



ΤΕΙ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα: ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ / ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ
ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (Ατομική/ΟΕ/ΕΕ/ΕΠΕ/ΑΕ) ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ
Β΄ & Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ.
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ
ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ –
ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

<u>Όνοματεπώνυμο</u>	<u>Α.Μ.</u>	<u>Εξάμηνο</u>
Μαρινάκη Ελευθερία	8400	ΠΤΗ΄

Υπεύθυνος Καθηγητής:

Τριάρχης Δημήτριος

Ηράκλειο, 20/09/2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1- Έννοια και Νομικά χαρακτηριστικά εταιρειών	
1.1. Εισαγωγή	5
1.2. Οι Εταιρείες του Εμπορικού Δικαίου	6
1.2.1 Προσωπικές Εταιρείες	7
1.2.2. Κεφαλαιουχικές Εταιρείες	8
1.2.3. Ενδιάμεσοι Εταιρικοί Τύποι	9
1.3. Η Νομική Προσωπικότητα των Εμπορικών Εταιριών	10
1.4. Ατομική Επιχείρηση	11
1.5. Εμπορικές Εταιρείες	15
1.6. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)	17
1.6.1. Ευθύνη Εταίρων	18
1.7. Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)	20
1.7.1 Νομική Θέση Ετερόρρυθμου Εταίρου	21
1.7.2. Ευθύνη Ετερόρρυθμου Εταίρου	23
1.8. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	24
1.8.1. Τα όργανα της Ε.Π.Ε.	25
1.8.2. Νομική Θέση Εταίρου	26
1.8.3. Ευθύνη των Εταίρων	27
1.8.4. Βιβλία που τηρούνται στην Ε.Π.Ε.	29
1.9. Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)	30
1.9.1. Τα όργανα της Α.Ε.	31
1.9.2. Νομική Θέση Μετόχου	34
1.9.3. Ευθύνη των Μετόχων	37
1.9.4. Βιβλία που τηρούνται στην Α.Ε.	38

Κεφάλαιο 2 – Λύση και Εκκαθάριση Εταιρειών

2.1. Η λύση και Εκκαθάριση των Εταιρειών	42
2.1.1. Λύση και Εκκαθάριση της Ατομικής Επιχείρησης	43
2.1.2. Λύση και Εκκαθάριση της Ο.Ε.	44
2.1.3. Δικαιολογητικά Διακοπής Ο.Ε.	47
2.1.4. Αποτελέσματα – Νομικές Συνέπειες	47
2.1.5. Λύση και Εκκαθάριση της Ε.Ε.	48
2.1.6. Λύση και Εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.	49
2.1.7. Λύση και Εκκαθάριση της Α.Ε.	51
2.1.8. Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Ο.Ε.	53
2.1.9. Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Ε.Ε.	57
2.1.10 Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Ε.Π.Ε.	61
2.1.11 Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Α.Ε.	62

Κεφάλαιο 3 - Μετατροπή - Μετασχηματισμός Εταιρειών από μια εταιρική μορφή σε άλλη

3.1. Γενικά χαρακτηριστικά μετατροπής - μετασχηματισμού για τις νομικές μορφές επιχειρήσεων	64
3.1.1. Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. και αντίστροφα	64
3.1.2 Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. και αντίστροφα	65
3.1.3. Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. και αντίστροφα	68
3.1.4. Μετατροπή Ατομικής Επιχείρησης σε Α.Ε.	69
3.1.5. Μελέτη Περίπτωσης μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.	69
3.2. Συγχωνεύσεις εταιρειών	73

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	74
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	75

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 1: Κατηγοριοποίηση Κυριότερων Εμπορικών Εταιριών	10
Πίνακας 2: Βασικά Χαρακτηριστικά Εμπορικών Επιχειρήσεων	39

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οικονομική μονάδα είναι κάθε συνδυασμός των συντελεστών παραγωγής, δηλαδή κατά κανόνα, του εδάφους, της εργασίας και του κεφαλαίου και σε κάθε περίπτωση στόχος είναι ο συνδυασμός της μεγαλύτερης αποτελεσματικότητας με το μικρότερο δυνατό κόστος. Οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται βάσει των σκοπών που επιδιώκουν και κατατάσσονται στις κατάλληλες νομικές μορφές, τόσο ανάλογα με το μέγεθος της εταιρείας, με τη δραστηριότητά της αλλά και με τον ιδιοκτησιακό της φορέα.

Στις κυριότερες μορφές εταιριών συγκαταλέγονται οι Ομόρρυθμες Εταιρίες (Ο.Ε.), οι Ετερόρρυθμες Εταιρίες (Ε.Ε.), οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και οι Ανώνυμες Εταιρίες (Α.Ε.). Σε κάθε περίπτωση κάθε μορφή εταιρίας έχει τα δικά της χαρακτηριστικά τόσο όσον αφορά τη σύσταση, όσο και αναφορικά με τη διαδικασία λύσης και παύσης των εργασιών. Σε κάθε περίπτωση, το καταστατικό έγγραφο ενέχει εξέχουσα θέση καθώς καθορίζει τις λεπτομέρειες που σχετίζονται με τις σχέσεις των εταίρων, τα δικαιώματα τους, το μερίδιο στα κέρδη και τις ζημίες, τις υποχρεώσεις που έχουν έναντι των τρίτων καθώς επίσης και την ευθύνη που φέρουν με την ανάληψη επιχειρηματικής δραστηριότητας. Είναι σαφές πως σε πολλές των περιπτώσεων οι ευθύνες είναι στο «ακέραιο» και εις ολόκληρο, για τις ατομικές εταιρίες, ενώ στις κεφαλαιουχικές οι ευθύνες νέμονται ανάλογα με το μερίδιο του κάθε μετόχου, ενώ πρέπει να τονισθεί πως σε περιπτώσεις Ε.Π.Ε. ή Α.Ε., η εκκαθάριση δημιουργείται κατόπιν απόφασης της Γενικής Συνέλευσης και λαμβάνεται με πλειοψηφία.

Ακόμη, η σύγχρονη λογιστική δεδομένων των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά, σε πολλές των περιπτώσεων ασχολείται με τη διαδικασία μετατροπής των εταιριών από μια εταιρική μορφή σε κάποια άλλη. Υπό αυτήν την έννοια, η μετατροπή από προσωπικές σε κεφαλαιουχικές εταιρείες επιφέρει πολλαπλά οφέλη που λειτουργούν ως κίνητρα για τον επιχειρηματία. Εντούτοις, πρέπει να τονισθεί πως η απόφαση μετατροπής πρέπει να γίνει ως απόρροια νομικά καταχωρημένων διατάξεων ώστε να μην υπάρχει αντίρρηση από τους δανειστές της εταιρίας ή σε κάθε περίπτωση το Πρωτοδικείο πρέπει να αποφασίσει για την ύπαρξη επαρκών εξασφαλίσεων προς τους δανειστές της εταιρείας ώστε να ακολουθήσει το στάδιο της μετατροπής.

Κεφάλαιο 1

Έννοια και Νομικά χαρακτηριστικά Εταιρειών

1.1. Εισαγωγή

Εταιρεία συνιστά η σύμβαση, η οποία συνάπτεται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, τα οποία με κοινές εισφορές επιδιώκουν κοινό σκοπό, κυρίως οικονομικό. Η ανάγκη αυτής της ένωσης προσώπων για επιχειρηματική δραστηριότητα οφείλεται σε διάφορους παράγοντες οι οποίοι δημιουργούν και δημιουργούσαν σε κάθε τόπο και σε κάθε εποχή ποικίλες ανάγκες και δραστηριότητες. Μπορούμε να αναφέρουμε ενδεικτικά κάποιους παράγοντες από αυτούς, όπως για παράδειγμα:

- Η ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων,
- Η μείωση του επιχειρηματικού κινδύνου ως προς καθένα από τους εταίρους,
- Η ύπαρξη μεταξύ των προσώπων επιχειρηματικών, τεχνικών αλλά και ειδικών γνώσεων τις οποίες μπορούν να μοιραστούν και να προσφέρουν για το κοινό καλό της εταιρείας,
- Το φορολογικό καθεστώς που ισχύει στην χώρα που δρα η εταιρεία είναι επίσης πολύ σημαντικός παράγοντας για την πορεία και την εξέλιξη της.

Οι βασικές κατηγορίες ενώσεων προσώπων είναι δύο, η *εταιρεία του αστικού κώδικα* και το *σωματείο*. Οι δυο αυτές βασικές μορφές ενώσεων προσώπων διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους τόσο στην *δομή* όσο και στην *οργάνωση*. «Ο κύριος λόγος της διαφοράς βασίζεται στον αριθμό των μελών που έχει κάθε μία κατά την τυπική της μορφή. Η εταιρεία του αστικού κώδικα αποτελεί ένωση με μικρό και κλειστό αριθμό μελών, τα οποία δρουν όλα μαζί από κοινού για να πετύχουν τον εταιρικό σκοπό. Αντίθετα το σωματείο είναι πολυμελής ένωση προσώπων ανοικτού τύπου. Τα στοιχεία αυτά κάνουν αναγκαία την οργάνωση από τον νόμο του τρόπου δράσεως του σωματείου. Η επίτευξη του σκοπού του σωματείου έχει ανατεθεί αποκλειστικά σε ολιγομελές, ευέλικτο όργανο διοικήσεως, ενώ τα μέλη του εκφράζουν τη βούλησή τους περιοδικά και μόνο στη συνέλευση. Αντίθετα δεν αποτελεί διαφορά ουσίας αλλά νομοθετική επιλογή το ότι η εταιρεία έχει κατά κανόνα κερδοσκοπικό σκοπό ενώ το σωματείο υποχρεωτικά μη κερδοσκοπικό. Στις δυο αυτές κατηγορίες ενώσεων προσώπων, την εταιρεία του αστικού κώδικα και το σωματείο, εντάσσονται, από πλευράς δομής, όλοι οι επί μέρους εταιρικοί τύποι που γνωρίζει η έννομη τάξη. Έτσι οι μεν προσωπικές εταιρείες υπάγονται στην κατηγορία της εταιρείας του αστικού κώδικα, ενώ οι κεφαλαιουχικές εταιρείες και οι συνεταιρισμοί έχουν σωματειακή δομή. Βέβαια υπάρχουν και εταιρικές μορφές που έχουν από τον νόμο μικτό χαρακτήρα, όπως η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι το αν συγκεκριμένη εταιρεία έχει και μέχρι ποιού βαθμού ενοχικά και μόνο στοιχεία ή/και στοιχεία σωματειακής δομής, δηλαδή

οργανωτικά στοιχεία, δεν είναι εκ των προτέρων καθορισμένο σε όσες ενώσεις προσώπων επιτρέπει η έννομη τάξη στους συμβαλλομένους την ελεύθερη διαμόρφωση των προς τα έσω σχέσεών τους. Στις περιπτώσεις αυτές η ιδιωτική βούληση μπορεί να δημιουργήσει άτυπες εταιρικές μορφές, οι οποίες να αποκλίνουν από το «μοντέλο» του νόμου.»¹ Επομένως μπορούμε να πούμε πως και οι δυο αυτές βασικές μορφές ενώσεων προσώπων, η εταιρεία και το σωματείο, *υπάγονται στην ευρεία έννοια της εταιρείας*, παρά τις διαφορές που παρουσιάζουν.

Στην εταιρεία με την ευρεία έννοια υπάγονται παραδοσιακά όλες οι ενώσεις προσώπων που ιδρύονται με *δικαιοπραξία*² για την επιδίωξη *κοινού σκοπού* σε όλα τα μέλη της ένωσης. Επομένως τρία είναι τα εννοιολογικά στοιχεία των ενώσεων προσώπων:

- Η δικαιοπρακτική (συμβατική κατά κανόνα) φύση της ιδρυτικής πράξης,
- Η σύμπραξη δυο τουλάχιστον προσώπων και
- Ο κοινός σκοπός.

Οι εταιρείες ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους, διακρίνονται σε:

- **Αστικές** και
- **Εμπορικές**.

Οι μεν *Αστικές* είναι οι εταιρείες που απασχολούνται με αστικές πράξεις όπως, αγοραπωλησίες ακινήτων. Οι αστικές εταιρείες διέπονται από τον αστικό κώδικα. Οι δε *Εμπορικές* είναι οι εταιρείες που ασχολούνται με εμπορικές πράξεις όπως, αγοραπωλησίες εμπορευμάτων. Οι εμπορικές εταιρείες διέπονται από τον εμπορικό νόμο και μπορούν να εξυπηρετήσουν τους πιο περίπλοκους και προοδευτικούς σκοπούς στην βιομηχανία και το εμπόριο.

1.2. Οι Εταιρείες του Εμπορικού Δικαίου

Οι εταιρείες του Εμπορικού Δικαίου μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις κύριες κατηγορίες:

1. Στις ***Προσωπικές Εταιρείες***, όπου βασικό στοιχείο αποτελεί η προσωπικότητα των εταιρειών (προσωπικό στοιχείο) στην οποία στηρίζεται η όλη συγκρότηση και λειτουργία τους και η οποία αποτελεί την κύρια εγγύηση των πιστωτών του.
2. Στις ***Κεφαλαιουχικές Εταιρείες***, όπου κύριο στοιχείο αποτελεί το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί από τις διάφορες εισφορές των εταίρων και τα αποθεματικά. Όσον αφορά το προσωπικό στοιχείο, στον συγκεκριμένο τύπο εταιρείας είναι

¹ Νικ. Κ. Ρόκας, Εμπορικές Εταιρείες, Τέταρτη αναθεωρημένη έκδοση, (κεφ. 1).

² Δικαιοπραξία= Δήλωση βουλήσεως προσώπου προς σύσταση, αλλοίωση ή κατάργηση νομικής του θέσεως αναγνωρισμένης υπό του Αστικού Δικαίου. Στην δικαιοπραξία υπάρχει και επιδιώκεται κοινός σκοπός από τους συνδικαιούχους.

ανύπαρκτο και ουσιαστικά η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε εταίρου προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο.

3. Στις **Μικτές Εταιρείες**, οι οποίες αποτελούν ενδιάμεσες μορφές μεταξύ των προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών με σκοπό να καλύψουν μορφές επιχειρησιακής συγκρότησης στις οποίες το προσωπικό και κεφαλαιακό στοιχείο είναι σκόπιμο να συνυπάρχουν.

1.2.1. Προσωπικές Εταιρείες

Οι προσωπικές εταιρείες κατά τον Αστικό Κώδικα (741) δημιουργούνται μέσω της σύμβασης, ένωσης, δυο ή περισσότερων προσώπων μεταξύ των οποίων πρέπει να υπάρχει πρόθεση για συνεργασία και αμοιβαία υποχρέωση για την επιδίωξη και την επιτυχία κοινού σκοπού, οικονομικού ή κερδοσκοπικού, με κοινές εισφορές, με ισότητα και ταυτότητα δικαιωμάτων και σε πνεύμα συνεργασίας. Οι Προσωπικές Εταιρείες πηγάζουν από την σύμβαση (**καταστατικό**) και όχι από τυχαίο γεγονός, και για αυτό οι κληρονόμοι μιας προσωπικής εταιρείας δεν αποτελούν εταιρεία με βάση την περιουσία της κληρονομιάς.

Σε μια Προσωπική Εταιρεία προέχει η προσωπική συμβολή και ενασχόληση κάθε Εταίρου (ευθύνη, προσωπικότητα εταίρου) στην λειτουργία της και όλοι οι Εταίροι της αντιμετωπίζονται ως *ίσος προς ίσος*. Το *προσωποπαγές* στοιχείο αποτελεί το κυριότερο στοιχείο στην ζωή και λειτουργία των Προσωπικών Εταιρειών ανεξάρτητα από το ύψος της συμμετοχής κάθε εταίρου στο εταιρικό κεφάλαιο. Αυτό σημαίνει ότι για την διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρείας αποφασίζει η πλειοψηφία προσώπων και όχι η πλειοψηφία κεφαλαίου.

Οι προσωπικές εταιρείες χαρακτηρίζονται ως **εμπορικές** εφόσον ασκούν κατά σύστημα δραστηριότητες από αυτές που ρητά χαρακτηρίζονται από τον εμπορικό νόμο ως εμπορικές και η διενέργεια των πράξεων αυτών συνιστά την συνήθη δραστηριότητά τους (**ουσιαστικό-αντικειμενικό κριτήριο «εμπορικότητας»**). Συνεπώς προσωπική εταιρεία η οποία δεν έχει ως συνήθη δραστηριότητα τη διενέργεια εμπορικών πράξεων δεν αποκτά την εμπορική ιδιότητα.

Οι Προσωπικές Εταιρείες χαρακτηρίζονται από κάποιες *ιδιαιτερότητες* οι οποίες έχουν ως εξής:

- Δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την κατάρτισή τους, αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό.
- Δεν απαιτείται ελάχιστο όριο στο ύψος του εταιρικού κεφαλαίου για την σύστασή τους.
- Ο αριθμός των συνεταίρων είναι σχετικά περιορισμένος.
- Σημασία έχει η ατομική παρουσία των εταίρων και λιγότερη το κεφάλαιο της εταιρείας.

- Οι αποφάσεις λαμβάνονται ομόφωνα.
- Οι εταίροι ευθύνονται προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρο (αλληλέγγυα) για τις υποχρεώσεις της εταιρείας και αποτελούν την κύρια εγγύηση των πιστωτών.
- Επηρεάζει την πίστη της εταιρείας η προσωπικότητα των εταίρων.
- Επιτρέπεται η εισφορά προσωπικής εργασίας.
- Η είσοδος και η έξοδος των συνεταίρων προϋποθέτει, συνήθως, την συναίνεση των άλλων.
- Η διάρκεια της εταιρείας είναι συνήθως μικρή.
- Η αποτίμηση των περιουσιακών της στοιχείων πραγματοποιείται με ομόφωνη απόφαση των εταίρων.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούν κάποια πλεονεκτήματα των Προσωπικών Εταιρειών καθώς και κάποια μειονεκτήματα τους.

Στα **πλεονεκτήματα** των προσωπικών εταιρειών περιλαμβάνονται τα εξής:

- Η λήψη των αποφάσεων, όσον αφορά την δραστηριότητα της εταιρείας, είναι ταχεία και άμεση.
- Εύκολη προσαρμογή στις μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς και του οικονομικού περιβάλλοντος γενικότερα.
- Ευκολότερη μεταβολή του αντικειμένου δραστηριότητας της εταιρείας χωρίς ιδιαίτερα σοβαρές οικονομικές συνέπειες (ευελιξία).

Στα **μειονεκτήματα** των προσωπικών εταιρειών περιλαμβάνονται τα εξής:

- Η μεγαλύτερη ευθύνη των εταίρων.
- Η πιθανή διαφωνία των εταίρων μεταξύ τους.
- Μικρή πιστοληπτική ικανότητα.
- Περιορισμένη επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Η περιορισμένη ζωή, αφού μεταβολές της προσωπικής ζωής των εταίρων (θάνατος, ανικανότητα, πτώχευση) επιφέρουν κατά κανόνα την λύση της εταιρείας.

Οι κυριότερες μορφές Προσωπικών Εταιρειών στην Ελλάδα είναι:

1. Η **Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)**, η οποία αποτελεί αμιγώς προσωπική εταιρεία.
2. Η **Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)**, η οποία λόγω της βαρύτητας του προσωπικού στοιχείου σ' αυτήν, κατατάσσεται στις Προσωπικές Εταιρείες με όμοια χαρακτηριστικά εκείνων μιας Ο.Ε. πλην ενός. Η μόνη διαφορά μεταξύ Ο.Ε. και Ε.Ε. είναι ότι στην Ε.Ε. υπάρχει ένας αριθμός εταίρων για τους οποίους η ευθύνη έναντι των υποχρεώσεων της εταιρείας είναι περιορισμένη.

1.2.2. Κεφαλαιουχικές Εταιρείες

Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, κυρίαρχο στοιχείο κατά την λήψη των αποφάσεων αποτελεί το ύψος του κεφαλαίου, δηλαδή στον συγκεκριμένο τύπο εταιρείας δεν ενδιαφέρει το «**ποιος**» είναι εταίρος αλλά το «**ποσό**» που εισέφερε στην εταιρεία και το ποσοστό του εταιρικού κεφαλαίου που ελέγχει. Δηλαδή, το προσωπικό στοιχείο στις κεφαλαιουχικές εταιρείες είναι ουσιαστικά ανύπαρκτο έχοντας παραχωρήσει το ρόλο του στο ύψος του κεφαλαίου το οποίο κάθε εταίρος ελέγχει.

Ειδικότερα:

- Μόνο η περιουσία της εταιρείας αποτελεί εγγύηση για τους πιστωτές της.
- Η νομοθεσία επιβάλλει υποχρέωση για ελάχιστο όριο στο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου.
- Η απόκτηση ή απώλεια της εταιρικής ιδιότητας είναι ελεύθερη και δεν υπόκειται σε περιορισμούς και συνέπειες αντίστοιχες εκείνων των προσωπικών εταιρειών.
- Τα πρόσωπα των εν λόγω εταιρειών δεν φέρουν ουδεμία ευθύνη πέραν των όσων απορρέουν από τη νομοθεσία και τους όρους του καταστατικού.
- Στη λήψη των αποφάσεων κυριαρχεί κατά βάση η δύναμη που συνδέεται με το ποσοστό συμμετοχής κάθε εταίρου στο εταιρικό-μετοχικό κεφάλαιο.
- Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας πραγματοποιείται αποκλειστικά από ειδικά θεσμοθετημένο όργανο του Ν.2190/1920 (η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190 του 1920).

Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες η εμπορική ιδιότητα, «*εμπορικότητα*», αποκτάται με βάση το **τυπικό-υποκειμενικό κριτήριο**, χαρακτηρίζονται δηλαδή από τον νόμο ως εμπορικές από την ίδρυση τους και ανεξάρτητα από το αν ασκούν εμπορική ή μη δραστηριότητα, προϋπόθεση η οποία ισχύει μόνο για τις προσωπικές εταιρείες.

Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια και ικανότητα εξεύρεσης και συγκέντρωσης κεφαλαίων έναντι των προσωπικών εταιρειών αλλά υστερούν όσον αφορά την ταχύτητα της λήψης των αποφάσεων.

Αμιγώς Κεφαλαιουχικές εταιρεία αποτελεί μόνον η **Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)**.

1.2.3. Ενδιάμεσοι εταιρικοί τύποι (Μικτές Εταιρείες)

Μεταξύ της αμιγώς προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε.) και της αμιγώς κεφαλαιουχικής εταιρείας (Α.Ε.) υπάρχουν και άλλοι τύποι εταιρικής οργάνωσης και λειτουργίας. Αυτές οι εταιρείες, στις οποίες συνυπάρχουν χαρακτηριστικά τόσο των κεφαλαιουχικών αλλά και των προσωπικών εταιρειών, αποτελούν έναν τρίτο άξονα των εμπορικών εταιρειών, αυτό των μικτών εταιρειών.

Μικτές επιχειρήσεις είναι:

1. Η **Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)** στην οποία η λήψη των αποφάσεων στη γενική συνέλευση απαιτεί ταυτόχρονα συναίνεση τόσο της πλειοψηφίας προσώπων-εταίρων (**προσωπικό στοιχείο**) όσο και πλειοψηφίας κεφαλαίου (**κεφαλαιουχικό στοιχείο – διπλές πλειοψηφίες**) και από την άλλη υπάρχει το περιορισμένο της ευθύνης του εταίρου.
2. Η **Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.** της οποίας τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε έναν και μοναδικό εταίρο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο και αποτελεί από το 1993 αναγνωρισμένη και στην Ελλάδα μορφή εμπορικής εταιρείας.

Όσον αφορά την εμπορική ιδιότητα των μικτών εταιρειών, ισχύουν τα ίδια με αυτά των κεφαλαιουχικών εταιρειών.

Με βάση όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω μπορούμε συνοπτικά να κατηγοριοποιήσουμε τις εταιρείες σε έναν πίνακα ως εξής:

Κατηγοριοποίηση των Κυριότερων Εμπορικών Εταιρειών		
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (Πρωτεύον στοιχείο το προσωπικό)	ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (Πρωτεύον στοιχείο το Κεφάλαιο)	ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ- ΜΙΚΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (Προσωπικό και Κεφαλαιακό στοιχείο)
<ul style="list-style-type: none">• Ομόρρυθμη Εταιρεία (<i>O.E.</i>)	<ul style="list-style-type: none">• Ανώνυμη Εταιρεία (<i>A.E.</i>)	<ul style="list-style-type: none">• Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)
<ul style="list-style-type: none">• Ετερόρρυθμη Εταιρεία (<i>E.E.</i>)		<ul style="list-style-type: none">• Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Πίνακας 1: Κατηγοριοποίηση Κυριότερων Εμπορικών Εταιρειών

1.3. Η Νομική Προσωπικότητα των Εμπορικών Εταιρειών

Σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα, τα πρόσωπα διακρίνονται σε **Φυσικά** και **Νομικά**. Τα *φυσικά πρόσωπα* είναι οι άνθρωποι, ενώ τα *νομικά πρόσωπα* είναι πλασματικά πρόσωπα, δημιουργήματα του νομοθέτη. Τα νομικά πρόσωπα δημιουργήθηκαν από τον νομοθέτη για να δοθεί βοήθεια και ώθηση στα φυσικά πρόσωπα να δρουν, στα πλαίσια του νόμου, ώστε να ενωθούν για να επιδιώξουν συλλογικούς σκοπούς.

Οι εμπορικές εταιρείες συνιστούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) και αποκτούν τη νομική προσωπικότητα από την στιγμή της δημοσίευσης του

καταστατικού τους. Το καταστατικό της εταιρείας περιέχει τους όρους ίδρυσης και λειτουργίας της εταιρείας.

Η εταιρεία ως νομικό πρόσωπο αποτελεί:

- Ένα αυτοτελές πρόσωπο, ανεξάρτητο από τους εταίρους,
- Έχει δική του δικαιοπρακτική ικανότητα,
- Ενεργεί με δικό του όνομα (επωνυμία),
- Είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων,
- Κατευθύνει την δραστηριότητα του από ένα συγκεκριμένο τόπο (έδρα) και
- Αποκτά ιθαγένεια η οποία προσδιορίζεται από τον τόπο της έδρας.

Έτσι, κάθε εταιρεία που εδρεύει στην Ελλάδα θεωρείται ότι έχει την ελληνική ιθαγένεια.

Για να *ιδρυθεί*, να γίνει *σύσταση*, μιας εμπορικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα πρέπει να πληροί κάποιες προϋποθέσεις οι κυριότερες εκ των οποίων είναι οι εξής:

- Τυπική ή άτυπη σύμβαση μεταξύ των εταίρων (καταστατικό),
- Ικανότητα για **δικαιοπραξία**,
- Εισφορά από τους συμβαλλόμενους κεφαλαίου που δεν είναι πάντοτε απαραίτητο να αποτελείται από μετρητά, αλλά μπορεί να συνίσταται σε εισφορά υλικών ή άυλων περιουσιακών στοιχείων,
- Το θεμιτό του επιδιωκόμενου σκοπού,
- Τη διαδικασία δημοσιότητας για τις εταιρείες.

