τις κοινοπραξίες εκτέλεσης δημοσίων έργων. Ως εκ τούτου, η νομική φύση της κοινοπραξίας και η υπαγωγή της σε συγκεκριμένες διατάξεις ήταν θέμα εξακρίβωσης και νομικού χαρακτηρισμού της δημιουργούμενης μεταξύ των μερών σχέσεως (Ψυχομάνη, 2013).

Βασικό, ασφαλώς, χαρακτηριστικό της είναι ο εταιρικός δεσμός. Τα μέλη, δηλαδή, μιας κοινοπραξίας συνδέονται μεταξύ τους με σύμβαση εταιρίας, ώστε, μόνον αν υπάρχει συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων περί αμοιβαίας ανάληψης υποχρέωσης να επιδιώξουν κοινό σκοπό με κοινές εισφορές (ΑΚ 741επ.), να μπορεί να γίνεται λόγος για κοινοπραξία. Επομένως, αν ο σκοπός είναι η επιχείρηση εμπορικών πράξεων κατ' επάγγελμα, η κοινοπραξία θα συνιστά προσωπική εμπορική εταιρία. Θα συνιστά, δηλαδή, ανάλογα και με τις ειδικότερες συμφωνίες περί ευθύνης των εταίρων και την τήρηση ή μη διατυπώσεων δημοσιότητας, ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη ή αδημοσίευτη ομόρρυθμη εταιρία, με τις εντεύθεν συνέπειες. Αν δε ο εταιρικός δεσμός περιορίζεται στις εσωτερικές μόνον σχέσεις, η κοινοπραξία θα συνιστά αφανή εταιρία. Αν ο σκοπός δεν είναι εμπορικός, η κοινοπραξία θα συνιστά αστική εταιρία των άρθρων 741επ. ΑΚ, η οποία μπορεί να αποκτήσει και νομική προσωπικότητα, κατά την ΑΚ 784, εφόσον ο σκοπός της είναι, τουλάχιστον, οικονομικός.

Το νέο, όμως, δίκαιο -κατά το γράμμα του, τουλάχιστον- φαίνεται ότι ανατρέπει την απτή αυτή πραγματικότητα. Διακηρύσσει ότι «η κοινοπραξία είναι εταιρία χωρίς νομική προσωπικότητα». Και συνεχίζει: «Εφόσον καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα»

(άρθρο 293 § 1 ν. 4072/2012). Αφορίζει, δηλαδή, την απροσδιόριστη αυτή μορφή εταιρίας από τα νομικά πρόσωπα, άνευ αποχρώντος λόγου και αιτίας, αδιαφορώντας για την, ενδεχομένως, αντίθετη ιδιωτική βούληση και επιδίωξη. Αποδίδει στο απροσδιόριστο αυτό μόρφωμα ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα, αφότου καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανισθεί προς τα έξω (στις συναλλαγές) αδιαφορώντας (και πάλι) για την διακηρυγμένη συνέπεια της εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. των ενώσεων προσώπων, που δεν είναι άλλη, από την απόκτηση νομικής προσωπικότητας. Αναγνωρίζει ένα ακόμα υποκείμενο δικαίου. Εκτός, δηλαδή, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, και την αδημοσίευτη εταιρία με εμπορικό σκοπό, ως άνω, το νέο δίκαιο αναγνωρίζει ως υποκείμενο δικαίου και την κοινοπραξία, που έχει δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή έχει απλώς εμφανισθεί προς τα έξω. Τέτοιας εκτάσεως δογματική ανατροπή από ένα επιδιώκουν, κατά τα λοιπά, συναλλακτική και επιχειρηματική ασφάλεια νομοθέτημα, δεν μπορεί, προφανώς, να είναι σοβαρά συζητήσιμη.

Με τα εργαλεία, επομένως, της ερμηνευτικής μεθόδου, μπορεί κανείς να αναγνωρίσει και, εν προκειμένω, πλήρη νομική προσωπικότητα στην κοινοπραξία, που έχει καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. Αυτή, κατά τα λοιπά, θα συνιστά αστική εταιρία με νομική προσωπικότητα, αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορικός, αλλ' απλώς άλλος οικονομικός σκοπός, ή ομόρρυθμη εταιρία, αν ο σκοπός της είναι εμπορικός. Τούτο, άλλωστε, επιβεβαιώνουν εν μέρει και οι ακολουθούσες διατάξεις των παραγράφων 2-3 του άρθρου 293.

#### **2.4.2. Φορολόγηση κοινοπραξίας**

Η φορολογία των προσωπικών εταιρειών και των κοινοπραξιών στη διαδρομή του χρόνου έχει υποστεί αλλεπάλληλες και ουσιαστικές μεταβολές. Ως τις 31.12.1991 τα καθαρά κέρδη των εταιρειών αυτών δεν φορολογούνταν στο όνομα της εταιρείας ή της κοινοπραξίας αλλά στο όνομα των εταίρων ή μελών τους. Ο καθένας από αυτούς ήταν υποκείμενο φόρου για το ποσό του καθαρού εισοδήματος που του αναλογούσε με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία ή στην κοινοπραξία.

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 2065/1992 οι προσωπικές εταιρείες κατέστησαν από 1.1.1992 υποκείμενα φόρου αυτοτελώς, ενώ οι ΕΠΕ με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου υπήχθησαν στο καθεστώς φορολογίας που διέπει τα νομικά πρόσωπα. Αυτό το καθεστώς φορολογίας των προσωπικών εταιρειών και κοινοπραξιών που θεσπίστηκε με τον Ν. 2065/1992 ισχύει με ορισμένες νομοθετικές μεταβολές που έγιναν μεταγενέστερα.

## **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>**

### **Case studies**

#### **3.1. Παράδειγμα φορολόγησης Ε.Ε.**

Έστω Ετερόρρυθμη Εταιρεία (ΕΕ) με δύο ομόρρυθμους εταίρους (συμμετοχή 30% καθένας σε εταιρικό κεφάλαιο και αποτελέσματα) και έναν ετερόρρυθμο (ομοίως, συμμετοχή 40%), κατά το 2013 παρουσιάζει λογιστικά κέρδη 45.000 ευρώ. Μετά την φορολογική αναμόρφωση και την προσαρμογή των μη εκπιπτόμενων δαπανών, βάσει του άρθρου 31

του ΚΦΕ (Ν 2238/1994), τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται στο ποσό των 53.000 ευρώ. Η εταιρεία τηρεί διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ, ενώ υπολογίζει ποσό από ιδιόχρηση ακινήτου 10.000 ευρώ. Στο καταστατικό της αναγράφεται ότι οι εταίροι υποχρεούνται να παρακρατούν από τα κέρδη, κάθε λογιστικής χρήσης, μετά την φορολόγησή τους, ποσοστό 10% για τον σχηματισμό αποθεματικού, μέχρι αυτό να ανέλθει στο ύψος του εταιρικού κεφαλαίου. Τα υπόλοιπα κέρδη, διανέμονται στους εταίρους, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΦΕ, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 του Ν 4110/2013 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά το 2013, επειδή η ΕΕ τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το συνολικό καθαρό εισόδημά της, το οποίο προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων του ΚΦΕ (δηλαδή αφού αναμορφωθεί φορολογικά), υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%:

Αρα, έχουμε:  $53.000,00 \times 26\% = 13.780,00$  ευρώ, κύριος φόρος

$10.000,00 \times 3\% = 300,00$  ευρώ, συμπληρωματικός φόρος

Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου: 14.080,00 ευρώ

Η προκαταβολή φόρου θα είναι  $14.080,00 \times 80\% = 11.264,00$  ευρώ, ποσό που ωστόσο, δεν επηρεάζει την διάθεση των κερδών.

