



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ :

ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΚΟΡΦΙΑ Α.Μ 9450

ΙΟΡΝΤΑΝΟΒΑ ΡΑΝΤΟΣΤΙΝΑ Α.Μ 9496

ΚΑΛΔΗ ΜΑΡΙΑ Α.Μ 9575

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΝΕΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ
ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ

ΧΕΙΜΩΝΑΚΗ ΧΡΙΣΤΙΑΝΝΑ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ

ΙΟΥΝΙΟΣ 2015

ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνηση αυτής της εργασίας, παρέχοντας μας πρακτική ή και πνευματική υποστήριξη.

Αρχικά λοιπόν να ευχαριστήσουμε την επιβλέπον καθηγήτρια της εργασίας μας, κυρία Χειμονάκη, για την στήριξη της προσπάθειας μας , παρά τις όποιες δυσκολίες, την αμεσότητα και την ευστοχία των συμβουλών της καθώς και για την παρότρυνση της να αναλάβουμε μια εργασία στην συγκεκριμένη θεματολογία, που θεωρούμε ότι θα μας βοηθήσει απόλυτα στην μετέπειτα πορεία μας στον κλάδο. Επίσης να την ευχαριστήσουμε που με τη συνεχή παρακολούθηση της πορείας και της εξέλιξης της εργασίας μας , συνέβαλε σημαντικά στην ολοκλήρωση και παρουσίαση της.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και τις οικογένειες μας, χωρίς την βοήθεια, την κατανόηση και την ψυχολογική στήριξη των οποίων, η προσπάθεια μας θα ήταν πολύ πιο δύσκολη.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ABSTRACT	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	11
ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	11
1.1. Η Έννοια του φόρου	11
1.2. Ιστορική αναδρομή	12
1.3. Ποιος ο σκοπός της φορολογίας	14
1.4. Υποκείμενοι στην φορολογία εισοδήματος.....	15
1.5. Αντικείμενο του φόρου	16
1.6. Ερμηνεία των οριζόμενων από τον Κ.Φ.Ε. εδαφίων.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	23
ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΩΣ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ.....	23
2.1. Έννοια προσωπικών εταιρειών	23
2.1.1. Η Ομόρρυθμη Εταιρεία	23
2.1.2. Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία.....	27
2.1.3. Αφανής Εταιρεία	29
2.2. Συντελεστές φορολόγησης προσωπικών εταιρειών.....	32
2.3. Φορολογία προσωπικών εταιρειών – ερμηνεία νομοθεσίας.....	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	39
ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΩΣ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	39
3.1. Έννοια κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων.....	39
3.1.1. Οι ανώνυμες εταιρείες	42
3.1.2. Οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης	50
3.2. Συντελεστές Φορολόγησης Κεφαλαιουχικών Εταιρειών.....	57
3.3. Φορολόγηση Κεφαλαιουχικών Εταιρειών – Ερμηνεία Νομοθεσίας	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	68
ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ 2013	68
4.1. Παρακράτηση Φόρου Νομικών Προσώπων	68
4.2. Υπόχρεοι σε Παρακράτηση Φόρου	68
4.3. Παρακράτηση Φόρου στα Κέρδη που Διανέμουν και Κεφαλαιοποιούν οι Α.Ε.	69

4.4. Παρακράτηση Φόρου στα Κέρδη που Διανέμει ή Κεφαλαιοποιεί η Α.Ε. για Αμοιβές Μελών Δ.Σ και Τόκους	69
4.5. Προϋποθέσεις Εξαιρέσης από την Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη των Α.Ε.....	70
4.6. Χρόνος Παρακράτησης Και Απόδοσης Φόρου Των Α.Ε.....	71
4.7. Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη της Ε.Π.Ε Και Της Ι.Κ.Ε.....	71
4.8. Προϋποθέσεις Εξαιρέσης από την Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη των Ε.Π.Ε.....	72
4.9. Χρόνος Παρακράτησης και Αποδοχής Φόρου των Ε.Π.Ε και Ι.Κ.Ε.....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	73
ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΤΟ 2014.....	73
5.1. Τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος νομικών προσώπων	74
5.2. Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων 77	
5.3. Χρόνος επιβολής του φόρου.....	79
5.4. Απαλλαγές από το φόρο	79
5.5. Παρακράτηση Φόρου στα Μερίσματα και Κέρδη που Διανέμουν και Κεφαλαιοποιούν οι Α.Ε.	82
5.6. Παρακράτηση Φόρου στα Κέρδη που Διανέμει ή Κεφαλαιοποιεί η Α.Ε με την Μορφή Αμειβων Και Ποσοστών	84
5.7. Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη της Ε.Π.Ε και της Ι.Κ.Ε.	84
5.8. Αξιολόγηση - Ερμηνεία.....	85
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	87
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	90
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	91

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι οικονομικές συνθήκες υπαγορεύουν την συλλογική επιχειρηματική δράση και επομένως τη συγκρότηση της επιχειρησιακής προσπάθειας σε εταιρική μορφή, για διάφορους λόγους όπως είναι η ανάγκη συγκέντρωσης μέσων, ο περιορισμός της επιβαρύνσεως από την φορολογία εισοδήματος, που επιτυγχάνεται με τον καταμερισμό της φορολογητέας ύλης σε περισσότερους φορείς ο περιορισμός της έκτασης της ευθύνης η οποία προκύπτει έναντι των τρίτων από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Αν θα θέλαμε να αποδώσουμε έναν ακριβή ορισμό για τον όρο επιχείρηση θα λέγαμε ότι ως «Επιχείρηση χαρακτηρίζεται η οικονομική μονάδα αυτοτελής και υπεύθυνη για την οργάνωση παραγωγικών συντελεστών και διαχείρισης συναλλαγών με τις οποίες επιδιώκει το μέγιστο δυνατό κέρδος. Το δε κέρδος κατά κανόνα θα πρέπει να υπερβαίνει την αντίστοιχη συνήθη αμοιβή της διοικητικής ή εκτελεστικής εργασίας που επιτελείται σε αυτήν».

Γεγονός είναι, πως η επιχείρηση στην ουσία αποτελεί ένα σημαντικότερο στοιχείο της κοινωνίας, ενώ αν δούμε τις επιχειρήσεις στη πράξη θα λέγαμε ότι το μεγαλύτερο τμήμα των ανθρώπων, ξοδεύει ως και τον μισό του χρόνο στις επιχειρήσεις, καθώς τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που καταναλώνουν καθημερινά προέρχονται από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, ενώ και οι θέσεις εργασίας και η οικονομική ευχέρεια και εξέλιξη των ανθρώπων αλλά και της χώρας ολόκληρης, εξαρτάται από αυτές.

Η επιχείρηση αποτελεί ασφαλώς μια κοινωνική οργάνωση, ξεχωρίζει όμως από αυτή, γιατί συνδέεται με την έννοια του "επιχειρείν" ή της επιχειρηματικότητας. Πρακτικά, η έννοια αυτή:

- Σημαίνει το συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής με σκοπό τη δημιουργία υλικών αγαθών ή υπηρεσιών.
- Εμπεριέχει το στοιχείο της εισαγωγής και εφαρμογής καινοτομιών.

- Εμπεριέχει το στοιχείο του κινδύνου, που σημαίνει ότι κάθε επιχειρούμενος συνδυασμός συντελεστών παραγωγής μπορεί να αποτύχει στο σκοπό του.

Στην Ελλάδα δραστηριοποιούνται περισσότερες από 700. 000 μικρομεσαίες επιχειρήσεις οι οποίες απασχολούν περισσότερους από 1. 000. 000 εργαζόμενους.

Η δυναμική τους είναι πολύ ισχυρή και αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα της ελληνικής οικονομίας. Παρ' όλα αυτά οι συνθήκες κάτω από τις οποίες λειτουργούν δεν βοηθούν στην απρόσκοπτη και αποτελεσματική λειτουργία τους. Η ασκούμενη μέχρι σήμερα πολιτική όχι μόνο δεν συνέβαλε προς αυτή τη κατεύθυνση αλλά αντίθετα έβαλε ισχυρά αντικίνητρα εμποδίζοντας έτσι την αναπτυξιακή τους πορεία.

Η γραφειοκρατία, το φορολογικό σύστημα, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, η αντιμετώπιση τους από το τραπεζικό σύστημα αποτελούν μερικά από τα εμπόδια στην ομαλή λειτουργία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στη χώρα μας (Κριεμάδης, 2012).

Ωστόσο παρά τις αντίξοες συνθήκες κάτω από τις οποίες λειτούργησαν και λειτουργούν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, όχι μόνο δεν φθίνουν, αλλά αντίθετα ευημερούν συμβάλλοντας έτσι σε μεγάλο βαθμό στη δημιουργία εθνικού εισοδήματος και απασχόλησης. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η εξέλιξη των οικονομικών μεγεθών των ελληνικών εταιρειών κατά τα τελευταία χρόνια.

Στις προσωπικές εταιρίες κύριοι παράγοντες που οδηγούν στην εταιρική συνεργασία είναι οι προσωπικές ικανότητες των εταίρων, οι γνώσεις κάποιου ή κάποιων από αυτούς στο αντικείμενο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας, η καλή φήμη που απολαμβάνουν ως άτομα στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, οι συγγενικές ή φιλικές σχέσεις που τους συνδέουν.

Αντιπροσωπευτικότερη μορφή προσωπικής εταιρίας αποτελεί η Ομόρρυθμη Εταιρία, στην οποία όμως, όπως θα αναπτυχθεί παρακάτω, η έκταση της ευθύνης των εταίρων είναι ιδιαίτερα αυξημένη, επειδή ευθύνονται απεριόριστα, ή αλλιώς ο καθένας ευθύνεται για το σύνολο των υποχρεώσεων της εταιρίας.

Είναι όμως δυνατό μερικοί από τους συμβαλλόμενους για την σύσταση της προσωπικής εταιρίας να μην επιθυμούν να φέρουν την απεριόριστη και εξ ολοκλήρου ευθύνη. Αυτό μπορεί να συμβεί στα πλαίσια της Ετερόρρυθμης Εταιρείας που όμως δεν εξετάζεται στην παρούσα εργασία.

Στις προσωπικές εταιρείες συγκαταλέγεται και η χωρίς νομική προσωπικότητα συμμετοχή ή αφανής εταιρεία με την οποία συνήθως αναλαμβάνονται ευκαιριακές δραστηριότητες. Στην εταιρία αυτή η εταιρική σύμβαση ισχύει μόνο μεταξύ των συνεταίρων, ενώ έναντι των τρίτων η εταιρεία είναι ανύπαρκτη. Οι εταίροι συναλλάσσονται με τους τρίτους καθέννας στο όνομά του, ενώ οι μεταξύ τους σχέσεις ρυθμίζονται από τις ιδιαίτερες συμφωνίες τους.

Σημαντική επίσης είναι και η αναφορά στις Ε.Π.Ε. και Α. Ε. Στις εταιρείες που αναλύονται στην παρούσα εργασία συγκαταλέγεται και η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης. Στην Ε.Π.Ε. για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την παρουσία της, ενώ οι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα διακινδυνεύοντας μόνο το ποσό της εισφοράς τους. Έτσι, κύριο χαρακτηριστικό της Ε.Π.Ε. είναι το περιορισμένο της ευθύνης των εταίρων, που μπορεί γενικά να παραβληθεί με την ευθύνη των μετόχων της Α.Ε.

ABSTRACT

Economic conditions dictate the collective business action and therefore the establishment of operational effort in partnership form, for various reasons such as the need to concentrate means, limiting the burden from income taxation, achieved through the allocation of taxable income to the most players limit the extent of liability arising towards third parties from the exercise of business activity.

If we would like to ascribe a precise definition for the term enterprise we would say that the 'Enterprise characterizes the entity autonomous and responsible for organizing the factors of production and transaction management which seek the greatest possible profit. And the profit normally should not exceed the corresponding normal remuneration of administrative or executive work done to it. "

Fact is, that the company in fact is a very important part of society, and if we see businesses in practice we would say that the majority of people, spends up to half the time in business, as well as the products and services they consume daily They come from the enterprises themselves, while the jobs and economic power and development of people and the entire country depends on them.

The company is certainly a social organization, but apart from this, because it is connected with the meaning of "business" or entrepreneurship. Practically this concept:

- It means the combination of inputs to create material goods or services.
- It contains the element of introduction and application of innovations.
- It involves an element of risk, which means that any attempted combination of inputs may fail in its purpose.

In Greece involved more than 700 000 SMEs, which employ more than 1 000 000 workers.

The momentum is very strong and are an important part of the Greek economy. Nevertheless, the conditions under which they operate are not helping their smooth and effective operation. The policy pursued so far not only contributed in this direction but instead put strong disincentives thus preventing their development path.

The bureaucracy, the tax system, lack of qualified staff, their treatment of the banking system are some of the barriers to the smooth operation of SMEs in our country (Kriemadis, 2012).

However despite the adverse conditions under which functioned and operated SMEs, not only declining, but instead prosper thus contributing greatly to the creation of national income and employment. The following table shows the development of financial figures of Greek companies in recent years.

On partnerships main factors leading to partnership are the personal skills of the partners, the knowledge of one or some of them to the object of the proposed economic activity, good reputation enjoyed as individuals in the wider community, kinship or friendly relations their link.

Representative form of a partnership is the General Partnership, which, however, as discussed below, the extent of liability of the partners is booming, because responsible indefinitely, or else everyone is responsible for all of the company's liabilities.

But it is possible some of the parties on the establishment of a partnership may not wish to have unlimited and complete responsibility. This can happen in the limited partnership but not considered in this work.

On partnerships among and unincorporated participation or dormant company with which usually undertaken opportunistic activities. The company this partnership agreement is valid only between the partners, and on third parties the company is

non-existent. The partners interact with each others in his name, while their relations are regulated by their specific agreements.

Also important is the reference to LTD and A. E. The companies analyzed in this work also includes the Limited Liability Company. In Ltd. for the company's obligations only responsible company with its assets, while partners are limited only risking the amount of their shares. Thus, the main feature Ltd. is the limited liability of members, which can generally be compared with the liability of the shareholders of SA.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. Η Έννοια του φόρου

Για την προσέγγιση της έννοιας του φόρου έχουν δοθεί πληθώρα ορισμών. Σύμφωνα με τον διάσημο Γάλλο οικονομολόγο Caston Zeze ο οποίος είναι ο θεμελιώτης της δημοσιονομικής επιστήμης στην Γαλλία και ο ορισμός του έγινε αποδεκτός από την Ελληνική επιστήμη, αναφέρει ότι ο φόρος είναι το χρηματικό ποσό το οποίο επιβάλλει η δημόσια εξουσία στους ιδιώτες χωρίς ανταποδοτική, προς το σκοπό κάλυψης δημόσιων βαρών. Επίσης μια άλλη έννοια που έχει δοθεί από τον Έλληνα Ιωάννη Κούλη. Κατά αυτόν αναφέρει ότι ο φόρος αποτελεί αναγκαστική μονομερή οικονομική παροχή η οποία δεν έχει την έννοια της χρηματικής παροχής αλλά αποβλέπει στην κάλυψη των χρηματικών αναγκών της Δημόσιας Αρχής.

Από άποψη του οφειλέτη καλείται η αναγκαστική παροχή ορισμένου ποσού είτε προς το κράτος είτε προς κάποιο νομικό πρόσωπο χωρίς ειδική ανταποδοτική έτσι ώστε να καλυφθούν βασικές ανάγκες όπως π. χ πληρωμή μισθών δημοσίων υπαλλήλων δαπάνες για την υγεία την παιδεία την εθνική άμυνα. Οι δήμοι και οι κοινότητες για τον σκοπό αυτό επιβάλλουν στους κατοίκους ειδικές φορολογίες οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε ειδικό αντάλλαγμα αλλά σε γενικό που είναι απαραίτητο για την ευημερία του πολίτη.

Συμφώνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω σαν φόρο μπορούμε πολύ απλά να ορίσουμε την χρηματική παροχή των πολιτών προς το κράτος χωρίς ειδικό αντάλλαγμα με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων δαπανών.

Τα βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία που προκύπτουν από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω είναι τα ακόλουθα:

- Η αναγκαστική εισφορά του πολίτη προς το κράτος για την κάλυψη σημαντικών αναγκών της χώρας.
- Η έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος.
- Η εκπλήρωση δημόσιων δαπανών.

1.2. Ιστορική αναδρομή

Η φορολογία υπάρχει από αρχαιοτάτων χρόνων με διαφορετικές μορφές και στόχους ανάλογα με την εποχή και τις κοινωνικοοικονομικές συνθήκες που επικρατούν σε κάθε πολιτεία-κράτος. Η αλλαγή του τρόπου καταβολής του φόρου έγινε με την πρώτη κοπή νομισμάτων και δεν έγινε αμέσως αλλά σταδιακά.

Έτσι, στην αρχαία Αίγυπτο υπήρχε η υποχρέωση εισφοράς προς το κράτος ενός μέρους της ετήσιας σοδιάς. Γενικά στις περισσότερες κοινωνίες τις αρχαιότητας το ποσό του φόρου ήταν ανάλογο με τις εκτάσεις της γης που κατείχε ο κάθε πολίτης. Η ανάγκη καθορισμού του αναλογούντος φόρου καθώς και είσπραξης τον οδήγησε στην δημιουργία ειδικών οικονομικών υπηρεσιών. Αυτές οι υπηρεσίες μπορούσαν να επιβάλλουν και ποινές στις περιπτώσεις που υπήρχε προσπάθεια αποφυγής καταβολής του φόρου ή φοροδιαφυγή.

Σε άλλες περιπτώσεις η καταβολή του φόρου στις επιμέρους κοινότητες ή πόλεις ή ακόμη και επαρχίες στις οποίες ο τοπικός άρχοντας –διοικητής καθόριζε το ποσοστό φορολόγησης των πολιτών της περιοχής του. Συνήθως αυτό το ποσοστό ήταν πολύ υψηλό ώστε και να είναι συνεπής ως προς τις υποχρεώσεις του απέναντι στην κεντρική εξουσία και να μπορεί να αποκομίζει τεράστιο οικονομικό ποσό προς ίδιο όφελος.

Μερικές φορές δεν πλήρωναν μόνο πολίτες αλλά και ολόκληρα κράτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα κράτος αναγκαζόταν να πληρώνει ένα ποσό ετησίως σε ένα άλλο

κράτος έπειτα από συμφωνία που είχε υπογράψει μεταξύ τους. Όταν ένα κράτος πέραν του φόρου αναγκαζόταν να παραχωρήσει εδάφη και μέρος της κυριαρχίας του σ' ένα άλλο κράτος, τότε κατέβαλε το γνωστό φόρο υποτέλειας.

Στην Ελλάδα η επιβολή φορολογίας έγινε με την εμφάνιση της με το ψήφισμα της 4^η Φεβρουαρίου του 1830 ως φόρο επιτηδευματίας ενώ εδραιώθηκε με τον νόμο του 1877 όπου επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος στο μέρος που διένειμαν στους μετόχους τους οι ανώνυμες εταιρίες. Πολύ αργότερα το 1909 καθιερώθηκε ο γενικός φόρος επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος και στην συνέχεια εξελίχθηκε στην σημερινή μορφή του ενιαίου φόρου εισοδήματος από το 1955 με το Νομοθετικό Διάταγμα (ΝΔ) 3323 για τα νομικά πρόσωπα.

Στην διάρκεια εκείνων των ετών, ωστόσο είχαν επιβληθεί διάφοροι φόροι, ο υπολογισμός των οποίων γίνονταν είτε στα προϊόντα που πουλούσαν είτε με την μορφή φόρου κατανάλωσης σε είδη πρώτης ανάγκης ή στα είδη κοινής χρήσης. Έπειτα η επιβολή φόρου στα έκτακτα κέρδη που είχαν προκύψει κατά την περίοδο των πολέμων καθιερώθηκε με τον νόμο 1640/1919 « Περί φορολογίας καθαρών προσόδων» ο οποίος και αποτέλεσε βασική φορολογική μεταρρύθμιση στην φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα μέχρι το μέσο της δεκαετίας του 1950. Επίσης ο νόμος αυτός επικράτησε και ονομάζεται αναλυτική φορολογία εισοδήματος επειδή υποβάλλονταν διαφορετικές δηλώσεις για κάθε εισόδημα. Έτσι αν κάποιος εμφάνιζε εισόδημα από μισθούς και από επιχειρήσεις, ήταν υποχρεωμένος να υποβάλλει δύο φορολογικές δηλώσεις εκτός αν είχε και άλλο εισόδημα τότε έπρεπε να υποβάλει και Τρίτη φορολογική δήλωση.

Την επόμενη δεκαετία έρχονται στο προσκήνιο της φορολογίας των νομικών προσώπων το παρόν Νομοθετικό Διάταγμα που ορίζει ότι οι ημεδαπές εταιρίες φορολογούνταν στο όνομα τους και για μη διανεμημένα κέρδη ενώ τα κέρδη που διανέμονταν ως μερίσματα στους μετόχους ή ως αμοιβές και ποσοστό στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων.