Από την προσωπικότητα της εμπορικής εταιρείας απορρέουν σημαντικές νομικές συνέπειες, χαρακτηριστικότερες των οποίων είναι οι εξής:

- Έχουν ιδίαν περιουσία δηλαδή, η περιουσία της εταιρείας διαφέρει από την περιουσία των εταίρων. Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις της εταιρείας δεν είναι των εταίρων. Η περιουσία της εταιρείας είναι υπέγγυα έναντι των δανειστών της και η πτώχευση της εταιρείας δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη και την πτώχευση των εταίρων (Πλην της Ο.Ε. όπου ο ομόρρυθμος εταίρος είναι έμπορος),
- Έχουν τα δικά τους βουλευτικά όργανα και οι πράξεις των οργάνων της διοίκησης της εταιρείας δεσμεύουν την εταιρεία,
- Έχουν δική τους επωνυμία,
- Έχουν δική τους κατοικία (έδρα) από την οποία καθορίζεται και η ιθαγένεια της,
- Έχουν ιδίαν ικανότητα παραστάσεως στα δικαστήρια,
- Έχουν δική τους Εθνικότητα (Ιθαγένεια),
- Η εταιρεία ενεργεί ανεξάρτητα από τα πρόσωπα που την αποτελούν,
- Η εταιρεία μπορεί να συμμετέχει ως εταίρος σ' άλλες εταιρείες.

1.4. Ατομική Επιχείρηση

Μια πολύ βασική μορφή εταιρειών είναι η Ατομική, την οποία δεν πρέπει να παραλείψουμε διότι την συναντάμε πολύ συχνά στην ελληνική αγορά. Η ατομική εταιρεία ταυτίζεται απόλυτα με το πρόσωπο του επιχειρηματία, είναι προσωποπαγής και αυτό είναι το στοιχείο το οποίο μας κάνει να μην την κατατάσσουμε τις «εταιρείες» αφού ουσιαστικά δεν υπάρχει ένωση προσώπων. Κύριο χαρακτηριστικό της είναι η μεγάλη ευελιξία ως προς τις επιχειρηματικές αποφάσεις που αφορούν στο είδος της δραστηριότητας, στην επιλογή τεχνικών μεθόδων και στον καλύτερο έλεγχο της παραγωγής γενικότερα.

Μπορούμε συνοπτικά να αναφέρουμε τα βασικά χαρακτηριστικά των Ατομικών επιχειρήσεων, τα οποία έχουν ως εξής:

- Η δημιουργία τους είναι πολύ εύκολη, χωρίς να υπάρχουν χρονοβόρες διαδικασίες,
- Δεν υπάρχει ανάγκη ύπαρξης και απαίτησης ελάχιστου κεφαλαίου,
- Ο επιχειρηματίας είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης και έχει όλη την ευθύνη για τις υποχρεώσεις της,
- Ο επιχειρηματίας καρπώνεται αποκλειστικά τα κέρδη και έχει ο ίδιος ευθύνη για τα χρέη της επιχείρησης,
- Τα περιουσιακά στοιχεία τόσο της επιχείρησης όσο και του ιδιοκτήτη ο οποίος ευθύνεται αποκλειστικά με την ατομική του περιουσία ικανοποιούν τις απαιτήσεις των πιστωτών της επιχείρησης καθώς και του δημοσίου,
- Ο ίδιος ο επιχειρηματίας διοικεί την επιχείρηση, εξασφαλίζει κεφάλαιο, αναλαμβάνει τους κινδύνους, υφίσταται τις ζημιές και πληρώνει όλους τους φόρους.

Ουσιαστικά η Ατομική Επιχείρηση αποτελεί την αρχαιότερη νομική μορφή και πρωτοεμφανίστηκε στις μικρές γεωργικές μονάδες, τις μονάδες λιανικού εμπορίου και γενικά σε κάθε μορφής βιοποριστικού επαγγέλματος μονάδες. Το βασικό και μοναδικό χαρακτηριστικό των ατομικών επιχειρήσεων είναι η ταύτιση του επιχειρηματία (φορέα – φυσικού προσώπου) και της επιχείρησης. Δηλαδή, το άτομο είναι η επιχείρηση και η επιχείρηση είναι το άτομο, ως εκ τούτου τα δύο είναι ενιαία.

Ένα ακόμη χαρακτηριστικό της Ατομικής Επιχείρησης είναι το μικρό μέγεθός της και σχετίζεται με τον αριθμό των εργαζομένων, το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, το ύψος του κύκλου εργασιών κ.λπ.. Σε κάθε περίπτωση, η ύπαρξη ατομικής Επιχείρησης συνδέεται με την γρήγορη λήψη και εκτέλεση των αποφάσεων, ενώ πρέπει με ιδιαίτερη έμφαση να τονισθεί πως υπάρχει σύνδεση της ζωής της επιχείρησης από τη ζωή του επιχειρηματία.

Ιδιοκτήτης της Ατομικής Επιχείρησης είναι ένα μόνο φυσικό πρόσωπο και η επιχείρηση λειτουργεί για το προσωπικό του όφελος. Πάντως, ο ιδιοκτήτης για την

επιτυχία της επιχείρησης δύναται να απασχολήσει και άλλα πρόσωπα φυσικά, δηλαδή υπαλλήλους. Ως εκ τούτου γίνεται σαφές πως τόσο τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των προσωπικών εταιριών ταυτίζονται με εκείνα των μικρών εταιριών.

Στη χώρα μας οι ατομικές επιχειρήσεις αποτελούν τη πιο συνήθη νομική μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας και υπερτερεί αριθμητικά έναντι των άλλων νομικών μορφών. Μάλιστα, το γεγονός αυτό εξηγείται από την τάση πολλών ανθρώπων να αναπτύξουν δική τους οικονομική δραστηριότητα ώστε να πετύχουν ένα γρήγορο πλουτισμό, είτε έτσι ώστε να μην είναι υποτελείς αλλά εν αντιθέσει να αναπτύξουν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, να αυξήσουν τις προσωπικές τους δεξιότητες και ικανότητες και ως εκ τούτου να γίνουν τα «αφεντικά».

Όσον αφορά τη νομική μορφή, πρέπει να τονισθεί πως η επιχείρηση αυτής της μορφής, για να ξεκινήσει τις συναλλαγές της με τους παράγοντες της αγοράς πρέπει πρώτα να προβεί σε μια σειρά ενεργειών που απορρέουν από το ισχύον κάθε φορά θεσμικό πλαίσιο της χώρας. Πρόκειται για τις νομικές, φορολογικές, λογιστικές, χρηματοδοτικές και αναπτυξιακές δυνατότητες που εφαρμόζει η πολιτεία, καθώς επίσης και οι διάφορες υποχρεώσεις που απορρέουν από την ίδρυση και τη λειτουργία της. Πρόκειται για ενέργειες που δεν είναι απαραίτητες και αναγκαίες μόνο για την ίδρυση μιας νέας επιχείρησης αλλά είναι εξίσου απαραίτητες και τις άλλες μορφές επιχειρήσεων.

Η νομική διάσταση της ατομικής επιχείρησης αναφέρεται βασικά στο αν η νομική μορφή που επιλέγεται για την επιχειρηματική δραστηριότητα απαιτεί τη σύνταξη και δημοσίευση καταστατικού. Η ατομική επιχείρηση προκειμένου να αποκτήσει υπόσταση, δηλαδή να ιδρυθεί και να λειτουργήσει στο πλαίσιο της νομιμότητας δεν απαιτεί τη σύνταξη καταστατικού. Η υπόσταση της ατομικής επιχείρησης αποκτάται φορολογικά. Αυτό σημαίνει συμπλήρωση από τον δυνητικό επιχειρηματία μιας δήλωσης Έναρξης Δραστηριότητας που υποβάλλεται στη ΔΟΥ έδρας της επιχείρησης με σκοπό την απόκτηση Α.Φ.Μ. Ουσιαστικά, η απόκτηση του ΑΦΜ νομιμοποιεί την ύπαρξη της επιχείρησης.

Ως προς τη φορολογική διάσταση της ατομικής επιχείρησης, ο επιχειρηματίας ή επιτηδευματίας υποβάλλει στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία το έντυπο Μ5 «Δήλωση υπό Ίδρυσης Επιχείρησης». Πρόκειται για έντυπο που συμπληρώνεται από φυσικά «Υπό Ίδρυση» πρόσωπα, υπογράφεται από τον δηλούντα ή το νόμιμο εκπρόσωπο και επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του Ν. 1599/86.

Ως προς τα βιβλία που τηρεί η Ατομική Επιχείρηση, πρέπει να τονισθεί πως η νόμιμη αποτύπωση και καταχώρηση των συναλλαγών της ατομικής επιχείρησης με τους τρίτους απαιτεί την ύπαρξη θεωρημένων, από την αρμόδια ΔΟΥ, στοιχείων και βιβλίων. Τα συγκεκριμένα στοιχεία (π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις) και βιβλία που πρέπει

να τηρεί ένας επιτηδευματίας καθορίζονται από τον Κ.Β.Σ. της φορολογίας εισοδήματος και για τη θεώρησή τους υποβάλλεται σχετική δήλωση.

Η Ατομική Επιχείρηση οφείλει να τηρεί βιβλία πρώτης κατηγορίας (Βιβλίο Αγορών) ή Βιβλία Β' κατηγορίας (Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων) ανάλογα φυσικά με το αντικείμενο της δραστηριότητας.

Η προσωπική επιχείρηση παρουσιάζει τα παρακάτω πλεονεκτήματα (ή δυνατά σημεία):

- Η ευκολία σύστασης και το μικρό κόστος ίδρυσης και οργάνωσής της
- Η ελεύθερη και γρήγορη λήψη αποφάσεων καθώς και η γρήγορη υλοποίησή τους
- Η αποκόμιση όλων των κερδών από τον επιχειρηματία – ιδιοκτήτη
- Η ύπαρξη προσωπικών κινήτρων, είτε οικονομικών, αφού όλο το κέρδος περιέχεται στον επιχειρηματία – ιδιοκτήτη που ωθούν τον επιχειρηματία στη μεγιστοποίηση του χρόνου εργασίας είτε ψυχολογικών αφού ανήκει αποκλειστικά σε εκείνον η χαρά της δημιουργίας
- Καλύτερη πιστοληπτική ικανότητα από άλλες νομικές μορφές, εφόσον ο επιχειρηματίας διαθέτει αξιόλογη προσωπική περιουσία
- Δυνατότητα επίτευξης της μεγαλύτερης δυνατής εχεμύθειας στα θέματα παραγωγικής διαδικασίας, κόστος και άλλων επιχειρηματικών μεγεθών που δεν πρέπει να διαρρεύσουν στους ανταγωνιστές.
- Ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση αφού συνήθως το κέρδος φορολογείται ως προσωπικό εισόδημα
- Απλούστερη και ευνοϊκότερη διαδικασία διάλυσής της

Τα μειονεκτήματα της ατομικής επιχείρησης, τα οποία δύναται να ανατρέψουν τα παραπάνω πλεονεκτήματα είναι τα κάτωθι:

- Η απεριόριστη ευθύνη του επιχειρηματία – ιδιοκτήτη. Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση οικονομικών δυσκολιών της επιχείρησης θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν εκτός από το κεφάλαιο που έχει επενδυθεί στην επιχείρηση, τα προσωπικά στοιχεία της περιουσίας του επιχειρηματία – ιδιοκτήτη. Πιο συγκεκριμένα σε περίπτωση που για την πληρωμή των χρεών της επιχείρησης δεν επαρκεί το επενδυθέν κεφάλαιο τότε οι δανειστές θα στραφούν (δικαστικώς ή αλλιώς) κατά της προσωπικής περιουσίας του επιχειρηματία – ιδιοκτήτη προκειμένου να ανακτήσουν τα δανεισθέντα κεφάλαια.
- Το ύψος της επένδυσης σε μια ατομική επιχείρηση περιορίζεται στο ύψος του κεφαλαίου που μπορεί να αντλήσει ο επιχειρηματίας – ιδιοκτήτης αυτός καθαυτός. Αυτό το ύψος εξαρτάται βασικά από το ύψος των δικών του κεφαλαίων (ιδίων κεφαλαίων) και συμπληρώνεται από ξένα κεφάλαια (κεφάλαια από τραπεζικό δανεισμό). Είναι αυτονόητο πως αν το αντικείμενο

της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι π.χ. οι τραπεζικές εργασίες που η ίδρυση ανάλογης επιχείρησης απαιτεί σημαντικό ύψος ιδρυτικού κεφαλαίου τότε θα πρέπει να επιλέγει άλλη νομική μορφή όπως Α.Ε., αφού η νομική μορφή της ατομικής εταιρίας δεν παρέχει όλα τα εγγύητα απρόσκοπτης λειτουργίας μιας τέτοιας επιχειρηματικής δραστηριότητας.

- Η έλλειψη ειδικών γνώσεων από μέρους του επιχειρηματία – ιδιοκτήτη για την πραγματοποίηση όλων των αποφάσεων που αφορούν τη λειτουργία και τις επιμέρους δραστηριότητες της επιχείρησης. Οι ατομικές επιχειρήσεις είναι κατά το πλείστον μικρές. Αποτέλεσμα αυτού είναι ο ιδιοκτήτης να εμπλέκεται στη διοίκηση όλων των λειτουργιών της επιχείρησης, ενώ λόγω των ειδικών γνώσεων που απαιτούν όλες αυτές οι λειτουργίες είναι φυσικό ο ιδιοκτήτης να μπορεί να ανταποκριθεί μόνο σε ορισμένες από αυτές.
- Ο θάνατος, η φυλάκιση, η πτώχευση, η διανοητική διαταραχή του επιχειρηματία – ιδιοκτήτη οδηγούν σε τερματισμό της επιχειρηματικής δραστηριότητας και φυσικά σε εκπνοή της ζωής της ατομικής επιχείρησης. Επιπλέον σε τερματισμό της επιχείρησης οδηγεί και η φυσική αδυναμία του επιχειρηματία – ιδιοκτήτη.
- Ο επιχειρηματίας – ιδιοκτήτης είναι ο μόνος υπεύθυνος για την εξεύρεση χρηματοδότησης και δανείων
- Η έλλειψη συνήθως των προϋποθέσεων για τη συγκρότηση στη επιχείρηση ιδιαίτερα ικανών υπαλλήλων – εργαζομένων. Ο ιδιαίτερα ικανός υπάλληλος – εργαζόμενος ακόμα και στην περίπτωση που αμείβονταν καλά (με ποσοστό επί των κερδών της επιχείρησης) δεν θα ήταν ικανοποιημένος με την παραμονή του στο καθεστώς του υπαλλήλου – εργαζομένου, αφού θα επιθυμούσε να γίνει και ο ίδιος «επιχειρηματίας – αφεντικό». Η συγκράτηση στην επιχείρηση μπορεί να γίνει με τη χρησιμοποίηση της εταιρικής μορφής οικονομικής δραστηριότητας.

1.5. Εμπορικές Εταιρείες

Οι εταιρίες γενικά είναι ενώσεις προσώπων ιδιωτικού δικαίου, οι οποίες ιδρύονται με δικαιοπραξία, δηλαδή με ελεύθερη θέληση των προσώπων – ιδρυτών και έχουν κοινό σκοπό ο οποίος αναφέρεται στη δικαιοπραξία αυτήν. Σε κάθε περίπτωση οι λεπτομέρειες και οι ρυθμίσεις των εταιριών για τα διάφορα θέματα που αντιμετωπίζουν ρυθμίζονται από τον Αστικό Κώδικα και από το Εμπορικό Δίκαιο. Από τον Αστικό Κώδικα ρυθμίζονται οι αστικές εταιρείες, τα σωματεία, οι επιτροπές εράνων και άλλες μη κερδοσκοπικές ενώσεις. Από το εμπορικό δίκαιο, ρυθμίζονται η

Ομόρρυθμη Εταιρία, η Αφανής Εταιρία, η Ανώνυμη Εταιρία, η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, ο Συνεταιρισμός κ.α..

Οι **εμπορικές εταιρείες** με τις οποίες θα ασχοληθούμε αναλυτικότερα παρακάτω, δίνοντας βάση στο κλείσιμο των βιβλίων τους, στην παύση λειτουργίας καθώς και στον μετασχηματισμό τους, διακρίνονται σε ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης και ανώνυμες εταιρείες.

Αρχικά θα αναφερθούμε συνοπτικά σε καθεμία από αυτές τις εταιρείες ώστε να καταλάβουμε την δομή τους.

α) **Ομόρρυθμη εταιρεία** λέγεται αυτή που ιδρύεται μεταξύ εταίρων που συνεμπορεύονται κάτω από μια εταιρική επωνυμία και ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα για τις υποχρεώσεις της εταιρικής εμπορικής επιχείρησης. Η ομόρρυθμη εταιρεία πρέπει να έχει στην επωνυμία της όλα τα ονόματα των συνεταίρων ή έστω του ενός από αυτούς και ύστερα τη λέξη «Σία» (Συντροφιά). Η σύστασή της αποδείχεται με δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο, που δημοσιεύεται στο πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας. Η διαχείριση της εταιρείας ανατίθεται σε έναν από τους εταίρους ή σε άλλο πρόσωπο. Όταν πρόκειται να *διαλυθεί* η εταιρεία, εκκαθαρίζεται η περιουσία της εταιρείας και διανέμεται το καθαρό ενεργητικό ανάλογα με τη συμφωνία που έκαναν οι εταίροι.

β) **Ετερόρρυθμη** λέγεται η εταιρεία που συνιστούν ομόρρυθμοι εταίροι (όπως αναφέρεται παραπάνω) και ένας ή περισσότεροι άλλοι, που λέγονται «ετερόρρυθμοι εταίροι». Αυτοί είναι απλοί χρηματοδότες και ενέχονται μόνο μέχρι το ποσό της συνεισφοράς τους, συνεπώς δεν έχουν δικαίωμα να αναμειχτούν στη διαχείριση της εταιρείας. Στην επωνυμία της εταιρείας δεν περιλαμβάνονται τα ονόματα των ετερόρρυθμων εταίρων, αλλά μόνο η λέξη «Σία». Αν η ετερόρρυθμη εταιρεία είναι «κατά μετοχές», οι εταίροι μπορούν να μεταβιβάσουν σε τρίτους τη μετοχική μερίδα τους.

γ) **Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης** λέγεται μια παρέκκλιση του τύπου της ανώνυμης εταιρείας. Περιλαμβάνει εταίρους υπεύθυνους για το παθητικό της εταιρείας μέχρι το ποσό της εισφοράς του καθέναν. Είναι πάντα εμπορική. Το μερίδιο ενός εταίρου δεν μπορεί να εκχωρηστεί σε άλλους μη εταίρους χωρίς τη συγκατάθεση της πλειοψηφίας των συνεταίρων. Η επωνυμία περιλαμβάνει το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων.

δ) **Ανώνυμη εταιρεία** λέγεται εκείνη της οποίας το ποσό του κεφαλαίου διαιρείται σε μερίδια (που λέγονται μετοχές) και κάθε κάτοχος μετοχών (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) ευθύνεται μόνο μέχρι το ποσό της εισφοράς του χρηματικό, χωρίς καμία άλλη, εκτός από τη χρηματική προσωπική ευθύνη. Οι ανώνυμες εταιρείες είναι η μόνη μορφή με την οποία μπορεί να επιτευχθεί η συσσώρευση μεγάλων κεφαλαίων για την εκτέλεση κάθε είδους έργων και όχι μόνο για την άσκηση εμπορίου. Γι' αυτό η πολιτεία έχει ρυθμίσει με ιδιαίτερη νομοθεσία τη σύσταση τη λειτουργία κτλ. των ανώνυμων εταιρειών. Η σύσταση γίνεται μόνο με δημόσιο έγγραφο, που λέγεται *καταστατικό* και προβλέπει την επωνυμία, την

έδρα, το μετοχικό κεφάλαιο, τη διάλυση κτλ. της εταιρείας. Το καταστατικό πρέπει γενικά να συμφωνεί με τους νόμους.»³

1.6. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

Η *ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.)* είναι η βασική μορφή προσωπικής εταιρείας, η οποία λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του Αστικού Κώδικα. Τα δυο ουσιώδη εννοιολογικά στοιχεία της ομόρρυθμης εταιρείας είναι η *εταιρική σύμβαση* και ο *εμπορικός σκοπός* της. Σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο, η ομόρρυθμη εταιρεία έχει δική της προσωπικότητα και φέρει όλα τα χαρακτηριστικά των αστικών εταιρειών, ενώ παράλληλα διαφοροποιείται από αυτές κατά το ότι είναι εμπορική και διέπεται από την αρχή της ατομικής εκπροσώπησης. Αναλυτικότερα, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου, *ομόρρυθμη* είναι η εταιρεία που συνίσταται μεταξύ δυο ή περισσοτέρων προσώπων τα οποία έχουν σκοπό να εμπορευούνται μαζί υπό εταιρική επωνυμία, ευθυνόμενα απεριορίστως και αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Βαρύτητα στην ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.) έχει η προσωπικότητα των προσώπων τα οποία πρόκειται να συνεταιριστούν και όχι το κεφάλαιο το οποίο αυτοί θα εισφέρουν στην εταιρεία.

Η ζωή της εταιρίας είναι συνδεδεμένη με τη ζωή των εταίρων και είναι αδύνατη η προσχώρηση νέου εταίρου χωρίς την έγκριση των υπολοίπων μελών. Επειδή μέχρι το 1989 δεν φορολογούνταν η εταιρία, αλλά μόνο οι εταίροι, υπήρχε κίνητρο δημιουργίας Ομόρρυθμων Εταιριών στο χώρο των Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων. Έπειτα, το συγκεκριμένο κίνητρο δεν υπήρχε και πάντως πρέπει να τονισθεί πως στα προβλήματα που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη εταιρία, όπως το γεγονός ύπαρξης προσωπικών σχέσεων και προσωπικών συμφερόντων μεταξύ των εταίρων, οπότε ιδιαίτερα κατά την σύνταξη του καταστατικού εγγράφου της εταιρίας πρέπει να γίνονται οι απαραίτητες διευκρινήσεις ώστε να αποτυπώνονται οι συμφωνίες και οι σχέσεις μεταξύ των εταίρων.

Από τον παραπάνω ορισμό προκύπτουν τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ο.Ε. που παρουσιάζονται συνοπτικά ως εξής:

- Η **απεριόριστη και εις ολόκληρον** (αλληλέγγυα) ευθύνη των εταίρων,
- Η συγκροτημένη επιχειρηματική δραστηριότητα των εταίρων, με σκοπό την από **κοινού** δημιουργία κέρδους,
- Η **κοινή εταιρική ευθύνη**,
- Το γεγονός, πως σε αντίθεση με τις υπόλοιπες μορφές εταιρειών, μεγαλύτερη βαρύτητα έχει η **προσωπικότητα** των προσώπων που την απαρτίζουν και όχι το κεφάλαιο το οποίο αυτοί θα εισφέρουν για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού.

³ΦΑΡΟΣ μεγάλη γενική παγκόσμια Εγκυκλοπαίδεια, Εκδόσεις Φάρος, Τόμος 7^{ος}

Σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας ονομάζουμε την τυπική συγκρότηση της επιχειρησιακής δραστηριότητας των εταίρων σε ενιαία επιχειρησιακή μονάδα, η οποία διακρίνεται για τη νομική της υπόσταση. Αφού γίνουν οι συμφωνίες μεταξύ των εταίρων οι οποίες και πρέπει απαραίτητως να βασίζονται στο νόμο, συντάσσεται το καταστατικό έγγραφο και στη συνέχεια αρχίζει η διαδικασία δημοσίευσής του. Πιο συγκεκριμένα, απαραίτητα στοιχεία για την σύσταση της ομόρρυθμης εταιρείας είναι:

- Συναίνεση τουλάχιστον δυο προσώπων, σύμφωνα με τον νόμο, για εμπορικές πράξεις και συναλλαγές,
- Έγγραφο σύμβαση – κατάρτιση καταστατικού μεταξύ αυτών που θα συμμετάσχουν στην εταιρεία,
- Θεώρηση του καταστατικού από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.),
- Θεώρηση του καταστατικού από τα ταμεία Συντάξεως Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων,
- Διατυπώσεις δημοσιότητας του καταστατικού,
- Βεβαίωση έναρξης επιτηδεύματος.

Σε κάθε περίπτωση τα βασικότερα στοιχεία που πρέπει να εμφανίζει το καταστατικό έγγραφο είναι τα κάτωθι:

- Η Επωνυμία
- Η Έδρα
- Τα ονόματα των εταίρων
- Το κεφάλαιο, μολοντί δεν απαιτείται ελάχιστο ύψος
- Η διάρκεια
- Ο σκοπός
- Το λογιστικό Σύστημα που θα εφαρμόζει
- Τα ποσοστά κατανομής των κερδών ή ζημιών
- Η πρόβλεψη και άλλων τρόπων διανομή κερδών σε περίπτωση ανάληψης μέρους των κεφαλαίων
- Η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας
- Η τροποποίηση του καταστατικού
- Η λύση και εκκαθάριση της εταιρίας και ο ορισμός εκκαθαριστών

1.6.1. Ευθύνη Εταίρων

Η σύσταση της ομόρρυθμης εταιρείας προϋποθέτει τη *σύμπραξη* τουλάχιστον δυο ή και περισσότερων νομικών ή και φυσικών *προσώπων* και αποτελεί μια μορφή ατομικής εμπορίας που ασκείται συγχρόνως από τους εταίρους. Ο κάθε εταίρος, όπως και στην ατομική εμπορία, συμπράττει και ευθύνεται προσωπικά και ταυτόχρονα φέρει απεριόριστη ευθύνη (και με ολόκληρη την προσωπική του περιουσία). Για τους αντισυμβαλλόμενους τρίτους, η ομόρρυθμη εταιρεία αποτελεί μια συμπαγή και

δεσμευτική σύμπραξη εμπορευομένων η οποία παρέχει στους τρίτους ως εγγυητές καθένα από τους εταίρους.

Η ομόρρυθμη εταιρεία, ως αυτοτελές υποκείμενο δικαίου, οφείλει να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που ανέλαβε ο διαχειριστής της, σε περίπτωση δε μη εκπλήρωσης ή τέλεσης αδίκων πράξεων από τον διαχειριστή, η εταιρεία ευθύνεται με την περιουσία της. Σύμφωνα όμως με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου, παράλληλα προς την εταιρεία, *ευθύνεται και κάθε εταίρος με την ατομική του περιουσία για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων*. Καθιερώνεται δηλαδή *απεριόριστη και εις ολόκληρον* ευθύνη κάθε ομόρρυθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις της εταιρείας είτε αυτές πηγάζουν από σύμβαση, είτε από αδίκημα, είτε από άλλο γενεσιουργό λόγο, τόσο απέναντι σε ιδιώτες όσο και απέναντι στο δημόσιο.

Ο λόγος για τον οποίο στις προσωπικές εταιρείες έχει καθιερωθεί προσωπική ευθύνη των εταίρων για τα χρέη της εταιρείας, είναι πως σε αυτές δεν υπάρχει δέσμευση της εταιρικής περιουσίας όπως στις κεφαλαιουχικές, με συνέπεια να μπορούν οι εταίροι νόμιμα να κάνουν αναλήψεις από το ταμείο της εταιρείας, εφόσον βέβαια αυτό προβλέπεται στην εταιρική σύμβαση ή συμφωνούν όλοι οι εταίροι, αφού από τις αναλήψεις αυτές δεν θίγονται οι εμπορικοί δανειστές, απέναντι των οποίων είναι υπέγγυα η προσωπική περιουσία των εταίρων, άρα και τα αναληφθέντα ποσά.