#### ***Διάθεση κερδών:***

Λογιστικά κέρδη.....	45.000,00
Μείον, φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός).....	14.080,00
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση.....	30.920,00

Τα κέρδη διατίθενται ως εξής:

Κράτηση αποθεματικού, βάσει καταστατικού (30.920,00 X 10%).....3.092,00

Υπόλοιπο κερδών προς διανομή στους εταίρους.....27.828,00

Ο Α ομόρρυθμος λαμβάνει: 27.828,00 X 30% = 8.348,40

Ο Β ομόρρυθμος λαμβάνει: 27.828,00 X 30% = 8.348,40

Ο Γ ετερόρρυθμος λαμβάνει: 27.828,00 X 40% = 11.131,20

Σύνολο.....27.828,00

Ωστόσο, κατά την διανομή των κερδών αυτών στους εταίρους, η ΕΕ πρέπει να παρακρατήσει φόρο 10%, βάσει των διατάξεων του άρθρου 55 του ΚΦΕ, τον οποίο θα αποδώσει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 54 (παρ. 6, περ. ζ).

Οι εταίροι θα λάβουν καθαρό ποσό:

Α ομόρρυθμος: 8.348,40 – 834,84 = 7.513,56 ευρώ

Β ομόρρυθμος: 8.348,40 – 834,84 = 7.513,56 ευρώ

Γ ετερόρρυθμος: 11.131,20 – 1.113,12 = 10.018,08 ευρώ

Με την επιβολή τόσο του φόρου της ΕΕ (26%), όσο και της παρακράτησης του 10%, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων.

Καταβλήθηκε συνολικό ποσό φόρου: 14.080,00 + 2.782,80 = **16.862,80 ευρώ.**

### **3.2. Παράδειγμα φορολόγησης Ο.Ε.**

**Εστω ομόρρυθμη εταιρεία** με τρεις εταίρους «Α», «Β» και «Γ» οι οποίοι συμμετέχουν σε αυτή με ποσοστά 40%, 30% και 30% αντιστοίχως. Η εταιρεία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας και κατά τη χρήση του 2003 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη λογιστικώς προσδιορισθέντα 130.000 ευρώ.

**Η φορολογική υποχρέωση** της εταιρείας θα υπολογίζεται ως εξής:

\* Καθαρά κέρδη 130.000 ευρώ

\* Μείον επιχειρηματική αμοιβή:  $130.000 \times 50\% = 65.000$

Εταίρος «Α»:  $65.000 \times 40\% = 26.000$

Εταίρος «Β»:  $65.000 \times 30\% = 19.500$

Εταίρος «Γ»:  $65.000 \times 30\% = 19.500 / 65.000$  ευρώ

\* Καθαρά κέρδη φορολογούμενα στο όνομα του νομικού προσώπου: 65.000

\* Φορολογική υποχρέωση της ομόρρυθμης εταιρείας:  $65.000 \times 25\% = 16.250$  ευρώ

**Η επιχειρηματική αμοιβή** κάθε εταίρου θα φορολογηθεί στο όνομά του ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις με βάση την κλίμακα φόρου του άρθρου 9 του ΚΦΕ.

### **Συμπληρωματικός φόρος**

**Στη διάταξη της παρ. 2** του άρθρου 10 του ΚΦΕ ορίζεται ότι αν στο συνολικό εισόδημα των εταιρειών, των κοινοπραξιών και κοινωνιών περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, καταστήματα, γραφεία, οικίες, αποθήκες κτλ., ανεξαρτήτως του αν αυτό προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιόχρηση, το ακαθάριστο ποσό του εισοδήματος αυτού υπόκειται και σε συμπληρωματικό φόρο με συντελεστή 3%. Το ποσό του

συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα.

### **Μειώσεις του φόρου**

**Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3** του άρθρου 10 του ΚΦΕ από το συνολικό ποσό του κύριου και συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

\* **Ο φόρος που προκαταβλήθηκε** ή παρακρατήθηκε από το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

\* **Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε** στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

**Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4** του ίδιου άρθρου όταν το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, αυτό συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο που προκύπτει για βεβαίωση και αν προκύψει και πάλι υπόλοιπο πιστωτικό επιστρέφεται.

### **Διορθώσεις**

**1.** (τεύχος 2, σελ. 2): Με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 2 του Ν. 3091/2002 τα πρόσωπα που συγκατοικούν με τον φορολογούμενο και παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω δεν θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο εφόσον αποκτούν εισόδημα πάνω από 2.500 ευρώ έναντι 2.350 ευρώ που ίσχυε.

**2. Μειώσεις του φόρου:** Ο νέος φορολογικός νόμος 3091/2002 είναι δυσνόητος σε ορισμένα σημεία και οδηγεί σε παρερμηνείες. Ετσι σκόπιμο είναι να επαναλάβουμε τη μεθοδολογία των μειώσεων του φόρου που προβλέπει ο πιο πάνω νόμος, με βάση ορισμένες δαπάνες:



\* **Εξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης:** Μείωση του φόρου της κλίμακας κατά ποσοστό 15% της δαπάνης αυτής. Η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί τα 6.000 ευρώ.

\* **Τόκοι στεγαστικών δανείων για την απόκτηση πρώτης κατοικίας:** Μείωση του φόρου της κλίμακας κατά ποσοστό 15% των δεδουλευμένων τόκων χωρίς όριο, αλλά για ποσό δανείου ως 200.000 ευρώ.

\* **Ενοίκιο κύριας κατοικίας:** Μείωση του φόρου της κλίμακας κατά ποσοστό 15% της δαπάνης του ενοικίου. Το ποσό της δαπάνης επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί το 10% του αφορολόγητου ποσού της κλίμακας (Α) χωρίς παιδιά, δηλαδή μείωση του φόρου ως 150 ευρώ.

\* **Ενοίκιο κατοικίας των παιδιών:** Μείωση του φόρου της κλίμακας κατά τον ίδιο τρόπο με την κύρια κατοικία, δηλαδή η μείωση του φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τα 150 ευρώ.

\* **Δαπάνη ιδιαίτερων μαθημάτων:** Μείωση του φόρου της κλίμακας κατά ποσοστό 15% της δαπάνης αυτής. Η δαπάνη επί της οποίας υπολογίζεται το ποσοστό 15% δεν μπορεί να υπερβεί το 10% του αφορολόγητου ποσού της κλίμακας (Α) χωρίς παιδιά. Δηλαδή μείωση ως 150 ευρώ.