Ακολούθησε η καθιέρωση του νόμο 2065/1992 με βάση την οποία εδραιώθηκε η φορολογία του συνόλου των φορολογητέων κερδών για τις ανώνυμες εταιρίες, ενώ με κάποιες παραλλαγές ίσχυε και για τις προσωπικές εταιρίες και για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Τέλος με τον νόμο 2238/1994 «Κύρωση του κώδικα φορολογία εισοδήματος για τα νομοθετικά διατάγματα» κωδικοποιήθηκαν πλέον σε ένα ενιαίο κείμενο και με αυτόν τον νόμο τελικά καθιερώθηκε ο υφιστάμενος κώδικας φορολογία εισοδήματος ο οποίος μέχρι σήμερα είχε δεχθεί τροποποιήσεις αναλόγως των αναγκών του φορολογικού συστήματος της χώρας.

1.3. Ποιος ο σκοπός της φορολογίας

Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός. Αρχικά θα αναφερθούμε στην χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική. Το κυριότερο μέσο χρηματοδότης του Δημοσίου είναι ο φόρος, γι' αυτό και ένας από τους βασικότερους σκοπούς ενός κράτους είναι η εξασφάλιση της επάρκειας των φορολογικών εσόδων για την κάλυψη των δημόσιων δαπανών. Σκοπός του φόρου είναι η ανακατανομή των παραγωγικών πόρων της οικονομίας μεταξύ του Δημόσιου και του Ιδιωτικού τομέα και ειδικότερα η αφαίρεση παραγωγικών πόρων από τον Ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα για την παραγωγή Δημόσιων αγαθών με σκοπό την ικανοποίηση του κοινωνικού συνόλου. Από άποψη κοινωνικής πολιτικής η κάθε κυβέρνηση θέτει κάποιες μεταρρυθμίσεις με σκοπό τα κοινωνικά ισχυρότερα στρώματα να επιβαρυνθούν με νέες φορολογίες ενώ αντίθετα να ελαφρυνθούν τα οικονομικά ασθενέστερα στρώματα. Αυτό μπορεί να το πετύχει σύμφωνα με τα ακόλουθα:

- Επιβάλλει φόρο με προοδευτικό συντελεστή στην περιουσία των ιδιωτικών οικονομιών.

- Απαλλάσσει ή επιβαρύνει με χαμηλό συντελεστή τα είδη πρώτης ανάγκης και επιβαρύνει με υψηλό συντελεστή τα είδη πολυτέλειας.
- Απαλλάσσει τις μικρότερες επιχειρήσεις από το ΦΠΑ έτσι ώστε να γίνει παραγωγή σε αυτές με χαμηλό κόστος.

Και τέλος είναι δυνατόν με την φορολογία να εκπληρώνονται οικονομικοί σκοποί. Ο φόρος είναι ένα μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικής κρίσης. Το κράτος παίρνει μέτρα μέσω των οποίων επιδιώκεται η δίκαιη κατανομή του εθνικού εισοδήματος, της οικονομικής ανάπτυξης επίσης ενισχύει την ελληνική βιομηχανία προστατεύοντας τα ελληνικά προϊόντα και τέλος παίρνει μέτρα για να βοηθήσει περιοχές υποανάπτυκτες.

1.4. Υποκείμενοι στην φορολογία εισοδήματος

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- A)** οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- B)** οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- Γ)** τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- Δ)** συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- Ε)** κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

ΣΤ) κοινοπραξίες

Ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ. Φ. Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος κώδικα (Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 45 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του **Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287/Α/31. 12. 2013)** και ισχύει από τη δημοσίευση.

1.5. Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου είναι:

- Σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επίσης ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.

Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη που διανέμονται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση.

Κατ' εξαίρεση το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης που συστήθηκαν με της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν. 588/1977 (Α 148) , δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταιρίου αυτών για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από την συμμετοχή του στην εταιρεία.

- Σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος.
- Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων πωλήσεως εκπτώσεις σε διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.

- Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή το κέρδος το οποίο προκύπτει από τη πηγή που

βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από την μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100. Σύμφωνα με αυτό: στην περ 'δ της παραγράφου 1 υπήρχε δεύτερο εδάφιο το οποίο καταργείται με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ 17/Α/23. 1. 2013) και σύμφωνα με την περ 'α της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου η κατάργηση ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 και μετά. Οι διατάξεις έχουν ως εξής:

«Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με το ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσόμενων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης».

Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, ανεξάρτητα αν είναι εγκαταστημένοι ή όχι στην Ελλάδα που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία ή αεροσκάφη, λογίζεται ότι προκύπτει στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο, το κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο σε αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

- Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα ο καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην

ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

- Ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες μπορούν να διανέμουν σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών όπως αυτά προσδιορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 219/1920 με την μορφή μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Οι μετοχές που χορηγούνται στους εργαζόμενους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας.

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και Εμπορίου, ρυθμίζονται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες από τα κέρδη τους στους εργαζομένους, οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης μετοχών και ιδίως θέματα που αφορούν το είδος των μετοχών αυτών, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στα πρόσωπα των δικαιούχων, τον τρόπο διάθεση και κατανομής τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

1.6. Ερμηνεία των οριζόμενων από τον Κ.Φ.Ε. εδαφίων

Ο παλιός ΚΦΕ προέβλεπε, οι αποσβέσεις να εκπίπτουν από τον εκμισθωτή σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, αλλά με το παρόν σύστημα αυτές διενεργούνται πλέον από τον μισθωτή, ενώ για τα δικαιώματα και τα άυλα στοιχεία υπάρχουν κάποιες διαφοροποιήσεις στην περίπτωση που διαφοροποιείται η αρχική συμφωνία, με τα δέκα χρόνια που αποτελούν την οικονομική διάρκεια ενός

δικαιώματος. Ενώ ο οικονομικός συντελεστής δεν αλλάζει από το 10% που βρισκόταν, λόγω της παραπάνω όμως περίπτωσης ο συντελεστής θα οριζόταν πλέον ως το πηλίκο: 1/ Έτη διάρκειας ζωής του δικαιώματος που μας αφορά (Σταματόπουλος, 2013).

Από 1/1/2014 επανήλθε το λεγόμενο “πόθεν έσχες” το οποίο αφορά τις αγορές χρεογράφων, τις αγορές εταιρικών μεριδίων, τις ανεγέρσεις και τις αγορές ακινήτων, τις αγορές εταιρειών και επιχειρήσεων, καθώς και την αύξηση κεφαλαίων ή συστάσεων Ομορρύθμων Εταιρειών, Ετερόρρυθμων Εταιρειών, Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και Ανωνύμων Εταιρειών.

Υπάγονται πλέον στη φορολογία, τα σωματεία και ιδρύματα που ανήκουν στην κατηγορία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων, είτε δημοσίου είτε ιδιωτικού δικαίου, που έχουν συσταθεί στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Όσων αφορά τα νομικά πρόσωπα, αλλάζει το χρονικό διάστημα υποβολής της φορολογικής τους δήλωσης, το οποίο επαναπροσδιορίζεται στο επόμενο φορολογικό έτος από την πρώτη Φεβρουαρίου έως και την τριακοστή Ιουνίου, ενώ πλέον και ο χρόνος απόδοσης θα καθορίζεται, λόγω σχετικής απόφασης του υπουργείου οικονομικών (Τότσης, 2013).

Η τριακοστή Ιουνίου είναι ημερομηνία-καταλύτης και στο θέμα των δαπανών αφού, για τις δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους μετά την παραπάνω ημερομηνία, προβλέπεται έκπτωση αυτών, αρκεί να αφορούν πραγματικές συναλλαγές, να μπορούν να αποδειχθούν από δικαιολογητικά και να γίνεται διαδικασία εγγραφής των στα βιβλία τήρησης, προς συμφέρον της εταιρείας.

Οι διατάξεις που αφορούσαν μέχρι πρότινος την μεταφορά ζημίας από την διανυόμενη φορολογική περίοδο στα πέντε επόμενα φορολογικά έτη, σε περίπτωση μεταβολής άνω του 33% της ιδιοκτησίας μιας επιχείρησης, παύουν να ισχύουν, ενώ και προς τέρψιν του φορολογούμενου μπορεί πλέον να αποδειχθεί πως η μεταβολή της ιδιοκτησίας που αναφέρθηκε παραπάνω, γίνεται όχι για λόγους φοροδιαφυγής, αλλά για λόγους καθαρά επιχειρηματικούς και εμπορικούς (Κορομηλάς, 2012).

Για τις εν λόγω δαπάνες που κλείνουν μετά το πέρας της τριακοστής Ιουνίου έχουμε διάκριση σε δύο κατηγορίες: Αυτές που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα λόγω τους είδους τους και αυτές που είναι πάνω από τα καθορισμένα αριθμητικά όρια. Εξαιρείται στα ανωτέρω, δαπάνη άνω των 500 ευρώ, εφόσον τμήμα της ή ολόκληρο το ποσό της εξόφλησης αυτής δεν έγινε μέσω τραπεζής (Σακέλλης, 2013).

Οι ομόρρυθμες Εταιρείες, οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες, είτε εσωτερικού είτε εξωτερικού, οι κοινοπραξίες, οι αστικές μη κερδοσκοπικές και κερδοσκοπικές εταιρείες καθώς και οι κοινωνίες αστικού δικαίου υπάγονται πλέον κανονικά στην υποχρέωση φορολόγησης εισοδήματος.

Από 1/1/2015 υπάρχει απαγόρευση τήρησης στους ειδικούς λογαριασμούς που είναι συνυφασμένοι με το αφορολόγητο αποθεματικό.

Από την 1/1/2014 μπήκε σε ισχύ κανόνας που αφορά τα μη διανεμηθέντα αποθεματικά, τα οποία μέχρι εξαντλήσεώς τους και από οποιαδήποτε αιτία και αν προέκυψαν κατά την τελευταία πενταετία, πρέπει να συμψηφίζονται με το τέλος κάθε οικονομικού έτους εκτός εάν αυτά τελικώς διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, οπότε φορολογούνται με 19%.

Από τον φόρο εισοδήματος έχουμε και ορισμένες εξαιρέσεις, εάν τα έσοδα των φορέων εμφανίζονται κατά τη διάρκεια εκπλήρωσης των εκάστοτε σκοπών και στρατηγικών τους και τα οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενα φόρου.

Τα μη διανεμηθέντα αποθεματικά που αναφέρθησαν στον ισολογισμό προ της 1/1/2014, έχουν φορολόγηση 15%, αρκεί να έχουν αφετηρία από τα κέρδη που δεν έχουν φορολογηθεί λόγω απαλλαγών και οφείλουν να έχουν καταλυτική ημερομηνία διανομής την 31/12/2013, ενώ με την καταβολή του ανωτέρου φόρου με συντελεστή 15%, ολοκληρώνεται και η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας και των μετόχων της (Σακέλλης, 2013).

Η πρόβλεψη για τον σχηματισμό και την διαγραφή μιας επισφαλούς απαίτησης, κατηγοριοποιείται ανάλογα του χρόνου είσπραξής της και του ποσού της που

αναλογεί μετά τον πολλαπλασιασμό της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια με 0,5%. Αυτό μεταφράζεται ως απαίτηση που φτάνει το ποσό μέχρι των 1000 ευρώ και δεν έχουν εισπραχθεί για πάνω από ένα χρόνο, να σχηματίζεται πρόβλεψη απαίτησης στο 100% (Σακέλλης, 2013).

Για ποσό άνω των 1000 ευρώ και για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους, σχηματίζεται πρόβλεψη όχι 100% όπως είδαμε παραπάνω, αλλά 50%, για πάνω από 18 μήνες έχουμε 75% και για πρόβλεψη άνω των δύο ετών, 100%.

Πρέπει να αναφερθεί πως τα ανωτέρω ποσοστά σε συνάθροιση με το ποσό της πρόβλεψης προηγούμενων οικονομικών ετών δεν δύναται να υπερβαίνει το 25% καταβεβλημένου κεφαλαίου από τους μετόχους, και αφορά τις προβλέψεις που διενεργούνται μετά την 1/1/2014.

Τέλος, όσων αφορά εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, το ποσοστό προκύπτει σε συντελεστή 2% επί το συνολικό ποσό μισθωμάτων του έτους που αυτά παρουσιάζονται στον ισολογισμό (Σακέλλης, 2013).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΩΣ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

2.1. Έννοια προσωπικών εταιρειών

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση του παρόντος κεφαλαίου, καλό θα ήταν να αναφέρουμε ότι οι προσωπικές εταιρείες διακρίνονται στις ομόρρυθμες εταιρείες, τις ετερόρρυθμες εταιρείες αλλά και τις αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες. Όσον αφορά τα κοινά χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιρειών αυτά περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: έχει επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και όργανα (φυσικά πρόσωπα) που την εκπροσωπούν και διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις και την εταιρική περιουσία. Έδρα της εταιρείας είναι ο τόπος, όπου λειτουργεί η διοίκηση αυτής. Κατά των εκπροσώπων (διαχειριστών) της προσωπικής εταιρείας μπορεί να διαταχθεί προσωπική κράτηση για απαιτήσεις εμπορικές ή αδικοπραξία. Ακόμα, η εταιρεία έχει την ικανότητα να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων πραγμάτων, αλλά και άλλα δικαιώματα. Έτσι, έχει την δική της περιουσία, διακεκριμένη από εκείνη των εταίρων της. Τα ακίνητα της προσωπικής εταιρείας καταχωρούνται σε ειδική μερίδα του οικείου υποθηκοφυλακείου. Επίσης, η εταιρεία έχει δικαίωμα να επιδιώξει ικανοποίηση για ηθική βλάβη που υπέστη η προσωπικότητά της. Τέλος, η εταιρεία έχει το δικαίωμα να συμμετέχει ως μέλος άλλης εταιρείας, οποιουδήποτε τύπου, και να παρίσταται στο δικαστήριο ως διάδικο μέρος, εκπροσωπούμενη από τους νόμιμους εκπροσώπους της.

2.1.1. Η Ομόρρυθμη Εταιρεία

Όπως προκύπτει από συνδυασμό των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου, ομόρρυθμη εταιρεία είναι εκείνη που συνιστάται μεταξύ δύο ή περισσότερων

προσώπων τα οποία έχουν σκοπό να εμπορεύονται μαζί υπό εταιρική επωνυμία, ευθυνόμενα απεριορίστως και αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

Από τον ορισμό αυτό προκύπτουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ο.Ε. τα οποία είναι η από κοινού εμπορία και επομένως και η επιδίωξη κέρδους, που ασκείται από δύο τουλάχιστον πρόσωπα, η κοινή επωνυμία και τέλος, το απεριορίστο και αλληλέγγυο της ευθύνης όλων των εταίρων. Το πρώτο από τα χαρακτηριστικά που αναφέρθηκαν είναι πολύ βασικό, προκειμένου η σχετική δραστηριότητα να θεωρηθεί ως εταιρική.

Η επωνυμία μιας ομόρρυθμης εταιρείας, ή και γενικότερα μιας εταιρίας, αποτελεί την ονομασία με την οποία οι συμβαλλόμενοι εκδηλώνονται μαζί σαν ενιαία οντότητα στις συναλλαγές τους προς εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο η εταιρεία ιδρύθηκε. Το τρίτο χαρακτηριστικό, που αναφέρεται στην ευθύνη των εταίρων, αποτελεί την ειδοποιό διαφορά που ξεχωρίζει την Ο.Ε. από κάθε άλλη εταιρική μορφή.

Η έννοια του απεριορίστου της ευθύνης είναι ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία και συνεπώς οι δανειστές εφόσον αποκτήσουν εκτελεστό τίτλο μπορούν να προχωρήσουν σε αναγκαστική κατάσχεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του οφειλέτη που είναι δεκτικό κατάσχεσης και στην εκποίηση του με αναγκαστικό πλειστηριασμό.

Όσον αφορά το αλληλέγγυο της ευθύνης, αυτό σημαίνει ότι ο κάθε εταίρος ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν τόσο ο ίδιος όσο και οι υπόλοιποι εταίροι στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας. Έτσι οι πιστωτές της εταιρείας μπορούν να στραφούν αδιακρίτως εναντίον οποιουδήποτε εταίρου για να ικανοποιηθούν.

Η μεγάλη έκταση της ευθύνης είναι ακριβώς το χαρακτηριστικό που τονίζει ιδιαίτερα τον προσωπικό χαρακτήρα της ομόρρυθμης εταιρείας. Οι τρίτοι συμβάλλονται με αυτήν βασιζόμενοι κυρίως στην φερεγγυότητα και την καλή φήμη των εταίρων, οι οποίες θεμελιώνονται και στην εγγύηση που παρέχει η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων πέρα από την καθαυτό εταιρική περιουσία η οποία μπορεί

και να μην είναι σημαντική. Η έκταση της ευθύνης καθιερώνει την πίστη και την ασφάλεια στις συναλλαγές της ομόρρυθμης εταιρείας. Αποτελεί παράλληλα όμως και ένα αντίβαρο για την ανάληψη δραστηριότητας με αυτό τον εταιρικών τύπο και έτσι οι ομόρρυθμη εταιρεία προσφέρεται κυρίως για μικρές και μεσαίες επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από πρόσωπα τα οποία συνήθως συνδέονται μεταξύ τους με στενούς προσωπικούς δεσμούς, δηλαδή είναι είτε συγγενείς είτε φίλοι.

Εκτός από τους κανόνες δικαίου οι οποίοι ρυθμίζουν τις σχέσεις στην ομόρρυθμη εταιρεία με τους τρίτους, ο νομοθέτης έχει ήδη προβλέψει και κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν τις ενδοεπιχειρησιακές σχέσεις των εταίρων. Μερικοί από τους κανόνες αυτούς αναφέρονται στην διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων.

Έτσι, αν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά, η διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρείας ανήκει στους εταίρους που πρέπει να αποφασίζουν με ομοφωνία, ή αλλιώς μπορούμε να πούμε ότι εισάγεται η αρχή της ισότητας στις βασικές σχέσεις των εταίρων άσχετα με το ποσό της εισφοράς καθενός προς το σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου. Η ομόρρυθμη εταιρεία όμως μπορεί να διοικείται και από διαχειριστές, για τους οποίους ο νόμος περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις.

Ως διαχειριστές μπορούν να ορισθούν και τρίτα πρόσωπα, εκτός των εταίρων. Οι διαχειριστές ορίζονται είτε από το καταστατικό είτε με χωριστή πράξη των εταίρων. Ο τρόπος διορισμού τους επιδρά και στον τρόπο και στην δυνατότητα ανάκλησης τους. Στην περίπτωση που έχει ορισθεί από το καταστατικό, τότε μόνο με τροποποίηση του καταστατικού ανακαλούνται, ενώ αν έχουν οριστεί με ξεχωριστή πράξη των εταίρων αρκεί η ανάκληση να γίνει με ανάλογη πράξη. Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανάγεται βέβαια στο γενικότερο θέμα οργάνωσης της λειτουργίας της εταιρικής επιχείρησης. Τα οριζόμενα από το νόμο απέχουν αρκετά από το να υπαγορεύουν την πιο σκόπιμη διαχείριση των οικονομικών της ομόρρυθμης εταιρείας στην σύγχρονη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Μεταξύ του νομικού προσώπου της εταιρείας και των εταίρων δημιουργούνται οικονομικές σχέσεις που επιβάλλουν την απεικόνισή τους σε λογαριασμούς οι οποίοι θα ανοιχθούν στο όνομα των εταίρων. Για κάθε εταίρο ανοίγονται τόσο

λογαριασμοί όσα είναι τα διαφορετικά είδη σχέσεων που έχουν προκύψει μεταξύ αυτού και της εταιρείας. Συνηθέστερες κατηγορίες τέτοιων λογαριασμών είναι οι ακόλουθες:

1. Λογαριασμοί κάλυψης κεφαλαίου: είναι οι λογαριασμοί που ανοίγονται κατά την σύσταση της εταιρείας ή σε μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου της και απεικονίζουν την αναληφθείσα από κάθε εταίρο υποχρέωση εισφοράς με το ποσό της οποίας χρεώνονται, ενώ πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο». Οι λογαριασμοί των αναληφθεισών εισφορών κλείνουν όταν η υποχρέωση αυτή καταστεί ληξιπρόθεσμη, με χρέωση λογαριασμών οφειλόμενου κεφαλαίου στο όνομα των εταίρων, οι οποίοι ακολούθως κλείνουν κατά την καταβολή των εισφορών, με χρέωση των λογαριασμών που δέχονται την αξία των εισφερόμενων στοιχείων
2. Λογαριασμοί κεφαλαιακών μερίδων: οι λογαριασμοί αυτοί δεν αποτελούν προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων, αλλά είναι αναλυτικοί του λογαριασμού «Εταιρικό Κεφάλαιο». Το υπόλοιπο τους, φανερώνει την κεφαλαιακή μερίδα κάθε εταίρου, όπως διαμορφώθηκε από την αρχική καταβολή και τις ενδεχόμενες αυξομειώσεις του εταιρικού κεφαλαίου.
3. Λογαριασμοί απολήψεων: Λειτουργούν κατά την διάρκεια της χρήσης, χρεούμενοι με ποσά τα οποία έχει συμφωνηθεί να αναλαμβάνουν οι εταίροι για τις ατομικές τους ανάγκες. Τα ποσά αυτά θεωρούνται ως προκαταβολή έναντι των κερδών που αναμένεται να προκύψουν κατά την χρήση. Για αυτό δεν θεωρούνται έξοδα της χρήσης και δεν συμβάλλουν στην διαμόρφωση του αποτελέσματος, αλλά το χρεωστικό τους υπόλοιπο μεταφέρεται στο τέλος της χρήσης στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων.
4. Λογαριασμοί δανειακών σχέσεων: αν μεταξύ της εταιρείας και των εταίρων δημιουργηθούν δανειακές σχέσεις, θα ανοιχθούν για την παρακολούθηση τους ιδιαίτεροι λογαριασμοί. Ως δανειακή σχέση θα πρέπει να νοείται η παροχή δανείων από εταίρους προς την εταιρεία.