Κατά το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων είναι ευθύνη εκ του νόμου. Η ρύθμιση αυτή αποκλίνει από τις αρχές του κοινού δικαίου, αφού οι διαχειριστές, αν και ενεργούν ως όργανα του νομικού προσώπου της εταιρείας και όχι ως αντιπρόσωποι των εταίρων, υποχρεώνουν και αυτούς.

Η προσωπική ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων έχει, κατά την κρατούσα τουλάχιστον γνώμη, προεκτάσεις και σε περίπτωση *πτώχευσης* της εταιρείας, η οποία έχει ως συνέπεια την πτώχευση και των ομόρρυθμων εταίρων.

Σύμφωνα με την διάταξη του Εμπορικού Νόμου, άρθρο 22, αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο, το ότι το καταστατικό δεν μπορεί να αποκλείσει ή να περιορίσει την ευθύνη των εταίρων, δηλαδή για παράδειγμα ένας νέος εταίρος να μην λαμβάνει μέρος της ευθύνης για τα παλιά χρέη της εταιρείας, αυτό ρυθμίζει διαφορετικά την ευθύνη των εταίρων και ισχύει μόνο για τις εσωτερικές τους σχέσεις για τον λόγο αυτό μπορούμε να πούμε πως η νομολογία δεν είναι ορθή σε αυτό το σημείο διότι δημιουργείται μπέρδεμα στους τρίτους. Μόνο με συναίνεση των εταίρων δανειστών μπορεί να ρυθμισθεί διαφορετικά η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων. Συμπερασματικά *το καταστατικό δεν μπορεί να αποκλείσει ή να περιορίσει την ευθύνη των εταίρων*. Μόνο για χρέη που απορρέουν από την εταιρική σχέση γίνεται δεκτό ότι ευθύνεται μόνη η εταιρεία.

Η διαμόρφωση της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου, μπορεί να συνοψισθεί ως εξής:

- «*Είναι προσωπική και απεριόριστη*. Ευθύνονται όλοι οι εταίροι με ολόκληρη την περιουσία τους και όχι μόνο κατά λόγο της εισφοράς τους ή μέχρι ορισμένου ποσού (όπως οι ετερόρρυθμοι εταίροι που δεν έχουν καταβάλει την εισφορά τους ή τα μέλη συνεταιρισμού).
- *Είναι ευθύνη εις ολόκληρον*. Οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας ευθύνονται αλληλεγγύως, δηλαδή εις ολόκληρον. Μεταξύ όλων των εταίρων υπάρχει γνήσια παθητική ενοχή εις ολόκληρον, κάθε εταίρος έχει δηλαδή την υποχρέωση να εκπληρώσει ολόκληρο το χρέος (οι ομόρρυθμοι εταίροι δεν ευθύνονται συμμετρως, όπως οι εταίροι αστικής εταιρείας κατά τον Αστικό Κώδικα 759).η εις ολόκληρον ευθύνη δεν υπάρχει μόνο μεταξύ των εταίρων αλλά και μεταξύ της εταιρείας, με την επιφύλαξη όμως του παρακολουθηματικού χαρακτήρα της ευθύνης των εταίρων.
- *Είναι άμεση*, ευθύνονται δηλαδή οι εταίροι ευθέως απέναντι στους εταιρικούς δανειστές και όχι απλώς απέναντι στην εταιρεία για καταβολή συμπληρωματικών εισφορών (όπως μπορεί να συμφωνηθεί στην ΕΠΕ).
- *Είναι πρωτογενής και όχι επικουρική*. Ο δανειστής δεν είναι υποχρεωμένος να επιδιώξει να ικανοποιηθεί πρώτα από την εταιρική περιουσία, δεν υπάρχει η ένταση της διζήσεως όπως στην εγγύηση.»⁴

Μπορούμε να αναφέρουμε σε αυτό το σημείο πως ο εταιρικός δανειστής μπορεί να ασκήσει την αξίωση του, ολόκληρη ή μέρος αυτής, είτε κατά της εταιρείας, είτε κατά των εταίρων, ενός, περισσότερων ή και όλων των εταίρων και της εταιρείας μαζί, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να στραφεί πρώτα κατά της εταιρείας. Βέβαια εναγόμενος ο εταίρος μπροστά στον δανειστή μπορεί να προβάλει ενστάσεις που μπορεί να αναφέρονται τόσο ως προς την σχέση εταίρου-εταιρείας, όσο και προς την σχέση δανειστή εταιρείας.

Ο εταίρος που αποχωρεί από την εταιρεία εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι την δημοσίευση της αποχώρησής του, όπως διατηρεί και τα δικαιώματα του απέναντι στους εταίρους στις εσωτερικές σχέσεις τους.

1.7. Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)

Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εμπορική προσωπική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, στην οποία ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον για τα εταιρικά χρέη, ενώ άλλοι, ένας ή περισσότεροι (ετερόρρυθμοι εταίροι), δεν ευθύνονται ή ευθύνονται περιορισμένα.

Η ετερόρρυθμη εταιρεία, όπως και η ομόρρυθμη, υπάγεται στην έννοια της εταιρείας του Αστικού Κώδικα. Επομένως όπου δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση του Εμπορικού

⁴ Νικ. Κ. Ρόκας, Εμπορικές Εταιρείες, Τέταρτη αναθεωρημένη έκδοση, (κεφάλαιο Β)

Νόμους εφαρμόζονται και στην ετερόρρυθμη εταιρεία οι γενικοί κανόνες που αναφέρονται και στην ομόρρυθμη. Επειδή δε η ετερόρρυθμη εταιρεία αποτελεί ειδική μορφή της ομόρρυθμης εταιρείας, εφαρμόζονται τόσο ως προς τη σύσταση όσο και ως προς τη λειτουργία της οι ρυθμίσεις που αναφέρονται στην ομόρρυθμη εταιρεία. Κατά συνέπεια η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα, τα οποία έχει η ομόρρυθμη εταιρεία.

Από τα παραπάνω συνεπάγεται ότι η ιδιομορφία της ετερόρρυθμης εταιρείας σε σύγκριση με την ομόρρυθμη εντοπίζεται στην έκταση ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων. Στην ετερόρρυθμη δηλαδή εταιρεία δεν έχουν όλοι οι εταίροι την ίδια νομική θέση, ιδίως από απόψεως ευθύνης, αλλά υπάρχουν δυο ειδών εταίροι.

Η ετερόρρυθμη εταιρεία μπορεί να έχει περισσότερους από δυο εταίρους, πρέπει όμως να έχει τουλάχιστον έναν, ο οποίος να ευθύνεται ως ομόρρυθμος, και έναν ως ετερόρρυθμος. Αποκλείεται δηλαδή προσωπική εταιρεία, στην οποία όλοι οι εταίροι να μην ευθύνονται ή έστω να ευθύνονται περιορισμένα, ενώ αν υπάρχουν μόνο απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι, δεν θα πρόκειται για ετερόρρυθμη αλλά για ομόρρυθμη εταιρεία.

Η ύπαρξη εταίρων χωρίς ή με περιορισμένη προσωπική ευθύνη είναι οπωσδήποτε ένα στοιχείο, το οποίο πλησιάζει την ετερόρρυθμη εταιρεία προς τις κεφαλαιουχικές. Η έλλειψη ευθύνης ή η περιορισμένη ευθύνη έχει συνήθως ως συνέπεια την περιορισμένη ανάμιξη των ετερόρρυθμων εταίρων στις εταιρικές υποθέσεις, ώστε η βασική συμβολή τους να εξαντλείται στην καταβολή της εισφοράς. Γι' αυτό η θέση του ετερόρρυθμου εταίρου έχει, από ουσιαστικής απόψεως, ομοιότητες με τη θέση του αφανούς εταίρου, αν και η συμμετοχή του τελευταίου δεν εμφανίζεται προς τα έξω, όπως συμβαίνει με τον ετερόρρυθμο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 § 2 & 25 του Εμπορικού Νόμου η *επωνυμία* της ετερόρρυθμης εταιρείας σχηματίζεται υποχρεωτικά από το όνομα ενός ή περισσότερων απεριόριστα ευθυνόμενων εταίρων και όχι από το όνομα των ετερόρρυθμων. Ο νόμος απαγορεύει την αναφορά του ονόματος του ετερόρρυθμου εταίρου στην εταιρική επωνυμία για να μην εκλάβουν οι τρίτοι τον εταίρο αυτόν ως απεριόριστα ευθυνόμενο και συναλλαγούν με την εταιρεία βασιζόμενοι στην φερεγγυότητά του. Επειδή δεν προβλέπονται συνέπειες της παράβασης των διατάξεων αυτών, γίνεται δεκτό ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος, το όνομα του οποίου περιλαμβάνει στην εταιρική επωνυμία, ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον απέναντι στους τρίτους.

1.7.1. Νομική θέση Ετερόρρυθμου Εταίρου

A. Ως προς τις έσω σχέσεις

Η νομική θέση του ετερόρρυθμου εταίρου ως προς τις εσωτερικές σχέσεις δεν διαφέρει από αυτήν οπουδήποτε εταίρου προσωπικής εταιρείας, παρ' ότι με βάση το άρθρο 23 του Εμπορικού Νόμου, ο νόμος τον χαρακτηρίζει ως «απλό χρηματοδότη». Ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα που έχει και ο απεριόριστος ευθυνόμενος, όπως για παράδειγμα δικαίωμα διαχείρισεως, ψήφου, συμμετοχής στα κέρδη και το προϊόν εκκαθαρίσεως, ελέγχου και διάφορα άλλα, ενώ ο θάνατος, η πτώχευση, η απαγόρευση του ετερόρρυθμου καθώς και η καταγγελία εκ μέρους του επιφέρουν τη λύση της εταιρείας. Επίσης τις ίδιες υποχρεώσεις, τις οποίες έχει ο απεριόριστος ευθυνόμενος εταίρος, έχει και ο ετερόρρυθμος, όπως υποχρέωση διαχείρισεως, πίστεως, προώθησης του εταιρικού σκοπού, παράλειψης πράξεων ανταγωνισμού κτλ.

Η έλλειψη νομοθετικής ρύθμισης σχετικά με τη θέση του ετερόρρυθμου εταίρου στις προς τα έσω σχέσεις αποτελεί οπωσδήποτε κενό της νομοθεσίας, λόγω του οποίου δημιουργούνται ορισμένες αμφισβητήσεις. Έτσι σύμφωνα με μια γνώμη ο ετερόρρυθμος εταίρος στερείται όχι μόνο εκπροσωπευτικής αλλά και διαχειριστικής εξουσίας. Γενικότερα επειδή ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν ευθύνεται ή ευθύνεται περιορισμένα, με αποτέλεσμα να έχει περισσότερη σημασία η κεφαλαιουχική συμμετοχή του παρά η προσωπική του συμβολή, θα ήταν ορθότερο αν είχε λιγότερα δικαιώματα και λιγότερες υποχρεώσεις από αυτές που έχει ο απεριόριστος ευθυνόμενος εταίρος. Έτσι η συμμετοχή του ετερόρρυθμου εταίρου στα κέρδη και το προϊόν εκκαθαρίσεως σύμφωνα με τον κανόνα του Αστικού Κώδικα 763 και 782 και όχι ανάλογα με το μέγεθος της εισφοράς του, δεν ανταποκρίνεται στην αρχή της ίσης μεταχειρίσεως των εταίρων, ενώ η απαγόρευση μεταβίβασης της συμμετοχής του (χωρίς συναίνεση όλων των εταίρων) είναι υπερβολικός περιορισμός. Αντίστοιχα ισχύουν ως προς τις υποχρεώσεις του ετερόρρυθμου εταίρου, θα έπρεπε δηλαδή να βαρυνόταν με λιγότερες υποχρεώσεις. Επίσης δεν φαίνεται δικαιολογημένη η λύση της εταιρείας σε περίπτωση θανάτου, πτώχευσης ή απαγόρευσης του ετερόρρυθμου εταίρου ή καταγγελίας εκ μέρους του, αφού το πρόσωπό του δεν έχει τόση σπουδαιότητα όση των άλλων εταίρων για τη λειτουργία της εταιρείας. Βέβαια με βάση την αρχή της καλής πίστεως μπορούν να δοθούν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις επιεικέστερες λύσεις.

Πάντως με κατάλληλη διαμόρφωση του καταστατικού μπορούν να λάβουν οι ετερόρρυθμοι εταίροι τη θέση που αρμόζει περισσότερο στη συγκεκριμένη περίπτωση, δηλαδή να έχουν λιγότερα δικαιώματα και υποχρεώσεις από αυτές των απεριόριστων ευθυνομένων, αλλά αντίθετα και περισσότερα, μέχρι του σημείου να διευθύνουν αυτοί ουσιαστικά την εταιρεία.

B. Ως προς τις έξω σχέσεις

Έλλειψη εκπροσωπευτικής εξουσίας

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 27 του Εμπορικού Νόμου ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει την εξουσία να κάνει πράξεις διαχείρισης. Η γνώμη που επικρατεί περιορίζει την έκταση εφαρμογής της διάταξης μόνο στην διαχείριση προς τα έξω, δηλαδή την εκπροσώπηση, όχι και στην προς τα έσω. Σκοπός της, αναγκαστικού δικαίου, διάταξης του άρθρου 27 του Εμπορικού Νόμου είναι η αποφυγή δημιουργίας κινδύνου συγχύσεως στους τρίτους, ώστε να μην εκλάβουν τον ετερόρρυθμο εταίρο ως απεριόριστα ευθυνόμενο. Κατά την ίδια μάλιστα διάταξη ετερόρρυθμος εταίρος ούτε «κατ' επιτροπήν», δηλαδή ούτε με πληρεξουσιότητα εκ μέρους των εταιρειών ή του διαχειριστή, μπορεί να εκπροσωπήσει την εταιρεία. Η απαγόρευση αυτή δύσκολα μπορεί να εννοηθεί, αφού ακόμα και σε τρίτους (μη εταίρους) μπορεί να δοθεί πληρεξουσιότητα. Πρέπει, κατά συσταλτική ερμηνεία, να γίνει δεκτό ότι η απαγόρευση αφορά μόνο την παροχή γενικής εντολής και την τέλεση ορισμένων πράξεων.

Συνέπεια της παράβασης του άρθρου 27 του Εμπορικού Νόμου είναι η απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου που ενήργησε πράξεις εκπροσώπησης, Εμπορικός Νόμος άρθρο 28. Ο ετερόρρυθμος δηλαδή εταίρος δεν εξομοιώνεται με ομόρρυθμο αλλά ευθύνεται απέναντι στους τρίτους, με τους οποίους έκανε συναλλαγές, απεριόριστα και εις ολόκληρον. Η συνέπεια αυτή επέρχεται σε περίπτωση που το καταστατικό διόρισε ετερόρρυθμο εταίρο ως διαχειριστή (ή γενικό πληρεξούσιο), ο οποίος έκανε πράξεις εκπροσωπευτικών εξουσιών σε ετερόρρυθμο εταίρο (με αποτέλεσμα να δεσμεύεται η εταιρεία και να ευθύνονται οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι) αλλά με συνέπεια την προσωπική ευθύνη του εταίρου αυτού.

Αντίθετα σε περίπτωση που το καταστατικό δεν είχε χορηγήσει τέτοιες εξουσίες στον ετερόρρυθμο εταίρο αλλά αυτός με δική του πρωτοβουλία συνήψε συναλλαγές με τρίτους, η εταιρεία δεν δεσμεύεται αλλά εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα (229). Βέβαια, αν οι εταίροι ανέχθηκαν την κατάσταση αυτή, θα πρόκειται για μια εκ των πραγμάτων διαχείριση, οπότε οι πράξεις που συνήψε ο ετερόρρυθμος θα είναι έγκυρες αλλά ο ίδιος θα ευθύνεται.

Επειδή μόνο ο απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος μπορεί να είναι διαχειριστής, αμφισβητείται αν οι ετερόρρυθμοι εταίροι μπορούν να τον ανακαλέσουν.

1.7.2. Ευθύνη Ετερόρρυθμου Εταίρου

Κατά συνήθη φρασεολογία οι ετερόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Η έκφραση αυτή δεν είναι ακριβής, διότι ο

ετερόρρυθμος εταίρος που κατέβαλε την εισφορά του δεν ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη με την προσωπική του περιουσία (ούτε μέχρι το ύψος της εισφοράς του) αλλά απλώς η εισφορά του υπόκειται στον επιχειρηματικό κίνδυνο, μπορεί δηλαδή να απολεσθεί σε περίπτωση που η εταιρεία έχει ζημιές. Η κρατούσα όμως γνώμη δέχεται ότι μπορεί να υπάρξει και στην κυριολεξία περίπτωση περιορισμένης ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου. Τούτο μπορεί να συμβεί, όταν στο καταστατικό ορίζεται ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος, πέρα από την εισφορά του, ευθύνεται μέχρι ενός ορισμένου ποσού.

Σε περίπτωση που ο εταίρος δεν έχει καταλάβει την εισφορά του ερωτάται αν οι εταιρικοί δανειστές, εκτός από τα βοηθήματα κατά τις γενικές διατάξεις (πλαγιαστική άσκηση της αξίωσης της εταιρείας για καταβολή της εισφοράς, κατάσχεση στα χέρια της εταιρείας), μπορούν να στραφούν και ευθέως εναντίον του. Η κρατούσα γνώμη δίνει καταφατική απάντηση. Συνεπώς ο ετερόρρυθμος εταίρος που οφείλει την εισφορά του ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη άμεσα, πρωτογενώς και εις ολόκληρον με όλη του την περιουσία, όχι όμως απεριόριστα αλλά περιορισμένα, μέχρι την αξία της οφειλόμενης εισφοράς του.

Ακόμα και στις περιπτώσεις που ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον δεν αποκτά από μόνο το γεγονός αυτό την *εμπορική ιδιότητα*, άρα δεν πτωχεύει, εκτός αν αποδειχθεί ότι αυτός είναι στην ουσία εκείνος που διευθύνει την εταιρεία.

1.8. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) είναι η εμπορική κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της και όχι οι εταίροι της. Το κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε ίσα τμήματα, τα εταιρικά μερίδια.

Στο όνομα της εταιρείας χρησιμοποιείται ο όρος “περιορισμένης ευθύνης” ο οποίος δεν είναι ακριβής, διότι η εταιρεία, όπως και κάθε υποκείμενο δικαίου, δεν ευθύνεται περιορισμένα αλλά απεριόριστα απέναντι στους δανειστές της. Εξάλλου δεν υπάρχει ουσιαστικά ευθύνη των εταίρων (ούτε περιορισμένη) για τα εταιρικά χρέη. Έτσι μπορούμε να πούμε πως ο όρος αυτός αναφέρεται απλώς στο ενδεχόμενο απώλειας της εισφοράς των εταίρων λόγω ζημιών της εταιρείας.

Κύριο χαρακτηριστικό της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, το οποίο την διακρίνει από την Ανώνυμη Εταιρεία, είναι ο συνδυασμός προσωπικών και κεφαλαιουχικών στοιχείων. Υπάρχουν *προσωπικά στοιχεία* τα οποία εισάγονται ευθέως από τον νόμο και άλλα που επιτρέπει ο νόμος να εισαχθούν με διατάξεις του *καταστατικού*.

Ως *προσωπικά* στοιχεία μπορούν να αναφερθούν τα εξής:

- Ο υπολογισμός του εκπροσωπούμενου κεφαλαίου αλλά και του αριθμού των εταίρων κατά τη λήψη αποφάσεων από τη συνέλευση των εταίρων,
- Η διαμόρφωση της διαχείρισης και εκπροσώπησης ως δικαίωμα των εταίρων,
- Η δυνατότητα απαγόρευσης μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων,
- Η ύπαρξη δικαιώματος εξόδου και αποκλεισμού,
- Η παροχή περισσότερων ατομικών δικαιωμάτων αντί δικαιωμάτων μειοψηφίας,
- Το δικαίωμα να ζητηθεί λύση της εταιρείας,
- Η δυνατότητα αναγωγής της απαγόρευσης, πτώχευσης ή θανάτου εταίρου σε λόγο λύσης της εταιρείας, κτλ.

Ως *κεφαλαιουχικά* στοιχεία μπορούν να αναφερθούν τα εξής:

- Η ύπαρξη εταιρικού κεφαλαίου, το οποίο υποκαθιστά την έλλειψη ευθύνης των εταίρων για τα εταιρικά χρέη,
- Ο υπολογισμός και του αριθμού των εταιρικών μεριδίων κατά την λήψη αποφάσεων από τη συνέλευση,
- Το μεταβιβάσιμο των εταιρικών μεριδίων,
- Η μη λύση της εταιρείας λόγω απαγόρευσης, πτώχευσης ή θανάτου των εταίρων.

Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης είναι *εμπορική* εταιρεία κατά το τυπικό σύστημα, οι δε πράξεις της είναι πάντα εμπορικές. Έχει δυο υποχρεωτικά όργανα, τη *συνέλευση των εταίρων* και τους *διαχειριστές*. Από τον νόμο η οργάνωση των εταιρικών οργάνων είναι πιο ελαστική απ' ότι στην Ανώνυμη Εταιρεία. Στην αρχή ο νόμος παρείχε την δυνατότητα δημιουργίας τρίτου οργάνου, του *εποπτικού συμβουλίου*, με καθήκοντα ελέγχου διαχειρίσεως αφού δεν υπήρχε στην Ε.Π.Ε. όργανο ελέγχου διαχειρίσεως, αντίστοιχο των ελεγκτών της Α.Ε.. μετά την τροποποίηση του Νόμου 3190 με το προεδρικό διάταγμα 419/1986 οι μεγάλες Ε.Π.Ε. πρέπει να έχουν υποχρεωτικά ελεγκτές.

1.8.1. Τα όργανα της Ε.Π.Ε.

Τα κύρια όργανα της Ε.Π.Ε. κατά το νόμο είναι:

- Η συνέλευση των εταίρων,
- Ο ένας ή περισσότεροι διαχειριστές,
- Οι ελεγκτές.

Η **συνέλευση** των εταίρων είναι, κατά την έκφραση του νόμου και σύμφωνα με το άρθρο 14, «το ανώτατο όργανο της εταιρείας και δικαιούται να αποφασίζει επί πάσης εταιρικής υποθέσεως, των αποφάσεων αυτής υποχρεουσών και απόντας ή διαφωνούντας εταίρους». Η συνέλευση μπορεί να είναι **τακτική**, η οποία συγκαλείται κατά κανόνα από τους διαχειριστές υποχρεωτικά εντός τριών μηνών από την λήξη της εταιρικής χρήσεως και αποφασίζει για την έγκριση του ισολογισμού και την

διάθεση των κερδών, καθώς και την απαλλαγή των διαχειριστών από την ευθύνη. Ο νόμος προβλέπει τι δικαιώματα έχουν οι εταίροι, αν οι διαχειριστές δεν συγκαλέσουν την συνέλευση. Επίσης, η συνέλευση μπορεί να είναι **έκτακτη**, η οποία μπορεί να συγκληθεί αν το ζητήσουν ένας ή περισσότεροι εταίροι που εκπροσωπούν το 5% του εταιρικού κεφαλαίου, επίσης συγκαλείται υποχρεωτικά από τους διαχειριστές, σε περίπτωση απώλειας του ½ του εταιρικού κεφαλαίου, για να αποφασιστεί από του εταίρους αν θα διαλυθεί η εταιρεία, ή θα μειωθεί το εταιρικό κεφάλαιο. Ακόμα η συνέλευση μπορεί να είναι **καταστατική**, είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίζει για τις τροποποιήσεις του καταστατικού. Εάν ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, οι αποφάσεις της συνελεύσεως λαμβάνονται κατ' απόλυτη πλειοψηφία του όλου αριθμού των εταίρων (προσωπικό στοιχείο), αλλά που να κατέχουν ταυτόχρονα την απόλυτη πλειοψηφία του όλου εταιρικού κεφαλαίου (κεφαλαιουχικό στοιχείο). Αν και υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες βλέπουμε πως σε ορισμένα θέματα απαιτείται μεγαλύτερη πλειοψηφία, ενώ σε άλλα απαιτείται ομόφωνη απόφαση.

Ο **διαχειριστής** ή διαχειριστές είναι όργανα της εταιρείας που διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις στο όνομα της εταιρείας, αλλά και την εκπροσωπούν. Κατά το άρθρο 16 του Εμπορικού Νόμου «η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει, εάν δεν συνεκφωνηθεί αλλιώς, εις όλους τους εταίρους δρώντας συλλογικώς», πράγμα που σημαίνει ότι απαιτείται η σύμπραξη όλων για την ενέργεια οποιασδήποτε πράξεως και τη δέσμευση της εταιρείας έναντι των τρίτων, εφόσον δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο.

Κατά κανόνα όμως, με διάταξη του καταστατικού ή με απόφαση της συνελεύσεως, η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας διενεργείται από έναν ή περισσότερους εταίρους ή μη εταίρους. Εάν η διαχείριση ανατέθηκε σε περισσότερα πρόσωπα και δεν ορίσθηκε το εναντίον, οι διαχειριστές ενεργούν και πάλι συλλογικά. Στα σχετικά άρθρα (17-26) καθορίζεται ο τρόπος διορισμού του διαχειριστή, της ανακλήσεώς του, η εξουσία του, η απαγόρευση ασκήσεως ανταγωνισμού κατά της εταιρείας, η υποχρέωση συντάξεως από τον διαχειριστή απογραφής – ισολογισμού, η υποχρέωση τηρήσεως από αυτόν των προβλεπόμενων από το νόμο βιβλίων, ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και τέλος, η ευθύνη του διαχειριστή για παραβάσεις του νόμου και του καταστατικού, ή για πταίσματα σχετικά με την διαχείρισή του.

1.8.2. Νομική Θέση Εταίρου

Τα δικαιώματα των εταίρων παρέχονται σε αυτούς από τον νόμο αλλά εκτός από αυτά, το αρχικό ή το τροποποιημένο με ομοφωνία **καταστατικό** μπορεί να χορηγήσει και άλλα δικαιώματα σε όλους ή ορισμένους εταίρους.

Οι εταίροι έχουν δικαίωμα *διαχείρισης και εκπροσώπησης* το οποίο είναι απόρροια της εταιρικής ιδιότητας τους όταν ισχύει η νόμιμη διαχείριση και εκπροσώπηση. Ένα ακόμα δικαίωμα των εταίρων είναι αυτό της *ψήφου*. Κάθε εταίρος έχει στη συνέλευση των εταίρων δικαίωμα παράστασης, συζήτησης και ψηφοδοσίας. Για την έγκυρη λήψη απόφασης στην Ε.Π.Ε. πρέπει να συγκεντρώνεται διπλή πλειοψηφία, δηλαδή αριθμητική και κεφαλαιουχική. Σε περίπτωση που οι εταίροι δεν έχουν τον ίδιο αριθμό εταιρικών μεριδίων, πρέπει κατά την ψηφοφορία να γίνει διπλή αρίθμηση, τόσο βάσει του αριθμού των εταίρων όσο και βάσει των μεριδίων που εκπροσωπούν. Το *κεφαλαιουχικό* δικαίωμα ψήφου απορρέει από κάθε εταιρικό μερίδιο, ενώ το *προσωπικό* δικαίωμα ψήφου από τη μερίδα συμμετοχής. Μπορούμε να αναφέρουμε πως δικαίωμα ψήφου μπορεί να ασκηθεί και με αντιπρόσωπο, όχι όμως προς διαφορετική κατεύθυνση για κάθε εταιρικό μερίδιο.