\* **Δαπάνη αγοράς καταναλωτικών αγαθών:** Μείωση του φόρου της κλίμακας κατά ποσοστό 15% της δαπάνης αγοράς καταναλωτικών αγαθών. Η μείωση του φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τα 75 ευρώ και για τους δύο συζύγους, μισθωτούς ή συνταξιούχους. Αν ο ένας μόνο από τους συζύγους αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ολόκληρο το ποσό της μείωσης αφαιρείται από τον δικό του φόρο.

### **Επαναδιατύπωση του πρώτου παραδείγματος του τεύχους 3:**

**Παράδειγμα 1ο:** Εστω μισθωτός με δύο παιδιά που τον βαρύνουν, με σύζυγο χωρίς εισόδημα, ο οποίος απέκτησε καθαρό εισόδημα από μισθούς 30.000 ευρώ. Εστω ότι κατέβαλε για ασφάλιστρα ζωής 2.000 ευρώ και ότι δαπάνησε 700 ευρώ για αγορές καταναλωτικών αγαθών. Το ένα από τα παιδιά του σπουδάζει σε αναγνωρισμένη σχολή του

εσωτερικού, η οποία βρίσκεται στην Πάτρα, και κατοικεί σε μισθωμένη κατοικία, της οποίας το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 2.500 ευρώ, ενώ για το άλλο παιδί του δαπάνησε 3.000 ευρώ για την παρακολούθηση μαθημάτων ξένης γλώσσας σε φροντιστήριο.

**Η φορολογική υποχρέωση** του φορολογουμένου θα υπολογιστεί ως εξής:

\* **Συνολικό καθαρό εισόδημα:** 30.000 ευρώ

\* **Μείον ασφάλιστρα ζωής:** -1.000 ευρώ

\* **Φορολογητέο εισόδημα:** 29.000 ευρώ

\* **Φόρος που αναλογεί** με βάση την κλίμακα (Α) για μισθωτούς με δύο παιδιά:

Φόρος που αναλογεί στα 23.400 ευρώ 3.210 ευρώ και φόρος που αναλογεί στη διαφορά  $29.000 - 23.400 = 5.600 \times 40\% = 2.240$  ευρώ. Σύνολο αναλογούντος φόρου 5.450 ευρώ.

\* **Φόρος που αναλογεί:** 5.450 ευρώ

\* **Μείον μείωση του φόρου για:**

\* **Οικογενειακές δαπάνες:** -75 ευρώ

\* **Ενοίκιο κατοικίας παιδιού:**  $1.000 \times 15\% = 150$  ευρώ

\* **Φροντιστήριο δεύτερου παιδιού:**  $1.000 \times 15\% = 150$  ευρώ

\* **Φόρος που οφείλεται** 5.075 ευρώ

### **3.3. Παράδειγμα φορολόγησης ομόρρυθμης εταιρείας**

Έστω η Ομόρρυθμη εταιρεία Β. Βασιλείου Ο.Ε. η οποία κατά τη διαχειριστική χρήση 2013 έχει καθαρά κέρδη από την άσκηση της δραστηριότητάς της ύψους 150.000,00 ευρώ. Στην εταιρεία συμμετέχουν 2 ομόρρυθμοι εταίροι εκ των οποίων ο πρώτος με ποσοστό συμμετοχής 55% και ο δεύτερος με ποσοστό συμμετοχής 45%.

Αν η επιχείρηση τηρούσε απλογραφικά τα βιβλία της, ο φόρος της θα προέκυπτε ως εξής:

Καθαρά κέρδη: 150.000,00

Για τις 50.000,00 X 26% = 13.000,00

Για τις 100.000,00 X 33%=33.000,00

Σύνολο φόρου = 46.000,00

Υπόλοιπο κερδών: 104.000,00 εκ των οποίων τα 57.200,00 θα λάβει ο πρώτος εταίρος ενώ τα υπόλοιπα 46.800,00 θα λάβει ο δεύτερος εταίρος. Και οι δύο θα συμπεριλάβουν τα ανωτέρω κέρδη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους ελεύθερα φόρου μιας και έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Αν τώρα η ίδια επιχείρηση τηρούσε διπλογραφικά βιβλία ο φόρος της θα προέκυπτε ως εξής:

Καθαρά κέρδη: 150.000,00 X 26% = 39.000,00 συνολικός φόρος.

Υπόλοιπο κερδών: 111.000,00.

Αν η εταιρεία προχωρήσει σε διανομή του υπολοίπου των κερδών, θα πρέπει να υπολογίσει και να αποδώσει παρακρατούμενο φόρο ίσο με το 10% επί του διανεμόμενου ποσού. Έτσι θα παρακρατήσει και θα αποδώσει ποσό 11.100,00 ευρώ (= 111.000,00 X 10%) και το υπόλοιπο ποσό θα διανεμηθεί ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στον πρώτο εταίρο ποσό 54.945,00 ευρώ και στον δεύτερο εταίρο ποσό 44.955,00. Και οι δύο θα

συμπεριλάβουν τα ανωτέρω κέρδη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους ελεύθερα φόρου μιας και έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Η συνολική εκταμίευση φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενου φόρου για αυτή την περίπτωση ανέρχεται σε 50.100,00 ευρώ.

## Κεφάλαιο 4ο

### 4. Φορολογική αναμόρφωση και κλίμακες φορολογίας

#### 4.1. Οι τελικές κλίμακες φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων σύμφωνα με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο.

Το δηλωθέν εισόδημα από μισθούς, συντάξεις και μισθούς με έκδοση τιμολογίου ή απόδειξης για παροχή υπηρεσιών ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)	%	(ευρώ)	Εισοδήματος	Φόρου

			(ευρώ)	(ευρώ)
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

β) Το δηλωθέν εισόδημα από ατομική επιχείρηση, εκτός της περίπτωσης

γ) της παρούσας παραγράφου και ελευθέριο επάγγελμα υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

#### **ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ**

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
(ευρώ)	%	(ευρώ)	(ευρώ)	(ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000

Υπερβάλλον	33%			
------------	-----	--	--	--

Για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εισόδημα.

γ) Το δηλωθέν εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Ειδικά για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) για το δηλωθέν εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση εφαρμόζεται αυτοτελώς η κλίμακα μισθωτών- συνταξιούχων.

δ) Τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων υποβάλλονται σε αυτοτελή φορολόγηση βάσει της παρακάτω κλίμακας:

#### ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
(ευρώ)	%	(ευρώ)	(ευρώ)	(ευρώ)

12.000	10%	1.200	12.000	1.200
Υπερβάλλον	33%			

Προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και κοινοπραξίες, με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
(ευρώ)	%	(ευρώ)	(ευρώ)	(ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Για τα νομικά πρόσωπα :

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες,

ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους.

Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

Οι παραπάνω κλίμακες θα ισχύσουν για το οικ. έτος 2014 και μετά (χρήση 2013) και για τα νομικά πρόσωπα ο συντελεστής 10% στα διανεμόμενα κέρδη θα ισχύσει για τα κέρδη που διανέμονται και εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

## **4.2. Φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων**

Πληροφορίες και διευκρινίσεις σχετικά με την υποχρέωση των λογιστών - φοροτεχνικών να καταγράφουν τις λογιστικές διαφορές και να αναμορφώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης, σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης. Η κατάσταση φορολογικής



αναμόρφωσης και οι ειδικές περιπτώσεις δαπανών που δεν εκπίπτουν (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Διαδικασία εξαιρετικής σημασίας και βαρύτητας κατά την προετοιμασία της φορολογικής δήλωσης των επιτηδευματιών, συνιστά η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Όπως είναι γνωστό η καταγραφή των αγορών, εξόδων κ.λπ. στα βιβλία των επιχειρήσεων δεν αρκεί για την αφαίρεσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος αυτής. Πολλά από τα καταχωρισθέντα έξοδα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 κυρίως του ΚΦΕ αλλά και των δεσμευτικών για τις φορολογικές αρχές υπουργικών αποφάσεων περί έκπτωσης ή μη των δαπανών, που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του Νόμου. Συνέπεια των παραπάνω είναι οι επιτηδευματίες να πρέπει να προσδιορίσουν σε ειδικά σημεία της φορολογικής τους δήλωσης τις δαπάνες εκείνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και ως εκ τούτου θα προστεθούν στα προκύψαντα από τα βιβλία τους κέρδη προκειμένου να προκύψει το φορολογητέο εισόδημά τους (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Αυτή είναι η μία πλευρά, η σημαντικότερη, της φορολογικής αναμόρφωσης. Η άλλη πλευρά αφορά την αφαίρεση από τα κέρδη δαπανών που είχαν καταχωρισθεί στα βιβλία σε προηγούμενη χρήση χωρίς να υπάρχει τότε δικαίωμα έκπτωσης, αλλά στην κλειόμενη χρήση πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης αυτών και μπορεί πλέον η επιχείρηση να ασκήσει αυτό το δικαίωμα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία που οι επιχειρήσεις νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να σχηματίζουν ή να αναπροσαρμόζουν κατ' έτος, βάσει της εμπορικής νομοθεσίας, χωρίς όμως να έχουν δικαίωμα έκπτωσης αυτού του ποσού παρά μόνο για το μέρος που αφορά την επόμενη της κλειόμενης χρήση. Κατά συνέπεια όταν πλέον εκπληρώνεται η προϋπόθεση έκπτωσής τους η επιχείρηση θα τα αφαιρέσει από τα λογιστικά της κέρδη κατά τη σύνταξη της φορολογικής της δήλωσης. Επίσης θα αφαιρέσει τα έσοδα που προέρχονται από παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητές της και υπό προϋποθέσεις είναι αφορολόγητα, όπως είναι τα κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια ή τα κέρδη από πώληση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Τέλος, οι προσθαφαιρέσεις ολοκληρώνονται με τον προσδιορισμό της αναλογίας των αφορολόγητων εσόδων στα διανεμόμενα προκειμένου να προστεθούν στα φορολογητέα κέρδη, με την αφαίρεση αναγνωριζόμενων για μεταφορά ζημιών προηγούμενων χρήσεων και με την αφαίρεση αφορολόγητων ποσών βάσει ειδικών διατάξεων των νόμων ή με την ειδική έκπτωση ορισμένων κατηγοριών δαπανών που δίνεται με τη μορφή κινήτρου για την πραγματοποίηση των δαπανών αυτών, όπως είναι αυτές που αφορούν την τεχνολογική έρευνα, την απασχόληση ατόμων με αναπηρία κ.λπ.

- **Υπογραφή των δηλώσεων από λογιστή - φοροτεχνικό**

Η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων απαιτεί γνώση της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και της τεχνικής της απεικόνισής της στις φορολογικές δηλώσεις. Για αυτό το λόγο πάντοτε ήταν μία εργασία που εκτελούνταν από επαγγελματίες λογιστές - φοροτεχνικούς. Ωστόσο η τελική επιλογή για το ποιες δαπάνες θα αναμορφωθούν πραγματοποιούταν πάντοτε από τον επιτηδευματία ή την επιχείρηση, η οποία είχε την τελική ευθύνη για την αναμόρφωση. Πολλές φορές η αναμόρφωση αυτή δεν πραγματοποιούταν ή ήταν ατελής με προφανή σκοπό να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης και με κρυφό σκοπό να μπορέσει να «βγάλει» κάποιο αποτέλεσμα ο φορολογικός έλεγχος όταν πραγματοποιηθεί αφού δικαίως επικρατούσε η άποψη στους φορολογούμενους ότι όταν πραγματοποιηθεί έλεγχος πρέπει κάτι να βρει, επειδή κατά την άποψη των φορολογικών αρχών κάθε Έλληνας είναι μικρός ή μεγαλύτερος φοροφυγάς (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Αυτό που άλλαξε από πέρυσι είναι ότι η φορολογική αναμόρφωση των δαπανών παύει να είναι αποκλειστική ευθύνη της επιχείρησης ή του επιτηδευματία, αλλά καθίσταται υπεύθυνος και ο λογιστής - φοροτεχνικός ο οποίος θα υπογράψει τη δήλωση, εφόσον υφίσταται υποχρέωση υπογραφής αυτής. Πριν δούμε την ευθύνη και τις υποχρεώσεις του λογιστή - φοροτεχνικού είναι σκόπιμο να επισημάνουμε σε ποιες περιπτώσεις απαιτείται υπογραφή της δήλωσης από λογιστή - φοροτεχνικό για κάθε είδος και κατηγορία επιχείρησης (Πολ. 1008/19 .1.2011).

Κατ' αρχήν υποχρέωση υπογραφής της δήλωσης εισοδήματος από λογιστή - φοροτεχνικό υπάρχει ανεξάρτητα ύψους εσόδων (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

- Για τις προσωπικές εταιρείες της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ κ.λπ.).
- Για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.).
- Για όλους τους επιτηδευματίες που περαιώνουν τις υποθέσεις τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν 3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Για τους υπολοίπους επιτηδευματίες, που τηρούν βιβλία Β κατηγορίας του ΚΒΣ η υποχρέωση υπογραφής των δηλώσεών τους από λογιστή - φοροτεχνικό υφίσταται εάν τα ακαθάριστα έσοδά τους υπερβαίνουν:

- Τις 100.000 € αν πρόκειται για εμπορική ή μικτή επιχείρηση και
- Τις 50.000 € αν πρόκειται για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθερο επαγγελματία.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω όρια ισχύουν και για την υπογραφή των δηλώσεων ΦΠΑ.

- **Η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης**

Στα παραπάνω πλαίσια θα πρέπει λοιπόν ο λογιστής - φοροτεχνικός να υπογράψει «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ» για κάθε πελάτη του, όπως επίσης και «κατάσταση αποδοθέντων και οφειλόμενων (παρακρατούμενων) φόρων». Η κατάσταση αυτή θα συνυποβληθεί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου. Σημειώνεται ότι μετά την ψήφιση του Ν 3842/2010 η ευθύνη του λογιστή - φοροτεχνικού επεκτάθηκε πέρα από την ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στις φορολογικές δηλώσεις και στην ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται όπως επίσης και στον έλεγχο και τη βεβαίωση ότι έχουν υποβληθεί

ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων (παρ. 9 άρθρου 17 Ν 3842/2010 ).

Υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης έχουν όλοι οι επιτηδευματίες και όλες οι εταιρείες που τηρούν βιβλία και στοιχεία. Υποχρέωση υπογραφής της κατάστασης από λογιστή υπάρχει στην περίπτωση που και η ίδια η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υπογράφεται από λογιστή. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει υποχρέωση υπογραφής της δήλωσης από λογιστή, η κατάσταση υπογράφεται από τον ίδιο τον επιτηδευματία ή τον εκπρόσωπο της επιχείρησης.

Η υποβολή κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης είναι υποχρεωτική και για τις μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Σχετικά με τους υπόχρεους υποβολής έχουν διευκρινιστεί τα εξής (Πολ. 1235/2011) (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

- Υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης για τις Ναυτικές Εταιρίες (Ν 959/1979 ) και Ειδικές Ναυτικές Επιχειρήσεις (Ν 89/1967 ) οι οποίες απαλλάσσονται υποβολής του Ε3 αλλά είναι υπόχρεες τήρησης βιβλίων.
- Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης για ΝΠΔΔ (ιεροί ναοί, σχολεία, σωματεία & ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).
- Υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης από τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος.
- Υποβάλλεται κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης και σε περίπτωση ζημιάς.

Οι βασικότερες περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών, οι οποίες ρητά κατονομάζονται και θα πρέπει να δηλωθούν με την εν λόγω κατάσταση είναι οι εξής:

- **Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού**

Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εκπίπτουν εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Από τη διοίκηση διευκρινίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών μισθοδοσίας ισχύει εφόσον οι ασφαλιστικές εισφορές έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ή έχει υποβληθεί ΑΠΔ προς το ΙΚΑ. Επιπλέον όμως και εάν ακόμα δεν ισχύουν τα παραπάνω μπορεί η επιχείρηση να υποβάλλει αίτηση προς το οικείο ασφαλιστικό ταμείο για την βεβαίωση των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών και τα στοιχεία της αίτησης αυτής να συνυποβληθούν με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή, διατηρείται το δικαίωμα αναγνώρισης της δαπάνης μισθοδοσίας.

### *Παράδειγμα*

Εταιρεία υποβάλλει ΑΠΔ στο ΙΚΑ που περιλαμβάνει το Δώρο Χριστουγέννων με ακαθάριστες αμοιβές 100.000 €. Λόγω ταμειακών δυσχερειών μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης δεν έχει καταβάλλει στο ΙΚΑ το ποσό αυτό.

Θα έχει δικαίωμα έκπτωσης του ποσού της μισθοδοσίας αυτής, γιατί την έχει περιλάβει στην ΑΠΔ.

- **Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταίρων ή μελών ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ κ.λπ.**

Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εκπίπτουν εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ κ.λπ.) δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

- **Δωρεές - Χορηγίες**

Αναγνωρίζονται για έκπτωση τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που συστάθηκαν και διέπονται από τις διατάξεις του Ν 1514/1985 (ΦΕΚ Α΄ 13) και του Ν 3653/2008 (ΦΕΚ Α΄ 49), καθώς και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου, υπερβαίνουν το ποσό των 290 € ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα. Για το υπερβάλλον ή για το σύνολο του ποσού εάν δεν πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις, θα πρέπει να γίνει φορολογική αναμόρφωση (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

ΠΡΟΣΟΧΗ! Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν 3943/2011 διευκρινίστηκε προς αποφυγή κάθε αμφισβήτησης, αφού αυτό προέκυπτε εξ' αντιδιαστολής και από το Ν 3842/2010 , ότι δεν αναγνωρίζονται πλέον για έκπτωση οι δωρεές χρηματικών ποσών προς αθλητικά σωματεία.

- **Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατοϋπαλληλικού προσωπικού κατά το μέρος που υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο**

Το όριο αυτό είναι τα 1.500 € για καθένα από τους ασφαλιζόμενους, ενώ επιπλέον τα ασφαλιστήρια συμβόλαια δεν πρέπει να παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

- **Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων είτε είναι ιδιόκτητα ή μισθωμένα ή με leasing, κατά το μέρος που υπερβαίνουν το σχετικό όριο**

Οι δαπάνες αυτές είναι τα έξοδα συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο.

Το ποσοστό έκπτωσης της δαπάνης ανέρχεται στο 70% για αυτοκίνητα με κυβισμό μέχρι 1.600 κ.ε. και στο 35% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού. Δηλαδή το ποσό που θα αναμορφωθεί θα είναι το 30% και 65% της δαπάνης αντίστοιχα.

Το σχετικό ποσό μεταφέρεται από τον πίνακα II της κατάστασης. Σχετικά με τα αυτοκίνητα που αναγράφονται στην κατάσταση έχει διευκρινιστεί ότι (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

- Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης αναγράφονται μόνο τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα για τις δαπάνες των οποίων διενεργείται φορολογική αναμόρφωση.

- Σε περίπτωση πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, αυτά θα αναγράφονται εφόσον υπάρχει καταχωρημένη δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων στα βιβλία της επιχείρησης, εντός της συγκεκριμένης χρήσης.
- Δεν αναγράφονται τα Φ.Ι.Χ. στον πίνακα των αυτοκινήτων της επιχείρησης γιατί σε αυτά δεν διενεργείται φορολογική αναμόρφωση.

Εννοείται ότι στα βιβλία της επιχείρησης καταχωρίζεται σε κάθε περίπτωση ολόκληρο το ποσό των δαπανών των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων της και η φορολογική αναμόρφωση διενεργείται κατά τη σύνταξη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

- **Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται**

Οι τόκοι που δεν εκπίπτουν αναγράφονται στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ και αφορούν κυρίως τόκους υπερημερίας, τόκους δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο (2) ετών από το χρόνο απόκτησής τους, τόκους δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο φορολογικά ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, τόκους δανείου που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης κ.λπ.

Ειδικότερα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση οι παρακάτω περιπτώσεις τόκων (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

- Οι τόκοι δανείου που λαμβάνει μια επιχείρηση για την αγορά μετοχών, εταιρικών μερίδων κλπ. επιχειρήσεων, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο ετών από το χρόνο απόκτησής τους.



- Οι τόκοι δανείων που λαμβάνονται για την αγορά μετοχών ή μερίδων εξωχώριων κ.λπ. εταιρειών, και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρίες αυτές.
- Οι τόκοι που καταβάλλει (ή πιστώνει) ημεδαπή επιχείρηση σε συνδεδεμένες ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις κατά το μέρος που τα συνολικά της δάνεια από αυτές τις επιχειρήσεις, κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο, υπερβαίνουν το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της.