5. Δοσοληπτικοί λογαριασμοί: Για κάθε εταίρο ανοίγεται ατομικός λογαριασμός ο οποίος χρεώνεται ή πιστώνεται με ποσά αμέσως απαιτητά είτε από την εταιρεία είτε από τον εταίρο ώστε και το υπόλοιπο που τελικά διαμορφώνεται να θεωρείται αμέσως απαιτητό από την εταιρεία αν είναι χρεωστικό ή από τον εταίρο αν είναι πιστωτικό.

2.1.2. Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Ετερόρρυθμη είναι η εταιρεία στην οποία ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται απεριόριστα όπως και στην ομόρρυθμό και ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς ή και μεγαλύτερου αυτής που μπορεί να έχει καθοριστεί στην εταιρική σύμβαση.

Στην Ε.Ε. διακρίνουμε λοιπόν δύο ομάδες εταίρων με διαφορετική έκταση ευθύνης: αυτό ή αυτούς που υπέχουν απεριόριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι) και αυτόν ή αυτούς που η ευθύνη τους περιορίζεται ως ένα ρητά καθοριζόμενο ποσό τουλάχιστον ίσο με την κεφαλαιακή εισφορά τους (ετερόρρυθμοι εταίροι).

Το περιορισμένο της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων καθιστά δυνατό να εισέρχονται στην εταιρεία με την ιδιότητα αυτή άτομα τα οποία θα δίσταζαν να αναλάβουν το βάρος της ευθύνης ομόρρυθμου εταίρου. Η μειωμένη όμως ευθύνη των ετερόρρυθμων εταίρων συνεπάγεται για αυτούς και κάποιους περιορισμούς που ορίζει ο νόμος ή προκύπτουν από την ερμηνεία του νόμου.

Οι περιορισμοί αυτοί ορίζονται ως ακολούθως:

- Δεν μπορεί να περιληφθεί το όνομα τους στην εταιρική επωνυμία.
- Δεν μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα που προσιδιάζουν στην προς τα έξω διαχείριση της εταιρίας. Έτσι δεν μπορούν να εκπροσωπήσουν την εταιρεία ούτε ως πληρεξούσιοι των εταίρων ή του διαχειριστή και ακόμα δεν μπορούν να δημιουργήσουν δεσμεύσεις, έστω και μεμονωμένων πράξεων, στο όνομα ή για λογαριασμό της εταιρείας.
- Δεν μπορούν να εισφέρουν προσωπική εργασία, αλλά η κεφαλαιακή τους μερίδα πρέπει να εκφράζει πραγματικά υλική αξία.

Οι περιορισμοί αυτοί αποβλέπουν στην προστασία των τρίτων, οι οποίοι θα ήταν δυνατό να εξαπατηθούν εκλαμβάνοντας τον ετερόρρυθμο εταίρο ως ομόρρυθμο και να στηρίξουν τις σχέσεις τους με την εταιρεία στην νομιζόμενη, αλλά ουσιαστικά ανύπαρκτη απεριόριστη ευθύνη του. Για τον λόγο αυτό γίνεται δεκτό ότι ενέργειες που έρχονται σε αντίθεση με τους παραπάνω περιορισμούς δεν είναι άκυρες, αλλά ο ετερόρρυθμος εταίρος υπέχει, ως προς αυτές, ευθύνη ομόρρυθμου.

Κατά τα λοιπά, ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την εταιρική ιδιότητα. Μπορεί δηλαδή, να μετέχει στην εσωτερική διαχείριση της επιχείρησης, να παίρνει μέρος, με δικαίωμα ψήφου, στις διασκέψεις των εταίρων, να ελέγχει τους διαχειριστές της εταιρείας κ.λπ. Αντίθετα με αυτό, υπέχει και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εταιρική σχέση, συμβάλλοντας στην επιτυχία του εταιρικού σκοπού. Εδώ αξίζει να σημειωθεί ότι η πτώχευση της Ε.Ε. δεν συμπαρασύρει σε πτώχευση τους ετερόρρυθμους εταίρους.

Σε γενικές γραμμές, στην Ε.Ε. ισχύουν, με κάποιες μικρές διαφοροποιήσεις που δικαιολογούνται από την ύπαρξη των ετερόρρυθμων εταίρων, όσα έχουν περιγραφεί προηγουμένως και για την Ο.Ε.

Στην λογιστική των Ε.Ε. ισχύουν κατά βάση όσα έχουν αναφερθεί στην λογιστική των Ο.Ε. Τρία μόνον σημεία χρειάζονται να επισημανθούν και αυτά είναι τα ακόλουθα:

1. Στους τίτλους των λογαριασμών που ανοίγονται στο όνομα των ετερόρρυθμων εταίρων, πρέπει για λόγους σαφήνειας και για την αποφυγή κάθε αμφιβολίας, να αναγράφεται η ιδιότητα τους.
2. Κατά την κατανομή της ζημίας χρήσης στους εταίρους θα πρέπει να προσέξουμε ώστε τα ποσά της ζημίας που θα καταλογίζονται στους ετερόρρυθμους εταίρους να μην υπερβαίνουν τα όρια της ευθύνης τους.

Ειδικότερα αν τα αποτελέσματα μιας χρήσης είναι αρνητικά θα διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

1. Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα δεν υπερβαίνει το ποσό ευθύνης του. Σε αυτή την περίπτωση η ζημία καταλογίζεται σε όλους τους εταίρους με βάση τα προκαθορισμένα ποσοστά, χωρίς να δημιουργείται ιδιαίτερο πρόβλημα.
2. Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, υπερβαίνει το ποσό της ευθύνης του. Τότε στον εταίρο αυτόν καταλογίζεται ποσό ζημίας ίσο με το ποσό για το οποίο ευθύνεται. Το υπόλοιπο της ζημίας που δεν καλύπτει ο ετερόρρυθμος

εταίρος αναλαμβάνεται από τους ομόρρυθμους εταίρους κατ' αναλογία της συμμετοχής τους στις ζημίες.

2.1.3. Αφανής Εταιρεία

Η συμμετοχική ή αφανής εταιρεία είναι σύμβαση με την οποία δύο ή και περισσότερα πρόσωπα συμβάλλονται για να ενεργήσουν εμπορικές πράξεις τις οποίες συνάπτουν στο όνομά τους, χωρίς ο εταιρικός δεσμός να γίνεται γνωστός στους τρίτους.

Όπως συνάγεται από τον προαναφερθέντα ορισμό, κύριο χαρακτηριστικό της αφανούς ή συμμετοχικής εταιρείας είναι η αποφυγή της γνωστοποίησης του εταιρικού δεσμού στους τρίτους, γεγονός στο οποίο οφείλει και την ξεχωριστή της ονομασία. Η εταιρική σχέση αποτελεί υπόθεση των εταίρων, από τους οποίους ορισμένοι ή και όλοι συναλλάσσονται με το όνομά τους, φαινομενικά για ίδιο καθέναν λογαριασμό. Συνεπώς η συμμετοχική εταιρεία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα, ούτε εταιρική επωνυμία. Κατά την σύστασή της μπορεί να συνταχθεί καταστατικό, το οποίο όμως δεν υποβάλλεται σε διατυπώσεις δημοσιότητας. Η ύπαρξη της εταιρείας αποδεικνύεται ενώπιον των δικαστηρίων, αν παραστεί ανάγκη, και χωρίς της κατάρτιση καταστατικού, από την μεταξύ των εταίρων αλληλογραφία, από τις λογιστικές εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στα εμπορικά βιβλία των μετεχόντων σε αυτή ή ακόμα και με μάρτυρες.

Οι εισφορές των συμμετόχων για την πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού δεν αποτελούν εταιρικό κεφάλαιο. Οι τρίτοι διασφαλίζονται χάρη στην προσωπική φερεγγυότητα του συμμετόχου με τον οποίο συνήψαν την συναλλαγή. Βέβαια το εταιρικό συμφωνητικό είναι ισχυρό για τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις και βάσει αυτού ο εταίρος που βρέθηκε για παράδειγμα αναγκασμένος να ικανοποιήσει εξ ιδίων του ένα πιστωτή της εταιρείας μπορεί να επιρρίψει σε βάρος των άλλων συμμετόχων τα ποσά τα οποία τους αναλογούν.

Η αφανής εταιρεία δεν είναι απαραίτητο να παραμένει άγνωστη στους τρίτους. Η γνωστοποίηση της ύπαρξης της όμως δεν είναι υποχρεωτική και οι εταίροι .όταν συναλλάσσονται με τους τρίτους δεν προβάλλουν τον εταιρικό δεσμό. Η διαχείριση της εταιρείας πραγματοποιείται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές, που καλούνται εμφανείς εταίροι. Η συμμετοχική εταιρεία συνήθως συνιστάται για την διενέργεια μεμονωμένων περιπτώσιακών πράξεων, σε ορισμένες στιγμές. Ως περιπτώσεις σύστασης συμμετοχικής εταιρείας αναφέρονται οι κάτωθι:

1. Έμπορος συμβάλλεται με παραγωγό να διαθέτει 90 σύνολο της παραγωγής του δεύτερου, με προκαθορισμένα ποσοστά συμμετοχής και των δύο στα κέρδη
2. Δύο έμποροι, από τους οποίους ο ένας βρίσκεται στον τόπο παραγωγής ενός προϊόντος και ο άλλος στον τόπο κατανάλωσης, συμβάλλονται ώστε ο πρώτος να πραγματοποιεί τις αγορές επιτυγχάνοντας καλύτερους όρους, και ο δεύτερος τις πωλήσεις, κατανέμοντας μεταξύ τους το αποτέλεσμα.
3. Έμποροι για να αποφύγουν τον μεταξύ τους ανταγωνισμό σε μειοδοτικό διαγωνισμό ή για να αναλάβουν μια μεγάλη παραγγελία που υπερβαίνει τις δυνατότητες του καθενός από αυτούς, συμβάλλονται συνιστώντας συμμετοχική εταιρεία και εμφανίζεται ένας από αυτούς ο οποίος, εφόσον επιτύχει την ανάληψη της παραγγελίας, την κατανέμει στους υπόλοιπους
4. Εκτέλεση μεγάλων τεχνικών έργων, όπου διάφορα τεχνικά γραφεία συνιστούν συμμετοχική εταιρεία και εμφανίζεται επισήμως ένα από αυτά, το οποίο όταν επιτύχει την ανάληψη του έργου, αναθέτει την εκτέλεση τμημάτων του στις άλλες τεχνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με την μεταξύ τους σύμβαση.
5. Προκειμένου να χορηγηθεί μια μεγάλη χρηματοδότηση τη οποία δεν θα ήθελε ή δεν θα μπορούσε να αναλάβει μια Τράπεζα, συμβάλλεται με άλλες και ενώ εμφανίζεται αυτή ως μόνη χρηματοδότης, καλύπτει μέρος της χρηματοδότησης από εισφορές των υπόλοιπων Τραπεζών οι οποίες, σύμφωνα με την σύμβαση, μετέχουν τόσο στους τόκους που εισπράττονται όσο και στα σχετικά με την χρηματοδότηση αυτή έξοδα στα οποία υποβάλλεται η εμφανιζόμενη ως χρηματοδότης τράπεζα.

Επειδή η συμμετοχική εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν αντιμετωπίζει προβλήματα εγγραφών σύστασης, μεταβολών κεφαλαίου, καθάρσεις η λογιστική της έχει να αντιμετωπίσει μόνο την παρακολούθηση των τρεχουσών συναλλαγών με τις ιδιοτυπίες που απορρέουν από την συμφωνία της συμμετοχικής συνεργασίας καθώς και της κατανομής του αποτελέσματος μεταξύ των συμμετόχων.

Η λογιστική θεωρία έχει επεξεργαστεί τέσσερις μεθόδους για την παρακολούθηση των συμμετοχικών πράξεων. Αυτές είναι η μέθοδος του τελικού μερισμού, η μέθοδος του άμεσου μερισμού, η μικτή μέθοδος και η απλοποιημένη μέθοδος.

Από τις μεθόδους αυτές μόνο οι δύο πρώτες οδηγούν σε πλήρη λογιστική απεικόνιση των διενεργούμενων πράξεων. Οι υπόλοιπες βασίζονται σε ελλείψεις καταγραφές, μάλιστα η μικτή απεικονίζει ορισμένες συναλλαγές απλογραφικά.

Κατά την μέθοδο του τελικού μερισμού, ο κάθε συμμετοχος, ανοίγει στα βιβλία του δύο σειρές λογαριασμών. Αυτές αφορούν σε λογαριασμούς στους οποίους εγγράφονται παρακολουθούνται τα συμμετοχικά αποκτώμενα αγαθά, τα κόστη και τα έσοδα της συμμετοχικής δραστηριότητας και λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι σχέσεις με τους υπόλοιπους συμμετόχους.

Η μέθοδος του τελικού μερισμού έχει το πλεονέκτημα να εμφανίζει στα βιβλία όλων των συμμετόχων με απόλυτη πληρότητα όλα τα στάδια της συμμετοχικής επιχείρησης που έχει αναληφθεί. Μειονεκτεί όμως από πλευράς γενικότερης λογιστικής τυποποίησης, καθώς εμφανίζει τον ίδιο λογαριασμό εκμετάλλευσης στα βιβλία όλων των συμμετόχων. Το μειονέκτημα αυτό δεν εμφανίζεται στην μέθοδο του άμεσου μερισμού.

Στα πλαίσια της μεθόδου του άμεσου μερισμού, ο κάθε συμμετοχος κινεί τους λογαριασμούς των Συμμετοχικών Εμπορευμάτων, Συμμετοχικών πωλήσεων, Εξόδων αγορά συμμετοχικών εμπορευμάτων και κάθε άλλο λογαριασμό που παρεμβαίνει στην διαμόρφωση του λογαριασμού εκμετάλλευσης συμμετοχικών εμπορευμάτων, όχι με την συνολική αξία της σχετικής συναλλαγής, αλλά με το τμήμα που του αναλογεί σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής του στο κέρδος, ενώ το υπόλοιπο της αξίας φέρεται στους λογαριασμούς των συμμετόχων κατά την αναλογία του καθενός στο κέρδος. Έτσι, κατά την στιγμή της εκκαθάρισης, ο λογαριασμός εκμετάλλευσης θα παρουσιάζει το αποτέλεσμα που ανήκει στον συμμετοχο οποίος τηρεί τον λογαριασμό.

Παρόλο που η μέθοδος του άμεσου μερισμού δεν παρουσιάζει το μειονέκτημα της μεθόδου του τελικού μερισμού, δεν είναι και αυτή απαλλαγμένη από αδυναμίες. Η σοβαρότερη είναι ότι ενώ στην συμμετοχική επιχείρηση καθένας από τους συμμετόχους ενεργεί τις πράξεις στο όνομά του, με την μέθοδο του άμεσου μερισμού εμφανίζει στον λογαριασμό εκμετάλλευσης μόνο το τμήμα που τον αφορά σύμφωνα με την εταιρική σύμβαση, η οποία όμως δεν προβάλλεται στους τρίτους. Το μειονέκτημα αυτό μπορεί να εξαλειφτεί αν χρησιμοποιηθούν αντίθετοι λογαριασμοί, κάτι που όμως καθιστά την μέθοδο περισσότερο πολύπλοκη.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν προβλέπει ειδικές ρυθμίσεις για την λογιστική των συμμετοχικών εργασιών. Είναι όμως δυνατό να ενταχθούν αυτές στα πλαίσια του. Η προσφορότερη στο όλο πνεύμα του σχεδίου μέθοδος είναι αυτή του άμεσου μερισμού με χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών, όπου αυτό είναι απαραίτητο.

2.2. Συντελεστές φορολόγησης προσωπικών εταιρειών

Προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα (Περάκης, 2012):

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

Όταν οι παραπάνω υπόχρεοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

Σε περίπτωση διανομής κερδών από τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 (Κορομηλάς, 2012).

Φορολογικός Χειρισμός

Εταιρία Ε.Ε με κεφάλαιο 100.000 και 3 εταίρους. Εταίρος Α ομόρρυθμος και ποσοστό 50% , Εταίρος Β ομόρρυθμος και ποσοστό 20% και Εταίρος Γ ετερόρρυθμος με ποσοστό 30%. Στην χρήση 2012 πραγματοποίησε κέρδη 35.000 ευρώ. Δεν υπήρχε προκαταβολή για την τρέχουσα χρήση και τα κέρδη που πραγματοποίησε μοιραστήκαν στους εταίρους (Περάκης, 2012).

Εταίρος Α ομόρρυθμος $35.000 * 50\% = 17.500$

Εταίρος Β ομόρρυθμος $35.000 * 20\% = 7.000$

Εταίρος Γ ετερόρρυθμος $35.000 * 30\% = 10.500$

Σύνολο : 35.000

Υπολογισμός επιχειρηματικής αμοιβής μονό για τους ομόρρυθμους εταίρους :

Εταίρος Α $17.500 * 50\% = 8.750$

Εταίρος Β $7000 * 50\% = 3.500$

Σύνολο Επιχ. Αμοιβής 12.250

Τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φορολογούνται με ποσοστό 20% αφού αφαιρεθεί η επιχ. αμοιβή

$17.500 + 7.000 = 24.500 - 12.250 = 12.250$

$12.250 * 20\% = 2.450$

Τα κέρδη που αναλογούν στον ετερόρρυθμο εταίρο φορολογούνται με ποσοστό 25%.

$10500 * 25\% = 2.625$

Σύνολο Φόρου : $2.450 + 2.625 = 5.075$

Προκαταβολή : $5.075 * 55\% = 2.791,25$

Παρατηρούμε ότι για κέρδη 35.000 αναλογεί συνολικός φόρος 5.075. Για την χρήση 2012 η συγκεκριμένη εταιρία θα έχει μια μέση συνολική φορολογική επιβάρυνση της τάξης του 14,5%. Η ίδια εταιρία με τα ίδια κέρδη για την χρήση του 2013 με βάση τις διατάξεις του νέου φορολογικού (Ν. 4110/2013) θα έχει φορολογική επιβάρυνση ίση με:

$$35.000 * 26\% = 9.100 \text{ (απλογραφικά βιβλία)}$$

$$35.000 * 26\% = 9.100$$

$$35.000 - 9100 = 25.900 * 10 \% \text{ (παρακράτηση μερίσματος στην περίπτωση διανομής)} = 2.590$$

Συνολική επιβάρυνση : 11.690 (διπλογραφικά βιβλία)

Συμπερασματικά, με το νέο φορολογικό παρατηρούμε μια κατακόρυφη αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης των Ε.Ε.

2.3. Φορολογία προσωπικών εταιρειών – ερμηνεία νομοθεσίας

Οι προσωπικές εταιρείες (κατά κανόνα ΟΕ, ΕΕ), σε σχέση με ορισμένα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94), δηλαδή τις ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, έχουν την εξής ιδιομορφία: Τα κέρδη που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης, μετά την φορολόγησή τους, θεωρείται ότι διανέμονται στους εταίρους, ανεξαρτήτως της πραγματικής διάθεσης αυτών. Η διάθεση των κερδών είναι ευρεία έννοια και περιέχει στο περιεχόμενό της, τόσο την διανομή, όσο και την αποθεματικοποίηση. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), προβλέπεται από την σχετική νομοθεσία (ΑΕ: άρθρα 44 και 45 του ΚΝ 2190/1920 - ΕΠΕ: άρθρα 23, 24 και 35 του Ν. 3190/1955 - ΙΚΕ: άρθρο 100 του Ν 4072/2012) και μπορούν να προβαίνουν σε διάθεση κερδών και να αποφασίζουν αποκλειστικά την αποθεματικοποίησή τους, αναστέλλοντας την διανομή. Αυτό μπορεί να συμβεί για διάφορους λόγους, που αφορούν τις γενικές συνελεύσεις τους (Περάκης, 2012).