Στο σημείο αυτό, μιας και αναφέρθηκαν τα εταιρικά μερίδια αξίζει να αναφερθεί πως τα εταιρικά μερίδια απαγορεύεται να παρασταθούν με μετοχές. Τυχόν εκδιδόμενοι τίτλοι για την μερίδα συμμετοχής, δηλαδή το σύνολο των εταιρικών μεριδίων, των συνεταίρων απλώς πιστοποιούν την εταιρική τους ιδιότητα σύμφωνα με το άρθρο 27. τα ονόματα των εταίρων καταχωρίζονται στο Βιβλίο Εταίρων το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 25.

1.8.3. Ευθύνη των Εταίρων

Οι εταίροι όπως αναφέρθηκε και παραπάνω δεν ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας με την προσωπική τους περιουσία. Η ευθύνη τους είναι περιορισμένη και μέχρι του ποσού της εισφοράς τους στο εταιρικό κεφάλαιο, όπως ακριβώς συμβαίνει και στην Α.Ε. Αυτή είναι η ουσιώδης διαφορά της Ε.Π.Ε. από τις αμιγώς προσωπικές, εμπορικές εταιρείες, όπως για παράδειγμα η Ομόρρυθμη Εταιρεία για τα χρέη της οποίας ευθύνονται όλοι οι συνεταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον, ο καθένας με την προσωπική του περιουσία για τις υποχρεώσεις της.

Ωστόσο ως προς την ευθύνη των εταίρων, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι με τις παραγράφους 3 έως 6 του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013, από 01/01/2014, προβλέπεται ότι αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου, περιλαμβανομένων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών εταίροι με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 5% ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του εταίρου κατά τα τρία τελευταία έτη προ της λύσης.

Επίσης, ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου και

κάθε πρόσωπο που υπήρξε εταίρος αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 5% κατά τα τρία τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν εταίρος.

Τα παραπάνω πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου, δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο.

Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στην διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

Τα πρόσωπα αυτά λοιπόν που αναφέρθηκαν παραπάνω ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

- Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.
- Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μια από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανομένων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 5% ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία τελευταία έτη προ της λύσης. Αυτό δεν ισχύει για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αναγνωρισμένο χρηματιστήριο σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε..

Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού

προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 5% κατά τα τρία τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος. Και σε αυτήν την περίπτωση δεν ισχύουν για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

1.8.4. Βιβλία που τηρούνται στην Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ, προβλέπεται ότι στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Οι διαχειριστές έχουν υποχρέωση, εκτός από τα εμπορικά βιβλία και τα βιβλία που προβλέπει ο ΚΦΑΣ είναι υποχρεωμένοι να τηρούν και τα εξής βιβλία:

- Το βιβλίο των εταίρων, στο οποίο καταχωρούνται τα στοιχεία των εταίρων, το όνομα, η ιθαγένεια, διεύθυνση κατοικίας, εισφορές των εταίρων, καθώς και οι τυχόν μεταβολές των προσώπων αυτών,
- Το βιβλίο των πρακτικών συνελεύσεων, στο οποίο καταχωρούνται οι συζητήσεις, προτάσεις και αποφάσεις των συνελεύσεων
- Το βιβλίο πρακτικών διαχείρισεως, στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις των διαχειριστών.

Ενώ κατά κανόνα οι επιχειρήσεις εντάσσονται σε μια κατηγορία τήρησης βιβλίων, ανάλογα με το ποσό των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησαν κατά το αμέσως προηγούμενο διαχειριστικό έτος, ή με βάση το επάγγελμα που ασκούν, οι Ε.Π.Ε., όπως και η Α.Ε., εντάσσονται στην Τρίτη κατηγορία τήρησης βιβλίων από τον χρόνο ενάρξεως των εργασιών τους, ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιούν, ή το επάγγελμα που ασκούν.

Επομένως η Ε.Π.Ε. ως επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας έχει υποχρέωση όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, να τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μόνο ως προς τη δομή, την ομολογία και το

περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβάθμιων λογαριασμών, γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του.

Ειδικότερα οι Ε.Π.Ε. έχουν υποχρέωση να τηρούν:

- Ημερολόγιο ή Αναλυτικά Ημερολόγια, αν για κάθε κατηγορία πράξεων τηρείται ιδιαίτερο Ημερολόγιο, και Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο,
- Γενικό καθολικό με τους λογαριασμούς του Λογιστικού Σχεδίου,
- Αναλυτικά καθολικά στην έκταση που επιβάλλει ο ΚΦΑΣ,
- Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών,
- Βιβλίο αποθήκης υπό προϋποθέσεις,
- Ενδεχόμενα τα πρόσθετα βιβλία του ΚΦΑΣ, μεταξύ των οποίων και βιβλίο επενδύσεων, εφόσον πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά.

1.9. Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)

Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) είναι η εμπορική κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της, το δε κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε ίσα μερίδια, τις μετοχές. Για τις ανώνυμες εταιρείες υπάρχει ως οδηγός ο κωδικοποιημένος νόμος 2190/1920 και με τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του.

Η Α.Ε. είναι ένωση προσώπων που έχει ιδρυθεί με δικαιοπραξία για την επίτευξη ορισμένου σκοπού. Αν και έχει σωματειακή οργάνωση δεν υπάγεται στην έννοια του σωματείου λόγω του ότι αυτό έχει πάντα μη κερδοσκοπικό σκοπό, αλλά ούτε στην έννοια της εταιρείας του Αστικού Κώδικα, διότι σε αντίθεση με αυτήν, τα μέλη της δεν συνδέονται μεταξύ τους με συμβατικό δεσμό, η δε λειτουργία της είναι ανεξάρτητη από μεταβολές που επέρχονται στα πρόσωπα των μελών της. Η επίτευξη του εταιρικού σκοπού της Α.Ε. δεν εξαρτάται από τη σύμπραξη των μετόχων, οι μέτοχοι δεν έχουν εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης, αλλά έχει ανατεθεί σε ειδικό ολιγομελές όργανο διοικήσεως, το διοικητικό συμβούλιο, τα μέλη του οποίου δεν είναι αναγκαστικά μέτοχοι. Συμπερασματικά λοιπόν η Α.Ε. αν και δεν υπάγεται στην έννοια της εταιρείας του αστικού κώδικα ούτε του σωματείου, είναι εντούτοις εταιρεία υπό την ευρεία έννοια.

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι καθαρή μορφή *κεφαλαιουχικής* εταιρείας. Μόνο η καταβολή της εισφοράς έχει σημασία και όχι το πρόσωπο των μετόχων, γι' αυτό και λέγεται «ανώνυμη» εταιρεία, αυτά δε κατά αναγκαστικό δίκαιο.

Η Α.Ε. είναι εταιρεία με *νομική προσωπικότητα*. Η αυτοτέλεια του δημιουργούμενου νομικού προσώπου στην Α.Ε. είναι καθολική, διότι, σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρείες, για τα εταιρικά χρέη ευθύνεται μόνο η εταιρεία, ως νομικό πρόσωπο, με την παρουσία της, όχι οι μέτοχοι.

Η Α.Ε. είναι νομικό πρόσωπο *ιδιωτικού δικαίου*, αφού ιδρύεται με δικαιοπραξία. Συνεπώς οι δημόσιες επιχειρήσεις που ιδρύονται με πολιτειακή πράξη δεν είναι γνήσιες ανώνυμες εταιρείες, έστω και αν ονομάζονται «Α.Ε.» ή διέπονται από κανόνες ιδιωτικού δικαίου. Σε αυτές ο μοναδικός κύριος μέτοχος είναι το κράτος ή κάποιο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε πως στην Α.Ε. η σωματειακή οργάνωση, ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας και η νομική προσωπικότητα βρίσκουν ιδανικό συνδυασμό.

Στο δίκαιο της Α.Ε., και γενικότερα των κεφαλαιουχικών εταιρειών, θεμελιώδης είναι η έννοια του *μετοχικού – εταιρικού κεφαλαίου*. Επειδή για τα εταιρικά χρέη ευθύνεται μόνο η εταιρεία, ο νόμος έχει δημιουργήσει σύστημα που αποβλέπει στην εξασφάλιση της καταβολής και διατήρησης τόσης εταιρικής περιουσίας όσης αντιστοιχεί στο μετοχικό κεφάλαιο.

Η Α.Ε. είναι *εμπορική* εταιρεία κατά το τυπικό σύστημα. Επομένως και όταν ο σκοπός της δεν είναι εμπορικός ή ούτε καν οικονομικός, θεωρείται εμπορική εταιρεία, οι δε πράξεις της είναι πάντα εμπορικές.

Βασικής σημασίας είναι *τρεις αρχές* αναγκαστικού δικαίου που ισχύουν σχετικά με τη νομική θέση του μετόχου. Η πρώτη, έχει ως περιεχόμενο πως ούτε με διατάξεις του καταστατικού μπορεί να αναχθεί η εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης σε μετοχικό δικαίωμα, όπως συμβαίνει στις προσωπικές εταιρείες, απλώς μπορεί να εκλεγεί από τη γενική συνέλευση μέτοχος ως μέλος του ΔΣ, όπως μπορεί και κάθε τρίτος. Οι άλλες δυο αρχές είναι η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχικής σχέσης και η αρχή της έλλειψης υποχρεώσεων που απορρέουν από τη μετοχική σχέση.

Γενικότερα, μπορεί να παρατηρηθεί ότι το νομικό πλαίσιο της Α.Ε. είναι *αναγκαστικού δικαίου* και στις προς τα έσω σχέσεις. Λόγο της «τυποποίησης» αυτής της μετοχικής σχέσης είναι η δημιουργία ασφάλειας δικαίου, ιδίως των αποταμιευτών που επενδύουν σε μετοχές, οι οποίοι πρέπει να μπορούν να βασιστούν στο ότι σε όλες τις Α.Ε. ισχύουν οι ίδιοι βασικοί κανόνες.

1.9.1. Τα όργανα της Α.Ε.

Τα όργανα τα οποία προβλέπει ο νόμος για την Α.Ε. είναι τρία:

- Η γενική συνέλευση των μετόχων,
- Το διοικητικό συμβούλιο,
- Οι ελεγκτές.

Η **γενική συνέλευση** των μετόχων είναι το *βουλευτικό* όργανο της εταιρείας, δηλαδή το όργανο με το οποίο σχηματίζεται η εταιρική βούληση. Σύμφωνα με το νόμο, άρθρο 33, η γενική συνέλευση είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και δικαιούται να αποφασίζει περί πάσης εταιρικής υποθέσεως, οι δε αποφάσεις της δεσμεύουν τόσο τα απόντα ή διαφωνήσαντα μέλη της, όσο και τα λοιπά όργανα της εταιρείας. Εντούτοις από την τόσο γενική αρμοδιότητα της γενικής συνελεύσεως, εξαιρούνται κατά το νόμο ορισμένες ενέργειες, που ανατίθενται σε άλλα όργανα.

Ανήκουν όμως στην αποκλειστική αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσης, δηλαδή δεν μπορούν να ανατεθούν σε άλλα όργανα, τα παρακάτω θέματα:

- Οι τροποποιήσεις του καταστατικού (ως τροποποιήσεις θεωρούνται και οι αυξήσεις ή μειώσεις του μετοχικού κεφαλαίου),
- Η εκλογή μελών του διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών,
- Η έγκριση του ισολογισμού της εταιρείας και η διάθεση των ετήσιων κερδών,
- Η έκδοση ομολογιακού δανείου,
- Η συγχώνευση, παράταση ή διάλυση της εταιρείας,
- Ο διορισμός των εκκαθαριστών.

Η γενική συνέλευση συγκαλείται από το Δ.Σ. **τακτικά** μεν μια φορά το χρόνο και υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της εταιρικής χρήσης, άρθρο 25, με αντικείμενο κυρίως την έγκριση του ισολογισμού, τη διάθεση των ετήσιων κερδών και το διορισμό των ελεγκτών της επόμενης χρήσεως, **έκτακτα** δε όποτε Δ.Σ. το κρίνει αναγκαίο. Εντούτοις το Δ.Σ. είναι υποχρεωμένο να συγκαλέσει έκτακτη γενική συνέλευση:

- Εάν το ζητήσουν οι ελεγκτές με αίτησή τους προς τον Πρόεδρο του Δ.Σ., σύμφωνα με το άρθρο 38,
- Αν η καθαρή περιουσία της εταιρείας γίνει μικρότερη από το ½ του μετοχικού κεφαλαίου, σύμφωνα με το άρθρο 47,
- Αν το συζητήσουν μέτοχοι εκπροσωπούντες το 5% του καταβεβλημένου κεφαλαίου, άρθρο 39.

Η σύγκληση της γενικής συνελεύσεως γίνεται με πρόσκληση, που περιέχει, εκτός από τα θέματα της ημερήσιας διατάξεως και ορισμένα άλλα στοιχεία, που καθορίζει ο νόμος (άρθρο 26). Η πρόσκληση δημοσιεύεται κατά τρόπο που επίσης προβλέπει ο νόμος.

Για να συνεδριάσει και να αποφασίσει νόμιμα η γενική συνέλευση πρέπει να υπάρχει ορισμένη *απαρτία και πλειοψηφία* που ποικίλουν ανάλογα με τη σοβαρότητα των θεμάτων.

Με απλά λόγια μπορούμε να αναφερθούμε στο **Διοικητικό Συμβούλιο**. Έργο του Δ.Σ. της Α.Ε. είναι η *διαχείριση και εκπροσώπηση* της εταιρείας, που θα ήταν δύσκολο και αδύνατο, σε εταιρείες με μεγάλο αριθμό μετόχων, να γίνει από το σύνολο των μετόχων. Από το νόμο συνάγεται πως το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να αποτελείται τουλάχιστον από τρία μέλη, που όμως επιτρέπεται και να μην είναι μέτοχοι, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Εμπορικού Νόμου. Η θητεία των μελών του Δ.Σ. δεν μπορεί να υπερβαίνει τα έξι έτη, αλλά οι σύμβουλοι είναι πάντοτε επανεκλέξιμοι.

Το Δ.Σ. ενεργεί κατά κανόνα συλλογικά, εφόσον δεν ορίζει κάτι άλλο το καταστατικό, για να γνωρίζουν δε οι τρίτοι τα πρόσωπα που εκπροσωπούν την εταιρεία, ο νόμος υποχρεώνει κάθε ελληνική Ανώνυμη Εταιρεία να καταχωρεί στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως ανακοίνωση που να περιέχει το ονοματεπώνυμο των μελών του Δ.Σ. κτλ.

Το Δ.Σ. οφείλει κατά νόμο (άρθρο 20) να συνέρχεται τουλάχιστον μια φορά κατά ημερολογιακό μήνα στη έδρα της εταιρείας, ευρίσκεται σε *απαρτία και συνεδριάζει έγκυρα* όταν παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται σ' αυτό «το ήμισυ πλέον ενός των συμβούλων» δηλαδή για την εξεύρεση του αριθμού *απαρτίας* παραλείπεται τυχόν προκύπτον κλάσμα, αν όμως τα μέλη του Δ.Σ. είναι πέντε, *απαρτία* αποτελούν τα τρία, αν είναι τέσσερα ή τρία, απαιτούνται πάλι τρία μέλη για την *απαρτία*. Ποτέ όμως ο αριθμός των παρόντων συμβούλων δεν μπορεί να είναι κατώτερος των τριών. Εφόσον δε ο νόμος ή το καταστατικό δεν περιέχει άλλη διάταξη, οι αποφάσεις του λαμβάνονται με *απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων και αντιπροσωπευόμενων μελών* (απόλυτη πλειοψηφία υπάρχει όταν οι περισσότεροι ψηφίζουν κατά τον ίδιο τρόπο, επομένως, όταν μια απόφαση συγκεντρώνει επί τριών μελών την ψήφο των δυο, επί τεσσάρων ή πέντε μελών την ψήφο των τριών κτλ).

Ως προς το ζήτημα της αμοιβής των μελών του διοικητικού συμβουλίου, πρέπει να λεχθεί ότι οι σύμβουλοι είναι δυνατό να είναι και *άμισθοι* σύμφωνα με το άρθρο 31 του Εμπορικού Νόμου. Σε περιπτώσεις δε που αμείβονται, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 24. Γενικά τα θέματα που αφορούν το διοικητικό συμβούλιο της Α.Ε. προβλέπονται στα άρθρα 18-24.

Ας αναφερθούμε τώρα στους **ελεγκτές**. Σε αντίθεση με ότι συμβαίνει με άλλες εταιρείες, στην Ανώνυμη Εταιρεία δεν είναι δυνατός ο έλεγχος της διοικήσεως από μέρους των ιδίων των μετόχων, αφενός λόγω του μεγάλου συνήθως αριθμού τους, αφετέρου δε διότι ένας τέτοιος έλεγχος θα δημιουργούσε σοβαρούς κινδύνους διαρροής απορρήτων της εταιρείας. Γι' αυτό ο έλεγχος αυτός διενεργείται από άλλα πρόσωπα. Στις επόμενες γραμμές με τη λέξη «ελεγκτές» θα εννοούμε τα πρόσωπα τα

οποία ασκούν το λεγόμενο *τακτικό έλεγχο*, δεδομένου ότι στην ανώνυμη εταιρεία ασκούνται και άλλοι έλεγχοι.

Οι τακτικοί λοιπόν ελεγκτές εκλέγονται, όπως ήδη είδαμε, από την τακτική γενική συνέλευση για την επόμενη εταιρική χρήση, οι ελεγκτές τις πρώτης χρήσεως δηλώνονται ονομαστικά στο καταστατικό ή ορίζονται υπό εκτάκτου συνελεύσεως, ανέρχονται σε δυο με ισάριθμους αναπληρωματικούς και η θητεία τους είναι ετήσια, με δυνατότητα να ανανεώνεται απεριόριστα. Όπως είναι προφανές, για να είναι ουσιαστικός ο ασκούμενος έλεγχος θα πρέπει οι ελεγκτές να εκλέγονται μεταξύ προσώπων που έχουν ειδική μόρφωση, ελεγκτική πείρα και διάφορα άλλα.

Εντούτοις παλιότερα ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα ιδιαίτερο προσόν για τους ελεγκτές, με συνέπεια στην πράξη οι διατάξεις του νόμου που αφορούσαν τους (τακτικούς) ελεγκτές να είναι απλός θέμα. Γι' αυτό με νεότερα νομοθετήματα, αφενός σε ορισμένες εταιρείες είναι υποχρεωτική η χρησιμοποίηση ελεγκτών από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών ήδη δε ορκωτών ελεγκτών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, αφετέρου δε με νεότερο νομοθέτημα η χρησιμοποίηση ορκωτών λογιστών (ορκωτών ελεγκτών) έγινε υποχρεωτική για κάθε ανώνυμη εταιρεία, έστω και μη εισηγμένη στο Χρηματιστήριο, που κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της, υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δυο από τα τρία κριτήρια που αναφέρονται και στις Ε.Π.Ε. (σύνολο ισολογισμού, καθαρός κύκλος εργασιών, μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσεως).

Ως προς τα καθήκοντα των ελεγκτών:

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οφείλουν να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας, να προβαίνουν στις αναγκαίες υποδείξεις προς το διοικητικό συμβούλιο, σε περίπτωση δε παραβάσεως των διατάξεων του νόμου ή του καταστατικού, να αναφέρονται στον ασκούντα την εποπτεία υπουργό. Επίσης να αναφέρονται στη γενική συνέλευση, όταν αυτό επιβάλλεται από το συμφέρον της εταιρείας. Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι το έργο των ελεγκτών δεν έχει δεν έχει μόνο λογιστικό χαρακτήρα, αλλά και ουσιαστικό και αφορά την όλη εταιρική διαχείριση και τη νομιμότητα των ενεργειών του διοικητικού συμβουλίου και των εγγραφών.

Μετά τη λήξη της χρήσεως οφείλουν να ελέγξουν τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και να υποβάλουν προς την τακτική γενική συνέλευση έκθεση σχετικά με το πόρισμα του ελέγχου τους. Τι πρέπει να αναφέρει η έκθεση το καθορίζει ο νόμος. Οφείλουν να παρίστανται κατά τη γενική συνέλευση και να παρέχουν κάθε πληροφορία σχετική με τον έλεγχο που έκαναν.

Τέλος ανώνυμες εταιρείες που για τον τακτικό τους έλεγχο εκλέγουν τους ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, έχουν τη δυνατότητα αντί για δυο ελεγκτών να εκλέγουν ένα μόνο ορκωτό ελεγκτή.

1.9.2. Νομική Θέση Μετόχου

Ο μέτοχος συνδέεται με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με την *μετοχή* ή αλλιώς όπως λέγεται *μετοχική σχέση*. Από την μετοχική σχέση πηγάζουν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των μετόχων απέναντι στην εταιρεία. Η μετοχική σχέση δημιουργείται από την στιγμή που η εταιρεία αποκτήσει νομική προσωπικότητα, οι εγγραφές στο μετοχικό κεφάλαιο και ενδεχομένως οι πληρωμές έναντι μελλοντικής συμμετοχής που γίνονται πριν από το χρονικό αυτό σημείο δεν δημιουργούν μετοχική σχέση, ανεξάρτητα από το αν έχουν εκδοθεί ή όχι μετοχές. Η έκδοση δηλαδή του τίτλου της μετοχής έχει δηλωτικό και όχι συστατικό της μετοχικής σχέσης χαρακτήρα.

Η μετοχική ιδιότητα αποκτάται πρωτότυπα με την ανάληψη των μετοχών, δηλαδή ήδη πριν από την ολική ή μερική καταβολή της εισφοράς, κατά την ίδρυση της εταιρείας ή την αύξηση κεφαλαίου και παράγωγα με τη μεταβίβασή της εν ζωή ή αιτία θανάτου.

Η απώλεια της μετοχικής ιδιότητας επέρχεται είτε με πράξη της εταιρείας, όπως με ακύρωση των μετοχών λόγω μη καταβολής οφειλόμενων εισφορών ή ενδεχομένως, μετά από μείωση του εταιρικού κεφαλαίου καθώς και λόγω περάτωσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας, είτε με τη μεταβίβαση της. Ο νόμος δεν προβλέπει δικαίωμα εξόδου ή αποκλεισμού του μετόχου από την εταιρεία, πράγμα συνεπές προς την κεφαλαιουχική φύση της Α.Ε..

Για τη μετοχική σχέση ισχύουν κατά αναγκαστικό δίκαιο οι εξής αρχές:

α) Η αρχή της *ελεύθερης μεταβίβασης*. Η αρχή αυτή ανταποκρίνεται στην αποστολή της Α.Ε., η οποία συνίσταται στην ευχέρεια συγκέντρωσης κεφαλαίων από πολλά πρόσωπα, διότι επιτρέπει την εύκολη ρευστοποίηση της μετοχής και την αλλαγή του φορέα της ανάλογα με τη ζήτηση στη δευτερογενή αγορά. Οποιοδήποτε περιορισμοί της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχής με διατάξεις του καταστατικού, όπως για παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε την εξάρτηση της μεταβίβασης από άδεια της εταιρείας, πέρα από αυτούς που προβλέπονται από τον νόμο, δεν είναι έγκυροι.

β) Η αρχή της *έλλειψης υποχρεώσεων* (εκτός βέβαια από την υποχρέωση για καταβολή εισφοράς). Ούτε με απόφαση της γενικής συνέλευσης ούτε με διατάξεις του καταστατικού μπορούν να επιβληθούν υποχρεώσεις στους μετόχους, έστω και αν οι υποχρεώσεις αυτές ανταποκρίνονται στα συμφέροντα της εταιρείας, όπως για παράδειγμα υποχρέωση εργασίας, δανειοδότησης της εταιρείας ή ανάληψης των νέων εκδιδόμενων μετοχών. Και η αρχή αυτή ανταποκρίνεται στην κεφαλαιουχική φύση της Α.Ε., έχει δε σχέση με την προηγούμενη, διότι η ύπαρξη μετοχικών υποχρεώσεων θα δυσχέραινε τη μεταβίβαση της μετοχής.

γ) Η αρχή της *ισότητας* υπό διπλή έννοια. Σύμφωνα με την πρώτη, η οποία θεσπίζεται στη διάταξη του άρθρου 30 §1 και στον Αστικό Κώδικα 89, τα

δικαιώματα που απορρέουν από τη μετοχική σχέση είναι ίσα. Όλες οι μετοχές παρέχουν κατά αναγκαστικό δίκαιο τα ίδια, κατά αριθμό και έκταση, δικαιώματα. Απόφαση της γενικής συνέλευσης, με την οποία παρέχονται σε ορισμένες μετοχές αυξημένα δικαιώματα, παραδείγματος χάριν δικαίωμα διπλής ψήφου, ή χωρίς τη συναίνεση όλων των μετόχων, παραχωρούνται άλλα δικαιώματα που δεν προβλέπονται από τον νόμο, για παράδειγμα δικαίωμα χρήσης εταιρικών εγκαταστάσεων, ή αντίστροφα, αφαιρούνται ή μειώνονται μετοχικά δικαιώματα ορισμένων μετοχών όπως το δικαίωμα στο μέρισμα, δεν θα ήταν έγκυρη. Η άλλη έννοια της αρχής της ισότητας έχει ως περιεχόμενο ότι κάθε μετοχή εκπροσωπεί ίσο τμήμα μετοχικού κεφαλαίου σύμφωνα με το άρθρο 34 του Εμπορικού Νόμου.

Η αρχή της ισότητας ούτε απόλυτη είναι, όπως συνεπάγεται και από το άρθρο 30 §1 εδ. 2, το οποίο καθιερώνει την αναλογικότητα των μετοχικών δικαιωμάτων με βάση το εκπροσωπούμενο κεφάλαιο από κάθε μετοχή, ούτε ανεξίτητη. Δεν είναι απόλυτη, διότι τότε μόνο είναι ίσα, στην έκταση τους, τα μετοχικά δικαιώματα που απορρέουν από κάθε μετοχή, όταν πρόκειται για μετοχές της ίδιας και όχι διαφορετικής ονομαστικής αξίας. Οι μετοχές μπορούν πράγματι να έχουν διαφορετική ονομαστική αξία σε περίπτωση που αυξάνεται το κεφάλαιο και εκδίδεται νέα σειρά μετοχών. Αντίστοιχα ισχύουν στην περίπτωση που υπάρχουν τόσο μετοχές που έχουν αποπληρωθεί όσο και άλλες που δεν έχουν εξοφληθεί. Εξάλλου αποκλίσεις από την αρχή της ισότητας επιτρέπονται μόνο όπου ρητά προβλέπεται στον νόμο. Τέτοια περίπτωση υπάρχει στις προνομιούχες μετοχές και στην παραχώρηση σε μέτοχο δικαιώματος διορισμού μελών του διοικητικού συμβουλίου.

Η αρχή της ισότητας δεν περιορίζεται όμως μόνο ως προς την ισότητα των μετοχικών δικαιωμάτων, «καταστατική» αρχή της ισότητας, αλλά όπως και στις προσωπικές εταιρείες, έχει ευρύτερο περιεχόμενο, το οποίο συνίσταται στην απαγόρευση αυθαίρετης και χωρίς αντικειμενική δικαιολόγηση άνισης μεταχείρισης των μετόχων. Αποφάσεις ή ενέργειες των εταιρικών οργάνων, οι οποίες θίγουν την *αρχή της ίσης μεταχείρισεως*, δεν είναι νόμιμες. Αλλά και αντίστροφα, παραχώρηση σε ορισμένους μετόχους περισσότερων δικαιωμάτων ή πλεονεκτημάτων από τους άλλους είναι σύννομη, εφόσον η ενέργεια αυτή είναι δικαιολογημένη.