### ***Παράδειγμα***

Ελληνική επιχείρηση θυγατρική ξένης, με ίδια κεφάλαια 100.000 € λαμβάνει δάνειο από τη μητρική της ύψους 400.000 € για την εξυπηρέτηση του οποίου καταβάλλει εντός του έτους τόκους 20.000 €.

Το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων είναι 300.000 €. Κατά συνέπεια μπορεί να εκπέσει :  $20.000 \times (300.000 / 400.000) = 15.000$  €. Το υπερβάλλον ποσό των 5.000 € πρέπει να αναμορφωθεί.

- **Φόροι - Τέλη - Δικαιώματα που δεν αναγνωρίζονται**

Τέτοιοι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κ.λπ. Σημειώνεται ότι με τις τελευταίες νομοθετικές ρυθμίσεις δεν εκπίπτουν και τα ποσά που αφορούν το τέλος επιτηδεύματος και το Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.

- **Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (πλέον των νομίμων)**

Οι αποσβέσεις που αναγνωρίζονται για έκπτωση αναγράφονται στην περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ και διενεργούνται με τους συντελεστές που ορίζονται στο ΠΔ 299/2003 .

- **Δαπάνες διαφήμισης που δεν αναγνωρίζονται**

Είναι κυρίως εκείνες για τις οποίες δεν έχει καταβληθεί το τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, εφόσον οφείλεται.

- **Μισθώματα σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου**

Τα μισθώματα συμβάσεων leasing ακινήτων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ισχύοντα στη φορολογία κεφαλαίου, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.

- **Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων**

Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 31 του ΚΦΕ σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Παράδειγμα

Εάν επιχείρηση έχει αφορολόγητα έσοδα 10.000 € σε σύνολο ακαθάριστων εσόδων 100.000 € και οι χρεωστικοί τόκοι της χρήσης είναι 6.000 € το ποσό της αναμόρφωσης θα είναι :

$$6.000 \chi (10.000 / 100.000) = 600 \text{ € πλέον}$$

$$10.000 \chi 5\% = 500 \text{ € δηλαδή σύνολο } 1.100 \text{ €.}$$

- **Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση**

Αναγνωρίζεται για έκπτωση το 50% των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση εφόσον δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Το ποσό μεταφέρεται από τον πίνακα ΙΙΙ της κατάστασης όπου αναγράφονται το ποσό της δαπάνης όπως προκύπτει από τα βιβλία, ο αριθμός των κινητών τηλεφώνων της επιχείρησης και ο αριθμός των εργαζομένων. Εάν ο αριθμός των τηλεφώνων είναι μικρότερος από τον αριθμό των εργαζομένων αναμορφώνεται το 50% της δαπάνης. Σε διαφορετική περίπτωση αναμορφώνεται ποσό που προκύπτει από τον τύπο (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ - (ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ $\chi$ ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ $\chi$ 50% / ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΙΝΗΤΩΝ)
--

Παράδειγμα

Δαπάνη 1.600 €, απασχολούμενοι 3, αριθμός κινητών 4.

$$\text{Αναμόρφωση: } 1.600 - (1.600 \chi 3 \chi 50\% / 4) = 1.000 \text{ €}$$

Σημειώνεται ότι αναγράφεται στην κατάσταση ο μέσος όρος των κινητών τηλεφώνων και των εργαζομένων που υπάρχει μέσα στη χρήση.

Εννοείται ότι στα βιβλία της επιχείρησης καταχωρίζεται σε κάθε περίπτωση ολόκληρο το ποσό των λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας και η φορολογική αναμόρφωση διενεργείται κατά τη σύνταξη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

- **Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές**

Δεν αναγνωρίζονται κάθε είδους πρόστιμα ή χρηματικές ποινές.

- **Καταβολή αποζημιώσεων που δεν αναγνωρίζονται**

Δεν αναγνωρίζονται οι αποζημιώσεις που οφείλονται με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό εάν μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιείται η καταβολή ή η πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια ΔΟΥ φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή, η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου καταβάλλεται ή πιστώνεται η αποζημίωση ή η αμοιβή στον δικαιούχο (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

- **Δαπάνες χωρίς τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά του ΚΒΣ**

Κάθε δαπάνη που είναι καταχωρισμένη στα βιβλία, αλλά δεν στηρίζεται σε προσήκον παραστατικό προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ, δεν αναγνωρίζεται και πρέπει να αναμορφώνεται φορολογικά.

- **Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (δωροεπιταγές - διατακτικές - ενοίκια - πιστωτικές κάρτες στελεχών κ.λπ. εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στην μισθοδοσία)**

Συγκεκριμένα δεν εκπίπτουν οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος της επιχείρησης προς εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους εάν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

- **Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδος (τριγωνικές συναλλαγές)**

Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το κόστος αγοράς αγαθών, Α' υλών κ.λπ., όταν καταβάλλεται ή οφείλεται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο (τριγωνικές συναλλαγές). Δεν περιλαμβάνονται στις διατάξεις αυτές οι τριγωνικές συναλλαγές που πραγματοποιούν εντός της χώρας με ημεδαπές επιχειρήσεις (π.χ. φασόν), αλλά μόνο αυτές που μεσολαβεί εταιρεία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51<sup>α</sup> (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

- **Λοιπές δαπάνες**

Αφορά όλες τις υπόλοιπες δαπάνες για τις οποίες δεν προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσής τους. Οι δαπάνες που εκπίπτουν ή δεν εκπίπτουν περιλαμβάνονται στο άρθρο 31 του ΚΦΕ και στις δεσμευτικές για τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους υπουργικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα και είναι οι Πολ. 1005/2005 , 1028/2006, 1029/2006, 1056/2007, 1057/2007, 1106/2008 και 1107/2008. Θα πρέπει λοιπόν για δαπάνες για τις οποίες υπάρχει αμφιβολία σχετικά με το αν υφίσταται ή όχι δικαίωμα έκπτωσής τους οι συνάδελφοι λογιστές - φοροτεχνικοί να ανατρέξουν στο παραπάνω υλικό (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Εκτός από τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες στον πίνακα αναγράφονται και οι αποδοθέντες και οφειλόμενοι παρακρατηθέντες φόροι, της χρήσης που αφορά η δήλωση.

Στον εν λόγω πίνακα αναγράφονται όλοι οι παρακρατούμενοι και έμμεσοι φόροι σε κάθε περίπτωση όπως: ΦΜΥ, ΦΠΑ, φόρος πληρωτέων μερισμάτων, χαρτόσημο κ.λπ.

Οι φόροι που αφορούν το έτος 2011 και έχουν βεβαιωθεί από τον έλεγχο μέχρι την υποβολή της κατάστασης αναμόρφωσης περιλαμβάνονται στην δεύτερη στήλη του πίνακα IV (αποδοθέντες ή δηλωθέντες).

Στην στήλη του ΦΠΑ αναγράφονται τα ποσά που καταβλήθηκαν με έκτακτη δήλωση ΦΠΑ από μη ενταγμένους στο ΦΠΑ μόνο όταν πρόκειται για επιτηδευματίες.

Στην στήλη του ΦΠΑ θα συμπεριλαμβάνεται και ο ΦΠΑ που προκύπτει μετά από έλεγχο ή αυτοέλεγχο.