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

Περαιτέρω, οι προσωπικές εταιρείες είναι δυνατόν να τηρήσουν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ενώ τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, ως άνω, τηρούν υποχρεωτικά, διπλογραφικά βιβλία.

Στο (νέο, για το 2013) άρθρο 10 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994) ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών (μετά την κατάργηση του συστήματος των «επιχειρηματικών αμοιβών») (Λεοντάρης, 2012).

Έτσι, προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (ΟΕ), ετερόρρυθμες εταιρείες (ΕΕ), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, η φορολόγηση γίνεται με κλίμακα, η οποία έχει πρώτο κλιμάκιο τις 50.000 ευρώ με συντελεστή 26% και το υπερβάλλον, μετά από αυτό ποσό, με συντελεστή 33%. Αν όμως, οι παραπάνω εταιρείες, τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%, ενώ κατά την υποχρεωτική διανομή, στη τελευταία αυτή περίπτωση, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 (δηλαδή, επιπλέον φόρος 10%) (Λεοντάρης, 2011).

Συνεπώς, μια ομόρρυθμη εταιρεία που κατά το 2013 τήρησε απλογραφικά βιβλία (εσόδων - εξόδων) και θα «δείξει» φορολογητέα κέρδη, πχ 30.000 ευρώ, θα καταβάλει φόρο, βάσει κλίμακας 7.800 ευρώ (30.000 x 26%), ενώ περαιτέρω θα εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση για τους δικαιούχους του εισοδήματος αυτού. Άρα, κατά την «υποχρεωτική» διανομή του υπολοίπου 22.200 ευρώ, τα χρηματικά αυτά ποσά, καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Αν όμως είχε τηρήσει διπλογραφικά βιβλία, θα κατέβαλε μεν το 7.800 ευρώ, αρχικά, αλλά κατά την «διανομή» του υπολοίπου, θα πρέπει να παρακρατήσει και αποδώσει φόρο 10%, μάλιστα δε χωρίς να ερευνάται αν πράγματι τα κέρδη, διανεμήθηκαν ή όχι (Λεοντάρης, 2012).

Καθιερώνεται γενικός κανόνας για την έκπτωση όλων των δαπανών που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης (από την παραγωγικότητα των δαπανών που προέβλεπε ο παλιός ΚΦΕ) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία και αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ισχύει για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30ή Ιουνίου 2014.

Αναφέρονται περιοριστικά δύο κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και διακρίνονται σε αυτές που δεν εκπίπτουν λόγω του είδους της δαπάνης και σε αυτές που υπερβαίνουν τα τιθέμενα από το σχετικό άρθρο

αριθμητικά όρια. Σημειώνεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 ευρώ εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συνεπώς, εκπίπτουν οι δαπάνες που δεν αναφέρονται στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών και πληρούν τα αναφερόμενα κριτήρια των εκπιπτόμενων δαπανών. Ισχύει για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30ή Ιουνίου 2014.

Οι αποσβέσεις σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης διενεργούνται και εκπίπτουν από το μισθωτή και όχι από τον εκμισθωτή, όπως προέβλεπε ο παλαιός ΚΦΕ. Ειδικά για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ενώ ο συντελεστής παραμένει 10%, υπάρχει όμως διαφοροποίηση για τις περιπτώσεις που από την αρχική συμφωνία προκύπτει διαφορετική από τα δέκα χρόνια οικονομική διάρκεια του δικαιώματος. Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ημίκο «1 δια έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος».

Καθιερώνεται νέος τρόπος σχηματισμού των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών ανάλογα με το χρόνο που παραμένουν αυτές ανείσπρακτες και το ποσό (από 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας των τιμολογίων πώλησης κ.λπ.):

α) Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των 1.000,00 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη σε ποσοστό 100% της εν λόγω απαίτησης,

β) Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των 1.000,00 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη 50%. Επίσης για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω των 18 μηνών η πρόβλεψη διαμορφώνεται στο 75% και για άνω των 24 μηνών η πρόβλεψη διαμορφώνεται στο 100%.

γ) Σημειώνεται ότι για τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης που μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι 2% επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

δ) Το ποσοστό της πρόβλεψης συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου (από το 30% του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών). Ισχύει για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Σε περίπτωση που μεταβληθεί η ιδιοκτησία της εταιρείας σε ποσοστό άνω του 33% παύουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί μεταφοράς ζημίας (σε 5 επόμενα

φορολογικά έτη) τόσο για τις ζημίες του διανυόμενου φορολογικού έτους όσο και της προηγούμενης πενταετίας.

Σημειώνεται ότι το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό και ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Επαναφέρεται από 01/01/2014 το «πόθεν έσχες» για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων για την αγορά επιχειρήσεων, για τη σύσταση ή αύξηση κεφαλαίου των Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ, Α.Ε. εταιρειών καθώς και την αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, υπάγονται πλέον και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. (υπάγονταν στην φορολογία φυσικών προσώπων).

Για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα.

γ) Εξαιρείται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (μέχρι σήμερα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνταν μόνο για τα εισοδήματά τους από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, ενώ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δεν φορολογούνταν για τα έσοδα που πραγματοποιούσαν κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους).

Αλλάζει ο χρόνος υποβολής της Φορολογικής Δήλωσης των νομικών προσώπων. Υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους Προβλέπεται επίσης η έκδοση Υπουργικής Απόφασης, η οποία θα καθορίζει το χρόνο απόδοσης κ.λπ.

Επίσης:

Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων όπως αυτά εμφανίστηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 01/01/2014 και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%.

β) Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

γ) Από την 01/01/2014 και εξής τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημίες από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους εκτός εάν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%.

δ) Δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού από την 1η Ιανουαρίου 2015.

Με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έχει οριστεί η ύπαρξη φόρου στις αφανείς εταιρείες. Σύμφωνα με ότι έχει οριστεί στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ίδιου νόμου, τα καθαρά κέρδη των υποχρεών όσον αφορά τις αφανείς εταιρείες, υπόκεινται σε φορολόγηση με συντελεστή 26%. Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται από τις σχετικές και αναφερόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 διατάξεις του νομοθετικού καθεστώτος (Σταματόπουλος, 2013).

Επιπλέον, σύμφωνα με την διάταξη που υφίσταται στην προαναφερθείσα παράγραφο του νομοθετήματος «το κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν ...» και «Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας» (Λεοντάρης, 2011).

Με βάση ότι ήδη αναφέρθηκε, ο εμφανής εταίρος θεωρείται ως ο κύριος των κερδών της εταιρείας, συνολικά. Παρόλα αυτά, τόσο στο άρθρο 10 όσο και στο άρθρο 2, της νομοθεσίας του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προσδιορίζουν ως υποκείμενα του φόρου τις αφανείς εταιρείες, στις οποίες επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη φορολογικός συντελεστής ίσος με 26%. Για να φορολογηθούν τα καθαρά κέρδη της αφανούς εταιρείας υποβάλλεται σχετική δήλωση. Όπως ήδη αναφέρθηκε, ο εμφανής εταίρος της αφανούς εταιρείας, είναι υπόχρεος όσον αφορά την αποπληρωμή του φόρου εισοδήματος αλλά και υπεύθυνος για την υποβολή της δήλωσης, γεγονός που σημαίνει ότι τα προαναφερθέντα έγγραφα αναγράφουν τα δικά του και μόνο στοιχεία (Λεοντάρης, 2012).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΩΣ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

3.1. Έννοια κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου, η οποία επέφερε την διεύρυνση των συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών, καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος δημιούργησαν μια μεγάλη σύγχρονη επιχείρηση, η οποία, για την χρηματοδότηση της παραγωγικής της διαδικασίας, έχει ανάγκη να συγκεντρωθούν κεφάλαια σημαντικού ύψους.

Η συγκέντρωση όμως μέσων παραγωγής και η διάθεση κεφαλαίων σε μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, όχι μόνο, πέρα από ένα σημείο, είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί και λίγα πρόσωπα, όπως συνήθως οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρείας, αλλά αυξάνει υπέρ του δέοντος τις συνέπειες ως προς τον χρηματοδότη, σε περίπτωση κακής έκβασης των εργασιών, εφόσον οι ευθύνες του επεκτείνονται στο σύνολο της περιουσίας του ως φορέα του κεφαλαίου.

Η Ανώνυμη Εταιρεία αναπτύχθηκε ως μορφή συγκρότησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία επιτρέπει την άρση των παραγόντων εκείνων που αποτελούν αντίβαρα στην συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών.

Την ανάπτυξη λοιπόν της Ανώνυμης εταιρείας προσδιόρισαν κατά κύριο λόγο η ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίου σημαντικού ύψους, η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από την συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων, και η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου – εταίρου (μετόχου) ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαια του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Με τον τρόπο αυτό αναπτύχθηκε ο θεσμός της Ανώνυμης Εταιρείας της οποίας το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα μέρη που αντιπροσωπεύονται από τίτλους, ή αλλιώς μετοχές, οι οποίοι μπορούν να μεταβιβαστούν, ενώ κάθε εταίρος ευθύνεται ακριβώς για το ποσό της εισφοράς του.

Τα κύρια χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που έχουν μορφή Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα ακόλουθα:

1. Η καθαρή περιουσία, ή αλλιώς το ίδιο κεφάλαιο της επιχείρησης διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κ.α.
2. Φορείς του κεφαλαίου των Ανώνυμων Εταιρειών είναι οι κάτοχοι των τίτλων (μέτοχοι) οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα της περιουσίας της Ανώνυμης Εταιρείας. Οι μέτοχοι δεν έχουν τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρείας και πολλές φορές δεν έχουν την συνείδηση επιχειρηματία αλλά μάλλον του κεφαλαιούχου – επενδυτή.
3. Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με την μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής
4. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, για αυτό το λόγο η Ανώνυμη Εταιρεία χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρεία και όχι ως προσωπική, πολλές φορές.
5. Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου ρα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.
6. Κατά ρητή διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.
7. Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στην διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι η εταιρική μορφή που επικρατεί κατά την ανάληψη σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Με υποτυπώδη μορφή εμφανίζεται στις εμπορικές πόλεις της Ευρώπης από τον 15ο αιώνα, παίρνει όμως την ανάπτυξη της κατά τον 18ο αιώνα ιδίως στην Αγγλία και την Ολλανδία, όταν με τις ανακαλύψεις νέων χωρών άρχισε να αναπτύσσεται έντονη επιχειρηματική δραστηριότητα για την εκμετάλλευσή τους. Η βιομηχανική επανάσταση, η δημιουργία επιχειρήσεων εντάσεως παγίου κεφαλαίου, υπήρξαν παράγοντες που συνετέλεσαν στην διάδοσή της.

Στην Ελλάδα ο θεσμός της Ανώνυμης Εταιρείας εισήχθη από την Εθνοσυνέλευση της Επίδαυρο, και οι πρώτες Α.Ε. της χώρας μα υπήρξαν οι τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Το νομικό πλαίσιο όμως που διέπει τις Α.Ε. Στην χώρα μας άργησε να διαμορφωθεί. Για σειρά ετών ο θεσμός της Α.Ε. ρυθμιζόταν εντελώς ανεπαρκώς από ολιγάριθμα άρθρα του εμπορικού κώδικα και το 1918 ψηφίστηκε ο νόμος 1348 με τον οποίο επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής εποπτείας στις Ανώνυμες Εταιρείες, καθορίστηκαν κάποιες υποχρεώσεις σχετικά με την σύνταξη του

ισολογισμού και θεσπίστηκαν ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο νόμος αυτός υπήρξε ατελής και για αυτό σύντομα αντικαταστάθηκε από τον νεότερο νόμο 2190/1920.

Ο θεσμός της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης εισήχθη στην Ελλάδα με τον Νόμο 3190/1955, προκειμένου να υπάρξει ένας τύπος εταιρείας που να προσφέρεται σε μεσαίες κυρίως επιχειρήσεις για τις οποίες τόσο η μορφή της προσωπικής εταιρείας όσο και της κεφαλαιουχικής (Α.Ε.) παρουσιάζουν σοβαρά μειονεκτήματα.

Το απεριόριστο της ευθύνης των ομόρρυθμων εταιρειών στις προσωπικές εταιρείες, καθώς και η εξάρτηση της τύχης της επιχείρησης που έχει περιβληθεί τον τύπο Ο.Ε. ή Ε.Ε. από τα πρόσωπα των εταίρων αποτελούν σοβαρά αντικίνητρα για την ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας σε περιπτώσεις που η εταιρεία προβλέπεται να έχει διαστάσεις οι οποίες θα ξεπερνούν αισθητά το μικρό μέγεθος.

Αλλά και ο τύπος της Α.Ε. μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένος όχι τόσο επειδή το ελάχιστο όριο κεφαλαίου που επιβάλλει ο νόμος είναι κατά πολύ υψηλότερο από εκείνο των προσωπικών εταιρειών, όσο κυρίως επειδή η Ανώνυμη Εταιρεία έχει δομή προσανατολισμένη στην εξυπηρέτηση των μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεων και υπόκειται σε έντονο κρατικό έλεγχο και εποπτεία που αποβλέπουν στην προστασία των πιστωτών και των μετόχων της μειοψηφίας. Αυτές τις περιπτώσεις όπου καθίσταται αισθητή η ανάγκη να υπάρξει ένας ενδιάμεσος τύπος εταιρείας που μπορεί να παρεμβληθεί μεταξύ προσωπικών και Α.Ε., θέλησε να εξυπηρετήσει ο νομοθέτης εισάγοντας το θεσμό των Ε.Π.Ε. στην οποία αμβλύνεται χωρίς όμως να εξαφανίζεται, το προσωπικό στοιχείο, ενώ ταυτόχρονα ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας δεν είναι ιδιαίτερα έντονος.

Στην Ε.Π.Ε. για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την παρουσία της, ενώ οι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα διακινδυνεύοντας μόνο το ποσό της εισφοράς τους. Έτσι, κύριο χαρακτηριστικό της Ε.Π.Ε. είναι το περιορισμένο της ευθύνης των εταίρων, που μπορεί γενικά να παραβληθεί με την ευθύνη των μετόχων της Α.Ε. Μεταξύ όμως Ε.Π.Ε. και Α.Ε. υπάρχει βασική διαφορά που συνίσταται στο ότι τα εταιρικά μερίδια στα οποία υποδιαιρείται το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. δεν μπορούν να αντιπροσωπευθούν από μετοχικούς τίτλους.

Ακόμη, η λήψη αποφάσεων στην Συνέλευση των Εταίρων της Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία πλέον του μισού του αριθμού των εταίρων ενώ ταυτόχρονα οι πλειοψηφούντες εταίροι πρέπει να εκπροσωπούν πάνω από το μισό του κεφαλαίου. Εισάγεται δηλαδή σύνθετο κριτήριο πλειοψηφίας προσώπων και κεφαλαίων, γεγονός που τονίζει τον ενδιάμεσο χαρακτήρα της. Μειονέκτημα του τρόπου αυτού είναι ότι εισάγει μηχανισμό εμπλοκής, δημιουργώντας κάποτε καταστάσεις όπου η λήψη αποφάσεως αποβαίνει αδύνατη, όπως για παράδειγμα όταν, με σκοπό να επιλεγεί μια από τις δύο πολιτικές, την πρώτη υποστηρίζει ένας

εταίρος που ελέγχει το 51% του κεφαλαίου, ενώ η δεύτερη υποστηρίζεται από δύο εταίρους που ελέγχουν μαζί του 49% που απομένει.

3.1.1. Οι ανώνυμες εταιρείες

Την σύσταση των Ανώνυμων Εταιρειών αναλαμβάνουν ορισμένα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, οι ιδρυτές, που παίρνουν την πρωτοβουλία για την εκπλήρωση όλων των τυπικών διαδικασιών που απαιτούνται ώστε η εταιρεία να αποκτήσει νομική προσωπικότητα. Ο αριθμός των ιδρυτών δεν μπορεί να είναι κατώτερος από δύο. Συστατικό έγγραφο της εταιρείας είναι το καταστατικό της, το οποίο μπορεί να περιβληθεί τον τύπο δημοσίου εγγράφου. Το καταστατικό πρέπει να περιέχει τις ακόλουθες διατάξεις:

1. Για την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας. Η επωνυμία λαμβάνεται από το είδος της επιχείρησης που ασκείται, μπορεί να περιέχει το ονοματεπώνυμο ιδρυτή ή άλλου φυσικού προσώπου ή επωνυμία εμπορικής εταιρείας και πρέπει να περιέχει τις λέξεις «Ανώνυμη Εταιρεία». Η Α.Ε., μπορεί, για τις διεθνείς συναλλαγές της, να εκφράζει την επωνυμία της σε πιστή μετάφραση σε ξένη γλώσσα ή με λατινικά στοιχεία.
2. Για την έδρα της εταιρείας που πρέπει να είναι δήμος ή κοινότητα της Ελληνικής Επικράτειας.
3. Για την διάρκεια της εταιρείας.
4. Για το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου και τον τρόπο καταβολής του.
5. Για το είδος των μετοχών, τον αριθμό, την ονομαστική τους αξία και την έκδοση τους.

6. Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας, αν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών.
7. Για την μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή αντίστροφα.
8. Για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας.
9. Για την συγκρότηση, την λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων.
10. Για τους ελεγκτές
11. Για τα δικαιώματα των μετόχων
12. Για τον ισολογισμό και την διάθεση των κερδών.
13. Για την λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

Το καταστατικό πρέπει επίσης να αναφέρει:

A) Τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων έχει υπογραφεί το καταστατικό αυτό.

B) Το συνολικό ποσό, τουλάχιστον κατά προσέγγιση, όλων των δαπανών που απαιτήθηκαν για την σύσταση της εταιρείας και βαρύνουν αυτή.

Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι για την λογιστική απεικόνιση των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο της σύστασης της εταιρείας και πριν αυτή απόκτηση νομική προσωπικότητα, θεωρούνται από την εφορία στο όνομα ενός ιδρυτή, υπό την ιδιότητα του αυτή, βιβλία από τα οποία οι δαπάνες αυτές μεταφέρονται συγκεντρωτικά στα οριστικά βιβλία της εταιρείας, όταν αυτά θεωρηθούν μετά την σύσταση και την απόκτηση νομικής προσωπικότητας.

Για να ολοκληρωθεί η σύσταση της εταιρείας απαιτείται ακόμη:

1. Ο αρμόδιος υπουργός να προκαλέσει την απόφαση για την σύσταση της εταιρείας και την έγκριση του καταστατικού της, εφόσον αυτό έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
2. Η απόφαση για την σύσταση της εταιρεία και το καταστατικό να περιβληθούν τους τύπους δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος.

Εταιρεία κηρύσσεται άκυρη με δικαστική απόφαση στις περιπτώσεις:

1. Που δεν έχουν τηρηθεί οι διατάξεις ως προς την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας, ως προς την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου, ως προς την απόφαση σύστασης και την έγκριση του καταστατικού και ως προς το οριζόμενο από το νόμο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου.
2. Που ο σκοπός είναι παράνομος ή αντίκειται στην δημόσια τάξη
3. Που όταν υπογράφηκε η εταιρική σύμβαση όλοι οι ιδρυτές δεν είχαν ικανότητα για δικαιοπραξία.

Μετά την σύσταση της Α.Ε. σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο, αρχίζει η λειτουργία της, την οποία διασφαλίζουν τα όργανα της εταιρείας. Αυτά είναι:

- Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων
- Το Διοικητικό Συμβούλιο
- Οι ελεγκτές

Η Λογιστική των Ανώνυμων Εταιρειών αναφέρεται κυρίως στα θέματα χειρισμού του Μετοχικού Κεφαλαίου και των μεταβολών του, του επιχειρησιακού πλεονάσματος που προκύπτει από την δραστηριότητα της Α.Ε., όπως η παρακράτηση κερδών για την δημιουργία αποθεματικών και η διανομή

μερισμάτων, των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των μετόχων, των παροχών κάθε φύσης προς ιδρυτές ή άλλα πρόσωπα, όπως η παροχή ιδρυτικών τίτλων κ.λπ. και των περιπτώσεων λύσης και εκκαθάρισης των Ανώνυμων Εταιρειών.