Η αρχή της ίσης μεταχείρισεως, η οποία έχει υιοθετηθεί και από την 2^η κοινοτική οδηγία, δεν θίγεται όταν συναινεί ο θιγόμενος.

δ) Η αρχή του *αδιαιρέτου* σημαίνει αφενός ότι τα δικαιώματα διοικήσεως που απορρέουν από τη μετοχική σχέση αποτελούν αδιάσπαστο σύνολο, ώστε να μην επιτρέπεται η μεταβίβαση ορισμένων μόνο από αυτά, χωρίς δηλαδή την όλη μετοχική σχέση, αφετέρου ότι το εκπροσωπούμενο από τη μετοχή τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να διαιρεθεί περαιτέρω, Εμπορικός Νόμος άρθρο 34. Έτσι, περισσότεροι κτήτορες μόνο από κοινού, ως συγκύριοι, μπορούν να αποκτήσουν μετοχή. Εξαιρέση από τη δεύτερη αυτή έννοια της αρχής του αδιαιρέτου προβλέπεται στο άρθρο 34 του Εμπορικού Νόμου, κατά το οποίο το κεφάλαιο της εταιρείας διαιρείται σε μερίδια ή σε ισότιμα κλάσματα μεριδίου. Πάντως στην πράξη δεν γίνεται χρήση της δυνατότητας αυτής.

ε) Η μετοχική σχέση, σε αντίθεση με την εταιρική συμμετοχή στις προσωπικές εταιρείες, είναι *τυποποιημένη*.

Επειδή οι μέτοχοι δεν συνδέονται μεταξύ τους με εταιρικό δεσμό, αποκλείεται κατ' αρχήν η άσκηση αξιώσεων που έχει η εταιρεία κατά μετόχων ή μελών της διοικήσεως από μέτοχο. Δεν μπορεί επίσης μέτοχος να ασκήσει τις αξιώσεις της εταιρείας κατά τρίτου που τη ζημίωσε, κατά δε τη νομολογία, ούτε να παρέμβει σε εκκρεμή δίκη μεταξύ εταιρείας και τρίτου ή να ζητήσει αναγνώριση της ακυρότητας συμβάσεως που έχει συνάψει η εταιρεία με τρίτον. Η τυπική αυτή θεώρηση πρέπει να παραμερίζεται, όταν τούτο επιβάλλεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις για λόγους ουσιαστικής δικαιοσύνης. Τούτο συντρέχει ιδίως σε Α.Ε. με μικρό και κλειστό αριθμό μετόχων.

Όπως και στις προσωπικές εταιρείες, τα δικαιώματα που απορρέουν από τη μετοχική σχέση διακρίνονται σε *δικαιώματα διοικήσεως* και σε *περιουσιακά δικαιώματα*. Το δικαίωμα προτιμήσεως στις νέες μετοχές δεν εντάσσεται στις δυο αυτές κατηγορίες αλλά έχει ειδικό λόγο υπάρξεως, δηλαδή τη διατήρηση της δυναμικής θέσης του μετόχου στην εταιρεία.

1.9.3. Ευθύνη των Μετόχων

Το να γίνεται λόγος για ενδεχόμενη ευθύνη των μετόχων, τόσο απέναντι στην εταιρεία όσο και στους εταιρικούς δανειστές, φαίνεται εκ πρώτης όψεως ασυμβίβαστο με βασικές αρχές του δικαίου της Α.Ε.. Το ζήτημα δεν τίθεται βέβαια για τους αποταμιευτές μικρομετόχους αλλά για τους επιχειρηματίες μετόχους, οι οποίοι λόγω της σημαντικής τους συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο, είναι σε θέση να επηρεάζουν τη διοίκηση της εταιρείας, κατά τρόπο ώστε αυτή να δρα εις όφελος τους και εις βάρος της εταιρείας ή/και των μετόχων της μειοψηφίας και των εταιρικών δανειστών.

Αν και ο νόμος 2190 δεν προβλέπει περιπτώσεις ευθύνης του κυριαρχούντος μετόχου, γίνεται ωστόσο δεκτό, τόσο στο ελληνικό δίκαιο όσο και διεθνώς, ότι μπορεί να υπάρξει ευθύνη του κυριαρχούντος μετόχου. Συζητούμενο είναι μόνο με ποιες προϋποθέσεις μπορεί να συμβεί τούτο καθώς και η νομική βάση της ευθύνης, ενώ το θέμα έχει λάβει κάποια ειδικότερη έκφανση σε περίπτωση σύνδεσης επιχειρήσεων και μονοπρόσωπων εταιρειών.

Σε σχέση με την ενδεχόμενη ευθύνη του κυριαρχούντος μετόχου απέναντι στην εταιρεία και στους άλλους μετόχους μπορεί να διατυπωθεί ο γενικός κανόνας ότι, όταν ο μέτοχος ασκεί το δικαίωμα ψήφου κατά προφανή υπέρβαση των ορίων του καθώς και όταν εκμεταλλεύεται την επιρροή του στη διοίκηση της εταιρείας, ώστε να λαμβάνονται βλαπτικά για την εταιρεία μέτρα, μπορεί να προκύψει θέμα ευθύνης του απέναντι στην εταιρεία ή ακόμα και απέναντι στους μετόχους που ζημιώθηκαν. Ως περισσότερο πρόσφορη νομική βάση για τη θεμελίωση της ευθύνης του μετόχου προσφέρεται η εκφραζόμενη στην διάταξη του Αστικού Κώδικα 747, αξιοποιήσιμη σε

όλες τις εταιρικές μορφές, *υποχρέωση εταιρικής αλληλεγγύης*. Η εσωτερική αιτιολογία της υποχρέωσης αυτής βασίζεται στο γεγονός ότι σε κάθε ένωση σκοπού επιβάλλεται στα μέλη της που είναι σε θέση να ασκούν επιρροή στο πρόσωπα που τη διοικούν η υποχρέωση να μην καταχρώνται της δεδομένης αυτής εξουσίας τους και να μην παρακινούν τα ως άνω πρόσωπα, αποβλέποντας κατά κανόνα στην εξυπηρέτηση ιδιοτελών τους συμφερόντων, σε τέλεση πράξεων, οι οποίες μπορούν να βλάψουν τα κοινά συμφέροντα, εν προκειμένω τα συμφέροντα της Α.Ε. και των μετόχων της μειοψηφίας.

Σύμφωνα με την γερμανική αντίληψη οι δεσμεύσεις του κυριαρχούντος μετόχου απορρέουν από την υποχρέωση πίστωσης που υπέχει απέναντι στην εταιρεία και στους άλλους μετόχους. Με τις θέσεις αυτές αμβλύνεται η αυστηρή διάκριση μεταξύ της αστικής εταιρείας και της ένωσης προσώπων με σωματειακή δομή και δημιουργείται προσέγγιση προς μια ενιαία έννοια της εταιρείας όπως στο γαλλικό δίκαιο.

Όσον αφορά την ευθύνη του κυριαρχούντος μετόχου απέναντι στους εταιρικούς δανειστές, το θέμα συνδέθηκε με την κατάχρηση της νομικής προσωπικότητας ή αλλιώς της κάμψης της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου. Κατάφαση ευθύνης του μετόχου που ασκεί κυριαρχική επιρροή στην Α.Ε. γίνεται διεθνώς δεκτή, εφόσον κατά την εκτίμηση των περιστατικών της συγκεκριμένης περίπτωσης επιβάλλεται τούτο από τις αρχές της καλής πίστωσης, και πάντως σε ακραίες περιπτώσεις (ισχύει η αρχή της επικουρικότητας της ευθύνης του μετόχου). Ως τέτοια ενδεχόμενα περιστατικά αναφέρονται ιδίως: α) η ουσιαστική σύγχυση ή ταύτιση της εταιρικής με την προσωπική περιουσία του μετόχου, β) η χρησιμοποίηση των ιδίων προσώπων διοίκησης ή προσωπικού, των ιδίων εγκαταστάσεων, των ιδίων διακριτικών γνωρισμάτων, γ) η ανεπαρκής κεφαλαιοδότηση της εταιρείας, δ) η εκμετάλλευση της αρχής της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου με σκοπό τη μετακύλιση του επιχειρηματικού κινδύνου εις βάρος των δανειστών.

Ως προς την ενάσκηση των αξιώσεων της εταιρείας από τους εταιρικούς δανειστές, για το κατά πόσο δε αποκτά εμπορική ιδιότητα ο ασκών επιρροή μέτοχος. Εφόσον από υπαιτιότητα του κυριαρχούντος μετόχου προκλήθηκε η πτώχευση της εταιρείας ή εξαιτίας του αυξήθηκε η ζημιά της εταιρικής περιουσίας (όπως για παράδειγμα επί παρέλκυσης κήρυξης της πτώχευσης), ο σύνδικος της πτώχευσης μπορεί να απαιτήσει από τον μέτοχο αποκατάσταση της ζημιάς που προξένησε στην εταιρεία.

1.9.4. Βιβλία που τηρούνται στην Α.Ε.

Δεδομένου ότι και η Α.Ε., όπως και η Ε.Π.Ε., έχει από το νόμο εμπορική ιδιότητα, είναι υποχρεωμένη να τηρήσει τα βιβλία που προβλέπονται για κάθε έμπορο. Υποχρέωση όμως της Α.Ε. για την τήρηση βιβλίων, προβλέπεται από διατάξεις και άλλων νόμων.

Κατά τον Κ.Φ.Α.Σ., οι Α.Ε. όπως και οι Ε.Π.Ε., εντάσσονται στην *τρίτη* κατηγορία τηρήσεως βιβλίων από το χρόνο συστάσεως τους, ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιούν. Επομένως έχουν υποχρέωση να τηρήσουν τα ίδια βιβλία που αναφέραμε στην παράγραφο της Ε.Π.Ε..

Οι Α.Ε. υποχρεούνται επίσης να τηρούν:

- Βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων,
- Βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου.

Τέλος με άλλα νομοθετήματα επιβλήθηκε η υποχρέωση τηρήσεως από τις Α.Ε.:

- Μητρώου μετοχών,
- Βιβλίου μετοχών.

Συνοπτικά μπορούμε να αναφέρουμε τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των εμπορικών Επιχειρήσεων στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρείες			
		Προσωπικές Εταιρείες		Κεφαλαιουχική	Μικτή
		Ομόρρυθμη Εταιρεία	Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ανώνυμη Εταιρεία	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Σύσταση	Εύρεση χώρου εγκατάστασης Ασφάλιση στον ΟΑΕΕ Βεβαίωση από το επιμελητήριο για το δικαίωμα χρήσης της Επωνυμίας και του Διακριτικού τίτλου Βεβαίωση από ΔΟΥ για «Εναρξη Δραστηριότητας» και Α.Φ.Μ. Εγγραφή στο επιμελητήριο	Συναίνεση τουλάχιστον δυο προσώπων, για εμπορικές πράξεις και συναλλαγές Έγγραφη σύμβαση-κατάρτιση καταστατικού μεταξύ αυτών που θα συμμετάσχουν στην εταιρεία Θεώρηση καταστατικού από την αρμόδια ΔΟΥ Θεώρηση του	Συναίνεση τουλάχιστον δυο προσώπων, για εμπορικές πράξεις και συναλλαγές Έγγραφη σύμβαση-κατάρτιση καταστατικού μεταξύ αυτών που θα συμμετάσχουν στην εταιρεία Θεώρηση καταστατικού από την αρμόδια ΔΟΥ Θεώρηση του	Σύσταση καταστατικού με συμβολαιογραφικό έγγραφο Έλεγχος από Δ.Ο.Υ. Δημοσιότητα εγγράφων Εγγραφή στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS Χορήγηση Α.Φ.Μ.	Σύσταση με συμβολαιογραφικό έγγραφο Έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δημοσίευση στο Πρωτοδικείο Δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ. τεύχος ανώνυμων εταιρειών Εγγραφή εταιρείας στο φορολογικό πληροφοριακό σύστημα TAXIS Στο καταστατικό πλήρη στοιχεία εταίρων, όνομα,

	Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων Έκδοση άδειας λειτουργίας Ταυτότητα Επιτηδευματία	καταστατικού από τα ταμεία Συντάξεως Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων Διατυπώσεις δημοσιότητας του καταστατικού Βεβαίωση έναρξης επιτηδύματος	καταστατικού από τα ταμεία Συντάξεως Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων Διατυπώσεις δημοσιότητας του καταστατικού Βεβαίωση έναρξης επιτηδύματος		επάγγελμα, κατοικία, ιθαγένεια κτλ. Ιδιότητα Ε.Π.Ε. Δήλωση Έδρας και λοιπές απαραίτητες Πληροφορίες
Λήψη Αποφάσεων	Ατομικά	Από ιδιοκτήτες	Από ιδιοκτήτες	Από Γενική Συνέλευση	Από Γενική Συνέλευση
Κεφάλαιο	Δεν υπάρχει περιορισμός	Δεν υπάρχει περιορισμός	Δεν υπάρχει περιορισμός	Υπάρχει περιορισμός ανάλογα με το ισχύον νομικό πλαίσιο	Υπάρχει περιορισμός ανάλογα με το ισχύον νομικό πλαίσιο
Βιβλία και Στοιχεία	Α, Β κατηγορίας	Απλογραφικά ή Διπλογραφικά ανάλογα την περίπτωση	Απλογραφικά ή διπλογραφικά ανάλογα την περίπτωση	Υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας	Υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας
Λόγοι Διάλυσης, Διαδικασία Παύσης	Θάνατος επιχειρηματία, συνταξιοδότηση Δήλωση στην εφορία τέλους εμπορικής δραστηριότητας	Για λόγους που προβλέπονται στο νόμο ή στο καταστατικό Σύσταση Διαλυτικού Εγγράφου Δημοσίευση αυτού σε εφορία και Πρωτοδικείο Ορισμός Εκκαθαριστών είτε που προβλέπονται από το αρχικό καταστατικό, είτε κατόπιν	Ίδιοι με αυτούς της Ο.Ε. Διαλυτικό καταστατικό έγγραφο Δημοσίευση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και στο αρμόδιο Πρωτοδικείο Στο στάδιο εκκαθάρισης δε συμμετέχει ο ετερόρρυθμος εταίρος Η ευθύνη του ετερόρρυθμου	Για κάθε περίπτωση που προβλέπεται από το Νόμο Με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης Με δικαστική απόφαση Με την κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης Η εταιρεία δεν λύεται δια της απαγόρευσης, πτώχευσης ή θανάτου ενός εκ των εταίρων	Για κάθε περίπτωση που προβλέπεται από το Νόμο Με απόφαση Γενικής Συνέλευσης Με δικαστική απόφαση Με την κήρυξη της σε κατάσταση πτώχευσης Η εταιρεία δε λύεται δια της απαγόρευσης, πτώχευσης ή θανάτου ενός εκ των εταίρων εκτός αν ορίζεται

		απόφασης Πρωτοδικείου	εταίρου προς τους ομόρρυθμους εταίρους είναι μέχρι το ποσό της συμμετοχής του στις ζημιές, χωρίς αυτές να υπερβαίνουν το ποσό εισφοράς		διαφορετικά στο καταστατικό
Μετασχηματισμός	Σε Α.Ε.	Σε Α.Ε. Σε Ε.Π.Ε.	Σε Α.Ε. Σε Ε.Π.Ε.	Σε Ε.Π.Ε.	Σε Α.Ε.

Πίνακας 2: Βασικά χαρακτηριστικά Εμπορικών Επιχειρήσεων

Κεφάλαιο 2

Λύση και Εκκαθάριση Εταιρειών

2.1. Η λύση και εκκαθάριση των εταιρειών

Ως *λύση ή διάλυση* μιας εταιρείας, εννοούμε την διακοπή της παραγωγικής, με τη ευρεία έννοια, λειτουργίας της εταιρείας, δηλαδή της λειτουργίας που κατευθύνεται στην επιδίωξη του αντικειμένου της, με σκοπό την περάτωση της εταιρείας. Η λύση της εταιρείας επέρχεται για λόγους που προβλέπονται στο νόμο, ή στο καταστατικό της εταιρείας και που μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με την μορφή της εταιρείας, υπό την έννοια, ότι ένα γεγονός που αποτελεί λόγο λύσεως σε μια μορφή εταιρείας, είναι δυνατό να μην αποτελεί λόγο λύσεως σε εταιρεία άλλης μορφής, για παράδειγμα ενώ ο θάνατος ενός εταίρου προσωπικής εταιρείας επιφέρει κατά κανόνα, δηλαδή εκτός ενάντιας συμφωνίας, την λύση της, στην ανώνυμη εταιρεία το ίδιο γεγονός, δεν έχει καμία επίδραση, και αντίστροφα, ενώ για την ανώνυμη εταιρεία υπάρχει στο σχετικό νόμο σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 48 του νόμου 2190/20, που προβλέπει ανάκληση της αποφάσεως με την οποία δόθηκε η άδεια συστάσεως της εταιρείας, όταν η αξία του ενεργητικού της μετά την αφαίρεση του παθητικού, δηλαδή όταν η καθαρή θέση της, γίνει κατώτερη από το δέκατο του καταβλημένου κεφαλαίου, τέτοια ή παρόμοια διάταξη δεν υπάρχει στις προσωπικές εταιρείες. Υπάρχουν βέβαια γεγονότα που αποτελούν λόγους λύσεως για όλες τις εταιρείες, ανεξάρτητα από την μορφή τους, όπως για παράδειγμα η πάροδος του χρόνου που ορίζεται στο καταστατικό, η συμφωνία των εταίρων για την λύση της εταιρείας καθώς και άλλοι.

Εκκαθάριση εξάλλου είναι το μεταβατικό στάδιο που διανύει η εταιρεία, από την λύση της μέχρι τον οριστικό διακανονισμό των εταιρικών δοσοληψιών και που αποβλέπει στην *ρευστοποίηση* της περιουσίας της εταιρείας, στην *εξόφληση* των δανειστών της και στη *διανομή* στους εταίρους του τυχόν πλεονάσματος. Δηλαδή η λύση δεν επιφέρει και την εξαφάνιση του νομικού προσώπου, αντίθετα κατά το νόμο (αστικός κώδικας 72) αυτό «ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει».

Αυτό συμβαίνει διότι από τη στιγμή που θα λυθεί μια εταιρεία, μέχρις ότου παύσει να υπάρχει τελείως, παρεμβάλλεται ένα χρονικό διάστημα, πολλές φορές μεγάλο, που είναι απαραίτητο για την τακτοποίηση των σχέσεων που δημιούργησε η εταιρεία με τη δράση της, κατά τη διάρκεια της παραγωγικής λειτουργίας της. Η τακτοποίηση δε των σχέσεων αυτών προϋποθέτει τη διατήρηση του νομικού προσώπου και κατά το μεταβατικό στάδιο της εκκαθαρίσεως, έστω και σε περιορισμένη έκταση, και με

αποκλειστικό πλέον σκοπό όχι αυτόν που επιδίωκε μέχρι τη λύση, αλλά το διακανονισμό των εταιρικών λογαριασμών. Γι' αυτό λέμε τη λύση της εταιρείας ακολουθεί, κατά κανόνα, η εκκαθάρισή της.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε κάποιες απόψεις που επικρατούν. Για τις προσωπικές εταιρείες όμως αμφισβητείται στην θεωρία και στη νομολογία, αν μετά τη λύση των εταιρειών αυτών πρέπει να επακολουθήσει υποχρεωτικά το στάδιο της εκκαθάρισεως, ή αντίθετα αν είναι δυνατό οι εταίροι να διανεύουν μεταξύ τους το ενεργητικό, αναλαμβάνοντας καθένας από αυτούς να πληρώσει το αντίστοιχο παθητικό. Υπέρ του υποχρεωτικού της εκκαθάρισεως τάσσονται κάποιοι οικονομολόγοι ενώ άλλοι θεωρούν ότι η εκκαθάριση δεν αποτελεί υποχρεωτικό στάδιο παρεμβαλλόμενο μεταξύ λύσεως της εταιρείας και διανομής. Μια Τρίτη άποψη είναι η εκκαθάριση υποχρεωτική, αλλά ο τρόπος διεξαγωγής της μπορεί να καθορίζεται από τους εταίρους ελεύθερα. «Τέλος, ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες, εισήχθη ο θεσμός της *ειδικής εκκαθάρισεως* που εφαρμόζεται σε εταιρείες του τύπου αυτού που έπαυσαν τις πληρωμές τους (περιήλθαν λόγω οικονομικών δυσχερειών σε υπερημερία περί την πληρωμή χρεών τους (άρθρα 1&2 του νόμου 3563/56). Το ν.δ. αυτό προέβλεψε (άρθρο 28) τη δυνατότητα επεκτάσεως του θεσμού με β.δ. και στις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες. Η επέκταση αυτή έγινε με το β.δ. 22/28.12.56. Για τις εταιρείες που τίθενται υπό εκκαθάριση ύστερα από απόφαση της νομισματικής επιτροπής, άρθρο 9 αν. ν. 1665/51 περί λειτουργίας και ελέγχου τραπεζών.»⁵

Όταν επέλθει η λύση της εταιρείας, παύει η εξουσία του οργάνου που ασκούσε διοίκηση (διαχειριστής, διοικητικό συμβούλιο) και αρχίζει η εξουσία άλλου οργάνου, που είναι επιφορτισμένο με τη διεξαγωγή του έργου της εκκαθάρισεως και καλείται εκκαθαριστής ή εκκαθαριστές, αν είναι περισσότεροι από ενός. Πρέπει να σημειωθεί, ότι σε πολλές εταιρείες εκκαθαριστής ή εκκαθαριστές μπορεί να είναι, εφόσον δεν το αποκλείει το καταστατικό ή η συμφωνία των εταίρων, και το όργανο που μέχρι τη λύση ήταν επιφορτισμένο με τα έργα διοικήσεως της εταιρείας, όπως είναι όμως φανερό, το έργο του οργάνου αυτού και αν συντίθεται από τα ίδια πρόσωπα, είναι πια η διεξαγωγή των πράξεων της εκκαθάρισεως.

2.1.1. Λύση και Εκκαθάριση της Ατομικής Επιχείρησης.

Η λύση στην ατομική επιχείρηση αποφασίζεται και υλοποιείται κατόπιν επιχειρηματικής απόφασης του ιδιοκτήτη της επιχείρησης. Ακόμη, λόγος λύσης είναι η διαδικασία πτώχευσης ή όταν η ατομική επιχείρηση υπεισέρχεται σε μια διαδικασία μετατροπής, συγχώνευσης ή και απορρόφησης. Ακόμη, είναι σαφές πως σε περίπτωση θανάτου του επιχειρηματία, η ατομική επιχείρηση οδηγείται σε διάλυση

⁵ Αριστοτέλη Ι. Ιγνατιάδη, Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων

εκτός αν οι κληρονόμοι δηλώσουν επίσημα στη Δ.Ο.Υ ότι επιθυμούν τη συνέχιση της δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχείρησης.

Το στάδιο που ακολουθεί της λύσης, είναι αυτό της εκκαθάρισης. Μάλιστα κατά το στάδιο αυτό, ο επιχειρηματίας – σε αντίθεση με τις άλλες μορφές επιχείρησης – δεν υποχρεούται στην σύνταξη ισολογισμού ούτε υποχρεούνται να δηλώσουν το γεγονός στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ουσιαστικά, κατά το στάδιο της εκκαθάρισης πραγματοποιείται η πώληση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και παράλληλα εξοφλούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους προμηθευτές, τις τράπεζες και τους διαφόρους τρίτους. Ουσιαστικά, αν η ατομική επιχείρηση τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας, τότε είναι σαφές πως υποχρεούται στην σύνταξη του τελικού ισολογισμού και της απογραφής. Μάλιστα, στον τελευταίο αυτό ισολογισμό πρέπει να απεικονίζεται ο λογαριασμός 38 «Χρηματικά διαθέσιμα» και στο παθητικό δημιουργείται ο λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο», τα διάφορα αποθεματικά, τα αποτελέσματα εις νέο κ.λπ. Από την άλλη μεριά αν η επιχείρηση τηρεί βιβλία α' ή β' κατηγορίας Κ.Β.Σ., τότε πάλι πρέπει να συνταχθεί ο τελικός ισολογισμός και η αντίστοιχη απογραφή βάσει των αγορών και των βιβλίων εσόδων – εξόδων που υποχρεωτικά τηρεί η επιχείρηση. Στην κατεύθυνση αυτή, ο επιχειρηματίας υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ μέσα σε 10 ημέρες τον τελικό ισολογισμό με συμπληρωμένο έντυπο Μ4 για τη διακοπή εργασιών της επιχείρησης.

Πάντως, σε περίπτωση που υπάρχουν διάφορα πάγια στοιχεία τότε, παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που αφορά τις εισροές τους και τα οποία πάγια δεν πωλούνται αλλά περιέρχονται στον επιχειρηματία, μετά το πέρας της εκκαθάρισης, ώστε ο επιχειρηματίας να τα χρησιμοποιήσει για προσωπικούς λόγους. Ακόμη, ως τελευταία ημερομηνία παύσης εργασιών λόγω λύσης και εκκαθάρισης της ατομικής επιχείρησης, θεωρείται και ως ημερομηνία λήξης της τελευταίας φορολογικής περιόδου. Ως εκ τούτου, γίνεται σαφές πως η επιχείρηση θα πρέπει να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ την τελευταία περιοδική δήλωση μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα, από εκείνον κατά τον οποίο γίνεται η οριστική παύση εργασιών.

Όσον αφορά τα ποσά που διανέμονται κατά τη διάλυση της ατομικής επιχείρησης, διευκρινίζεται ότι αυτά δεν αποτελούν κεφάλαιο ή αποθεματικά που φορολογούνται κατά το σχηματισμό τους, τότε μαζί με τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, θεωρούνται ως εισοδήματα του χρόνου κατά τον οποίον διαλύεται η ατομική επιχείρηση και ως εκ τούτου φορολογούνται στο όνομα του επιχειρηματία, έπειτα από σχετική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

2.1.2. Λύση και Εκκαθάριση της Ο.Ε.

Λύση Ο.Ε.: επέρχεται για τους λόγους που προβλέπονται στο νόμο και αποτελεί ένα γεγονός το οποίο επιφέρει τη διακοπή των ενεργειών και δραστηριοτήτων που αποβλέπουν στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, με αποτέλεσμα τον τερματισμό της και την παύση της ύπαρξης του νομικού προσώπου της Ο.Ε..

Εκκαθάριση Ο.Ε.: και παραπάνω τη λύση των εταιρειών ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης τους. Το συγκεκριμένο στάδιο αποτελεί μια μεταβατική περίοδο κατά την οποία η εταιρεία διατηρεί την επωνυμία της ακολουθούμενη από τις λέξεις «υπό εκκαθάριση».