Δεν αναγράφεται ο φόρος εισοδήματος, η έκτακτη εισφορά, ο ΦΑΠ καθώς και οι σχετικές περαιώσεις που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2011.

Επίσης δεν αναγράφονται φόροι υπέρ τρίτων όπως: τέλη που αποδίδονται στους δήμους ή σε άλλους οργανισμούς (δημοτικός φόρος διαμονής - εστίασης - αγγελιόσημο κ.λπ.).

Τέλος, σημειώνεται ότι εφόσον υπάρχουν και λοιποί έμμεσοι ή παρακρατηθέντες φόροι που δεν αναγράφονται στην κατάσταση αυτοί θα καταχωρούνται με προσθήκη ανάλογων γραμμών.

Ο όρος «κωδικός» δεν θα συμπληρώνεται σε κανένα πίνακα από τους υποβάλλοντες αλλά θα συμπληρωθεί από το taxis.

- **Μεταφορά των λογιστικών διαφορών στα έντυπα φορολογίας εισοδήματος**

Η εργασία της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων ολοκληρώνεται με τη μεταφορά τους στα έντυπα της φορολογίας εισοδήματος. Η μεταφορά αυτή πραγματοποιείται ως εξής:

Για τους υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ στο έντυπο Ε3, στους κωδικούς 564, 565 και 566 κατά περίπτωση, του υποπίνακα η΄ του πίνακα ΣΤ΄ της 2ης σελίδας. Έτσι οι κωδικοί που αφορούν τις λογιστικές διαφορές

μη εκπιπτόμενων δαπανών του εντύπου Ε5 δεν θα συμπληρώνονται αφού οι διαφορές αυτές θα περιλαμβάνονται στον κωδικό 016 ο οποίος θα μεταφερθεί από το έντυπο Ε3 (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Για τους υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ στο έντυπο Ε3 στη θέση «Σημειώσεις Φορολογουμένου», της τέταρτης σελίδας, θα αναγράφεται το συνολικό ποσό που θα προκύπτει από την κατάσταση αναμόρφωσης ως εξής: ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ: €. Εν συνέχεια το ποσό αυτό θα μεταφέρεται στον κωδ. 022 (Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση) της δεύτερης σελίδας του εντύπου Ε5. Στην περίπτωση αυτή δεν χρειάζεται να συμπληρωθούν οι υπόλοιποι κωδικοί 018, 019, 020, 450, 021, και 023 της ίδιας σελίδας (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Τέλος τα νομικά πρόσωπα θα μεταφέρουν τα ποσά αναλυτικά στους αντίστοιχους κωδικούς της δεύτερης σελίδας του εντύπου Φ-01010.

- **Ειδικές περιπτώσεις δαπανών που δεν εκπίπτουν**

Πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών.

Για το έτος 2011 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται ως τέτοια με την 1150236/ΔΟΣ/2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1805)». Έτσι, αγορές και δαπάνες οποιουδήποτε είδους από εταιρείες εγκατεστημένες σε κάποιο από τα περιλαμβανόμενα στην κατάσταση της απόφασης αυτής κράτη που πραγματοποιήθηκαν εντός του 2011 δεν θα αναγνωριστούν για έκπτωση και πρέπει να αναμορφωθούν (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Παράλληλα ισχύει για τη χρήση 2011 και η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 51Α του ΚΦΕ σύμφωνα με την οποία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και οι αγορές ή δαπάνες που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Ως τέτοια θεωρούνται εκείνα στα οποία μία επιχείρηση (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή

β) εκείνα στα οποία ο φορολογικός συντελεστής θα είναι «ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή» που ισχύει στην Ελλάδα (άρθρο 13 του Ν 3943/2011 ). Έτσι οι συναλλαγές των νομικών προσώπων με κράτη στα οποία ο φορολογικός συντελεστής των κερδών του 2011 είναι μικρότερος του 12% κατ' αρχήν δεν εκπίπτουν. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση εάν αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή να εκπέσει τη σχετική δαπάνη.

Σύμφωνα με την Πολ. 1225/2011 για την απόδειξη του μαχητού αυτού τεκμηρίου, θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.).

Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

«α) ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρεία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών) και να έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ με βάση τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν 1882/1990 (τριμηνιαίες καταστάσεις),

- καταβολή του τιμήματος αγοράς (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),

- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (τελωνειακά έγγραφα) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοση του έργου).

β) η αλλοδαπή εταιρεία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:



- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κ.λπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρείας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

- δεν αρκεί να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της, αλλά να φορολογείται και εκεί,

γ) η δαπάνη να είναι παραγωγική. Για παράδειγμα, δεν αναγνωρίζεται δαπάνη διαφήμισης, είτε στο σύνολο της, είτε το μέρος αυτής που δεν αφορά στην Ελλάδα (π.χ. δαπάνη ελαστικών αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κίνηση πάνω σε πάγο, είδος τροφίμων ή ποτών που δεν καταναλώνονται στην Ελλάδα, κ.λπ.).

Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μία συναλλαγή με εταιρεία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012):

α) οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, συνεργάσιμων χωρών. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης) από τα μη συνεργάσιμα κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση.

Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη συνεργάσιμα κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κ.λπ.),

β) αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο κράτος (π.χ. Μαλαισία, Μαυρίκιο, κ.λπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο κράτος οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρείες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρείες του Παναμά),

γ) αν η τιμή αγοράς του προϊόντος (π.χ. καφέ) είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το μη συνεργάσιμο κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ειδικά για τα αεροσκάφη που είναι νηολογημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα και μισθώνονται από ημεδαπές αεροπορικές εταιρείες ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών εγκατεστημένα στην Ελλάδα, τα μισθώματα αυτά πρέπει να αναγνωρίζονται ως δαπάνη της μισθώτριας ημεδαπής εταιρείας, καθόσον οι εταιρείες από τις οποίες μπορεί κανείς να μισθώσει τέτοια εμπορικά αεροσκάφη είναι περιορισμένες και ανήκουν συνήθως στις κατασκευάστριες και με την προϋπόθεση ότι δεν προκύπτει μεγάλη διαφοροποίηση σε σχέση με τα μισθώματα που καταβάλλουν άλλες αεροπορικές εταιρείες για τα ίδια τύπου και ηλικίας αεροσκάφη (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κλπ. από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος, δεν εμπίπτουν στις προαναφερθείσες διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων, προκειμένου για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 39Α του Ν 2238/1994 )» (Σγουρινάκης και συνεργάτες, 2012).

## Συμπεράσματα - Επίλογος

Καθ' όλη την έκταση της παρούσας πτυχιακής εργασίας αναλύσαμε την έννοια των προσωπικών εταιρειών, τις διακρίσεις, καθώς και για την κάθε μία τα χαρακτηριστικά της, την ίδρυση και λήξη καθώς και τις διαδικασίες φορολόγησης της εκάστοτε εταιρίας.

