

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Ο.Ε.



ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: κ. ΟΥΡΑΝΟΥ ΕΡΜΙΟΝΗ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΔΕΜΕΤΖΟΥ ΑΓΛΑΪΑ

ΔΙΝΕΡΑΚΗ ΧΡΥΣΟΥΛΑ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2014

Περιεχόμενα

Περίληψη	4
Summary.....	5
Πρόλογος.....	6
Κεφάλαιο 1 ^ο	7
Λογιστική Ο.Ε.....	7
1.1.Εννοια και Χαρακτηριστικά της Ο.Ε.....	7
1.2.Σύσταση της Ο.Ε.	10
1.2.1.Σύσταση με Εισφορές σε Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού που μεταβιβάζονται κατά κυριότητα.....	15
1.2.2.Σύσταση με Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού που βαρύνονται και με Στοιχεία Παθητικού	17
1.2.3.Σύσταση με Εισφορές που περιλαμβάνουν Απαιτήσεις κατά Τρίτων και Γραπτές Υποχρεώσεις.....	17
1.2.4.Σύσταση με Εισφορές σε στοιχεία αδιαίρετα που η αξία τους είναι μεγαλύτερη της Εταιρικής Μεριδας.....	18
1.2.5.Σύσταση με Εισφορές σε περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά χρήση σε ειδικές γνώσεις, προσωπική εργασία ή άλλα δικαιώματα.....	19
1.2.6.Σύσταση με εισφορά ολόκληρης επιχείρησης στην Ο.Ε. που συστήνεται	19
1.3.Διατυπώσεις Σύστασης της Ο.Ε.....	20
1.4. Ηλεκτρονική Σύσταση Επιχειρήσεων	22
1.4.1.Υπηρεσίες Μιας Στάσης (ΥΜΣ).....	24
1.5.Τα Δικαιώματα και οι Υποχρεώσεις των Εταίρων.....	25
1.5.Λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της ΟΕ με τους εταίρους.....	26
1.6. Βασικές λογιστικές εγγραφές σύστασης Ο.Ε.....	27
1.7. Εισφορές των Εταίρων της Ο.Ε.....	36
1.7.1. Εισφορά Μετρητών.....	36
1.7.2. Εισφορά Ακινήτου	36
1.7.3. Εισφορά Κινητών Πραγμάτων	37
1.7.4. Εισφορά Προσωπικής Εργασίας.....	37
1.7.5. Καταβολή εισφοράς σε είδος του οποίου η αξία υπερβαίνει την αξία της εισφοράς που έχει υποχρέωση ο εταίρος.....	39
1.8. Λειτουργία Ο.Ε.....	40
1.9. Αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου Ο.Ε.....	41
1.10. Μείωση Εταιρικού Κεφαλαίου Ο.Ε.....	49
1.11. Διανομή Αποτελέσματος Ο.Ε.....	53
1.12. Λύση και Εκκαθάριση Ο.Ε.	59
1.12.1. Διάλυση και Λύση ΟΕ	59

1.12.2. Εκκαθάριση ΟΕ	62
Κεφάλαιο 2 ^ο	73
Φορολογία Ο.Ε.....	73
2.1. Ιστορικό	73
2.2. Ισχύοντες Νόμοι	74
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	89
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	90
Βιβλιογραφία	93

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστούν τα βασικά θέματα τα οποία σχετίζονται με την λογιστική και την φορολογία των ομόρρυθμων εταιρειών στην Ελλάδα. Ακόμα κρίσιμη θεωρείται η αναφορά στις αλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια βάσει του νομοθετικού πλαισίου που διέπει τα θέματα αυτά.

Αναλυτικά παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά και η έννοια της ομόρρυθμης εταιρείας αλλά και οι τρόποι με τους οποίους γίνεται η σύσταση της. Τα τελευταία χρόνια έχουν συντελεστεί πολλές αλλαγές, καθώς πλέον τέτοιες διαδικασίες συντελούνται ηλεκτρονικά μέσω των συστημάτων ηλεκτρονικής διακυβέρνησης που παρέχει το υπουργείο.