Ποιο συγκεκριμένα με την εκκαθάριση της *ομόρρυθμης εταιρείας*, βασικό μέλημα είναι:

- Να ρευστοποιηθούν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού,
- Να εξοφληθούν όλες οι υποχρεώσεις απέναντι σε τρίτους,
- Να επιστραφούν τα πράγματα τα οποία είχαν εισφερθεί στην εταιρεία κατά χρήση (π.χ. εισφορά χρήσης μηχανήματος),
- Να επιστραφεί στους εταίρους η κεφαλαιουχική εισφορά τους,
- Να διανεμηθεί μεταξύ των εταίρων το ενδεχόμενο πλεόνασμα της εκκαθάρισεως, σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής τους όχι στο κεφάλαιο αλλά στα κέρδη της εταιρείας.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να αναφερθεί, πως μέχρι το τέλος του σταδίου της εκκαθάρισης, η εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο, το οποίο όμως διοικείται από τον εκκαθαριστή και όχι από τον διαχειριστή, ο οποίος αναλαμβάνει να διεκπεραιώσει τη διαδικασία της εκκαθάρισης.

Οικονομικός και Λογιστικός Χειρισμός εκκαθάρισης: Ο εκκαθαριστής είναι υποχρεωμένος να διενεργήσει **απογραφή** των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της εταιρείας και να συντάξει τον αρχικό ισολογισμό εκκαθάρισης. Όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στον αρχικό ισολογισμό εκκαθάρισης έχουν αποτιμηθεί στις προσδοκώμενες **τιμές ρευστοποίησης** ή εξόφλησης και όχι στις τιμές κτήσης. Οι διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, τον 81 «Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» με τίτλο 81.XX «**Διαφορές Αποτιμήσεως**». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τη **ζημιά** που αναμένεται να προκύψει επειδή είτε κάποιο στοιχείο του ενεργητικού προσδοκάται να ρευστοποιηθεί σε αξία μικρότερη από την αξία της τιμής με την οποία παρουσιάζεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας, είτε κάποιο στοιχείο του παθητικού προσδοκάται να εξοφληθεί σε αξία μεγαλύτερη από αυτήν που αναφέρεται στον ισολογισμό. Η πίστωση του 81.XX περιλαμβάνει το **κέρδος** που αναμένεται να προκύψει επειδή: είτε κάποιο στοιχείο του ενεργητικού προσδοκάται να ρευστοποιηθεί σε αξία μεγαλύτερη της τιμής με την οποία παρουσιάζεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας, είτε κάποιο στοιχείο του παθητικού αναμένεται να εξοφληθεί σε αξία μικρότερη από την αξία με την οποία παρουσιάζεται στον ισολογισμό.

Το υπόλοιπο του 81.XX «Διαφορές Αποτιμήσεως», το οποίο και εμφανίζει το προσδοκώμενο από την εκκαθάριση αποτέλεσμα, με την ολοκλήρωση της διαδικασίας εκκαθάρισης, θα μεταφερθεί για να κλείσει στον 81.XX «Αποτελέσματα εκκαθάρισεως».

Ακολούθως, ο διαχειριστής, με την ρευστοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και την εξόφληση των υποχρεώσεων του παθητικού, εμφανίζει όλες τις διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των αξιών, με τις οποίες εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και των αξιών στις οποίες τα στοιχεία αυτά πραγματικά ρευστοποιήθηκαν (όσο αφορά το ενεργητικό) ή εξοφλήθηκαν (όσο αφορά το παθητικό). Οι εν λόγω διαφορές, μαζί με το υπόλοιπο του 81.XX «Διαφορές Αποτιμήσεως», καταχωρούνται στον **81.XX «Αποτελέσματα Εκκαθάρισεως»**, ο οποίος:

- α) Χρεώνεται με την ζημιά που έχει πλέον προκύψει επειδή:
 - Είτε ένα στοιχείο του ενεργητικού ρευστοποιήθηκε σε αξία μικρότερη από αυτήν με την οποία εμφανίζεται στον αρχικό ισολογισμό,
 - Είτε κάποιο στοιχείο του παθητικού εξοφλήθηκε σε αξία μεγαλύτερη από αυτήν με την οποία έχει παρουσιαστεί στον ισολογισμό,
- β) Πιστώνει με το κέρδος που έχει προκύψει επειδή:
 - Είτε κάποιο στοιχείο του ενεργητικού ρευστοποιήθηκε σε αξία μεγαλύτερη από αυτή που με την οποία εμφανίζεται στον αρχικό ισολογισμό εκκαθάρισεως,
 - Είτε κάποιο στοιχείο του παθητικού εξοφλήθηκε σε αξία μικρότερη της ονομαστικής του.

Με το πέρας της εκκαθάρισεως, συντάσσεται ο **τελικός ισολογισμός** εκκαθάρισεως και διανέμεται η καθαρή θέση στους εταίρους με την πίστωση των αντίστοιχων δοσοληπτικών λογαριασμών των εταίρων. Εάν κάποιος δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρου εμφανίσει χρεωστικό υπόλοιπο, αυτό συνεπάγεται ότι ο εν λόγω εταίρος οφείλει να καταβάλει, επιπλέον των εισφορών του, το ποσό με το οποίο ο δοσοληπτικός του λογαριασμός έχει χρεωθεί.

Επιπλέον, το υπόλοιπο του λογαριασμού 81.XX «Αποτελέσματα Εκκαθάρισεως» κατανέμεται στους εταίρους με βάση τα αποτελέσματα συμμετοχής αυτών στα αποτελέσματα. Εάν η εκκαθάριση διαρκέσει για χρονικό διάστημα της μιας χρήσεως, τότε ο εκκαθαριστής πρέπει να υποβάλλει δήλωση στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ) για το αποτέλεσμα που πραγματοποιήθηκε μέσα στην χρήση.

Η αμοιβή του εκκαθαριστή μαζί με ότι έξοδα πραγματοποιηθούν κατά την εκκαθάριση καταλογίζονται στον 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα» ο οποίος κλείνει με μεταφορά του στον 81.XX «Αποτελέσματα Εκκαθάρισεως».

Τέλος, αν διαπιστωθεί κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισεως ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας δεν επαρκούν να ικανοποιήσουν τις υποχρεώσεις προς τρίτους,

τότε ο εκκαθαριστής οφείλει να ζητήσει την κήρυξη της εταιρείας σε **κατάσταση πτώχευσης**.

Με το πέρας της εκκαθάρισεως η εταιρεία παύει να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο, όμως η ευθύνη των εταίρων έναντι των τρίτων εξακολουθεί να υπάρχει.

2.1.3. Δικαιολογητικά Διακοπής Ο.Ε.

Τα απαιτούμενα δικαιολογητικά διακοπής για την Ο.Ε. όπως αυτά αναφέρονται στην ΔΟΥ είναι τα εξής:

- Σημείωμα Διακοπής (Μ4) από το Μητρώο της αρμόδια ΔΟΥ
- Υπηρεσιακό σημείωμα από την ΔΟΥ
- Δηλώσεις εισοδήματος Ε1 & Ε3 των πέντε τελευταίων ετών
- Δηλώσεις ΦΠΑ εκκαθαριστικές των πέντε τελευταίων ετών
- Δηλώσεις ΦΠΑ περιοδικές τρέχουσας χρήσης
- Βιβλία και στοιχεία (Δ.Α. ΔΑΤ Π, ΤΠ, ΤΟΥ κτλ.) για έλεγχο και ακύρωση από το γραφείο ΚΒΣ της αρμόδιας ΔΟΥ
- Πληροφορίες σχετικά με απόθεμα εμπορευμάτων και πάγιου εξοπλισμού (αυτοπαράδοση ή πώληση)
- Υπεύθυνη δήλωση ότι δεν υπάρχουν πάγια
- Σε περίπτωση που υπάρχει επαγγελματικό αυτοκίνητο, δικαιολογητικά πώλησης – μεταβίβασης, αλλαγής χρήσης ή οριστικής διαγραφής
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης διακοπής (άνω του ενός έτους) θα γίνει αίτηση στην ΔΟΥ προς την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων για πληροφορίες σχετικά με την έκδοση ή λήψη τιμολογίων
- Καταστατικό – διαλυτικό επικυρωμένο από το πρωτοδικείο
- Καθώς και οτιδήποτε άλλο στοιχείο αιτηθεί προκειμένου να διευκολυνθεί ο έλεγχος και να περατωθεί η διακοπή.

Σε κάθε περίπτωση, η λύση της Ο.Ε. επέρχεται για λόγους που προβλέπονται στο νόμο ή στο καταστατικό έγγραφο της εταιρίας. Η διαδικασία που ακολουθείται είναι παρόμοια με τη σύσταση της εταιρίας, δηλαδή, συντάσσεται διαλυτικό έγγραφο, δημοσιεύεται σε εφορία και πρωτοδικείο, ορίζονται οι εκκαθαριστές, που συνήθως προβλέπονται στο αρχικό εταιρικό καταστατικό να είναι ίδιοι οι εταίροι και, σε περίπτωση διαφωνίας τους ορίζονται εκκαθαριστές από τον πίνακα εκκαθαριστών του αρμόδιου πρωτοδικείου.

2.1.4. Αποτελέσματα - Νομικές συνέπειες

Είναι σαφές πως η εκκαθάριση μπορεί να τελειώσει με έναν από τους παρακάτω τρόπους:

- Με ζημιά τέτοια που να εξαλείφεται η καθαρή περιουσία της εταιρίας. Τότε, ούτε οι τρίτοι (δανειστές) ούτε και οι εταίροι μπορούν να πάρουν τίποτε από την εταιρία (οι τρίτοι βέβαια διατηρούν το δικαίωμά τους κατά των εταίρων)
- Η εκκαθάριση κλείνει με κέρδος, οπότε και οι τρίτοι (δανειστές) και οι εταίροι θα πάρουν ότι τους ανήκει.
- Η εκκαθάριση κλείνει με ζημιά τέτοια, ώστε να μην εξαλείφεται το σύνολο της καθαρής περιουσίας. Τότε $E > Π$. Άρα επαρκεί να ικανοποιηθούν οι τρίτοι (δανειστές) και κατά ένα μέρος οι εταίροι.

Εντούτοις, πρέπει να τονισθεί πως υπάρχει το δικαίωμα αναγωγής μεταξύ των εταίρων. Υπό αυτήν την έννοια, η ευθύνη των εταίρων είναι προσωπική, απεριόριστη και εις ολόκληρο. Αν λοιπόν οι τρίτοι – δανειστές της εταιρίας – διαπιστώσουν ότι μπορούν να ικανοποιηθούν μόνο από έναν εταίρο, μπορούν να το κάνουν. Τότε, ο εταίρος που θα αναλάβει μόνος του την ικανοποίηση των τρίτων δανειστών, θα έχει το δικαίωμα «αναγωγής», δηλαδή θα κινηθεί εναντίον τους και με δικαστική αγωγή εναντίον των άλλων εταίρων.

2.1.5. Λύση και Εκκαθάριση της Ε.Ε.

Όπως μπορούμε να καταλάβουμε, οι εγγραφές που θα αφορούν τη ρευστοποίηση των ενεργητικών στοιχείων και την εξόφληση των παθητικών, δεν θα παρουσιάζουν καμιά διαφορά από τις αντίστοιχες εγγραφές της ομόρρυθμης εταιρείας. Η διαφορά αφορά τον τρόπο κατανομής της ζημιάς (αν προκύψει ζημιά), με την οποία θα επιβαρυνθεί ο ετερόρρυθμος εταίρος: δεδομένου ότι το ποσό που ευθύνεται κατά ανώτατο όριο δεν είναι δυνατό να υπερβεί, κατά κανόνα, την κεφαλαιακή του μερίδα, σε περίπτωση ζημιάς κατά την εκκαθάριση μπορούμε να έχουμε τις παρακάτω περιπτώσεις που όμως δεν αποτελούν παρά εφαρμογή του ίδιου κανόνα.

Στην πρώτη περίπτωση ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει καταβάλει το σύνολο της εισφοράς του. Στην περίπτωση αυτή (Γκίνογλου, 2004), είτε η ζημιά που του αναλογεί είναι μικρότερη, είτε ίση, είτε μεγαλύτερη από την κεφαλαιακή του μερίδα, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν υποχρεούται να καταβάλει τίποτε στους δανειστές της εταιρείας, αντίθετα μάλιστα, αν η ζημιά που του αναλογεί είναι μικρότερη από την κεφαλαιακή του μερίδα, μπορεί να απαιτήσει τη διαφορά από τους άλλους εταίρους, αν δε τελικά δεν μπορέσει να την εισπράξει (λόγω του ότι οι άλλοι εταίροι δεν έχουν ατομική περιουσία), θα έχει χάσει το σύνολο της εισφοράς του.

Στην δεύτερη περίπτωση ο ετερόρρυθμος εταίρος οφείλει ένα τμήμα της εισφοράς του. Στην περίπτωση αυτή είναι δυνατό να συμβούν τα εξής:

- α) Το ποσό που προέρχεται από τη ρευστοποίηση του ενεργητικού να είναι αρκετό για την εξόφληση των δανειστών, ή

β) Το ποσό από τη ρευστοποίηση να είναι ανεπαρκές για την εξόφληση των δανειστών.

Στην (α) περίπτωση, αν το καταβλημένο τμήμα του κεφαλαίου του ετερόρρυθμου εταίρου δεν καλύπτει το ποσό της ζημιάς που του αναλογεί, υποχρεούται να καταθέσει όχι το σύνολο του υπολοίπου της εισφοράς του, αλλά τόσο τμήμα του υπολοίπου, όσο απαιτείται για να καλυφθεί η ζημιά του ετερόρρυθμου εταίρου.

Στην άλλη περίπτωση, όπου ο ετερόρρυθμος εταίρος οφείλει ένα τμήμα της εισφοράς του και το ποσό από τη ρευστοποίηση της εταιρικής περιουσίας δεν επαρκεί για την ολοκληρωτική εξόφληση των δανειστών, οι δανειστές και πάλι μπορούν να απαιτήσουν από τον ετερόρρυθμο να καταβάλει ολόκληρο το οφειλόμενο τμήμα της εισφοράς του, έστω και αν το καταβλημένο τμήμα του κεφαλαίου του καλύπτει την αναλογία της ζημιάς του. Βέβαια με βάση το δικαίωμα αναγωγής που έχει κάθε εταίρος, μπορεί κατόπιν (μετά την καταβολή στους δανειστές), να στραφεί ο ετερόρρυθμος κατά των υπολοίπων εταίρων και να τους ζητήσει, κατά την αναλογία που ευθύνεται καθένας, ότι κατέβαλε επιπλέον της αναλογίας του.

Αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω είναι συνέπεια της αρχής ότι έναντι των τρίτων ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται με όλη την εισφορά του, αν δεν έχει οριστεί άλλο ποσό), ενώ έναντι των εταίρων με την αναλογία που συμμετέχει στις ζημιές, και εφόσον βέβαια αυτή δεν υπερβαίνει το ποσό της εισφοράς του.

Τέλος, κατά την εκκαθάριση των προσωπικών εταιρειών, υποθέσαμε ότι για την κατανομή των αποτελεσμάτων εκκαθάρισεως εφαρμόζεται η αναλογία κατανομής των ετήσιων αποτελεσμάτων, αυτό όμως δεν είναι απαραίτητο. Είναι έτσι δυνατό το καταστατικό να ορίζει ότι τα αποτελέσματα εκκαθάρισεως θα κατανέμονται με αναλογία διαφορετική από εκείνη για την κατανομή των ετήσιων αποτελεσμάτων, αλλά η περίπτωση αυτή δεν είναι συνηθισμένη στην πράξη.

Τα δικαιολογητικά διακοπής που κατατίθενται στην αρμόδια ΔΟΥ για την Ε.Ε. είναι τα ίδια που ισχύουν και αναφέρθηκαν και στην Ο.Ε.. Για τις ΕΠΕ απαιτείται οριστική λύση της εταιρείας και προσκόμιση του καταστατικού από το πρωτοδικείο στην ΔΟΥ.

Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να τονισθεί με ιδιαίτερη έμφαση πως ως προς τη λύση και εκκαθάριση της Ετερόρρυθμης Εταιρίας ισχύουν τα ίδια με την Ο.Ε., δηλαδή συντάσσεται διαλυτικό καταστατικό έγγραφο, δημοσιεύεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας και στο αρμόδιο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας και μπαίνει κατόπιν στο στάδιο λύσης. Στο στάδιο της εκκαθάρισης και ρευστοποίησης της περιουσίας της, χωρίς να συμμετέχει ο ετερόρρυθμος εταίρος, πρέπει να τονισθεί πως ως προς την ευθύνη του Ε.Σ., ο Ετερόρρυθμος Εταίρος ευθύνεται ως προς τους Ομόρρυθμους μέχρι του ποσού της συμμετοχής του στις ζημιές και με τον περιορισμό να μην υπερβαίνουν αυτές το ποσό της εισφοράς του, ενώ ως προς τους τρίτους (δανειστές) ευθύνεται με ολόκληρο το ποσό της εισφοράς του.

2.1.6. Λύση και Εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.

Οι πιο σημαντικοί λόγοι για τους οποίους η εταιρεία λύεται είναι οι εξής:

- α) Για κάθε περίπτωση που προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό,
- β) Από την απόφαση που λαμβάνει η συνέλευση των εταίρων, εφόσον το καταστατικό δεν ορίζει αλλιώς, υπό των τριών τετάρτων του όλου αριθμού των εταίρων, εκπροσωπώντων τα τρία τέταρτα του όλου εταιρικού κεφαλαίου,
- γ) Από δικαστική απόφαση ένεκα σπουδαίου λόγου, και από αίτηση κάποιου ή κάποιων από τους εταίρους που εκπροσωπούν τουλάχιστον το εν δέκατον του εταιρικού κεφαλαίου,
- δ) Εφόσον κηρυχθεί η εταιρεία σε κατάσταση πτωχεύσεως.

Η εταιρεία δεν λύεται δια της απαγορεύσεως, της πτωχεύσεως ή του θανάτου κάποιου ή κάποιων εκ των εταίρων, εκτός αν ορίζεται αλλιώς στο καταστατικό.

Η λύση της εταιρείας υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που ορίζει το άρθρο 8 του Νόμου 3190/1955.

Η Ε.Π.Ε. λύεται αυτοδικαίως με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής, η οποία ορίζεται από την εταιρική σύμβαση. Η διάρκεια της εταιρείας μπορεί να παρατείνεται με απόφαση της Συνελεύσεως των εταίρων η οποία λαμβάνεται με την απαιτούμενη πλειοψηφία η οποία ορίζεται πλέον του 50% του ολικού αριθμού των εταίρων, εκπροσωπώντων πλέον του 50% του ολικού εταιρικού κεφαλαίου. Για αυτή την περίπτωση δεν απαιτείται δημοσίευση της λύσης στο ΓΕΜΗ και στο δελτίο ΑΕ και ΕΠΕ. Στην περίπτωση αυτή η ΕΠΕ λύεται αυτοδικαίως με την πάροδο του καταστατικού χρόνου διάρκειάς της.

Λύση της ΕΠΕ για σπουδαίο λόγο πρέπει να αναφέρεται στις σχέσεις της εταιρείας και όχι στις σχέσεις μεταξύ των εταίρων. Βέβαια με βάση το Νόμο σπουδαίος λόγος για τη δικαστική λύση της ΕΠΕ, εκτός από άλλους είναι και η σοβαρή διαταραχή των προσωπικών και εταιρικών σχέσεων των εταίρων και οι συνεχείς διαφωνίες και διενέξεις τους, συνεπαγόμενες την αδυναμία συνεργασίας τους για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού.

Ένας ακόμα σπουδαίος λόγος προκειμένου να αποφασιστεί η λύση της εταιρείας είναι και η απώλεια του ½ του εταιρικού κεφαλαίου. Την λύση της εταιρείας από το δικαστήριο δύναται να ζητήσουν κατά τις διατάξεις του άρθρου 45 κάθε ενδιαφερόμενοι μη συγκληθείσης της συνελεύσεως εντός εύλογου χρόνου ή μη ληφθείσης αποφάσεως στην περίπτωση απώλειας εταιρικού κεφαλαίου κατά το ήμισυ.

Για την λύση της ΕΠΕ απαιτούνται οι παρακάτω διαδικασίες:

- **Απαιτείται Πρακτικό Συνέλευσης των εταίρων** με λήψη απόφασης λύσης της εταιρείας και διορισμό εκκαθαριστή. Προκειμένου να ληφθεί απόφαση περί λύσης της εταιρείας απαιτείται όπως αναφέρεται και παραπάνω η ενισχυμένη πλειοψηφία τριών τετάρτων του όλου αριθμού των εταίρων, εκπροσωπούντων τα τρία τέταρτα του όλου εταιρικού κεφαλαίου,
 - **Συμβολαιογραφικό έγγραφο λύσης** της εταιρείας και περίληψή του για το ΦΕΚ. Για την σύνταξή του το παραπάνω έγγραφο απαιτείται αντίγραφο του Πρακτικού της Συνέλευσης των εταίρων με την απόφαση λήψης περί λύσεως της εταιρείας και Ισολογισμό.
 - Περίληψη του καταστατικού για Δημοσίευση στο ΦΕΚ
 - **Αντίγραφα του συμβολαιογραφικού εγγράφου λύσης στη ΔΟΥ**
 - Αντίγραφα του συμβολαιογραφικού εγγράφου λύσης στο Ταμείο Νομικών
 - Αντίγραφα του συμβολαιογραφικού εγγράφου λύσης στο ταμείο πρόνοιας δικηγόρων
 - Αντίγραφα του συμβολαιογραφικού εγγράφου λύσης στο Πρωτοδικείο (διαδικασία μέσω ΓΕΜΗ)
 - Αντίγραφα του συμβολαιογραφικού εγγράφου λύσης στο Επιμελητήριο
 - **Υποβολή M3** εντύπου στο Μητρώο της αρμόδιας ΔΟΥ: Μεταβολή – θέση σε εκκαθάριση
- Συνοποβάλλεται Δήλωση Σχέσεων με τον διορισμό του εκκαθαριστή (εντός μηνός από την απόφαση λύσης)
- **Σύνταξη Ισολογισμού Έναρξης Εκκαθάρισης για την περίοδο:** Έναρξη (η πρώτη μέρα από τον τελευταίο Ισολογισμό) – Λήξη (η ημερομηνία του Καταστατικού Λύσης).
 - **Υποβολή M4** εντύπου στο Μητρώο της αρμόδιας ΔΟΥ

2.1.7. Λύση και Εκκαθάριση της Α.Ε.

Η λύση της Α.Ε. είναι δυνατό να επέλθει είτε με απόφαση της γενικής συνελεύσεως της, είτε για λόγους που προβλέπονται στο καταστατικό ή στο νόμο (άρθρο 47, 47α, 48, 48α). Τη λύση της εταιρείας επακολουθεί η εκκαθάριση της, εκτός από την περίπτωση της λόγω πτωχεύσεως λύσεως, οπότε ακολουθείται η ειδική πτωχευτική διαδικασία. Για την Α.Ε. δεν συνιστούν λόγους λύσεως - σε αντίθεση με ότι ισχύει στις προσωπικές εταιρείες- γεγονότα αναφερόμενα στα προσωπικά των μετόχων (θάνατος, απαγόρευση, πτώχευση, αποχώρηση μετόχου). Κατά ρητή δε διάταξη του νόμου, «η συγκέντρωση ποσών των μετοχών εις εν πρόσωπον δεν αποτελεί λόγο λύσεως της εταιρείας» σύμφωνα με το άρθρο 47α παρ.2).

Δεδομένου ότι η εκκαθάριση της Α.Ε. δεν δημιουργεί ειδικά προβλήματα σε σχέση με τις άλλες μορφές εταιρειών, παρά μόνο κατά το μέτρο που αυτά οφείλονται στη

διαφορετική φύση της εταιρείας αυτής και στη δυνατότητα υπάρξεως μετοχών με διαφορετική έκταση δικαιωμάτων (κοινές, προνομιούχες, επικαρπίας). Σημειώνεται ότι αν κατά την εκκαθάριση υπάρχουν και οι τρεις κατηγορίες μετοχών (κοινές, προνομιούχες, επικαρπίας), και το προνόμιο των προνομιούχων μετοχών περιλαμβάνει και την προνομιακή ικανοποίηση από το προϊόν της εκκαθάρισεως, η σειρά ικανοποιήσεως των τριών κατηγοριών μετοχών θα είναι η εξής:

- α) Πρώτα αποδίδεται η αξία των προνομιούχων μετοχών,
- β) Αν απομένει υπόλοιπο, αποδίδεται στους κατόχους των κοινών μετοχών,
- γ) Αν μετά την ολοκληρωτική εξόφληση των δυο παραπάνω κατηγοριών μετοχών εξακολουθεί να υπάρχει υπόλοιπο, αυτό διανέμεται στους κατόχους και των τριών κατηγοριών μετοχών.

Λόγοι λύσεως γενικά για τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες είναι οι εξής:

- α) Οποτεδήποτε με απόφαση των εταίρων,
- β) Όταν παρέλθει ο ορισμένος χρόνος διάρκειας, εκτός αν ο χρόνος αυτός παραταθεί πριν λήξει με απόφαση των εταίρων,
- γ) Αν κηρυχθεί η εταιρεία σε πτώχευση, και
- δ) Σε άλλες περιπτώσεις που προβλέπει ο νόμος ή το καταστατικό.

Η λύση της εταιρείας, αν δεν οφείλεται στην πάροδο του χρόνου διάρκειας, καταχωρίζεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) με μέριμνα του εκκαθαριστή.

Σύμφωνα με το άρθρο 46 «Εκκαθάρισης» καθώς και το άρθρο 47 «Εκκαθαρισταί και ανάκλησις αυτών» παράγραφος 1 του Νόμου 3190/1955:

Αν λυθεί η εταιρεία για οποιοδήποτε λόγο, εκτός από την κήρυξη αυτής σε πτώχευση, ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης. Μέχρι το πέρας της εκκαθάρισης η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και διατηρεί την επωνυμία της, στην οποία προστίθενται οι λέξεις «υπό εκκαθάριση».

Η εξουσία των οργάνων της εταιρείας κατά το στάδιο της εκκαθάρισης περιορίζεται στις αναγκαίες για την εκκαθάριση της εταιρικής περιουσίας πράξεις. Ο εκκαθαριστής μπορεί να ενεργήσει και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας.

Η εκκαθάριση ενεργείται από το διαχειριστή, εκτός αν το καταστατικό προβλέπει διαφορετικά ή αποφάσισαν άλλως οι εταίροι. Οι εταίροι μπορούν να αποφασίσουν διαφορετικά από το καταστατικό μόνο με την πλειοψηφία του άρθρου 72 παράγραφος 5.

Οι διατάξεις για το διαχειριστή εφαρμόζονται ανάλογα και στον εκκαθαριστή.

Σε αυτό το σημείο μπορούμε να αναφερθούμε στις εργασίες εκκαθάρισης γενικότερα για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες:

Με την έναρξη της εκκαθάρισης ο εκκαθαριστής υποχρεούται να ενεργήσει απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της εταιρείας και να καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσεως, οι οποίες εγκρίνονται με απόφαση των εταίρων. Εφόσον η εκκαθάριση εξακολουθεί, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να καταρτίζει στο τέλος κάθε έτους οικονομικές καταστάσεις.

Ο εκκαθαριστής υποχρεούται να περατώσει αμελλητί τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να εξοφλήσει τα χρέη της, να εισπράξει τις απαιτήσεις της και να μετατρέψει σε χρήμα την εταιρική περιουσία. Κατά τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ο εκκαθαριστής οφείλει να προτιμά την εκποίηση της επιχείρησης ως σύνολου, όπου αυτό είναι εφικτό.