Όλες οι Α.Ε. είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ανεξάρτητα από το ύψους του κύκλου εργασιών τους και να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή κατά περίπτωση, τα Κλαδικά, δηλαδή το Τραπεζικό και των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων. Τα βιβλία τα οποία πρέπει να θεωρήσει η Α.Ε. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι τα εξής:

- ☐ Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών
- ☐ Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο ή Γενικό Ημερολόγιο
- ☐ Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού
- ☐ Γενικό Καθολικό
- ☐ Ημερολόγιο Ταμείου ή Διαφόρων Πράξεων
- ☐ Βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων
- ☐ Βιβλίο Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου
- ☐ Βιβλίο Μετόχων, στην περίπτωση που η Α.Ε. καλύπτει το σύνολο ή μέρος του κεφαλαίου της με ονομαστικές μετοχές.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν (Σπυρίδωνος, 2001):

α) τον ισολογισμό,

β) το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»

γ) τον «πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων»

δ) το προσάρτημα.

Ο ισολογισμός είναι μια συνοπτική απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της εταιρίας κατά το τέλος της εταιρικής χρήσης. Δηλαδή, ο ισολογισμός της Α.Ε. πρέπει να είναι συνταγμένος με απόλυτη ακρίβεια και οι εγγραφές σ' αυτό να στηρίζονται σε στοιχεία πλήρη και συγκεκριμένα, ώστε σαφώς να εξάγεται η αληθινή οικονομική κατάσταση της εταιρίας και να είναι δυνατός ο έλεγχος των εγγράφων από κάθε δικαιούμενο. Πάντως, ο ισολογισμός δεν δίνει απολύτως ακριβή εικόνα της εταιρικής περιουσίας, καθώς είναι δυνατή η παρέκκλιση από τις αρχές των κανόνων αποτίμησης, αρκεί κάθε τέτοια παρέκκλιση ν' αναφέρεται στο προσάρτημα, κατάλληλα αιτιολογημένη, όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και σ' αποτελέσματα χρήσης της εταιρίας (Σπυρίδωνος, 2001).

Με τη ρύθμιση αυτή επιδιώκονται 2 στόχοι: ν' αποφευχθεί η διανομή ανύπαρκτων ή υπερβολικών κερδών, και να δοθεί στους τρίτους ενδιαφερόμενους μια ειλικρινής και όχι απατηλή εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της εταιρίας.

Για να συνταχτεί ο ισολογισμός είναι απαραίτητη η σύνταξη απογραφής, η οποία απεικονίζει λεπτομερώς την περιουσία της εταιρίας στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης. Η σύνταξη απογραφής επιβάλλεται και κατά την έναρξη της λειτουργίας της εταιρίας.

Δηλαδή, με βάση την απογραφή καταρτίζεται από τους διαχειριστές ο ισολογισμός της εταιρίας, στον οποίο πρέπει ν' απεικονίζεται σαφώς η οικονομική κατάστασή της. Τον ισολογισμό πρέπει να συνοδεύει λεπτομερής ανάλυση του λογαριασμού "κερδών και ζημιών" (Περάκης, 2012).

Μαζί με τον ισολογισμό πρέπει κατά το νόμο να συντάσσεται και ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως". Ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως" διαφέρει ουσιωδώς τόσο από τον ισολογισμό όσο και από την απογραφή:

Στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" πρέπει να εμφανίζονται με ορισμένη τάξη τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης, έτσι ώστε από την αφαίρεση των μεν από τα δε να προκύπτει το κέρδος ή η ζημιά από τη χρήση.

Στο ίδιο αποτέλεσμα καταλήγει και ο ισολογισμός. Όμως, αυτός δίνει στατική εικόνα του κέρδους ή της ζημιάς, ενώ ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως" δίνει δυναμική εικόνα αυτών, καθώς καθορίζει τις πηγές προέλευσής τους (Παπαδέας, 2008).

Στον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων αναγράφονται τα κέρδη ή οι ζημιές της χρήσης και προτείνεται η σειρά διάθεσης των κερδών, αν υπάρχουν ή η κάλυψη των ζημιών (Σπυρίδωνος, 2001).

Στο προσάρτημα αναφέρονται διάφορες πρόσθετες πληροφορίες όπως π.χ. οι μέθοδοι αποτίμησης (Σπυρίδωνος, 2001).

Για να ληφθεί απόφαση έγκυρη πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το Δ.Σ., πρέπει να έχουν ειδικά θεωρηθεί από:

α) το διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο ή σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος, ένα μέλος του Δ.Σ., που ορίζεται από αυτό,

β) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση της εταιρίας,

γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση Λογιστηρίου.

Οι παραπάνω, σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, οφείλουν να εκθέτουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη Γ.Σ. (Περάκης, 2012).

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος, με τη μορφή και το περιεχόμενο, με βάση το οποίο ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές της εταιρίας έχουν συντάξει την έκθεση ελέγχου τους.

Αν οι ελεγκτές έχουν παρατηρήσεις ή αρνούνται να εκφέρουν γνώμη, τότε το γεγονός αυτό πρέπει ν' αναφέρεται και αν αιτιολογείται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν αυτό προκύπτει από το δημοσιευόμενο πιστοποιητικό ελέγχου (Περάκης, 2012).

Αντίγραφα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων με τις σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. και των ελεγκτών, υποβάλλονται από την εταιρία στο νομάρχη 20 τουλάχιστον ημέρες πριν από τη Γ.Σ.

Ο ισολογισμός, ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσης" και ο "πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων", μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου, όταν προβλέπεται ο έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές δημοσιεύονται (Γεωργιάδης, 2010):

α) σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα και έχει ευρύτερη κυκλοφορία σε ολόκληρη τη χώρα, κατά την κρίση του Δ.Σ.,

β) σε μια ημερήσια οικονομική εφημερίδα.

Αν η έδρα της εταιρίας είναι έξω από την περιοχή του Δήμου Αθηναίων, τα έγγραφα δημοσιεύονται υποχρεωτικά και σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα της έδρας της, και σε περίπτωση που δεν εκδίδεται η δημοσίευση γίνεται σε μια εβδομαδιαία ή δεκαπενθήμερη της έδρας της.

Μέσα σε 20 ημέρες από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική Γ.Σ., μαζί με το επικυρωμένο αντίγραφο των πρακτικών της, υποβάλλεται στο νομάρχη και αντίτυπο των εγκριμένων οικονομικών καταστάσεων.

Η έγκριση ή η απόρριψη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αποφασίζεται από την τακτική Γ.Σ., η οποία είναι και η μόνη αρμόδια γι' αυτό οπότε και από την έγκρισή της αποκτούν νομική ισχύ (Γεωργιάδης, 2010).

Η Γ.Σ. μπορεί να ζητήσει από το Δ.Σ. την τροποποίηση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι τροποποιούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται σε νέες δημοσιεύσεις μέσα σε 20 ημέρες από την τροποποίησή τους.

Από το κλείσιμο της εταιρικής χρήσης προκύπτει πια κέρδη υπάρχουν προς διάθεση. Για την διάθεση τους αποφασίζει η τακτική Γ.Σ. μέσα στα όρια του νόμου και του καταστατικού, αφού προηγουμένως ψηφίσει τον ισολογισμό. Τον τρόπο διάθεσης των καθαρών κερδών από την Γ.Σ. καθορίζει ο νόμος ως εξής (Γεωργιάδης, 2010):

α. αφαιρείται η κράτηση για τακτικά αποθεματικά κατά το νόμο ή το καταστατικό. Κάθε χρόνο αφαιρείται το 1/20 τουλάχιστο των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν αυτό φτάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται αποκλειστικά πριν από κάθε διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

β. κρατείται το ποσό, που απαιτείται για την καταβολή πρώτου μερίσματος, από 6% τουλάχιστον επί του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Όμως, με βάση νεότερη διάταξη το διανεμόμενο πρώτο μέρισμα δεν επιτρέπεται να είναι κατώτερο του 35% των καθαρών κερδών, εφόσον η Γ.Σ. με αυξημένη πλειοψηφία των 4/5 (80%) του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου το αποφασίσει. Στην περίπτωση αυτή το μη διανεμόμενο μέρισμα μέχρι τουλάχιστον το ποσοστό του 35% κεφαλαιοποιείται και οι μετοχές που εκδίδονται παραδίνονται στους δικαιούχους μετόχους. Πάντως, και οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται εφόσον η

Γ.Σ. με πλειοψηφία 95% τουλάχιστον του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου το αποφασίζει.

γ. το υπόλοιπο διατίθεται όπως ορίζει το καταστατικό και αν δεν ορίζεται στο καταστατικό όπως κρίνει η Γ.Σ.

Το δικαίωμα των μετόχων στα κέρδη γεννάται από την έγκριση του ισολογισμού, οπότε και αυτοί αποκτούν απαίτηση προς καταβολή του μερίσματος (Γεωργιάδης, 2010).

3.1.2. Οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης

Για την σύσταση της Ε.Π.Ε. απαιτείται συμβολαιογραφική κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης, ή αλλιώς του καταστατικού. Τα στοιχεία τα οποία πρέπει να περιέχει το καταστατικό είναι το ονοματεπώνυμο και το επάγγελμα των εταίρων, η κατοικία και η ιθαγένεια τους, η εταιρική επωνυμία η οποία σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε προσδιορίζεται από το αντικείμενο των εργασιών της (Στην επωνυμία πρέπει να περιέχονται ολογράφως οι λέξεις «Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης»), η έδρα και ο σκοπός της εταιρείας, το κεφάλαιο της εταιρείας, η μερίδα συμμετοχής και τα εταιρικά μερίδια κάθε εταίρου, βεβαίωση των ιδρυτών περί καταβολής του κεφαλαίου, λεπτομέρειες για τις εισφορές σε είδος σε περίπτωση που υπάρχουν, και η διάρκεια της εταιρείας.

Είναι σκόπιμο να περιλαμβάνονται στο καταστατικό διατάξεις για τον έλεγχο της διαχείρισης, καθώς και για συμφωνίες μεταξύ των εταίρων σε θέματα όπως οι συμπληρωματικές εισφορές, οι παρεπόμενες παροχές, οι προϋποθέσεις ή απαγόρευση μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων, οι περιπτώσεις λύσης της εταιρείας για λόγους που δεν προβλέπονται από τον νόμο κ.λπ. Οι συμφωνίες αυτές δεν είναι ισχυρές αν δεν περιληφθούν στο καταστατικό.

Αντίγραφο της εταιρικής σύμβασης κατατίθεται, μέσα σε ένα μήνα από την κατάρτιση της, στην Γραμματεία του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρείας. Η σύμβαση καταχωρείτε στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, όπου ακριβώς καταχωρούνται και οι Ε.Ε. κατά μετοχές.

Το Μητρώο Ε.Π.Ε. που τηρείται στην Γραμματεία κάθε Πρωτοδικείου αποτελείται από το Βιβλίο Μητρώου, την μερίδα της κάθε εταιρείας, τον φάκελο της εταιρείας, και το ευρετήριο των εταιρειών. Στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης δημοσιεύεται ανακοίνωση για την καταχώρηση στο Μητρώο τόσο της συστατικής πράξης όσο και όλων των πράξεων και στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα. Ειδικότερα, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, εκτός από το προσάρτημα και το πιστοποιητικό ελέγχου, δημοσιεύονται στο σύνολο τους 20 ημέρες τουλάχιστον πριν από την συνεδρίαση της Συνέλευσης των Εταίρων.

Τροποποίηση του καταστατικού είναι δυνατή μόνο με απόφαση της Συνέλευσης των Εταίρων που λαμβάνεται με αυξημένη πλειοψηφία των $\frac{3}{4}$ του όλου αριθμού των εταίρων, οι οποίοι πρέπει ταυτόχρονα να εκπροσωπούν τα $\frac{3}{4}$ του όλου εταιρικού κεφαλαίου. Η απόφαση πρέπει να περιβληθεί τον τύπο συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Όργανα της Ε.Π.Ε. είναι η Συνέλευση των Εταίρων, ο Διαχειριστής, και ο Ελεγκτής, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τον Νόμο.

Σύμφωνα με τον νόμο, το Εταιρικό Κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. καταβάλλεται υποχρεωτικά κατά τη σύστασή της, συνεπώς αποκλείεται η τμηματική καταβολή του. Το ύψος του δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 18.000 € και το 50% του ποσού αυτού πρέπει απαραίτητως να εισφέρεται σε μετρητά. Για τις σε είδος εισφορές ισχύει η διαδικασία αποτίμησης που προβλέπεται στις Α.Ε. Η υποχρέωση της άμεσης καταβολής του Ε.Κ. καθιστά αδύνατη την εισφορά εργασίας ή χρήσης πράγματος.

Το Εταιρικό Κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα εταιρικά μερίδια. Η αξία του μεριδίου δεν μπορεί να ορισθεί ως κατώτερη των 30 €. Επομένως το ελάχιστο ποσό των

18.000 € που απαιτεί ο νόμος ως ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε., θα αποτελείται το πολύ από 600 εταιρικά μερίδια.

Η μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου αποτελείται από το σύνολο των εταιρικών μεριδίων τα οποία αυτός κατέχει. Συνεπώς ο κάθε εταίρος μετέχει στην εταιρία με μια μόνο μερίδα συμμετοχής αλλά με ένα ή περισσότερα εταιρικά μερίδια. Η μερίδα συμμετοχής δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 30 € ή πολλαπλάσιου το ποσού αυτού. Τα εταιρικά μερίδια δεν αντιπροσωπεύονται από τίτλο. Η Ε.Π.Ε. μπορεί να εκδώσει αποδεικτικό έγγραφο της ιδιότητας και της μερίδας κάθε εταίρου, στο οποίο όμως απαραίτητως πρέπει να αναγράφεται η φράση «Απόδειξη μη φέρουσα χαρακτήρα αξιογράφου».

Το εταιρικό μερίδιο είναι μεταβιβάστο εφόσον το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά. Πάντως το καταστατικό δεν μπορεί να απαγορεύσει τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου λόγω θανάτου. Η μεταβίβαση γίνεται με συμβολαιογραφική πράξη και υπόκειται σε διατυπώσεις δημοσιότητας. Η Ε.Π.Ε., κατά ρητή διάταξη του νόμου, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αποκτήσει δικά της μερίδια. Σε κάθε εταιρικό μερίδιο διακρίνονται:

- Ονομαστική αξία, που είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του Εταιρικού κεφαλαίου δια τον αριθμό των εταιρικών μεριδίων
- Λογιστική ή εσωτερική αξία, που υπολογίζεται ως πηλίκο της διαίρεσης της καθαρής αξίας περιουσίας, δια τον αριθμό των εταιρικών μεριδίων
- Αγοραία αξία, που διαμορφώνεται στην αγορά και εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως η φήμη της εταιρίας κ.λπ.

Κατά την σύσταση της Ε.Π.Ε. διακρίνουμε, όπως και στην περίπτωση των άλλων τύπων εταιρειών, δύο στάδια. Τα στάδια αυτά αφορούν στο στάδιο της ανάληψης της ευθύνης και στο στάδιο καταβολής της εισφοράς.

Το ότι στις Ε.Π.Ε. το Εταιρικό Κεφάλαιο πρέπει να είναι ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά την κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης, καθιστά περιττή την χρησιμοποίηση του λογαριασμού 33.04 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ/ Οφειλόμενο Κεφάλαιο. Η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων είναι συνήθως σύμβαση που διακανονίζεται ιδιωτικών μεταξύ των ενδιαφερόμενων, χωρίς μεσολάβηση της Ε.Π.Ε., η οποία περιορίζεται να επιφέρει την σχετική μεταβολή στους αναλυτικούς λογαριασμούς του Εταιρικού Κεφαλαίου.

Κάθε μεταβολή στο Εταιρικό Κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. γίνεται έπειτα από τροποποίηση του καταστατικού και υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας. Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. μπορεί να αυξηθεί:

- Με αύξηση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων
- Με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων. Η νέα αξία της κάθε εταιρικής μερίδας θα πρέπει πάντα να είναι ακέραιο πολλαπλάσιο των 30 €
- Με απορρόφηση άλλης εταιρίας
- Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικού
- Με κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς που προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Από τις περιπτώσεις αυτές οι τρεις πρώτες είναι πραγματικές ενώ οι δύο τελευταίες συνιστούν λογιστική αύξηση του κεφαλαίου. Αξίζει δε να σημειωθεί, ότι το τακτικό αποθεματικό, έχοντας σχηματιστεί με ειδικό προορισμό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για αύξηση κεφαλαίου. Κατά την επικρατέστερη άποψη, η δέσμευση αυτή υφίσταται ακόμα και ως προς το ποσό κατά το οποίο το ύψος του έχει υπερβεί το ελάχιστο όριο που ορίζεται από τον νόμο ή το καταστατικό. Η προαιρετική υπέρβαση του ελάχιστου ορίου μπορεί να θεωρηθεί ότι εκφράζει επιθυμία της εταιρείας για περισσότερη εξασφάλιση έναντι

ζημιών. Η κεφαλαιοποίηση των διαφορών αναπροσαρμογής αντιμετωπίζεται όπως και η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού.

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου διακρίνεται σε προαιρετική (που μπορεί να αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς και στο να αποσυρθούν πλεονάζοντα κεφάλαια) και υποχρεωτική λόγω απώλειας του 50% του Εταιρικού Κεφαλαίου κα εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου. Κατ' αναλογία με τα ισχύοντα στις Α.Ε., η μείωση του Εταιρικού Κεφαλαίου μπορεί να γίνει με μείωση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων, με μείωση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων και με συνδυασμό των τρόπων που αναφέρθηκαν.

Σε όλες τις περιπτώσεις μείωσης του Εταιρικού κεφαλαίου, θα πρέπει αυτό που θα απομένει να μην είναι κατώτερο από το ελάχιστο που προβλέπει ο νόμος. Επίσης, όταν η μείωση του Εταιρικού Κεφαλαίου πραγματοποιείται με μείωση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων, η απομένουσα αξία κάθε μεριδίου δεν θα πρέπει να γίνει μικρότερη των 30 €. Ο νόμος ορίζει ότι σε περίπτωση απώλειας του ½ του εταιρικού κεφαλαίου, οι διαχειριστές υποχρεώνονται να συγκαλέσουν την Συνέλευση των Εταίρων για να αποφασίσει περί της διάλυσης της εταιρείας ή περί της μείωσης του Εταιρικού Κεφαλαίου. Η διατύπωση αυτή του νόμου είναι ασαφής και υποστηρίζεται ότι η διάταξη αυτή πρέπει να εφαρμόζεται εφόσον σε κάποια χρήση θα προκύψει ζημία, είτε προερχόμενη από την χρήση αυτή είτε αθροιστικά με ακάλυπτες ζημίες προηγούμενων χρήσεων, που θα είναι μεγαλύτερη του ½ του Εταιρικού Κεφαλαίου, ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι αποθεματικά κεφάλαια. Υποστηρίζεται όμως και η άποψη, ότι θα πρέπει πρώτα να μεταφερθούν σε ελάττωση της ζημιάς όσο αποθεματικά μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό αυτό και μόνο αν απομένει ακάλυπτη ζημία μεγαλύτερη από το ½ του Εταιρικού Κεφαλαίου να εφαρμοστεί η διάταξη. Σε περίπτωση εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου για σπουδαίο λόγο, η αξία του μεριδίου με την οποία αποζημιώνεται ο εξερχόμενος εταίρος προσδιορίζεται από τον Πρόεδρο Πρωτοδικών.

Αν η μείωση του κεφαλαίου γίνεται λόγω αποχώρησης εταίρου και ο Πρόεδρος των Πρωτοδικών καθόρισε αξία μεριδίου διαφορετική από την ονομαστική, θα προκύψει μια διαφορά, χρεωστική ή πιστωτική. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν προσδιορίζει λογαριασμούς για την διαφορά αυτή. Έχουμε την γνώμη ότι, αν η διαφορά είναι χρεωστική, μπορεί να θεωρηθεί ως τμήμα της αξίας υπερπροσόδου της επιχείρησης και να εμφανιστεί σε χρέωση του λογαριασμού 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως». Ο λογαριασμός 16.00 θα αποσβεσθεί όπως ορίζεται για την αξία υπερπροσόδου. Αν η διαφορά είναι πιστωτική, τότε θα πρέπει να εμφανισθεί σε κατάλληλο δημιουργούμενο υπολογαριασμό του 81.01. «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

Το καταστατικό της Ε.Π.Ε. μπορεί να περιλαμβάνει διατάξεις για καταβολή από τους εταίρους συμπληρωματικών εισφορών πέρα από τα εταιρικά τους μερίδια. Οι εισφορές αυτές δεν αποτελούν εταιρικό κεφάλαιο, χρησιμοποιούνται μόνο για κάλυψη ζημιών οι οποίες βεβαιώθηκαν στο ισολογισμό και το ύψος τους πρέπει να προσδιορίζεται στο καταστατικό και δεν μπορεί να υπερβεί το αρχικό κεφάλαιο, διαφορετικά οι σχετικές διατάξεις του είναι ανίσχυρες. Για να αποφασιστεί η επιβολή της συμπληρωματικής εισφοράς απαιτείται πλειοψηφία του 75% των εταίρων οι οποίοι να εκπροσωπούν ταυτόχρονα το 75% των εταιρικών μεριδίων, και καταβάλλονται από τους εταίρους μέσα σε ένα μήνα από όταν κληθούν εγγράφως. Η καταβολή δεν μπορεί να γίνει με συμψηφισμό υποχρέωσης που ενδέχεται να έχει η εταιρεία προς τον εταίρο.