Αναφορικά με τις τελευταίες ρυθμίσεις για την φορολόγηση των προσωπικών εταιρειών ,οι προσωπικές εταιρείες (κατά κανόνα ΟΕ, ΕΕ), σε σχέση με ορισμένα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94), δηλαδή τις ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, έχουν την εξής ιδιομορφία: Τα κέρδη που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης, μετά την φορολόγησή τους, θεωρείται ότι διανέμονται στους εταίρους, ανεξαρτήτως της πραγματικής διάθεσης αυτών. Έχουμε επισημάνει στο παρελθόν, σε άλλα σημειώματα, ότι η διάθεση των κερδών είναι ευρεία έννοια και περιέχει στο περιεχόμενό της, τόσο την διανομή, όσο και την αποθεματικοποίηση. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ),

προβλέπεται από την σχετική νομοθεσία (ΑΕ: άρθρα 44 και 45 του ΚΝ 2190/1920 - ΕΠΕ: άρθρα 23, 24 και 35 του Ν. 3190/1955 - ΙΚΕ: άρθρο 100 του Ν 4072/2012) και μπορούν να προβαίνουν σε διάθεση κερδών και να αποφασίζουν αποκλειστικά την αποθεματοποίησή τους, αναστέλλοντας την διανομή. Αυτό μπορεί να συμβεί για διάφορους λόγους, που αφορούν τις γενικές συνελεύσεις τους.

Για τις προσωπικές εταιρείες η διάθεση των κερδών είναι μονόδρομος (άρθρο 255, Ν 4072/2012): Θεωρείται ότι τα κέρδη διανέμονται, ασχέτως αν οι εταίροι αποφασίσουν να σχηματίσουν κάποιο αποθεματικό, προγραμματίζοντας ενδεχομένως μια επενδυτική κίνηση.

Περαιτέρω, οι προσωπικές εταιρείες είναι δυνατόν να τηρήσουν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ενώ τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, ως άνω, τηρούν υποχρεωτικά, διπλογραφικά βιβλία. Στο (νέο, για το 2013) άρθρο 10 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994) ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών (μετά την κατάργηση του συστήματος των «επιχειρηματικών αμοιβών»).

Έτσι, προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (ΟΕ), ετερόρρυθμες εταιρείες (ΕΕ), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, η φορολόγηση γίνεται με κλίμακα, η οποία έχει πρώτο κλιμάκιο τις 50.000 ευρώ με συντελεστή 26% και το υπερβάλλον, μετά από αυτό ποσό, με συντελεστή 33%. Αν όμως, οι παραπάνω εταιρείες, τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%, ενώ κατά την υποχρεωτική διανομή, στη τελευταία αυτή περίπτωση, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 (δηλαδή, επιπλέον φόρος 10%).

Συνεπώς, μια ομόρρυθμη εταιρεία που κατά το 2013 τήρησε απλογραφικά βιβλία (εσόδων - εξόδων) και θα «δείξει» φορολογητέα κέρδη, πχ 30.000 ευρώ, θα καταβάλει φόρο, βάσει κλίμακας 7.800 ευρώ (30.000 χ 26%), ενώ περαιτέρω θα εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση για τους δικαιούχους του εισοδήματος αυτού. Άρα, κατά την «υποχρεωτική» διανομή του υπολοίπου 22.200 ευρώ, τα χρηματικά αυτά ποσά, καταβάλλονται ελεύθερα

φόρου. Αν όμως είχε τηρήσει διπλογραφικά βιβλία, θα κατέβαλε μεν το 7.800 ευρώ, αρχικά, αλλά κατά την «διανομή» του υπολοίπου, θα πρέπει να παρακρατήσει και αποδώσει φόρο 10%, μάλιστα δε χωρίς να ερευνάται αν πράγματι τα κέρδη, διανεμήθηκαν ή όχι. Για το 2014, σε κάθε περίπτωση διανομής, θα παρακρατείται φόρος (Ν 4172/2013).

## Αναφορές - Πηγές

- **Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία**

- Αθανασίου Λ. Ι., (2013), «Εμπορικό δίκαιο: Γενικό μέρος, βιομηχανική ιδιοκτησία, πνευματική ιδιοκτησία, αξιόγραφα», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Αλεξανδρίδου Ε., (2009), «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», Σάκκουλα Αντ., Αθήνα
- Αντωνόπουλος Β., (1997), «Δίκαιο εμπορικών εταιριών – Προσωπικές εταιρίες», Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- Καραγιάννης Δ., Καραγιάννη Α. Δ., Καραγιάννης Δ. Ι., (2012), «Συστάσεις, μετατάξεις, μετατροπές, συγχωνεύσεις, απορροφήσεις, λύσεις και εκκαθαρίσεις επιχειρήσεων στην πράξη», Καραγιάννης Ι., Θεσσαλονίκη

- Κοτσίρης Λ. Ε., (2012), «Ευρωπαϊκό εμπορικό δίκαιο : Εισαγωγή στο δίκαιο της ευρωπαϊκής ένωσης, δίκαιο ανταγωνισμού, δίκαιο βιομηχανικής και πνευματικής ιδιοκτησίας, εισαγωγή στο δίκαιο εταιριών», Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα
- Λιακόπουλος Α. Θ. , (1991), «Γενικό εμπορικό δίκαιο», Σάκκουλας, Αθήνα
- Παναγιώτου Π. Κ., (2011), «Η μεταβίβαση της επιχείρησης και η ευθύνη για τα χρέη της : Συμβολή στο δίκαιο των επιχειρήσεων», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Παπαδρόσου - Αρχανιωτάκη Π., (2012), «Επιτομή δικαίου εμπορικών εταιριών», Σάκκουλα, Αθήνα
- Περάκης Ε. Ε., (2011), «Γενικό μέρος του εμπορικού δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Ρόκας Ι. Κ., (2008), «Ελληνικό και κοινοτικό δίκαιο των εμπορικών εταιριών: Μια εισαγωγή», Μπένου Γ., Αθήνα
- Ρόκας Ι. Κ., (2011), «Εμπορικό δίκαιο: Γενικό μέρος, έμποροι, εμπορικές συναλλαγές, αξιόγραφα, βιομηχανική ιδιοκτησία, ανταγωνισμός», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Σινανιώτη - Μαρούδη Α., (2010), Εμπορικό δίκαιο: Εταιρίες» Σάκκουλας Αντ, Αθήνα
- Σκαρίπας Δ., (2012), «Η αφανής εταιρία και η κοινοπραξία κατά το ν. 4072/2012», Πρακτικά συνεδρίου, Σύνδεσμος Ελλήνων εμπορικόλογων 22<sup>ο</sup> Πανελλήνιο Συνέδριο εμπορικού δικαίου.
- Ψυχομάνη Σ. Δ., (2013), «Δίκαιο εμπορικών εταιριών», Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη

- Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., Στεφανής Λ., (2012), «Φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων», Επιχείρηση, 82

- **Διαδικτυακές Πηγές**

- <http://www.e-forologia.gr>
- [http://www.oeetak.gr/downloads/articles/alifantis\\_article.pdf](http://www.oeetak.gr/downloads/articles/alifantis_article.pdf)
- <http://www.taxheaven.gr/>