Μέτοχοι με εξωκεφαλαιακές εισφορές εξακολουθούν και κατά το στάδιο της εκκαθάρισης να παρέχουν υπηρεσίες, που αποτελούν το αντικείμενο της εισφοράς τους, στο μέτρο που αυτό είναι αναγκαίο για τη διεκπεραίωση των εργασιών της εκκαθάρισης. Οι μέτοχοι με εγγυητικές εισφορές εξακολουθούν να είναι υπόχρεοι έναντι τρίτων για την καταβολή των χρεών της εταιρείας για διάστημα τριών ετών μετά τη λύση της εταιρείας.

Εάν το στάδιο εκκαθάρισης υπερβεί την τριετία, εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 49 παρ. 6 του κ.ν. 2190/1920. Το σχέδιο επιτάχυνσης και περάτωσης της εκκαθάρισης εγκρίνεται με απόφαση των μετόχων κατά το άρθρο 72 παράγραφος 5. η τυχόν αίτηση στο δικαστήριο υποβάλλεται από μετόχους που έχουν το ένα δέκατο (1/10) του συνολικού αριθμού των εταιρικών μεριδίων.

Μετά την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, ο εκκαθαριστής καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις περάτωσης της εκκαθάρισης, τις οποίες οι μέτοχοι καλούνται να εγκρίνουν με απόφασή τους. Με βάση τις καταστάσεις αυτές ο εκκαθαριστής διανέμει το προϊόν της εκκαθάρισης στους μετόχους, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι στη διανομή προτιμώνται οι μέτοχοι με κεφαλαιακές εισφορές. Με συμφωνία όλων των μετόχων ο εκκαθαριστής μπορεί να προβεί σε αυτούσια διανομή της περιουσίας.

Ο εκκαθαριστής μεριμνά για την καταχώριση της ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης στο Γ.Ε.ΜΗ..

Ενώσω διαρκεί η εκκαθάριση ή μετά την περάτωση της πτώχευσης λόγω τελεσίδικης επικύρωσης του σχεδίου αναδιοργάνωσης ή για το λόγο του άρθρου 170 παράγραφος 3 του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007), η εταιρεία μπορεί να αναβιώσει με ομόφωνη απόφαση των μετόχων.

2.1.8. Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Ο.Ε.

Στην υπό Εκκαθάριση Ο.Ε. συμμετέχουν ισόποσα δύο ομόρρυθμοι εταίροι, τόσο στο κεφάλαιο, όσο και στα αποτελέσματα. Ο αρχικός Ισολογισμός εκκαθάρισης έχει ακολούθως:

Αρχικός ισολογισμός Εκκαθάρισης 31-08-0Χ (ποσά σε ευρώ)	
Ε	Π+ΚΘ
11.00 ΚΤΙΡΙΑ 9.000	40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (50% Α - 50%Β) 6.000
11.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ 3.000	
	41.05 ΕΚΤΑΚΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ 3.000
13.01 ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ 5.000	
13.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ 3.000	42.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ 500
21.00 ΠΡΟΙΟΝΤΑ 4.500	54.00 ΦΠΑ 1.000
24.00 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ 1.500	54.08 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 3.000
	55.00 Ι.Κ.Α. 3.500
30.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 7.000	
33.07 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
33.07.07 ΕΤΑΙΡΟΣ Α 1200	
33.07.02 ΕΤΑΙΡΟΣ Β 1800	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ 8.000	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 32.000	ΣΥΝΟΛΟ Π+ΚΘ 32.000

Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, το κτίριο πωλείται 8.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23% τοις μετρητοίς, το επιβατικό αυτοκίνητο παραδίδεται στον εταίρο Α. Τα προϊόντα πωλούνται 5.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23% τοις μετρητοίς και οι πρώτες ύλες 1.500 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23% τοις μετρητοίς. Εισπράττονται τα υπόλοιπα των πελατών και εξοφλούνται οι υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές, την αρμόδια φορολογική αρχή και τους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Ακολουθούν οι ημερολογιακές Εγγραφές:

	Χ	Π
38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ	9840	
	11.00.00 ΚΤΙΡΙΑ	8.000
	54.00.00 ΦΠΑ 23%	1.840
Πώληση Κτιρίου		
33.07.01 ΕΤΑΙΡΟΣ Α' ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ	2.460	

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ			
	78.10.00 ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ		2.000
	54.00.00. Φ.Π.Α. 23%		460
Παράδοση επιβατικού αυτοκινήτου στον εταίρο Α			
38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		6.150	
	71.00.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ		5.000
	54.00.00 Φ.Π.Α. 23%		1.150
Πωλήσεις Προϊόντων			
38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		1.845	
	72.00.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ		1.500
	54.00.00 Φ.Π.Α. 23%		345
Πωλήσεις Πρώτων Υλών			
38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		7.000	
	30.00.00 ΠΕΛΑΤΕΣ		7.000
Είσπραξη Απαιτήσεων από πελάτες			
55.00.00 Ι.ΚΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΚΙΝΗΣΗΣ		3.500	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		3.500
Εξόφληση Υποχρεώσεων σε ασφαλιστικούς Οργανισμούς			
54.00.00 Φ.Π.Α. 23%		4.795	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		4.795
Εξόφληση Φ.Π.Α.			
54.08.00 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		3.000	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		3.000
Εξόφληση Φόρου Εισοδήματος			
50.00.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		15.000	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		15.000
Εξόφληση Προμηθευτών			

Με τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων, την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, έχουν ολοκληρωθεί οι σχέσεις της εταιρείας με τρίτους. Εν συνεχεία υπολογίζεται το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης σε ευρώ.

		Χ	Π
11.20.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		8.000	

11.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ		3.000	
	11.00.00 ΚΤΙΡΙΑ		9.000
	81.03.00 ΚΕΡΔΟΣ ΑΠ'Ο ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ		2.000
Αποτέλεσμα από πώληση Κτιρίων			
78.10.00 ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ		2.000	
13.99.00 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		3.000	
	13.00.00 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		5.000
Αποτέλεσμα από παράδοση επιβατικών αυτοκινήτων			
71.00.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ		5.000	
	21.00.00 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ		4.500
	80.00.00 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		500
Αποτέλεσμα Από πώληση προϊόντων			
80.00.00 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		500	
81.03.00 ΚΕΡΔΗ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		2.000	
	86.00.00 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ		2.500
Προσδιορισμός Αποτελέσματος Χρήσης			
86.00.00 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ		2.500	
	88.00.00 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		2.500
Αποτέλεσμα προς διάθεση			

Μετά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος εκκαθάρισης συντάσσεται ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης ως εξής:

Τελικός ισολογισμός Εκκαθάρισης (ποσά σε ευρώ)	
Ε	Π+ΚΘ
33.07 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (50% Α - 50%Β) 6.000
33.07.07 ΕΤΑΙΡΟΣ Α 3660	41.05 ΕΚΤΑΚΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ 3.000
33.07.02 ΕΤΑΙΡΟΣ Β 1800	42.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ 500
38.00 ΤΑΜΕΙΟ 6540	88.00 ΚΕΡΔΗ ΔΙΑΘΕΣΗΣ 2.500
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 12.000	ΣΥΝΟΛΟ Π+ΚΘ 12.000

Εν συνεχεία γίνεται τακτοποίηση των λογαριασμών των εταίρων με την εταιρία και κλείνουν τα βιβλία της εταιρίας:

		Χ	Π
40.06.00 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		6.000	
	53.14.01 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Α		3.000
	53.14.02 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Β		3.000
Διανομή του Εταιρικού Κεφαλαίου στους Εταίρους			
41.05.00 ΕΚΤΑΚΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		3.000	
	54.14.01 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Α		1.500
	54.14.02 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Β		1.500
Διανομή του έκτακτου αποθεματικού			
42.00.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ		500	
	54.14.01 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Α		250
	54.14.02 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Β		250
Διανομή Υπόλοιπου Κερδών			
88.00.00 ΑΠΟΤΕΛΕΜΣΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		2.500	
	53.14.01 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Α		1.250
	53.14.02 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Β		1.250
Διανομή Αποτελέσματος Εκκαθάρισης			
53.14.01 Πιστωτής Α		3.660	
53.14.02 Πιστωτής Β		1.800	
	33.07.01 Εταίρος Α		3.660
	33.07.02 Εταίρος Β		1.800
Μεταφορά Δοσοληπτικών Λογαριασμών σε 53.14			
53.14.01 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Α		2.340	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		2.340
Διανομή Μετρητών σε εταίρο Α			
53.14.02 ΠΙΣΤΩΤΗΣ Β		4.200	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		4.200
Διανομή Μετρητών σε εταίρο Β			

2.1.9 Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Ε.Ε.

Έστω μια Ετερόρρυθμη Επιχείρηση «Β και ΣΙΑ Ε.Ε.» λύθηκε και τελεί υπό εκκαθάριση. Ο ισολογισμός της μετά τη ρευστοποίηση των στοιχείων του Ενεργητικού, αλλά πριν την εξόφληση των υποχρεώσεων της εταιρείας, εμφανίζει τα εξής στοιχεία:

Ταμείο	60.000
Οφειλόμ. Κεφάλ. Εταίρου Δ(ετερ. Εταίρου)	60.000
Αποτελέσματα Εκκαθάρισεως (Να καθοριστούν)	
Εισφορά εργασίας Γ	100.000
Εταιρικό Κεφάλαιο	1.000.000
Προμηθευτές	30.0000
Β Ομόρρυθμος Εταίρος	20.000
Εταίρος Γ. λογ. Εισφ. Εργ. (να καθοριστεί)	

Στην συγκεκριμένη περίπτωση για την κατανομή αποτελεσμάτων νοείται ότι βάσει καταστατικού, τα αποτελέσματα εκκαθάρισεως κατανέμονται με την αναλογία των κεφαλαίων. Ακόμη, στη συνέχεια εξοφλούνται οι προμηθευτές στο μέτρο που επιτρέπουν τα υπάρχοντα μετρητά. Για την εξόφληση των υπόλοιπων προμηθευτών (καθώς και των εταίρων που έχουν λαμβάνειν) καταθέτουν οι εταίροι που τυχόν οφείλουν στην εταιρία.

Ακολουθούν οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές καθώς και ο προσδιορισμός του αποτελέσματος που θα λάμβανε ο ετερόρρυθμος εταίρος, και ενδεχομένως οι άλλοι εταίροι, αν η ζημία ήταν 300.000 ευρώ.

Ο ισολογισμός της εταιρείας «Β. και ΣΙΑ Ε.Ε.» παρατίθεται παρακάτω:

Ταμείο	60000		Εταιρικό Κεφάλαιο	1000000
Οφειλόμενο Ε. κεφάλαιο Εταίρου Δ. Ε.Ε.	60000		Μερίδια Β. Ο.Ε. καταβλ	500000
Αποτέλεσμα Εκκαθάρισης	1180000		Μερίδια Γ. Ο.Ε. καταβλ.	300000
Σύνολο Ενεργητικού	1300000		Μερίδια Δ. Ε.Ε. καταβλ	140000
Λογαριασμοί Τάξεως Ενεργητικού	100000		Μερίδια Γ. Ο.Ε. οφειλ	60000
			Προμηθευτές	300000
			Σύνολο Παθητικού	1300000
			Λογαριασμοί Τάξεως Παθητικού	100000
	1400000			1400000

Ημερολογιακές Εγγραφές

		Χ	Π
1			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00 ΤΑΜΕΙΟ			
38.00.000 ΤΑΜΕΙΟ		60.000	
	33 ΟΦΕΙΛ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
	33.04 ΟΦΕΙΛ. ΕΡ. ΚΕΦΑΛ		
	33.04.002 ΟΦΕΙΛ. ΕΤ. ΚΕΦ. ΕΤΑΙΡΟΣ Δ.		60.000
Καταβολή οφειλ. Ετ. Κεφ. Εταίρου Δ. Ετερόρρυθμου			
2			
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			
50.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ			
50.00.000 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ (...συγκεκριμένοι)		120.000	
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
	38.00 ΤΑΜΕΙΟ		
	38.00.000 ΤΑΜΕΙΟ		120.000
Μερική εξόφληση προμηθευτών			

		Χ	Π
3			
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
33.07 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
33.07.000 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜ. ΕΤΑΙΡΟΣ Β. (1180-200=980* (3/8)		612.500	
33.07.001 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΜ. ΕΤΑΙΡΟ Γ. (1180-200=980*(5/8)		367.500	
33.07.002 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜ. ΕΤΑΙΡΟΣ ΔΕΜΙΡΗ		200.000	
	81 ΕΚΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
	81.99 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
	81.99.001 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ		1.180.000
Κατανομή Αποτ. Εκκαθάρισης στους εταίρους			
4			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.06.01 ΟΦΕΙΛ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΤΑΙΡΩΝ Δ. ΕΤΕΡ		60.000	
	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
	40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
	40.06.000 ΚΑΤΑΒΛΗΜΕΝΟ ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		60.000

	ΕΤΕΡ ΕΤ. Δ		
ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ			
5			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ			
40.06.000 ΚΑΤΑΒΛΗΜΕΝΟ ΕΤΑΙΡ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ		1.000.000	
ΜΕΡΙΔΑ Β 500			
ΜΕΡΙΔΑ Γ 300			
ΜΕΡΙΔΑ Δ 200			
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ		
	33.07 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
	33.07.000 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡ. Β		500.000
	33.07.001 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΟΣ Γ		300.000
	33.07.002 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΟΣ Δ		200.000
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΣΤΟΥΣ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΥΣ			
6			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
38.00 ΤΑΜΕΙΟ			
38.00.000 ΤΑΜΕΙΟ		180.000	
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
	33.07 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
	33.07.000 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΕΤΑΙΡΟΣ Β		112500
	33.07.001 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΟΣ Γ		67500
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΟΣ ΟΦΕΙΛΟΝΤΕΣ			

		Χ	Π
7			
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			
50.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ			
50.00.000 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ (..ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΙ)		180.000	
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
	38.00 ΤΑΜΕΙΟ		
	38.00.000 ΤΑΜΕΙΟ		180.000
ΠΛΗΡΩΜΗ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ			
8			
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ			
08.03 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ			
08.03.000 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΟΣ Γ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΡΦΑΣΙΑΣ		100.000	
	04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		
	04.03 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ		

	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ	
	04.03.000 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΟΣ Γ ΕΙΣΦΟΡΑ ΕΡΦΑΣΙΑΣ	100.000
ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ		

Στην περίπτωση που η ζημία στα αποτελέσματα χρήσης ήταν στις 300.000 ευρώ, τότε το ταμείο θα ήταν 940.000 ευρώ και θα επαρκούσε για τους προμηθευτές. Μπορεί όμως οι προμηθευτές να απαιτήσουν από τον ετερόρρυθμο εταίρο Δ. να καταβάλει το υπόλοιπο του οφειλόμενου κεφαλαίου του, γιατί έναντι των τρίτων ευθύνεται με όλη του την εισφορά στην επιχείρηση. Ενώ, έναντι των εταίρων ευθύνεται με την αναλογία συμμετοχής του στις ζημίες.

2.1.10. Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Ε.Π.Ε.

Στη «Θ» Ε.Π.Ε. με κεφάλαιο 60.000 ευρώ συμμετέχουν ο Α και ο Β με ποσοστό 50% αντίστοιχα. Οι εταίροι αποφάσισαν τη λύση της εταιρίας τους. Ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης μετά τη ρευστοποίηση του ενεργητικού παρουσιάζει την εξής μορφή:

ΤΕΛΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ "Θ" Ε.Π.Ε.	
Ε	Π+ΚΘ
	40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 60.000
	42.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ 100.000
38.00 ΤΑΜΕΙΟ 185.000	
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΌ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ 25.000
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 185.000	ΣΥΝΟΛΟ Π+ΚΘ 185.000

Ακολουθούν οι ημερολογιακές εγγραφές:

		Χ	Π
54.07.00 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		25.000	
	38.00 ΤΑΜΕΙΟ		25.000
Εξόφληση υποχρεώσεων από Φόρους - Τέλη			
42.00.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ		100.000	
	53.14.00 ΕΤΑΙΡΟΣ Α		50.000
	53.14.01 ΕΤΑΙΡΟΣ Β		50.000
Διανομή Προϊόντος Εκκαθάρισης στους εταίρους			

40.06.00 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		60.000	
	53.14.00 ΕΤΑΙΡΟΣ Α		30.000
	53.14.01 ΕΤΑΙΡΟΣ Β		30.000
Κατανομή Σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο			
53.14.00 ΕΤΑΙΡΟΣ Α		80.000	
53.14.01 ΕΤΑΙΡΟΣ Β		80.000	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		160.000
Διανομή Κεφαλαίου στους εταίρους			

2.1.11. Πρακτική Εφαρμογή Λύσης και Εκκαθάρισης σε Α.Ε.

Ο τελικός ισολογισμός της «Ωμέγα Α.Ε.» μετά τη ρευστοποίηση του ενεργητικού, παρουσιάζει την εξής μορφή:

ΤΕΛΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ "ΩΜΕΓΑ" Α.Ε. (ποσά σε ευρώ)	
Ε	Π+ΚΘ
	40.00 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ 100.000
	40.01 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ 60.000
38.00 ΤΑΜΕΙΟ 400.000	40.04 ΚΟΙΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ 40.000
	41.02 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ 40.000
	41.05 ΕΚΤΑΚΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ 160.000
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 400.000	ΣΥΝΟΛΟ Π+ΚΘ 400.000

Ακολουθούν οι ημερολογιακές εγγραφές λύσης και εκκαθάρισης της Α.Ε.

		Χ	Π
40.00.00 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		100.000	
40.01.00 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		60.000	
	53.16.00 ΚΑΤΟΧΟΙ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		100.000
	53.16.01 ΚΑΤΟΧΟΙ ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		60.000
Διανομή Κεφαλαίου			

40.04.00 ΚΟΙΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ		40.000	
41.02.00 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		40.000	
41.05.00 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		160.000	
	88.07.01 ΚΑΤΟΧΟΙ ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		72.000
	88.07.02 ΚΑΤΟΧΟΙ ΜΕΤΟΧΩΝ ΕΠΙΚΑΡΠΙΑΣ		48.000
	88.07.00 ΚΑΤΟΧΟΙ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		120.000
Διανομή Αποθεματικών			
88.07.01 ΚΑΤΟΧΟΙ ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		72.000	
88.07.00 ΚΑΤΟΧΟΙ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		120.000	
88.07.02 ΚΑΤΟΧΟΙ ΜΕΤΟΧΩΝ ΕΠΙΚΑΡΠΙΑΣ		48.000	
	53.01.01 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		240.000
Διανομή Κερδών στους Μετόχους			
53.16.00 ΚΑΤΟΧΟΙ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		100.000	
53.16.01 ΚΑΤΟΧΟΙ ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		60.000	
53.01.00 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		240.000	
	38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ		400.000
Εξόφληση Μετοχών			

Ο επιμερισμός του ποσού των 240.000 ευρώ ανά κατηγορία μετοχών έγινε με βάση το:

Κεφάλαιο Κοινών Μετοχών = 100.000 ευρώ

Κεφάλαιο Προνομιούχων Μετοχών = 60.000 ευρώ

Κεφάλαιο Αποσβεσμένο = 40.000 ευρώ

Κεφάλαιο 3

Μετατροπή- Μετασχηματισμός Εταιρειών από μια εταιρική μορφή σε άλλη

3.1. Γενικά χαρακτηριστικά Μετατροπής-Μετασχηματισμού για τις Νομικές Μορφές Επιχειρήσεων

Η νομική μορφή της επιχείρησης είναι ουσιαστικά το νομικό πλαίσιο μέσα στο οποίο θα λειτουργήσει η επιχείρηση που θα δημιουργηθεί. Όπως έχουμε δει ως τώρα υπάρχουν διάφορες νομικές μορφές επιχειρήσεων. Μπορούμε συνοπτικά να επαναλάβουμε κάποια χαρακτηριστικά. Ανάλογα λοιπόν, με την νομική τους μορφή οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε ατομικές και σε εταιρικές. Στην ατομική επιχείρηση (που φυσικά δεν είναι «εταιρεία») ο επιχειρηματίας είναι ταυτόχρονα ιδιοκτήτης και διαχειριστής. Αντίθετα, στις εταιρικές μορφές περισσότερα από ένα πρόσωπα συνενώνουν πόρους και καταβάλλουν κοινή προσπάθεια για να πετύχουν τον σκοπό ή τους σκοπούς για τους οποίους ιδρύουν την επιχείρηση.

Εταιρικές μορφές όπως ήδη έχουμε αναλύσει είναι η Ομόρρυθμη Εταιρεία, η Ετερόρρυθμη Εταιρεία, η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης και η Ανώνυμη Εταιρεία. Μπορεί όμως για διάφορους λόγους, ο σημαντικότερος εκ των οποίων είναι το κίνητρο για την ανάπτυξη της, κάποια εταιρεία να αλλάξει την νομική μορφή της και να μετατραπεί σε άλλη νομική μορφή. Η αλλαγή αυτή μπορεί να γίνει είτε με *μετατροπή*, για παράδειγμα μια Ο.Ε. να μετατραπεί σε Α.Ε., κτλ., είτε με *συγχώνευση* για παράδειγμα δυο ή περισσότερες εταιρείες συγχωνεύονται σε μια. Αξίζει να αναφερθεί στο σημείο αυτό πως με το Π.Δ. 498/87, εισήχθη και ο θεσμός διάσπασης των Ανώνυμων Εταιρειών, που επιφέρει επίσης αλλαγή στη νομική μορφή των εταιρειών, αφού δημιουργεί νέα νομικά πρόσωπα. Σε οποιαδήποτε περίπτωση δημιουργείται μια «Νέα» Εταιρεία.

3.1.1. Μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. και αντίστροφα

Όταν λέμε «μετατροπή» εννοούμε ότι η εταιρεία συνεχίζει να λειτουργεί στο εξής με άλλη νομική μορφή, χωρίς να προηγηθεί εκκαθάριση της εταιρείας.

- Μετατροπή της ανώνυμης εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Σύμφωνα με το άρθρο 51, η μετατροπή της ανώνυμης εταιρείας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 της παρ. 3 και 4 και 31 παρ. 2, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9. Στην περίπτωση αυτήν, το εταιρικό κεφάλαιο δεν μπορεί να υπολείπεται από το ελάχιστο όριο που προβλέπεται από το άρθρο 4 του Ν. 3190/1995, όπως ισχύει, εκτός αν η διαφορά αυτή καλυφθεί με νέα εισφορά των εταίρων. Η απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και να περιλαμβάνονται σε αυτήν οι όροι του καταστατικού της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Από την συντέλεση των προαναφερθέντων άρθρων, η

μετατροπή της ανώνυμης εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα πριν τη διατύπωση δημοσιότητας των σχετικών διατάξεων. Μάλιστα, μετά την επέλευση της μετατροπής οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

- Αντίστοιχα υπάρχει πλέον και διευκόλυνση μετατροπής υφιστάμενων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμες εταιρείες. Μέχρι την 31/12/2013, υφιστάμενες εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να μετατραπούν σε ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες κατά το άρθρο 107, εάν αυτό αποφασιστεί από την συνέλευση των εταίρων, που λαμβάνεται είτε με πλειοψηφία τουλάχιστον των δυο τρίτων του όλου αριθμού των εταίρων, που εκπροσωπούν τα δυο τρίτα του όλου εταιρικού κεφαλαίου, είτε με πλειοψηφία τουλάχιστον των τριών τετάρτων του όλου εταιρικού κεφαλαίου. Ρήτρες που τυχόν υπάρχουν στο καταστατικό και προβλέπουν μεγαλύτερα ποσοστά πλειοψηφίας δεν λαμβάνονται υπ' όψιν για την απόφαση αυτή. Βέβαια για να ληφθεί η απόφαση πρέπει να γίνει από την συνέλευση των εταίρων εκτίμηση του ενεργητικού και του παθητικού της Ε.Π.Ε., να εκτιμηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της μετατρεπόμενης Ε.Π.Ε. από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920.

Στη συνέχεια γίνεται η σύσταση του καταστατικού της Α.Ε. που θα προκύψει από την μετατροπή, στην σύμπραξη του καταστατικού θα πρέπει να συμπράξει και δικηγόρος. Ακόμα χρειάζεται συμβολαιογραφική πράξη που θα επενδύσει τη σύμβαση μετατροπής της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. και θα περιλαμβάνει και το καταστατικό της τελευταίας και απόφαση της Νομαρχίας που εγκρίνει τη σύσταση της Α.Ε. και το καταστατικό της. Τέλος πρέπει να γίνει δημοσιότητα της μετατροπής που για την συντεινόμενη Α.Ε. περιλαμβάνει καταχώρηση της αποφάσεως στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών της Νομαρχίας και δημοσίευση σχετικής ανακοινώσεως στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3.1.2. Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. και αντίστροφα

- Η μετατροπή της ομορρύθμου ή ετερορρύθμου εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης προϋποθέτει τα εξής:
 - Η συμφωνία των εταίρων περί μετατροπής ομορρύθμου ή ετερορρύθμου εταιρίας, συσταθείσης κατά τις διατάξεις του νόμου σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης δύναται να περιλαμβάνει τον τύπο συμβολαιογραφικού εγγράφου στο οποίο θα περιλαμβάνονται όλες οι απαραίτητες και «ουσιώδεις» διατάξεις όπως προβλέπονται από το σχετικό νόμο.
 - Γίνεται εφαρμογή των διατάξεων με παρ. 2,3 και 4 του άρθρου 51 για την μετατροπή της εταιρίας

- Η επωνυμία της μετατρεπόμενης εταιρίας δύναται να διατηρηθεί
- Οι ομόρρυθμοι εταίροι της μετατρεπόμενης εταιρίας ομόρρυθμου ή ετερόρρυθμου εταιρίας εξακολουθούν και μετά την μετατροπή να κατέχουν απεριόριστα και εις ολόκληρο έναντι των τρίτων της υποχρεώσεις, εκτός αν και οι δανειστές συγκατατίθενται για την μετατροπή της εταιρείας και ως εκ τούτου του διαφορετικού χειρισμού των υποχρεώσεων.