Αν ο εταίρος δεν καταβάλει την εισφορά στην μηνιαία προθεσμία, ο Πρόεδρος των Πρωτοδικών, έπειτα από αίτηση της εταιρείας ή του διαχειριστή ή άλλου εταίρου, αποκλείει από την εταιρεία αυτό που δεν κατέβαλε και διατάζει την εκποίηση του εταιρικού του μεριδίου, η οποία γίνεται για λογαριασμό του αποκλειόμενου εταίρου. Αν δηλαδή το προϊόν της εκποίησης, μετά την αφαίρεση των σχετικών εξόδων, είναι μεγαλύτερο από την οφειλόμενη εισφορά, ο αποκλειόμενος εταίρος είναι υποχρεωμένος να καταβάλει την διαφορά πλέον έξοδα εκποίησης. Εκείνος που απέκτησε τα εταιρικά μερίδια του αποκλεισθέντος δεν υποχρεούται σε καταβολή συμπληρωματικής εισφοράς. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν

έχει προβλέψει λογαριασμό για την περίπτωση της συμπληρωματικής εισφοράς. Εφόσον η εισφορά αυτή προορίζεται για την κάλυψη ζημίας που ήδη εμφανίζεται στον ισολογισμό, άρα θα είναι χρεωμένη στον λογαριασμό 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» ή 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», ο λογαριασμός ο οποίος θα συγκεντρώσει το ποσό της εισφοράς, θεωρούμενος αντίθετος των προαναφερθέντων, μπορεί να δημιουργηθεί ως δευτεροβάθμιος του 42. Επίσης, οι λογαριασμοί κάλυψης της συμπληρωματικής εισφοράς, μη προβλεπόμενοι από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, θα πρέπει να ανοιχθούν κάτω από τον λογαριασμό 33 «Χρεώστες Διάφοροι».

Μπορεί να συσταθεί Ε.Π.Ε., από ένα μόνο πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη υφιστάμενη Ε.Π.Ε., προφανώς στην περίπτωση όπου όλα τα εταιρικά μερίδια συγκεντρωθούν στα χέρια ενός προσώπου, γεγονός που παλαιότερα οδηγούσε σε λύση της εταιρείας. Στην επωνυμία της εταιρείας θα πρέπει να περιλαμβάνεται, χωρίς συντομογραφίες η φράση «Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης». Ο μοναδικός αυτός εταίρος ασκεί όλες τις εξουσίες της Συνέλευσης των Εταίρων, οι αποφάσεις του όμως πρέπει να καταγράφονται σε πρακτικό που προσυπογράφεται την ίδια ημέρα από παριστάμενο συμβολαιογράφο της έδρας της εταιρείας.

Φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν μπορεί να είναι μοναδικός εταίρος σε περισσότερες από μια Ε.Π.Ε. Επίσης δεν μπορεί μια Ε.Π.Ε. να έχει ως μοναδικό εταίρο άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. Συμβάσεις συναπτόμενες μεταξύ του μοναδικού εταίρου και της εταιρείας την οποία εκπροσωπεί εγγράφονται σε πρακτική ή καταρτίζονται γραπτώς.

Γενικά η μονοπρόσωπη εταιρεία θέτει ορισμένα νομικής φύσης προβλήματα τα οποία μελετώνται από το εταιρικό δίκαιο, αλλά δεν έχουν επίδραση στην λογιστική της, η οποία τηρείται κατά τα γνωστά.

Η Ε.Π.Ε. λύεται σε κάθε περίπτωση που η λύση της προβλέπεται από τον νόμο ή το καταστατικό, με απόφαση της Συνέλευσης των Εταίρων, που, εφόσον δεν ορίζεται

διαφορετικά από το καταστατικό, πρέπει να λαμβάνεται από τα $\frac{3}{4}$ του όλου αριθμού των εταίρων οι οποίοι να εκπροσωπούν τα $\frac{3}{4}$ του Εταιρικού Κεφαλαίου, έπειτα από δικαστική απόφαση για σπουδαίο λόγο, η οποία προκαλείται με αίτηση εταίρου ή εταίρων που εκπροσωπούν το $\frac{1}{10}$ του κεφαλαίου, και αν η εταιρεία κηρυχτεί σε κατάσταση πτώχευσης.

Όταν λυθεί η εταιρεία ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης, Για τις λογιστικές διαδικασίες της εκκαθάρισης ισχύουν κατ' αναλογία όσα ισχύουν για την εκκαθάριση της Α.Ε. Στο τελικό στάδιο της εκκαθάρισης και εφόσον έχουν εξοφληθεί ολοκληρωτικά οι υποχρεώσεις προς τρίτους, εξοφλούνται στην συνέχεια τυχόν υποχρεώσεις της Ε.Π.Ε. προς εταίρους και μετά την πλήρη εξόφληση και των υποχρεώσεων αυτών διανέμεται το ποσό που μπορεί να απέμεινε, κατά τον λόγο των εταιρικών μεριδίων των εταίρων.

3.2. Συντελεστές Φορολόγησης Κεφαλαιουχικών Εταιρειών

Ανώνυμες Εταιρίες - Ε.Π.Ε. - Ι.Κ.Ε 26%

Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους. Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση.

Παρακρατούμενος Φόρος μερισμάτων Α.Ε 10%

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

εκατό (10%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές.

Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Παρακρατούμενος Φόρος μερισμάτων Ε.Π.Ε - Ι.Κ.Ε 10%

Στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

3.3. Φορολόγηση Κεφαλαιουχικών Εταιρειών – Ερμηνεία Νομοθεσίας

Με το Ν. 4110 / 2013 έγιναν οι εξής αλλαγές στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων:

α) Το αντικείμενο φόρου όπως προσδιορίζεται από το άρθρο 99 για τις ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης επεκτείνεται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

β) Καταργείται από τα άρθρα 99 και 106 το ειδικό καθεστώς φορολόγησης των εσόδων για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες. Η φορολόγηση

των εσόδων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.

γ) Επίσης, καταργείται από το άρθρο 99 ο ειδικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών των υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε σκόπιμη μετά τη φορολόγηση των εσόδων των τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις γενικές διατάξεις.

δ) Καταργείται η ειδική φορολογία των «κατ' ειδικό τρόπο εισοδημάτων». Η φορολόγηση των εσόδων αυτών θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.

ε) Προκαταβολή φόρου. Αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 111 του Ν.2238/1994 ώστε από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, να εκπίπτει μόνο ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος.

στ) Έγινε νομοτεχνική τακτοποίηση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 104 του Ν. 2238/1994 λόγω της αντικατάστασης του Κ.Β.Σ. με τον Κ.Φ.Α.Σ, δηλαδή για όλα τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1, του άρθρου 101, ως «χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα λαμβάνεται η διαχειριστική περίοδος» (αντί της εταιρικής χρήσης ή διαχειριστικού έτους) εφόσον τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

ζ) Εξακολουθεί να ισχύει η διάταξη του άρθρου 99 όπου στην περίπτωση που διανέμονται κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος τα κέρδη αυτά φορολογούνται με 26% και επί πλέον, από τα διανεμόμενα κέρδη παρακρατείται φόρος 10%.

Τα κέρδη της Ε.Π.Ε. φορολογούνται με συντελεστή 35%. Τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν αν από το σύνολο των φορολογικώς αναμορφωμένων κερδών αφαιρεθεί η επιχειρηματική αμοιβή για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές – εταίρους μέχρι 3, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά.

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, έστω και αν κάποιος από τους δικαιούχους εταίρους δεν επιθυμεί να την λάβει. Για την επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών της Ε.Π.Ε. προβλέπονται τα ακόλουθα:

- Θεωρείται ότι λαμβάνεται μόνο από φυσικά πρόσωπα στα οποία συμπίπτουν οι ιδιότητες του εταίρου και του διαχειριστή. Επομένως νομικά πρόσωπα δεν δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή.
- Δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής είναι όσοι από τους διαχειριστές εταίρους συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και οι οποίοι δεν μπορεί να είναι περισσότεροι από τρεις.
- Ως ποσοστό συμμετοχής λαμβάνεται αυτό που κάθε διαχειριστής – εταίρος διαθέτει κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της Ε.Π.Ε., εκτός αν η έγκριση καθυστερήσει πέρα από τρεις μήνες από την λήξη της χρήσης, οπότε λαμβάνονται τα ποσοστά που διέθεταν οι εταίροι – διαχειριστές κατά την λήξη του τρίμηνου.
- Αν υπάρχουν περισσότεροι εταίροι – διαχειριστές με ίσα ποσοστά συμμετοχής κατά τον κρίσιμο χρόνο, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία και πρέπει να δηλωθούν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε.
- Αν εταίρος – διαχειριστής συμμετέχει με τις ιδιότητες αυτές και σε άλλες Ε.Π.Ε. ή αν συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος προσωπικής εταιρείας, δικαιούται να επιλέξει την εταιρεία από την οποία θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Η επιλογή του δηλώνεται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας και δεν ανακαλείται. Η Δέσμευση με την επιλογή του αυτή ισχύει για μια διαχειριστική χρήση. Στην περίπτωση αυτή υπεισέρχεται στην θέση του ο επόμενος εταίρος – διαχειριστής από τους υπόλοιπους, αν υπάρχουν, που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής από αυτούς.
- Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται με εφαρμογή του ποσοστού, με το οποίο συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε. οι δικαιούχοι επί του 50% των φορολογητέων

κερδών που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Η επιχειρηματική αμοιβή φορολογείται στο όνομα των δικαιούχων, περιλαμβανόμενη στις ατομικές τους δηλώσεις ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Η Ε.Π.Ε. παρακρατεί και αποδίδει στο Δημόσιο φόρο 20% επί της αμοιβής, ο οποίος συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που αναλογεί στους υπόχρεους.

Η Ε.Π.Ε. είναι υποχρεωμένη να συντάσσει και να δημοσιεύει τις ίδιες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που είδαμε και στις Α.Ε. (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων, πίνακα διανομής κερδών και προσάρτημα). Οι καταστάσεις δημοσιεύονται τουλάχιστον 20 ημέρες πριν συνέλθει η Συνέλευση των Εταίρων που συγκαλείται για να τις εγκρίνει. Σε περίπτωση τροποποίησης από την Σ.Ε., πρέπει να γίνει δημοσίευση των οριστικών καταστάσεων μέσα σε 20 ημέρες από την συνέλευση. Για τον τρόπο σύνταξης, τον τύπο και το περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών ισχύουν όσα ελέχθησαν για τις Α.Ε.

Στο σημείο αυτό παρουσιάζουμε τυπικά παραδείγματα για τις παραπάνω περιπτώσεις:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1 – ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Ανώνυμη εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 1.1/31.12.2013 έχει τα ακόλουθα δεδομένα:

- Καθαρά κέρδη ισολογισμού (Λ. 86.99), **200.000,00** ευρώ.
- Μερίσματα που θα διανεμηθούν στους μετόχους **80.000,00** ευρώ.
- Έσοδα από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε. που συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα **40.000,00** ευρώ.

- Φόρος με συντελεστή **21%** που παρακρατήθηκε από την Ε.Π.Ε. κατά την καταβολή των εσόδων αυτών **8.400,00** ευρώ, (40.000,00 χ 21%).

α) Υπολογισμός ποσού εσόδων από τη συμμετοχή στην Ε.Π.Ε. που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα μερίσματα

$$\frac{40.000,00 \times 80.000,00}{200.000,00} = 16.000,00$$

β) Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου διανεμομένων κερδών

	Διανεμόμενα κέρδη	80.000,00
Επί	Συντελεστή παρακράτησης φόρου *	25%
	Φόρος που αναλογεί	20.000,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε για τα μερίσματα που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη	
	(16.000,00 χ 21%)	3.360,00
	Οφειλόμενος φόρος διανεμομένων κερδών	16.640,00

* Ο συντελεστής 25% αφορά διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Κατά συνέπεια, επειδή η διανομή του μερίσματος στους μετόχους της Α.Ε. από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1.1/31.12.2013 θα εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση η οποία θα συνέλθει μέχρι την 30^η Ιουνίου 2014, η παρακράτηση φόρου θα διενεργηθεί με συντελεστή 25%.

Το ποσό των εσόδων (από τη συμμετοχή στην Ε.Π.Ε.), το οποίο δεν διανεμήθηκε, ύψους **24.000,00** ευρώ (40.000,0 – 16.000,00) θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του θα παρακρατηθεί φόρος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και θα συμψηφιστεί ο φόρος που ήδη είχε παρακρατηθεί.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία δεν προκύψει ποσό φόρου για καταβολή, θα πρέπει να υποβληθεί η σχετική δήλωση.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 – ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Η Ε.Π.Ε. «ΑΒ» εμφανίζει στον ισολογισμό χρήσης 2013 καθαρά κέρδη 400.000€. Κατά την φορολογική αναμόρφωση προστέθηκαν δαπάνες 60.000€ στις οποίες περιλαμβάνονται και οι μισθοί που εισέπραξαν κατά την διάρκεια της χρήσης οι εταίροι – διαχειριστές για τις σχετικές υπηρεσίες τους. Ας υποθέσουμε ότι σύμφωνα με τις σχετικές δηλώσεις εταίρες διαχειριστές ήταν ο Α που συμμετέχει με ποσοστό 30%, και ο Β που συμμετέχει με ποσοστό 25%. Ο φόρος εισοδήματος της Ε.Π.Ε. θα υπολογίζεται ως εξής:

Κέρδη ισολογισμού	400.000
Πλέον λογιστικές διαφορές	60.000
	460.000

Φορολογητέα κέρδη	333.500
Φόρος νομικού προσώπου Ε.Π.Ε.	
$333.500 \times 35\%$	116.725
Κέρδη για διάθεση:	
Κέρδη ισολογισμού	400.000
Μείον Φόρος εισοδήματος	116.725
Κέρδη για διάθεση	283.275

Ως προς την διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε. ο νόμος ορίζει ότι πρέπει να γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό ίση προς το 5% των κερδών. Η κράτηση παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φτάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Στο παράδειγμα αν υποθέσουμε ότι υφίσταται υποχρέωση σχηματισμού αποθεματικού, η κατά νόμο κράτηση θα είναι $283.275 \times 5\% = 14.164$.

Το υπόλοιπο διανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και τις αποφάσεις της Συνέλευσης των Εταίρων. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η ύπαρξη της επιχειρηματικής αμοιβής, η οποία αποτελεί φορολογική έννοια μόνο, δημιουργεί σοβαρά προβλήματα κατά την διάθεση των κερδών και καθιστά πολλές φορές ιδιαίτερα δυσχερή την εφαρμογή διατάξεων καταστατικών Ε.Π.Ε. τα οποία έχουν συνταχθεί πριν από τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. Αυτό συμβαίνει στα περιπτώσεις που δεν υπολογίζεται επιχειρηματική αμοιβή για όλους τους εταίρους, οπότε η κατά γράμμα εφαρμογή των καταστατικών διατάξεων, οδηγεί σε άνιση φορολογική μεταχείριση των εταίρων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

1. Εγγραφές διανομής κερδών

α) Ο λογ. 42.00 εμφανίζεται πιστωμένος με το ποσό των 500 ευρώ που είναι το υπόλοιπο κερδών. Έτσι λοιπόν γίνεται η εξής εγγραφή.

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
42. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
42.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	500	
88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.02.00.00 Υπόλοιπο κερδών χρήσης		500

β) Για το φόρο της Α.Ε. που είναι 47.249,99 γίνονται οι εξής εγγραφές.

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος χρήσης	47.249,99	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		47.249,99
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος	47.249,99	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.08.00.00 Λογ/σμος εκκαθάρισης φόρων		47.249,99

γ) Τα καθαρά κέρδη χρήσης που είναι 200.000€ εμφανίζονται στην πίστωση του λογ. 88.00.00.00 ο Λογαρ. λοιπόν καθώς και 88.02 και 88.08 εξισώνονται και μεταφέρονται στο λογ. 88.99.00.00

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης	200.000	
88.02.00.00 Υπόλοιπο κερδών	500	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος χρήσης		47.249,99
88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση χρήσης		153.250,01

δ) Με βάση το πίνακα διανομής κερδών γίνεται η εξής εγγραφή.

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	
88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση χρήσης	153.250,01
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	
41.02.00.00 Τακτικό αποθεματικό	7.500
41.05.00.00 Έκτακτο αποθεματικό	74.000
41.08.00.00 Αφορολόγητο αποθεματικό	11.000,04
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	
42.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών	749,97
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ	
53.01.00.00 Μερίσματα ανωνύμων μετοχών	45.000
53.08.00.00 Αμοιβές Δ.Σ.	15.000

ε) Για την προκαταβολή φόρου της τρέχουσας χρήσης 30.712,49 η εξής εγγραφή

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	30.712,49
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	
54.08.00.00 Λογ/σμος εκκαθάρισης φόρων	30.712,49

Γενικά ισχύουν τα ακόλουθα:

Κεφαλαιοποίηση αφορολογήτων αποθεματικών

Σχετική διάταξη	Φορολογική αντιμετώπιση
Άρθρο 13 Ν. 1473/1984	Κεφαλαιοποιούνται φορολογούμενα με συντελεστή 10% με την προϋπόθεση ισόποσης αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με την καταβολή μετρητών από παλαιούς και νέους μετόχους
Άρθρο 22 Ν. 1828/1989	Κεφαλαιοποιούνται χωρίς την καταβολή φόρου
Άρθρο 101 Ν. 1892/1990	Κεφαλαιοποιούνται φορολογούμενα με συντελεστή 5%
Άρθρο 26 Ν. 2065/1992	Η υπεραξία κεφαλαιοποιείται χωρίς την καταβολή φόρου με την προϋπόθεση, για τις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε., ότι η εταιρεία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο της δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο 5 ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων
Άρθρο 8 Ν. 2579/1998	Τα φορολογηθέντα αποθεματικά με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 κεφαλαιοποιούνται χωρίς την περαιτέρω καταβολή φόρου
Άρθρο 2 Ν. 3200/2004	Κεφαλαιοποιούνται χωρίς την καταβολή φόρου
Άρθρο 10 Ν. 3513/2006	Τα φορολογηθέντα αποθεματικά με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3513/2006 κεφαλαιοποιούνται χωρίς την περαιτέρω καταβολή φόρου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ 2013

Σύμφωνα με τον Ν.4172/2013, για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, ο συντελεστής που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του φόρου, είναι 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους. Επίσης, ο ίδιος συντελεστής ισχύει και για τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου (Ν. 4172/2013 αρ. 107 παρ. 2 περ. γ).

4.1. Παρακράτηση Φόρου Νομικών Προσώπων

Παρακράτηση φόρου γίνεται σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη με την μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών (εξαιρούνται οι μισθοί) στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές αλλά και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Όσον αφορά τις ημεδαπές ΕΠΕ, ΙΚΕ και τους συνεταιρισμούς, παρακράτηση φόρου γίνεται όταν κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα (ημεδαπά ή αλλοδαπά), ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας.

4.2. Υπόχρεοι σε Παρακράτηση Φόρου

Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται :

1) Η ημεδαπή Α.Ε που καταβάλλει εισοδήματα για τις περιπτώσεις α', β', γ' και ζ'. Δηλαδή, για αμοιβές μελών Δ.Σ, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, για τα εισοδήματα από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων που σχηματίζονται για ασφαλίσεις ζωής κ.λπ.

2) Για τα εισοδήματα της παρ. 3 (δηλαδή για μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία) και της περίπτωσης

δ' της παρ. 6 (δηλαδή για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου) του ίδιου νόμου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.

3) Ο χρεώστης που καταβάλλει τους τόκους.

4) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' (δηλ εισόδημα από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων), το πρόσωπο που τα καταβάλλει.

4.3. Παρακράτηση Φόρου στα Κέρδη που Διανέμουν και Κεφαλαιοποιούν οι Α.Ε.

Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα κέρδη που διανέμει η Α.Ε, με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στους διευθυντές, στα μέλη του Δ.Σ, στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων και προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα (ημεδαπά ή αλλοδαπά) είναι 25%, ανεξάρτητα από τον τρόπο καταβολής τους, δηλαδή αν γίνεται με μετρητά ή μετοχές. Με την παρακράτηση.

Αυτή εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων των εισοδημάτων αυτών, εκτός εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι φυσικό πρόσωπο και μετά την συνάθροιση των μερισμάτων με τα υπόλοιπα εισοδήματα ο συντελεστής φορολογίας είναι μικρότερος του 25%, τότε η φορολογική υποχρέωσή του δεν εξαντλείται, καθώς τα υπόψη μερίσματα φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις και όποιο πιστωτικό υπόλοιπο προκύψει επιστρέφεται. Όταν στα έσοδα της Α.Ε, που προβαίνει σε διανομή κερδών, περιλαμβάνονται και έσοδα, από την συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101, από τον φόρο που υποχρεούται να αποδώσει, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί και αναλογεί στα κέρδη που έχει ήδη διανείμει.

4.4. Παρακράτηση Φόρου στα Κέρδη που Διανέμει ή Κεφαλαιοποιεί η Α.Ε. για Αμοιβές Μελών Δ.Σ και Τόκους

Με συντελεστή παρακράτησης φόρου 35%, φορολογούνται οι αμοιβές Δ.Σ και οι τόκοι από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε, με βάση τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 6 του αρ.105 του Κ.Φ.Ε. (δηλαδή α) τα ποσά που καταβάλλει η Α.Ε για την

εξαγορά ιδρυτικών της τίτλων καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους των τίτλων αυτών, δεν προέρχονται από τα κέρδη της, β) οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών της, δεν προέρχονται επίσης από τα κέρδη της και γ) οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του Δ.Σ που βαρύνουν την ίδια την εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 24 του ΚΝ 2190/1920). Επίσης, με τον ίδιο συντελεστή παρακράτησης φορολογούνται και τα εισοδήματα των παρ. 2 και 5 του αρ.25 του Κ.Φ.Ε αφού λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες. 10 Παρ .1 του αρ. 54 του Κ.Φ.Ε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 1 του αρ.14 του Ν.3943/201150

4.5. Προϋποθέσεις Εξαίρεσης από την Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη των Α.Ε.

Ωστόσο, όταν μια ημεδαπή Α.Ε είναι θυγατρική σε εταιρεία, άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και καταβάλλει μερίσματα σε αυτή (αλλοδαπή εταιρεία), τότε δεν παρακρατείται φόρος (εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις των αρ.10 παρ. 4 και αρ. 11 του Ν. 2578/1998). Συγκεκριμένα, για να μην πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου στα εν λόγω μερίσματα, θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρεία να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής για δύο, τουλάχιστον, συνεχή χρόνια (τα οποία ολοκληρώνονται με την συμπλήρωση 24 μηνών, κατά τον χρόνο έγκρισης των αποτελεσμάτων από την γενική συνέλευση) με κατώτερο ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο 10% (οδηγία 123/2003). Για αυτό το λόγο είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης, από ορκωτό ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή, που να βεβαιώνει ότι οι απαιτούμενες προϋποθέσεις που ορίζει το αρ 10 και 11 του Ν.2578/1998 συντρέχουν αθροιστικά. Στην περίπτωση όμως, που δεν έχει συμπληρωθεί διετία κατά το χρόνο λήψης απόφασης από την γενική συνέλευση, θα πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου με τον προβλεπόμενο συντελεστή. Μετά την συμπλήρωση της διετίας, η αλλοδαπή εταιρεία μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου.

Έτσι, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί, σε βάρος της Α.Ε, επιστρέφεται σε αυτήν κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που έχει διανείμει, στην αλλοδαπή εταιρεία. Να προσθέσουμε ότι τα παραπάνω ισχύουν και για την χρήση του 2013 (οικ. Έτος 2014).

4.6. Χρόνος Παρακράτησης Και Απόδοσης Φόρου Των Α.Ε.

Η παρακράτηση φόρου πραγματοποιείται, κατά την πίστωση ή καταβολή των εισοδημάτων στους δικαιούχους, με χρονικό περιθώριο ενός μήνα από την έγκριση του ισολογισμού που γίνεται από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

1) Όταν η γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίσει να διανέμει μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από την λήψη της απόφασης αυτής.

2) Όταν πρόκειται για διανομή προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου πραγματοποιείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων των εισοδημάτων αυτών, μέσα σε ένα μήνα από την λήψη της απόφασης αυτής (για διανομή) από το διοικητικό συμβούλιο της Α.Ε.

3) Η απόδοση του φόρου που παρακρατείται, γίνεται με την υποβολή της δήλωσης στο Δημόσιο, εφάπαξ, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν που έγινε η παρακράτηση.

4) Υπόχρεος στην παρακράτηση και απόδοση του φόρου είναι η ημεδαπή Α.Ε, η οποία και καταβάλλει αυτά τα εισοδήματα.

4.7. Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη της Ε.Π.Ε Και Της Ι.Κ.Ε.

Παρακράτηση φόρου, επίσης, με συντελεστή 25% ενεργείται στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, εξαντλώντας έτσι τη φορολογική υποχρέωση που έχουν οι δικαιούχοι των παραπάνω εισοδημάτων. Στην περίπτωση όμως, που ο δικαιούχος των κερδών είναι φυσικό πρόσωπο και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9, που προκύπτει μετά τη συνάθροιση των υπόψη κερδών με τα λοιπά εισοδήματα, είναι μικρότερος του 25%, τότε δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωσή του, καθώς τα κέρδη από τις συμμετοχές φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις και το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται.

4.8. Προϋποθέσεις Εξαίρεσης από την Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη των Ε.Π.Ε.

Όταν μια Ε.Π.Ε καταβάλλει κέρδη σε εταιρεία, άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στην οποία είναι θυγατρική, τότε δεν παρακρατείται φόρος εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του αρ.11 του Ν.2578/1998 (δηλ χρόνος συμμετοχής της αλλοδαπής στο κεφάλαιο της ημεδαπής εταιρείας κλπ). Έτσι, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της Ε.Π.Ε επιστρέφεται σε αυτήν, κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που έχει διανείμει στην αλλοδαπή εταιρεία. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για το οικονομικό έτος 2013 αλλά και για το 2014.

4.9. Χρόνος Παρακράτησης και Αποδοχής Φόρου των Ε.Π.Ε και Ι.Κ.Ε.

1) Η παρακράτηση φόρου πραγματοποιείται, όταν γίνεται η καταβολή ή πίστωση των εισοδημάτων στους δικαιούχους, μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την Γενική συνέλευση των εταίρων.

2) Η παρακράτηση φόρου, για κέρδη που διανέμονται και τα οποία προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις, ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από την λήψη της απόφασης για διανομή κερδών, από την Γενική συνέλευση των εταίρων.

3) Η απόδοση του φόρου που παρακρατείται, γίνεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΤΟ 2014

Οι νέες διατάξεις του Ν.4110/2013, που αντικατέστησαν ή και πρόσθεσαν εδάφια στις διατάξεις του Ν.2238/1994, έφεραν αλλαγές όσον αφορά την φορολογία του εισοδήματος των νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα, για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/94 αυξάνεται ο συντελεστής του φόρου εισοδήματος σε 26%, για την χρήση του 2013, από 20% που ίσχυε για την χρήση του 2012. Ο φόρος υπολογίζεται, στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα των Α.Ε, των Ε.Π.Ε και Ι.Κ.Ε με συντελεστή 26% ενώ παράλληλα με το ίδιο συντελεστή φορολογούνται και τα κέρδη, που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν, τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα (σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.107 παρ.2 περ. γ') ανεξάρτητα από τον χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση.

5.1. Τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος νομικών προσώπων

Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 30 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ 17/Α/23. 1. 2013) και **έχει εφαρμογή**, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά**. Με τον συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βάση της διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από τον χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση. Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Οι διατάξεις των 2 προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή, εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρο με βάση τη νομοθεσία του κράτους –μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία. Η παράγραφος 1 ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66/Α/31. 3. 2011) και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ίδιου νόμου, από την δημοσίευση, δηλαδή από 31. 3. 2011 και μετά. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις (όπως είχαν τεθεί με την παράγραφο 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23. 432010) -Ισχύς: σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που συντάσσονται με 31. 12. 2010 και μετά) , είχαν ως εξής:

1 α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται σε συντελεστή είκοσι τοις εκατό 20% επί των αδιανέμητων κερδών που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου και μετά.

2 β) Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με την μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, έκτος μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή ομάδες περιούσιας η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή σαράντα τοις εκατό 40%.

Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό 26%. Η παράγραφος 2 ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 31 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ 17/Α/23. 1. 2013) και **έχει εφαρμογή**, σύμφωνα με την περ. α της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση από το οικονομικό έτος 2014 και μετά**. Οι διατάξεις έχουν ως εξής: Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό 25% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2009 και 2010, είκοσι τέσσερα τοις εκατό 24% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 19 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ 194/Α/25. 9. 2008) οι διατάξεις έχουν ως εξής: Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή τριανταπέντε τοις εκατό (35%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2005, τριανταδύο τοις εκατό (32%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2006, εικοσιεννιά τοις εκατό (29%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2007 και εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008 και επομένων.

Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και

2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

Από το συνολικό πόσο του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

A) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε, παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

B) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας σύμφωνα με τις Σ. Α. Δ. Φ. Ειδικά για τα μερίσματα ή κέρδη που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 εκπίπτει το άθροισμα το ποσό του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Όταν μετατρέπεται ανώνυμη εταιρεία σε προσωπική εταιρεία, στα ήδη φορολογηθέντα κέρδη που υφίστανται κατά το χρόνο της μετατροπής επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου ο οριζόμενος από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ. Φ. Ε φόρος. Επίσης, όταν η μετατροπή

εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε προσωπική εταιρεία δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις εφάπαξ, μέσα στον επόμενο από την ολοκλήρωση της μετατροπής μήνα, με τα έντυπα απόδοσης του παρακρατούμενου σύμφωνα με τις πάνω διατάξεις φόρου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδάφιου έχουν εφαρμογή και για τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων με βάση αναπτυξιακό νόμο, καθώς και από αφορολόγητα έσοδα ή αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα. Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για τα φορολογηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που έχουν σχηματισθεί από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2010. Η παράγραφος 6 προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 322 του **Ν. 4072/2012 (ΦΕΚ 86/Α/11. 4. 2012)** και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με το άρθρο 330 του ίδιου νόμου, **από την δημοσίευση.**

5.2. Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων

Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα εφόσον:

- ✓ Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή
- ✓ Προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές τους εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και λογαριασμό του ή

- ✓ Διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπρόσωπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά ή
- ✓ Διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του η
- ✓ Συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης που εδρεύει στην Ελλάδα
- ✓ Για να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, η επιβάρυνση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από πέντε τοις εκατό (5%) των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, όπως αυτά εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δεδομένης διαχειριστικής χρήσης. Με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών καθορίζονται τα αναγκαία προς τούτο δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια χρήσιμη για την εφαρμογή αυτού του άρθρου. Η παράγραφος 2 ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 14 του Ν. 2459/1997.

5.3. Χρόνος επιβολής του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:

α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (υποκείμενο του φόρου) κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1 Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

β) Για τους υπόχρεους της παραγράφου 2 του άρθρου 101 κατά το αμέσως προηγούμενου ημερολογιακού έτος.

5.4. Απαλλαγές από το φόρο

Απαλλάσσονται από το φόρο:

- ❖ Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, διαχείρισης απορριμμάτων και τηλεθέρμανσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων, οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεως Ελλάδας, καθώς και τα νοσοκομεία, βρεφοκομεία, κέντρα παιδικής μέριμνας και γηροκομεία που συνιστώνται από τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, καθώς και τα Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που λειτουργούν με την μορφή νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου και εξαίρεση τα εισοδήματα τους από κινητές αξίες. Τα εισοδήματα από κινητές αξίες φορολογούνται με τις

γενικές διατάξεις εκτός από αυτά που προέρχονται από τόκους καταθέσεων και δάνεια του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικά για το Ελληνικό Δημόσιο η απαλλαγή ισχύει για τα εισοδήματα που προέρχονται από κινητές αξίες επί των οποίων δεν ενεργείται ούτε παρακράτηση φόρου. Η περ. α της παραγράφου 1 ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23. 4. 2010) και έχει εφαρμογή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1. 1. 2010 και μετά. Οι διατάξεις έχουν ως εξής:

«Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι αποκλειστικά αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχείρησης ύδρευσης και διαχείρισης απορριμμάτων και τηλεθέρμανσης η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδος, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας και οι τοπικές ενώσεις δήμων και Κοινοτήτων για τα κάθε είδους εισοδήματα τους».

- ❖ Η περ. β της παραγράφου 1 καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 12 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23. 4. 2010) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1. 1. 2010 και μετά σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου νόμου και άρθρου. Οι καταργηθείσες διατάξεις (όπως είχαν τεθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α) και εφαρμόστηκαν για τα εισοδήματα οικονομικού ετών 2008, 2009 και 2010) είχαν ως εξής:

«Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά με την εκμίσθωση γαιών που ανήκουν στους Ιερούς Ναούς, στις Ιερές Μητροπόλεις, στις Ιερές Μονές καθώς και στις Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου.

- ❖ Τα τεκμαρτά εισοδήματα από οικοδομικές που ανήκουν σε δημόσιες δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ή εκμετάλλευσης κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με ή χωρίς νομικά προσωπικότητα και σε δημόσια ή δημοτικά εκπαιδευτικά ιδρύματα, εφόσον αυτές χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση και λειτουργίας τους.
- ❖ Η περ. 'δ της παραγράφου 1 καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 12 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23. 4. 2010) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από της 1. 1. 2010 και μετά σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου. Οι διατάξεις έχουν ως εξής:

«Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών τα οποία αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς. Κατ' εξαίρεση, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα απαλλάσσονται και για τα εισοδήματα από μερίσματα μετοχών αλλοδαπών ανώνυμων εταιριών».
- ❖ Τα τεκμαρτά εισοδήματα από κινητά τα οποία ανήκουν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκευόμενα και δόγματα εφόσον χρησιμοποιούνται για την τέλεση της λατρείας τους και την διεξαγωγή υπηρεσιών θρησκευτικής φύσης με τον όρο της αμοιβαιότητας
- ❖ Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα τα οποία ανήκουν σε ξένα κράτη, εφόσον χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων τους, με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- ❖ Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία που αποκτώνται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, συνεταιρισμούς, ή ενώσεις συνεταιρισμών, τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο για τα πλοία.

- ❖ Τα κέρδη από εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα οι αλλοδαπες επιχειρήσεις με τον όρο αμοιβαιότητας.
- ❖ Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 6 τα οποία αποκτώνται από νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στην φορολογία του παρόντος
- ❖ Τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετείχαν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (Α 30) απαλλάσσονται της φορολογίας. Το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι.

5.5. Παρακράτηση Φόρου στα Μερίσματα και Κέρδη που Διανέμουν και Κεφαλαιοποιούν οι Α.Ε.

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του αρ. 6 του Ν.4110/2013 αντικατέστησαν την παράγραφο 1 του αρ.54 του Ν.2238/1994. Με βάση λοιπόν τις νέες διατάξεις, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου μειώθηκε από 25% σε 10%, για τα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας. Ομοίως, οι ίδιες διατάξεις ισχύουν και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι Α.Ε, με την μορφή προμερισμάτων, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά κλπ, ανεξάρτητα από το αν, η καταβολή τους γίνεται με μετοχές ή μετρητά. Η παρακράτηση φόρου, για τα παραπάνω εισοδήματα, εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Ακόμη, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, όταν μία ημεδαπή Α.Ε πραγματοποιεί διανομή κερδών και στα έσοδά της συμπεριλαμβάνονται και έσοδα, από την συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του αρ. 101 (δηλ. Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ι.Κ.Ε, κλπ) αλλά και της παρ. 4 του αρ. 2 (δηλ. Ο.Ε, Ε.Ε, κλπ) που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, στα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, τότε από τον φόρο που υποχρεούται να αποδώσει, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα κέρδη, που

προέρχονται από τις παραπάνω συμμετοχές, και τα οποία η ίδια η Α.Ε, έχει διανείμει.

Επίσης, στην περίπτωση που έχει παρακρατηθεί φόρος στα μερίσματα που διανέμει η Α.Ε στο Δημόσιο, προβλέπεται επιστροφή φόρου, με τις ίδιες διατάξεις που ισχύουν για τα μερίσματα που διανέμει μια θυγατρική Α.Ε στην αλλοδαπή μητρική της (κράτος- μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης), όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις του αρ.11 του Ν.2578/1994. Τα παραπάνω ισχύουν και όταν η Α.Ε διανέμει μερίσματα στους μετόχους της, που προέρχονται από αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων (κερδών εις νέον). Ειδικότερα, όταν σε μία Α.Ε συμμετέχει κατά 100% μια εταιρεία, που έχει έδρα άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε (και πληροί τις προϋποθέσεις του αρ.11 του Ν.2578/1998 δηλαδή ελάχιστη συμμετοχή κλπ), αποφασίσει να μην διανείμει κανένα ποσό από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, αλλά να μεταφέρει ολόκληρο αυτό το ποσό των κερδών, σε λογαριασμό αποθεματικού (κέρδη εις νέον), τότε το ποσό αυτό θα εμφανισθεί υποχρεωτικά σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και ο παρακρατηθείς, στα έσοδα αυτά, φόρος θα παρακολουθείται σε λογαριασμό απαίτησης. Στη συνέχεια, όταν αποφασιστεί η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση του παραπάνω αποθεματικού τότε ο φόρος που παρακρατήθηκε στα έσοδα από συμμετοχές, θα επιστραφεί στην Α.Ε.

Ωστόσο, είναι πολύ σημαντικό να σημειώσουμε ότι ,στην περίπτωση που η Α.Ε προβεί σε διανομή κερδών (τρέχουσας χρήσης ή αποθεματικών) και στα οποία συμπεριλαμβάνονται έσοδα από συμμετοχές, επί των οποίων έχει γίνει ήδη παρακράτηση φόρου με τον προϊσχύοντα συντελεστή 25%, τότε το υπόλοιπο του φόρου, που προκύπτει μετά τον συμψηφισμό, λόγω της μείωσης του συντελεστή παρακράτησης φόρου από 25% σε 10%, δεν επιστρέφεται στην Α.Ε, ελλείπει ρητής πρόβλεψης από τον νόμο.

Όσον αφορά, τα εισοδήματα που προέρχονται από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ως χρόνος απόκτησής τους θεωρείται ο χρόνος έγκρισής τους από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Δηλαδή μια Α.Ε που διένειμε μερίσματα στους μετόχους της, τα οποία προέρχονταν από έκτακτα αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων, με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, θα παρακρατήσει φόρο με τους φορολογικούς συντελεστές που ίσχυαν κατά τον χρόνο που η τακτική γενική συνέλευση επικύρωσε την απόφαση, της έκτακτης γενικής συνέλευσης. Για παράδειγμα, τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, που διανεμήθηκαν μέσα στον έτος του 2013, με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης και εγκρίθηκαν από την τακτική γενική συνέλευση εντός του έτους 2014, θα φορολογηθούν με συντελεστή παρακράτησης φόρου 10%, αφού ο χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών θεωρείται ο χρόνος έγκρισής τους από την τακτική γενική συνέλευση.

5.6. Παρακράτηση Φόρου στα Κέρδη που Διανέμει ή Κεφαλαιοποιεί η Α.Ε με την Μορφή Αμειβών Και Ποσοστών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4110/2013 (παρ α' παρ.5 αρ.6 που αντικατέστησε το δεύτερο εδάφιο της παρ.5 του αρ.54 του Ν.2238/1994), για την χρήση του 2013 (οικ. έτος 2014) αυξήθηκε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου, στις αμοιβές των μελών του Δ.Σ και των τόκων από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, από 35% σε 40%. Ο ίδιος συντελεστής (40%), επιβάλλεται και στα κέρδη που διανέμουν ή κεφαλαιοποιούν οι ημεδαπές Α.Ε με την μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ και στους διευθυντές αλλά και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ,υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus), ενώ με τις 73 προηγούμενες διατάξεις (του αρ. 54 παρ.1 Ν.2238/1994) επιβαλλόταν παρακράτηση φόρου, με τον συντελεστή παρακράτησης των διανεμόμενων κερδών (δηλαδή με 25%).

5.7. Παρακράτηση Φόρου στα Διανεμόμενα Κέρδη της Ε.Π.Ε και της Ι.Κ.Ε.