Ποιο αναλυτικά η διαδικασία μετατροπής έχει ως εξής:

- Συμφωνία των εταίρων της προσωπικής εταιρείας προς μετατροπή Ε.Π.Ε.
- Η συμφωνία αυτή να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και να περιλαμβάνει τα ουσιώδη στοιχεία που ζητάει ο νόμος για την σύσταση της Ε.Π.Ε.. Το συμβολαιογραφικό αυτό έγγραφο αποτελεί την υποβολή αίτησης στο Υπουργείου Εμπορίου (αρμόδια Νομαρχία) με συνημμένο πρόσφατο ισολογισμό της μετατρεπόμενης εταιρείας, με την οποία ζητείται η σύσταση Επιτροπής Εμπειρογνώμων του άρθρου 9 του Ν.2190/1920.
- Πριν συνταχθεί το συμβολαιογραφικό έγγραφο για την ίδρυση της μετατροπής της, πρέπει να εκτιμηθεί το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της μετατρεπόμενης προσωπικής εταιρείας και να προσδιοριστεί η καθαρή θετική θέση αυτής που θα αποτελέσει το καθαρό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. Η εκτίμηση θα γίνει από την Επιτροπή Εμπειρογνώμων. Η απόφαση της Επιτροπής πρέπει να δημοσιευτεί υποχρεωτικά, ολόκληρη στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.
- Στη συνέχεια συντάσσεται το καταστατικό της Ε.Π.Ε. στο οποίο περιλαμβάνεται ολόκληρη η έκθεση της επιτροπής. Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. πρέπει να είναι 18.000€ και άνω. Ενώ το μερίδιο συμμετοχής κάθε εταίρου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 30€ ή πολλαπλάσιο των 30€ (π.χ. 60€ ή 90€). Στην περίπτωση όπου τα ο κεφάλαιο είναι κάτω των 18.000€ τότε το υπόλοιπο ποσό θα πρέπει να εισφερθεί σε μετρητά. Συνεπώς, αν η καθαρή θέση της μετατρεπόμενης εταιρείας είναι 10.000€ πρέπει να συμπληρωθεί εισφορά 9.000€ μετρητά, οπότε το αρχικό κεφάλαιο αυτής θα ανέρχεται σε 19.000€.
- Υποβολή εις διπλούν το καταστατικό της έδρας της εταιρείας στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για την Ο.Ε. ή Ε.Ε.. δεν υπολογίζεται φόρος συγκέντρωσης στο κεφάλαιο αλλά μόνο στο τυχόν επιπλέον ποσό που γίνεται κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. Το σφραγισμένο αυτό αντίγραφο του καταστατικού προσάγεται στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών και στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων για την πληρωμή των υπέρ αυτών εισφορών. Το παραπάνω αντίγραφο του καταστατικού ο από την Δ.Ο.Υ. και τα προαναφερόμενα ταμεία με σχετικά αντίγραφα

προσκομίζονται στο πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας για να γίνει η εγγραφή της Ε.Π.Ε. στο βιβλίο εταιρειών. Το πρωτοδικείο κρατάει το προαναφερόμενο σφραγισμένο αντίγραφο και σφραγίζει τα άλλα αντίγραφα (ένα ή περισσότερα), στα οποία αναγράφει τους αριθμούς (γενικό κα ειδικό) καταχωρίσεων της εταιρείας στα βιβλία εταιρειών του πρωτοδικείου και τα οποία επιστρέφει στην εταιρεία.

- Μέσα σε 30 ημέρες από την νομική σύσταση της Ε.Π.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης εργασιών.
 - Για την μεταβίβαση της Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. λόγω μετατροπής ή συγχώνευσης δεν οφείλεται χαρτόσημο.
 - Η Ε.Π.Ε. παίρνει από την Δ.Ο.Υ. Α.Φ.Μ. και θεωρεί τα βιβλία και τα στοιχεία της.
 - Γίνεται διακοπή της δραστηριότητας της Ο.Ε. ή Ε.Ε. που μετατρέπεται σε Ε.Π.Ε. Για τον λόγο αυτό αφού γίνει πρώτα η διακοπή από το αντίστοιχο επιμελητήριο, προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και τα στοιχεία για ακύρωση και συμπληρώνονται στην Δ.Ο.Υ. τα έντυπα Μ4- Δήλωση διακοπής εργασιών και Μ7- Δήλωση σχέσεων φορολογούμενου, επειδή έγινε η διακοπή λόγω μετατροπής σε Ε.Π.Ε. Στη συνέχεια αφού έχουν συγκεντρωθεί όλες οι εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., τα βιβλία και τα στοιχεία και ότι βεβαιώνει την ακύρωση τους προσερχόμαστε στο τμήμα Μητρώου απ' όπου και παίρνουμε ίωση διακοπής των εργασιών της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. που μετατράπηκε σε Ε.Π.Ε.
 - Τέλος γίνεται διακοπή στο ασφαλιστικό ταμείο το οποίο αφορά την δραστηριότητα που διακόπηκε.
- Αντίστοιχα μπορούμε να πούμε και για την μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία:
 - Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να μετατραπεί σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία με ομόφωνη απόφαση των εταίρων.
 - Από τη συντέλεση των διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατρεπόμενη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης συνεχίζεται με την μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας. πριν όμως από την ολοκλήρωση δημοσιότητας όπως αυτή προβλέπεται, η μετατροπή δεν παράγει αποτελέσματα. Η μετατροπή δεν επιφέρει τη διακοπή των εκκρεμών δικών.

Μετατροπή υπό την νομική έννοια, σημαίνει, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, μεταβολή της νομικής μορφής της εταιρείας, χωρίς εκκαθάριση και χωρίς την ανάγκη μεταβίβασης των εταιρικών αντικειμένων και εταιρικών χρεών στην εταιρεία υπό την νέα της μορφή. Εξακολουθεί δηλαδή να παραμένει η ταυτότητα του νομικού προσώπου της παλιάς εταιρείας. πρέπει να αναφερθούμε πως στην προκειμένη

περίπτωση τα πλεονεκτήματα της μετατροπής αυτής είναι το ότι εξοικονομείται χρόνος και έξοδα, ιδίως μεταβιβάσεων.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε πως από 11/4/2012 και μετά όπου τέθηκε σε εφαρμογή το άρθρο 283 του Ν.4072/2012 μπορεί να μετατραπεί η Ε.Π.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. (γνήσια μετατροπή) και να συνεχιστεί η ίδια εταιρεία με άλλη νομική μορφή χωρίς να χρειάζεται λύση της, πριν από αυτήν τυχόν μετατροπή συνεπαγόταν τη λύση της Ε.Π.Ε. και ίδρυση νέας Ο.Ε. ή Ε.Ε. (καταχρηστική μετατροπή), και σε αυτήν την περίπτωση η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί σε διαδικασίες καταχώρισης της νέας προσωπικής εταιρείας στο μητρώο και στις απαιτούμενες ενέργειες για την διαπίστωση των φορολογικών υποχρεώσεων τόσο της λυθείσας όσο και της νέας εταιρείας.

3.1.3. Μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. και αντίστροφα

- Μετατροπή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό της, γίνεται με απόφαση όλων των εταίρων μετά από εκτίμηση του ενεργητικού και του παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9. Στην περίπτωση αυτή, το μετοχικό κεφάλαιο δεν μπορεί να υπολείπεται από το ελάχιστο όριο που προβλέπει το άρθρο 8, εκτός αν η διαφορά καλυφθεί με νέα εισφορά των εταίρων. Η απόφαση των εταίρων η οποία περιλαμβάνει τους όρους του καταστατικού της ανώνυμης εταιρείας, καθώς και τη σύνθεση του πρώτου διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσης, πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και να υποβληθεί στον Υπουργό Εμπορίου (αρμόδια Νομαρχία) για έγκριση με συνημμένο πρόσφατο ισολογισμό της εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 4. Η παραπάνω απόφαση μαζί με την σχετική έγκριση υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας. Πριν την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα, μετά δε την τήρηση αυτών η μετατρεπόμενη εταιρεία συνεχίζει υπο τον τύπο της ανώνυμης εταιρείας. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται ειδικότερη διατύπωση για την συνέχιση τους. Τέλος κάθε εταίρος λαμβάνει μετοχές ανάλογα με την αξία της εταιρικής του μερίδας, η οποία αξία της μετοχής δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των 60.000€.
- Η διαδικασία μετατροπής των προσωπικών εταιρειών Ο.Ε. και Ε.Ε. σε ανώνυμη εταιρεία είναι παρόμοιες με αυτές που εφαρμόζονται για την μετατροπή των προσωπικών εταιρειών σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και αναφέρθηκε παραπάνω. Διαφορές υπάρχουν ως προς τα έξοδα συστάσεως της ανώνυμης εταιρείας, τις δημοσιεύσεις, τη σύνταξη του καταστατικού και το ύψος κεφαλαίου. Επί συστάσεως Ε.Π.Ε. το καταστατικό της καταχωρείται

στο βιβλία του Πρωτοδικείου της έδρας αυτής και περίληψη του καταστατικού δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ενώ επί συστάσεως της Α.Ε. το καταστατικό της (συμβολαιογραφικό έγγραφο) υποβάλλεται στην οικεία νομαρχία για έγκριση και καταχώρηση στο μητρώο ανώνυμων εταιρειών αυτής. Στην συνέχεια ακολουθεί δημοσίευση ανακοινώσεως σύστασης της Α.Ε. στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για τα προϋπάρχοντα της μετατροπής χρέη της ομόρρυθμης εταιρείας ευθύνεται η ανώνυμη εταιρεία και οι (πρώην) ομόρρυθμοι εταίροι.

3.1.4. Μετατροπή Ατομικής Επιχείρησης σε Α.Ε.

Η διαδικασία μετατροπής ατομικής επιχείρησης σε ανώνυμη εταιρεία είναι η ακόλουθη:

- Λήψη απόφασης από τον επιχειρηματία για την μετατροπή
- Συγκρότηση επιτροπής Εμπειρογνομόνων στη Νομαρχία σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920 οι οποίοι συντάσσουν και την αντίστοιχη έκθεση εκτιμήσεως
- Συμβολαιογραφικό έγγραφο σύστασης ανώνυμης εταιρείας δια μετατροπής ατομικής επιχείρησης
- Υποβολή συστατικού συμβολαίου της Α.Ε. στην Νομαρχία
- Πληρωμή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%
- Βεβαίωση οικείου Επιμελητηρίου για την επωνυμία
- Απόφαση Νομάρχη περί εγκρίσεως συστάσεως Α.Ε.
- Δημοσιότητα συσταθείσας Α.Ε.

3.1.5. Μελέτη Περίπτωσης μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.

Η Ε.Π.Ε. «Ω» αποφάσισε τη μετατροπή της σε Α.Ε. σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των Ν. 2190 και 3190. Ο Ισολογισμός που συντάχθηκε την 30.04.201X ενόψει της εκτιμήσεως που θα πραγματοποιηθεί από την Επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190 και κατόπιν υπολογισμού των αποτελεσμάτων της περιόδου από 1.1 ως 30.4.200X έχει ως εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 30.04.1X (ποσά σε ευρώ)	
Ε	Π+ΚΘ
Οικόπεδα 3.000.000	Εταιρικό Κεφάλαιο 3.900.000
Κτίρια 1.000.000	Αποτελέσματα (1.1-30.04.1X) 500.000
Αποσβεσμένα Κτίρια 600.000	Υποχρεώσεις 2.000.000

Λοιπά Πάγια 800.000	
Αποσβεσμένα Πάγια 200.000	
Αποθέματα 600.000	
Πελάτες 800.000	
Διαθέσιμα 1.000.000	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 6.400.000	ΣΥΝΟΛΟ Π+ΚΘ 6.400.000

Το εταιρικό κεφάλαιο συγκροτήθηκε από 13.000 εταιρικά μερίδια αξίας 300 ευρώ, τα οποία κατανέμονται μεταξύ των 4 εταίρων ως εξής:

Εταιρική Μερίδα	A	Μερίδια	4550*300	1365000	35%
Εταιρική Μερίδα	B	Μερίδια	3900*300	1170000	30%
Εταιρική Μερίδα	Γ	Μερίδια	3250*300	375000	25%
Εταιρική Μερίδα	Δ	Μερίδια	1300*300	390000	10%
		Μερίδια	13000*300	3.900.000	100%

Οι εταίροι αποφάσισαν η Α.Ε. που θα προκύψει από την μετατροπή να έχει Μ.Κ. 6.000.000 ευρώ καλυπτόμενο από 80.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 75 ευρώ έκαστη. Η διαφορά μεταξύ του σημερινού εταιρικού κεφαλαίου και του κατά τα προηγούμενα μετοχικού θα καλυφθεί από την ενδεχόμενη υπεραξία που θα προκύψει από την εκτίμηση της Επιτροπής και αν αυτή είναι ανεπαρκής ή αρνητική, με πρόσθετες εισφορές των Εταίρων σε μετρητά, κατ' αναλογία της συμμετοχής εκάστου στο εταιρικό κεφάλαιο.

Κατά την αποτίμηση της Επιτροπής προέκυψαν τα εξής:

	ποσά σε ευρώ
Οικόπεδα	3.600.000
Κτίρια (σημερινή αξία)	550.000
Αποθέματα	500.000
Επισφαλείς Πελάτες (Περιλαμβάνονται στους Πελάτες)	150.000

Τα υπόλοιπα στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμήθηκαν όπως εμφανίζονται στον Ισολογισμό. Σημειώνεται ότι η εκτίμηση των κτιρίων έγινε όχι ως αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεων των, αλλά της αναπόσβεστης αξίας των, επομένως με αυτήν θα συγκριθεί η αποτίμηση για να μας δώσει τη διαφορά εκτιμήσεως. Οι διαφορές με τις οποίες θα χρεωθούν ή θα πιστωθούν οι λογαριασμοί για να προσαρμοστούν τα υπόλοιπα άγονται στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» υπολογαριασμός 41.07.XX « Διαφορές εκτιμήσεως Επιτροπής άρθρο 9 Ν. 2190» ή αλλιώς Διαφορές Εκτιμήσεως.

Οι εγγραφές προσαρμογής που θα ακολουθήσουν είναι οι εξής:

		X	Π
10.00 ΓΗΠΕΔΑ ΟΙΚΟΠΕΔΑ		600.000	
	41.07.XX ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ		600.000

11.00 ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		150.000	
	41.07.XX ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ		150.000
41.07.XX ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ		100.000	
	2Χ.XX ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		100.000
31.97 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ		150.000	
	30.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		150.000
ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ			
41.07.XX ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ		150.000	
	44.11 ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΠΕΛΑΤΕΣ		150.000
ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ			

Μετά τις εγγραφές αυτές ο λογαριασμός «Διαφορές Εκτιμήσεως» παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο 500.000 ευρώ. Το εταιρικό Κεφάλαιο μαζί με τη διαφορά εκτιμήσεως ανέρχονται σε 4.400.000 ευρώ και θα πρέπει, για να καλυφθεί το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. να καταβάλλουν οι εταίροι 1.600.000 ευρώ για την αναλογία των εισφορών τους. Με την ίδια αναλογία κατανέμεται και η διαφορά εκτιμήσεως:

ΕΤΑΙΡΟΙ	ΕΙΣΦΟΡΑ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ	
	A	1.600.000*35%	560.000	500.000*35%
B	1.600.000*30%	480.000	500.000*30%	150.000
Γ	1.600.000*25%	400.000	500.000*25%	125.000
Δ	1.600.000*10%	160.000	500.000*10%	50.000
		1.600.000		500.000

Θα έχουμε τώρα τις εξής εγγραφές:

		Χ	Π
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		1.600.000	
	43.01 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΩΝ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		1.600.000
48.07.XX ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ		500.000	
	43.90 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		500.000
Μεταφορά πιστωτικού υπόλοιπου διαφοράς εκτιμήσεως προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για αύξηση κεφαλαίου			

Στο σημείο αυτό, λήγει το πρώτο στάδιο λογιστικών εγγραφών. Μετά την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας, θα ακολουθήσει η επόμενη εγγραφή, για να τακτοποιηθεί ο λογαριασμός κεφαλαίου (Στάδιο Β).

		Χ	Π
40.06 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.900.000			
40.06.01 ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ Α		1.365.000	
40.06.02 ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ Β		1.170.000	
40.06.03 ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ Γ		975.000	
40.06.04 ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ Δ		390.000	
43.01 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΩΝ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 1.600.000			
43.01.01 ΚΑΤΑΘ. ΕΤΑΙΡΟΥ Α		560.000	
43.01.02 ΚΑΤΑΘ. ΕΤΑΙΡΟΥ Β		480.000	
43.01.03 ΚΑΤΑΘ. ΕΤΑΙΡΟΥ Γ		400.000	
43.01.04 ΚΑΤΑΘ. ΕΤΑΙΡΟΥ Δ		160.000	
43.90 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 500.000			
43.90.01 ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ Α		175.000	
43.90.02 ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ Β		150.000	
43.90.03 ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ Γ		125.000	
43.90.04 ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ Δ		50.000	
	40.00 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		6.000.000
ΜΕΤΟΧΕΣ 8000 Ο.Α. 75ΕΥΡΩ ΕΚΑΣΤΗ			
ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ			

Οι μετοχές θα κατανεμηθούν μεταξύ των μετόχων ως εξής:

			ΑΞΙΑ
Α	ΜΕΤΟΧΕΣ	28.000*75	2.100.000
Β	ΜΕΤΟΧΕΣ	24.000*75	1.800.000
Γ	ΜΕΤΟΧΕΣ	20.000*75	1.500.000
Δ	ΜΕΤΟΧΕΣ	8.000*75	600.000
	ΣΥΝΟΛΟ	80.000*75	6.000.000

Ουσιαστικά, όπως έγινε αντιληπτό η μετατροπή αντιμετωπίζεται περισσότερο ως λύση υφιστάμενης εταιρείας και σύσταση νέας διαφορετικού τύπου. Σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να υπάρξει συνέχεια λογιστικών εγγραφών στα ίδια βιβλία, αλλά πρέπει να θεωρηθούν νέα και γίνεται λογιστική διαδικασία μεταβίβασης των υπολοίπων των λογαριασμών από τα βιβλία που τηρήθηκαν θεωρημένα στο όνομα της εταιρίας υπό τον παλαιό νομικό της τύπο, σε εκείνα που θεωρήθηκαν υπό το νέο νομικό τύπο.

3.2. Συγχωνεύσεις εταιριών

Η συγχώνευση εταιριών περιορισμένης ευθύνης χαρακτηρίζεται από τα κάτωθι:

- Μέσω της συγχώνευσης εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή μέσω σύστασης νέας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης είτε μέσω απορρόφησης από μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης μιας άλλης εταιρίας ή άλλων εταιριών περιορισμένης ευθύνης, απαιτείται πρωταρχικά σχετική απόφαση των συνελεύσεων που λαμβάνεται κατά πλειοψηφία
- Η συγχώνευση δημιουργείται κατόπιν της παρόδου δύο μηνών από την επιμέλεια των διαχειριστών και των σχετικών δημοσιεύσεων και εφόσον δεν υπάρξουν σε ορισμένο χρονικό διάστημα αντιρρήσεις από μεριάς δανειστών των εταιριών
- Οι αιτήσεις της εταιρίας δύναται να εγκριθούν για συγχώνευση, παρά τις αντιρρήσεις των δανειστών, ο Πρόεδρος του Πρωτοδικείου εάν παρέχεται στους δανειστές η σχετική ασφάλεια για κάλυψη των οφειλών.
- Οι συμβάσεις για τη συγχώνευση καταρτίζονται από συμβολαιογράφο και στο σχετικό έγγραφο κατατίθενται οι απαραίτητες και ουσιώδεις κατά τον νόμο σχετικές διατάξεις.
- Από τη δημοσίευση των σχετικών συμβάσεων, η νέα εταιρία ή η «εις ην υπήχθη» άλλη εταιρία υποκαθίσταται αυτοδικαίως για πάντα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της συγχωνευόμενης εταιρίας
- Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται υπό τη νέα εταιρία με εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι οικονομικές μονάδες αποτελούν βασικό παράγοντα για την δημιουργία εισοδήματος και για την ανάπτυξη οικονομιών. Εντούτοις, πρέπει με ιδιαίτερη έμφαση να τονισθεί πως πρωτεύοντα ρόλο ενέχει η σωστή και κατάλληλη επιλογή της νομικής μορφής υπό την οποία μια επιχείρηση θα αναπτύξει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Η νομική μορφή μιας εταιρείας ενέχει ουσιαστικό και καθοριστικό ρόλο καθώς βάσει της νομικής μορφής οι επιχειρήσεις μπορούν να διακριθούν σε ατομικές και εμπορικές επιχειρήσεις. Υπό αυτήν την έννοια, εταιρία θεωρείται η ένωση προσώπων ιδιωτικού δικαίου που συγκροτείται με δικαιοπραξία για την επίτευξη κοινού σκοπού για όλα τα μέλη της ένωσης. Μάλιστα, οι εταιρίες εμπορικού δικαίου ρυθμίζονται από το ελληνικό εμπορικό δίκαιο και διακρίνονται σε προσωπικές και κεφαλαιουχικές.

Συνεπώς, είναι σαφές πως η επιλογή της νομικής μορφής μιας επιχείρησης εξαρτάται κατά την κρατούσα άποψη από το φορολογικό αλλά και το διοικητικό κόστος της επιλογής. Στην κατεύθυνση αυτήν η επιλογή της εταιρικής μορφής αλλά και του κατάλληλου νομικού πλαισίου πρέπει να γίνεται με στρατηγική κατεύθυνση. Άλλωστε, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας πρέπει να εκδίδουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να προβαίνουν στη διενέργεια κατάλληλων εγγραφών τέλους χρήσης καθώς και προσδιορισμού του οικονομικού αποτελέσματος.

Μάλιστα, σε πολλές των περιπτώσεων οι εταιρείες είτε μέσω συγχωνεύσεων, είτε με διαδικασίες απορρόφησης μετατρέπονται από μια μορφή σε κάποια άλλη. Είναι προφανές πως κυρίως μελετάται η μετατροπή από Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. καθώς και η μετατροπή της Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. καθώς πρόκειται για μετατροπή που συνοδεύεται από πολλαπλά φορολογικά οφέλη. Σε κάθε περίπτωση, οι επιχειρήσεις δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στο φορολογικό αποτέλεσμα και προβαίνουν στις κατάλληλες ενέργειες ώστε να αυξήσουν το κύκλο εργασιών και το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης μειώνοντας τους καταβαλλόμενους φόρους τους οποίους υποχρεούνται να καταβάλλουν βάσει του ισχύοντος νομικού πλαισίου.

Είναι γεγονός ότι στην εποχή της οικονομικής κρίσης ο επιχειρηματικός κόσμος πρέπει να είναι σε θέση να εκμεταλλευθεί στο μέγιστο τις δυνατότητες που του παρέχει κάθε μορφή οικονομικής μονάδος αλλά και την ευεργετική νομοθεσία που στηρίζει, τουλάχιστον από φορολογικής πλευράς, τη δημιουργία και βιωσιμότητα μεγάλων οικονομικών μονάδων. Έτσι μπορούμε και με βάση την παραπάνω ανάλυση των μετατροπών των εταιρειών να πούμε συμπερασματικά πως προκύπτουν κάποια φορολογικά οφέλη για παράδειγμα θα δούμε τις μετατροπές εταιρειών σε Α.Ε.

Με στόχο τη δημιουργία μιας ισχυρότερης εταιρικής μορφής, η μετατροπή διαφόρων μορφών εταιρειών σε Α.Ε. αποτελεί πρακτική που παρέχει αρκετά πλεονεκτήματα. Έτσι, με τη δημιουργία του νέου νομικού προσώπου επιτυγχάνονται τα ακόλουθα.

- Υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος, με απαραίτητη προϋπόθεση να μην έχει γίνει προηγούμενη χρήση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου από τη μετατρέπομενη επιχείρηση.
- Φορολόγηση των καθαρών κερδών στο όνομα της Α.Ε. σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα φορολογικό συντελεστή. Το συγκεκριμένο πλεονέκτημα αφορά κυρίως τις ατομικές επιχειρήσεις όπου τα κέρδη φορολογούνται στο όνομα του επιχειρηματία και ο συντελεστής φορολόγησής τους μπορεί να ανέλθει μέχρι και το 40%. Επίσης, οι ομόρρυθμοι εταίροι μιας Ο.Ε. ή Ε.Ε. θα απαλλαγθούν από την επιχειρηματική αμοιβή που τους βαρύνει.
- Δημιουργία περισσότερων εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων. Αυτό βέβαια ισχύει μόνο στην περίπτωση που γίνεται εφαρμογή των διατάξεων του Ν.1297/1972.
- Δυνατότητα συνέχισης της επιχείρησης σε περίπτωση θανάτου των ιδρυτών της Α.Ε.
- Μεγαλύτερη οικονομική επιφάνεια και εμπιστοσύνη στην αγορά.
- Απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, υπό προϋποθέσεις.

Ωστόσο, είναι σαφώς δυνατή τόσο η μετατροπή Ο.Ε. και Ε.Ε. σε ΕΠΕ όσο και η μετατροπή ατομικών επιχειρήσεων σε Ο.Ε. και Ε.Ε.

Ουσιαστικά τα πλεονεκτήματα που αποκομίζουν οι ομόρρυθμοι και ετερόρρυθμοι εταίροι από την απόφαση μετατροπής της εταιρείας τους σε ΕΠΕ είναι παρεμφερή με εκείνα της Α.Ε. Αυτό που αξίζει να επισημάνουμε είναι το σαφώς μικρότερο κεφάλαιο που απαιτείται για τη μετατροπή σε ΕΠΕ.

Στις ατομικές επιχειρήσεις μπορούμε εύκολα να εντοπίσουμε τα πλεονεκτήματα από τη μετατροπή τους σε μια εταιρική μορφή καθώς αποτελεί την απλούστερη μορφή επιχείρησης, η οποία ταυτίζεται με το πρόσωπο του επιχειρηματία. Από τη μετατροπή σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ο ατομικός επιχειρηματίας μπορεί να ευνοηθεί καταρχάς από τον ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή των συγκεκριμένων εταιρειών (20%) σε σύγκριση πάντα με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Επίσης, ο πρώην ατομικός επιχειρηματίας και νυν εταίρος ευνοείται και από τη δυνατότητα καταβολής του φόρου εισοδήματος της εταιρείας σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις.

Σε κάθε περίπτωση πολύ σημαντικό μέλημα για κάθε εταιρεία είναι η εικόνα της προς τους πιστωτές της και γενικότερα προς τους τρίτους. Έτσι, με κάθε επιλογή της θα πρέπει να αποβλέπει στην ανάπτυξη της για να προσφέρει και μεγαλύτερη ασφάλεια ως προς την φερεγγυότητα της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αληφάντης, Γ. (2009). Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης, 9^η έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος
- Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001). Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Σμπίλιας.
- Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π. και Μωυσή, Σ.(2005). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Rosili
- Γκίνογλου, Δ. (2004). Λογιστική Εταιριών. Αθήνα: Rosili
- Ευθύμογλου, Π. (2001). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Πειραιάς.
- Ιγνατιάδης, Α. (2000). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Θεσσαλονίκη
- Καραγιάννης, Δ. (2004). Λογιστικά-Κοστολόγηση-Φοροτεχνικά-Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και Κ.Β.Σ. Θεσσαλονίκη: Καραγιάννης.
- Καραγιώργος, Θ. (2000) Φορολογική Πρακτική. Θεσσαλονίκη: Γερμανός
- Λεβαντής, Ε. (2002). Γενική Λογιστική. Αθήνα: Πάμισος
- Ναούμ, Χ. (1999). Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα
- Νεγκάκης, Χ. (2012) Λογιστική Εταιριών. Θεσσαλονίκη: Σοφία
- Παπαδόπουλος, Δ. (2009). Επιχειρηματικότητα και Επιχειρηματικές Αποφάσεις. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Πανεπιστημίου Μακεδονίας
- Πομόνης, Ν. (2004). Λογιστική, 6^η έκδοση. Αθήνα: Σταμούλη
- Ρεβανόγλου, Α. και Γεωργόπουλος, Ι. (2006) Λογιστική Εταιριών. Αθήνα: Interbooks
- Νικ. Ρόκκας, Εμπορικές Εταιρίες, Τέταρτη αναθεωρημένη έκδοση
- Αριστοκλή Ι. Ιγνατιάδη, Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων, Νέα έκδοση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Θεσσαλονίκη
- Σημειώσεις μαθήματος Λογιστική Εταιρειών, τμήμα Λογιστικής, ΤΕΙ Ηρακλείου

Πρακτικό Βοήθημα Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε. ASTbooks

ΦΑΡΟΣ, μεγάλη γενική παγκόσμια εγκυκλοπαίδεια, εκδόσεις Φάρος

WEB ΑΝΑΦΟΡΕΣ

www.taxheaven.gr
www.google.gr
www.wikipedia.org