Σημαντική μείωση, με τις νέες διατάξεις του Ν.4110/2013, έχει και ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης αλλά και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου μειώνεται από 25% σε 10%, στα κέρδη που διανέμουν οι Ε.Π.Ε και οι Ι.Κ.Ε, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων των παραπάνω εισοδημάτων. Όταν οι Ε.Π.Ε και οι Ι.Κ.Ε διανέμουν κέρδη και στα έσοδά τους συμπεριλαμβάνονται και έσοδα από την συμμετοχή τους σε άλλο νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του αρ.101 (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ι.Κ.Ε κλπ), τότε από τον φόρο που υποχρεούνται να αποδώσουν, θα αφαιρεθεί το μέρος του φόρου που έχει παρακρατηθεί σε βάρος τους και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τις συμμετοχές τους.

5.8. Αξιολόγηση - Ερμηνεία

Από τα τέλη Δεκεμβρίου έως και σήμερα έχουν εκδοθεί πολλές εγκύκλιοι από το Υπουργείο Οικονομικών για διευκρινήσεις επί των βασικών νέων νόμων 4093/2012 (ΚΦΑΣ), 4172/2013 (ΚΦΕ) και 4174/2013 (ΚΦΔ). Ας δούμε μερικές σημαντικές διατάξεις που τίθενται σε ισχύ το 2014 και που αφορούν την πλειονότητα των ιδιωτών και επιτηδευματιών. Μεγάλη προσοχή χρειάζεται, όπως επισημαίνουμε και παρακάτω, στα πρόστιμα από εκπρόθεσμες υποβολές δηλώσεων, πρόστιμα τα οποία κατά την προσωπική μας άποψη είναι εξοντωτικά και παράλογα σε αρκετές περιπτώσεις.

1. Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών υποβάλλονται κάθε μήνα για τα διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας), με πιλοτική εφαρμογή για το πρώτο τρίμηνο. Ανά τρίμηνο θα υποβάλλονται από τους υπόχρεους απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας).

2. Έχουμε κατάργηση του δελτίου αποστολής και η διακίνηση θα γίνεται είτε με το τιμολόγιο, είτε με ένα δικαιολογητικό έγγραφο για τα μη τιμολογηθέντα εμπορεύματα.

3. Καταργείται η θεώρηση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που αφορούν υπηρεσίες. Επίσης το υπουργείο καθόρισε τους επιτηδευματίες που δεν έχουν υποχρέωση να εκδίδουν τα παραστατικά τους με ΕΑΦΔΣΣ και ΦΤΜ. Μεταξύ άλλων είναι οι παρακάτω: οι υπόχρεοι που ασκούν το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαιίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού.

4. Τα μισθωτήρια συμβόλαια υποβάλλονται ηλεκτρονικά στο TaxisNet από 1/1/2014.

5. Μειώνεται στο 10% από 25% το ποσοστό επί του εισοδήματος για τις αποδείξεις που οφείλουμε να συγκεντρώνουμε. Για τις αποδείξεις που μας λείπουν θα πληρώνουμε φόρο 22% επί της διαφοράς.

6. Το όριο πάνω από το οποίο η εξόφληση συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών πρέπει να γίνεται μέσω τραπεζών, μειώνεται στα 500 ευρώ και σε αντίθετη περίπτωση δεν θα εκπίπτουν οι δαπάνες. Για συναλλαγές με ιδιώτες το όριο παρέμεινε στα 1.500 ευρώ.

7. Επίσης δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για ενημερωτικές ημερίδες και εορταστικές εκδηλώσεις, για σίτιση ή διαμονή πελατών ή εργαζομένων, που ξεπερνούν τα 300 ευρώ ανά άτομο και το 0,5% του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

8. Η υποβολή των φορολογικών δηλώσεων (Ε1) θα ξεκινήσει στις 20/3/2014 και τελευταία ημέρα υποβολής είναι η 30/6/2014.

9. Οι παρακρατούμενοι φόροι σύμφωνα με τον νέο ΚΦΕ είναι ο ΦΜΥ, ο φόρος μερισμάτων 10%, ο φόρος επί των τόκων 15%, ο φόρος επί των δικαιωμάτων και λοιπών πληρωμών 20%, ο φόρος για την υπεραξία από την μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας 15% και ο φόρος επί των αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβών διοίκησης, αμοιβών για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλων αμοιβών για παρόμοιες υπηρεσίες 20%. Επίσης δεν υφίσταται πλέον το όριο των 300 ευρώ και η παρακράτηση γίνεται από το πρώτο ευρώ.

10. Μειώνεται ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων από 10% στο 3%.

11. Οι αμοιβές μελών ΔΣ και εταίρων ΕΠΕ, θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

12. Μεγάλη προσοχή χρειάζεται στην εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων προς την εφορία, αφού σε αντίθεση περίπτωση έχουμε βαρύτατα πρόστιμα. Στην περίπτωση λοιπόν που υποβάλλουμε εκπρόθεσμα δήλωση ΦΠΑ, παρακρατούμενων φόρων κτλ. το πρόστιμο ανέρχεται σε 1.000 ευρώ για τους υπόχρεους απλογραφικών βιβλίων και 2.500 ευρώ για τους υπόχρεους των διπλογραφικών. Αν η δήλωση αφορά πληροφοριακό χαρακτήρα, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (π.χ. Intrastat), τότε το πρόστιμο θα είναι 100 ευρώ. Επίσης σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού που η αξία του υπερβαίνει τα 5.000 ευρώ, έχουμε τα ίδια πρόστιμα με παραπάνω (1.000 ευρώ για απλογραφικά και 2.500 ευρώ για διπλογραφικά). Αν το ποσό είναι πάνω από 5.000 ευρώ, τότε το πρόστιμο ανέρχεται στο 40% επί της αξίας του παραστατικού.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Αυτό που παρατηρούμε σε κάθε περίπτωση, είναι αυτό ακριβώς που είναι γενικά αποδεκτό από όλους όσους σχετίζονται με την φορολογία των νομικών προσώπων. Στα έντυπα του κάθε οικονομικού έτους, αυτά έχουν απλοποιηθεί αρκετά, καθώς έχουν αφαιρεθεί διάφορα πεδία από το έντυπο του Ε5 για το νέο φορολογικό έτος.

Πολλά όμως από τα πεδία αυτά που αφαιρέθηκαν αφορούν την ελάφρυνση από τους φόρους των νομικών προσώπων με αποτέλεσμα να χρειάζεται να καταβάλλουν περισσότερο φόρο εισοδήματος (Σταματόπουλος, 2013).

Οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος, οι οποίες θεσπίστηκαν με το ν. 4110/2013, αμφισβητείται γενικά το κατά πόσο θα συμβάλουν στη δημιουργία ενός απλούστερου και δικαιότερου φορολογικού συστήματος.

Πέραν του ότι αυξάνουν τις φορολογικές επιβαρύνσεις για τη συντριπτική πλειονότητα των εταιρειών σε μια περίοδο οικονομικής ανέχειας και βαθιάς ύφεσης που σαρώνει τη χώρα μας, πολλαπλασιάζουν την πολυπλοκότητα της

νομοθεσίας, καθώς καθιερώνουν διαφορετικό τρόπο φορολόγησης για κάθε κατηγορία εισοδήματος, αντί να διατηρούν μια ενιαία κλίμακα υπολογισμού του φόρου για το σύνολο των εισοδημάτων κάθε φυσικού προσώπου (Κοντάκος, 2006).

Δυστυχώς σε αυτές τις δύσκολες οικονομικές συγκυρίες που αντιμετωπίζει η χώρα μας λόγω της εμμένουσας οικονομικής κρίσης, τα αποτελέσματα των νέων μεθόδων της φορολόγησης των νομικών προσώπων κάθε άλλο παρά βοηθούν, την περαιτέρω βοήθεια των απλών φορολογουμένων, που δυστυχώς πλέον αντιμετωπίζουν με δυσκολία την επιβίωσή τους (Σταματόπουλος, 2013).

Όπως μπορεί επίσης κανείς να καταλάβει, ένα τέτοιο οικονομικό σύστημα, θεωρητικά δεν είναι ιδιαίτερα βιώσιμο. Οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα πραγματοποιούνται για την μεγαλύτερη διευκόλυνση των φορολογουμένων αλλά και των φοροτεχνικών, όπως επίσης και για την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής που εδώ και πολλά χρόνια πλήττει την οικονομία της χώρας μας.

Αν μπορούμε να φανταστούμε ότι κάτι είναι πιθανό να συμβεί, αυτό θα ήταν να ενταθεί περισσότερο το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, πολλές φορές και παρά την θέληση των φορολογουμένων, πρώτον καθώς οι συνεχείς αλλαγές που πραγματοποιούνται μπορεί να δυσκολέψουν τους φοροτεχνικούς στο έργο τους, και κατά δεύτερο λόγο γιατί οι ίδιοι οι φορολογούμενοι δεν έχουν πλέον την δυνατότητα να καταβάλλουν τον φόρο που βγαίνει ως αποτέλεσμα της εκκαθάρισης σε κάθε φορολογική δήλωση (Λεοντάρης, 2012).

Η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας επίσης, με ολοένα και αυξανόμενους ρυθμούς, οδηγεί πολλές εταιρείες στην πώληση τους, σε μια εποχή μάλιστα που δεν υπάρχει ζήτηση για ακίνητα, μιας και βρισκόμαστε στο μέσο της κρίσης ακινήτων. Δυστυχώς, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται συνεχώς με νέους φόρους τους οποίους θα πρέπει να αντιμετωπίζουν.

Υπάρχει ωστόσο η ελπίδα, με την σταδιακή έξοδο της χώρας στις ευρωπαϊκές αγορές να βελτιωθούν οι συνθήκες τόσο στην εγχώρια αγορά, αυξάνοντας έτσι τις

οικονομικές ροές προς τους φορολογούμενους και προς το κράτος, ώστε να οδηγηθούμε σε ένα περισσότερο ευνοϊκό φορολογικό σύστημα που θα συντελέσει σοβαρά στην πάταξη της φοροδιαφυγής (Κορομηλάς, 2012).

Γενικά θα λέγαμε πως τα ζητήματα που επηρεάζουν την σωστή χρήση του Κ.Φ.Ε., με σκοπό αφενός την δυνατότητα απρόσκοπτου ελέγχου εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων και αφετέρου την άρση περιορισμών στην οργάνωση, λειτουργία και κοστολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, είναι τα εξής (Τότσης, 2013):

Η διαδικασία έκδοσης επεξηγηματικών διατάξεων (ερμηνευτικές εγκύκλιοι και ατομικές διοικητικές λύσεις),

Η διαδικασία επίλυσης αιτημάτων των υπόχρεων σε σχέση με αντικειμενικές δυσκολίες που θα αντιμετωπίσουν στην εφαρμογή του Κ.Φ.Ε.,

Το πλαίσιο των διοικητικών κυρώσεων,

Ο τρόπος διασύνδεσης του Κ.Φ.Ε., με την φορολογία εισοδήματος και τις λοιπές φορολογίες,

Η ανανέωση του Ε.Γ.Λ.Σ και η ενσωμάτωση των νέων διατάξεων (κυρίως αποτίμησης), που έχουν προκαλέσει οι εξελίξεις σε θέματα λογιστικής.

Κλείνοντας, και με βάση όλα τα προαναφερθέντα, μπορεί κανείς να συμπεράνει ότι αν ο νέος νόμος εφαρμοστεί όπως πρέπει και όπως παρουσιάζουν οι κανονισμοί και τα άρθρα του, πρόκειται για έναν νόμο ο οποίος θα διευκολύνει τις συναλλαγές και θα επιφέρει θετικές συνέπειες. Βλέπουμε επίσης ότι υπάρχει γενικά φιλική διαχείριση και για αυτούς που είναι συνεπείς, αλλά ακόμη και σ αυτούς που υπήρξαν ασυνεπείς αλλά προσπαθούν να επανορθώσουν (Λεοντάρης, 2011).

Παρόλα αυτά όπως και κάθε Νόμος, πρέπει να αντιμετωπιστεί και από την πολιτεία με απόλυτη υπευθυνότητα και να ελέγχεται διαρκώς προκειμένου να εντοπίζονται τα κενά, να μη βυθιστεί στην αδιαφάνεια όπως προηγούμενοι Νόμοι στην Ελλάδα

αλλά και να εμπλουτίζεται με άρθρα και κανονισμούς τα οποία θα διευκολύνουν περισσότερο τη ζωή των επιχειρήσεων ώστε να είναι και περισσότερο συνεπείς και σωστοί στις υποχρεώσεις τους. Οι Νόμοι άλλωστε, ειδικά αυτοί που αφορούν φορολογικά στοιχεία και επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι φιλικόι, καθώς στη χώρα μας οι επιχειρήσεις έχουν πληγεί αρκετά από την οικονομική κρίση. Όσο πιο πολύ διευκολύνονται οι επιχειρήσεις λοιπόν, τόσο περισσότερο θα δίνεται και κίνητρο στις παλαιότερες επιχειρήσεις να είναι συνεπείς αλλά και σε νέες επιχειρήσεις να κάνουν την έναρξη λειτουργίας τους (Σακέλλης, 2013).

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Είναι γεγονός ότι το θέμα της αλλαγής του κώδικα σχετικά με τις φορολογικές δραστηριότητες των επιχειρήσεων, έχει απασχολήσει και θα συνεχίσει να απασχολεί τους ενδιαφερόμενους για αρκετό ακόμη διάστημα.

Σίγουρα όμως, αποτελεί ένα αντικείμενο διαρκούς μελέτης, αν σκεφτεί κανείς το γεγονός ότι συνεχώς προωθούνται καινούργιες τροποποιήσεις προκειμένου να καλυφθούν τα διάφορα κενά αλλά και ελλείψεις που σημειώνονται κάθε φορά. Η συνεχής χρήση του συγκεκριμένου κώδικα στις φορολογικές δραστηριότητες θα παρουσιάζει σταδιακά τα κενά αυτά, επομένως το βέβαιο είναι ότι θα έχουμε διαρκή εξέλιξη.

Την διαρκή αυτή εξέλιξη οφείλουμε, λόγω του κλάδου των οικονομικών, να την παρακολουθούμε και κάθε φορά να ανιχνεύουμε τις αντιδράσεις που υπάρχουν στον τομέα αλλά και στους φορολογούμενους.

Επομένως κατά την προσωπική μας γνώμη, θεωρούμε ότι σε επόμενα στάδια για εξέλιξη της παρούσας εργασίας, θα πρέπει βασιζόμενοι στα αποτελέσματα που παρουσιάστηκαν παραπάνω, να εμβαθύνουμε και να εντρυφήσουμε ακόμη περισσότερο σε ορισμένες απόψεις. Για παράδειγμα, σύμφωνα με τις απόψεις των περισσότερων ατόμων, φαίνεται ότι θεωρούν πραγματικά ότι με το νέο ποινολόγιο του Κ.Φ.Ε. θα μπορέσουν να αντιμετωπιστούν επαρκώς και επιτυχώς τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής αλλά και της γενικότερης ανομίας που επικρατεί στον τομέα των φορολογικών και των οικονομικών. Πιστεύουμε λοιπόν πως στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εμβαθύνουμε εξετάζοντας για ποιους λόγους πιστεύουν κάτι τέτοιο,

αν οφείλεται σε κάποια προσωπική εμπειρία και τότε και με ποιον τρόπο σημειώθηκε αυτή.

Η εργασία λοιπόν αυτή σίγουρα αποτελεί μια βάση για μετέπειτα μελέτη που ολοκληρώνεται με την πλήρη παρουσίαση αλλά και την προσωπική κριτική της νομοθεσίας που θα παρουσιαστεί βασιζόμενη σε εκτενή μελέτη του νομοθετικού πλαισίου με μεγαλύτερη εμβάθυνση όσον αφορά τις απόψεις των ενδιαφερόμενων σχετικά με το περιεχόμενο αλλά και εκτενείς συγκρίσεις.

Ευελπιστούμε το σύνολο του έργου να αποτελέσει εμπειριστατωμένο εγχειρίδιο παρουσίασης και κριτικής επί του νέου κώδικα φορολόγησης νομικών προσώπων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Σχέδιο Λογαριασμών και Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις: Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ (Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών), Αθήνα 2011.
2. Δημήτρακας Αθανάσιος, «Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920, Περί Ανωνύμων Εταιρειών», Εκδόσεις: Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα 2007.
3. Δράκος Γ., «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», Αθήνα 1986.
4. Καραγιώργος Θ. «Λογιστική Εταιρειών και Φορολογία Εισοδήματος», Αθήνα, 2003.
5. Κοντάκος Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική», Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα 2006.
6. Κορομηλάς Γιώργος Α., «Φορολογικές σημειώσεις», Αθήνα 2012.
7. Κράτση Σ. Αγαπητού, «Φορολογία Εισοδήματος, (Νόμος 2238/1994) Μέχρι & τον Ν. 2459/1997», Εκδόσεις: Κράτση, Αθήνα.

8. Κράτση Σ. Αγαπητού, «Φορολογία Κεφαλαίου», Δεύτερος Τόμος, Εκδόσεις: Κράτση, Αθήνα, 2008.
9. Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, «Χρηματοοικονομική διοίκηση», τεύχος Β', Θεσσαλονίκη 2006.
10. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Ανώνυμες Εταιρείες (Από άποψη Νομική, Οικονομική, Οργανωτική, Λογιστική & Φορολογική)», Εκδόσεις: «ΠΑΜΙΣΟΣ», Αθήνα 1986.
11. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίες», Εκδόσεις: «Πάμισος» Αθήνα 2003.
12. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες (Ο.Ε.- Ε.Ε.), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), Κοινοπραξίες», Έκδοση 12η , Εκδόσεις: «Πάμισος», Αθήνα 2011.
13. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Ανώνυμες Εταιρείες», Έκδοση δέκατη Πέμπτη, Εκδόσεις : «Πάμισος», Αθήνα 2012.
14. Μαθιουδάκης Ζαχαρίας, «Ανώνυμες Εταιρείες σε διαλεκτική συνάρτηση με τις Τράπεζες», 1992.
15. Μελάς Δ. Χρήστος, «Δηλώστε έξυπνα (Ετήσια Έκδοση Τεύχος 15ο)», Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012.
16. Περάκης Ευάγγελος, «Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία», (έκδοση της ΝΒ (Νομική Βιβλιοθήκη), Αθήνα 2012.
17. Ρόκας Νικόλαος & Παμπούκης Κων/νος, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών Α.Ε. – Ε.Π.Ε., Εμπορικές Εταιρείες», Αθήνα: 1974.

18. Ρόκας Κ. Ιωάννης, «Εμπορικό Δίκαιο», 3η Έκδοση, Εκδόσεις: Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2003.
19. Σακέλλης Εμμανουήλ, «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Ανάλυση και Ερμηνεία», Εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα 2013.
20. Σαρσέντης Ν. Βασίλειος, «Λογιστική Εταιρειών», Έ Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2008.
21. Σταματόπουλος Δημήτριος - Καραβοκύρης Αντώνης, «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων», Τόμος Α, Εκδόσεις ELF ORIN, Αθήνα 2007.
22. Σταματόπουλος Δημήτρης, «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Ανάλυση και Ερμηνεία», Εκδόσεις ELF ORIN, Αθήνα 2013.
23. Τότσης Νικόλαος, «Η Φορολογία των Ανωνύμων Εταιρειών και των Συνεταιρισμών», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Τόμοι Α και Β, Αθήνα 1980.
24. Τότσης Ν. Χρήστος, «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Έκδοση 43η , Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2013.
25. Φλώρος Αριστείδης, «Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση», Δ Έκδοση, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ, Αθήνα 2010.
26. Joseph Stiglitz, «Οικονομική του Δημόσιου Τομέα», Εκδόσεις: Κριτική (Επιστημονική Βιβλιοθήκη), Έτος Έκδοσης: 1992.
27. Επιστημονική Ομάδα ΠΙΜ, (2011), Σύγχρονη Κωδικοποίηση Κ.Φ.Ε, Κ.Β.Σ, Φ.Π.Α, Ποινολόγιο, Φ.Α.Π, Νομοθεσία, ΠΙΜ ΕΡΓΑΣΙΑΚΗ
28. Τότσης Χ., (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

29. Καλαμάρας Ν., Καλαμάρα Αικ., (2013), Γενική Λογιστική Θεωρία και Εφαρμογή, Εκδόσεις Σταμούλη
30. Παπαδέας Π., (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, Εκδόσεις Παπαδέας
31. Πομόνης Ν., (2009), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις Σταμούλη
32. Σαΐτης Ε., (2011), Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων - Ανάλυση και Ερμηνεία Μέχρι και το Ν.3842/2010, EPSILON NET
33. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες (Ο.Ε.- Ε.Ε.), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), Κοινοπραξίες», Έκδοση 12η , Εκδόσεις: «Πάμισος», Αθήνα 2011.