Στο κομμάτι της φορολογίας τώρα τα εισοδήματα και κέρδη της Ο.Ε. αποκτούνται από τον εταίρο με βάση το ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη του κάθε εταίρου στην εταιρεία. Οι εταίροι λοιπόν υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φόρου. Όλα τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρεία φορολογούνται άσχετα με το αν έγινε διανομή ή όχι στους εταίρους. Οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να αναφέρουν τα κέρδη αυτά στη φορολογική τους δήλωση. Τα εισοδήματα αυτά αθροίζονται με τα υπάρχοντα εισοδήματα από άλλες πηγές.

Η ομόρρυθμη εταιρία είναι εμπορική κατά το ουσιαστικό σύστημα, καθώς ο σκοπός της εναπόκειται στην τέλεση αντικειμενικά εμπορικών πράξεων. Αποκτά δηλαδή την εμπορική της ιδιότητα μέσω της άσκησης εμπορικών πράξεων και κατά συνέπεια (με βάση τα διδάγματα της θεωρίας και της νομολογίας) προσδίδει αντανakλαστικά την ιδιότητα του εμπόρου σε όλους τους εταίρους της.

Summary

The purpose of this paper is to present the key issues related to accounting and taxation of partnership companies in Greece. Furthermore, it is vital to refer to the changes that have taken place under the legislative framework governing these matters in recent years.

The characteristics and concept of the general partnership are presented in detail as well as the ways in which they are formed. In recent years, many changes occurred as most such processes now take place through the e-government systems provided by the Ministry.

On the subject of taxation, income and profit from partnership companies are now obtained by the partners based on the percentage of participation in the profits of each partner in the company. The partners are consequently required to submit a tax return statement. All the profit gained by the company is taxed regardless of whether or not it was distributed to the partners. Partners are required to report these profits in their tax return. This income is aggregated with existing income from other sources.

The general partnership is essential in the commercial system, as its purpose is the committing of objective, commercial trade. It obtains commercial property through the exercise of trade and therefore (based on theory and case law) reflexively confers a commercial trader quality to all partners.

Πρόλογος

Στο πλαίσιο της πτυχιακής άσκησης, μας δόθηκε η ευκαιρία να κάνουμε μία όσο το δυνατόν περισσότερο ολοκληρωμένη εργασία με θέμα «Λογιστική και Φορολογία Ο.Ε.». Η εργασία αυτή σηματοδοτεί το τέλος των σπουδών στο Τμήμα Λογιστικής του Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης και έχει ως σκοπό της, αφ' ενός μεν να κατανοήσουμε από νομική, φορολογική και λογιστική άποψη τη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρείας, αφ' ετέρου δε να αναπτύξουμε μεθοδικά τα βασικά λογιστικά θέματα αλλά και τις ιδιομορφίες που παρουσιάζονται στην πράξη στην πιο συνηθισμένη μορφή των προσωπικών εταιρειών που είναι η ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.).

Η πτυχιακή εργασία χωρίζεται σε δύο κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην λογιστική που διέπει τις Ο.Ε.. Πιο συγκεκριμένα γίνεται αναφορά στην έννοια, προσωπικότητα και τα χαρακτηριστικά της Ο.Ε., την σύσταση της και τι απαιτείται γι' αυτήν αλλά και τις λογιστικές εγγραφές της συστάσεως. Ακόμα παρουσιάζονται οι ιδιότητες των εταίρων καθώς και τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις αυτών. Τέλος στο παρόν κεφάλαιο παρατίθεται η λύση και η εκκαθάριση της Ο.Ε., οι λόγοι που οδηγούν σε αυτή και η διαδικασία που ακολουθείται μέχρι να επέλθει το τέλος της εταιρίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο ασχολούμαστε με την Ο.Ε. από φορολογικής άποψης. Αναλυτικά παρουσιάζονται η φορολογία εισοδήματος της Ο.Ε., ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζεται, πως καταβάλλεται, πως φορολογούνται τα κέρδη της Ο.Ε. και πως καλύπτεται η ζημία που τυχόν προκύπτει.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την επιβλέπουσα καθηγήτρια μας για την συνεργασία και την πολύτιμη βοήθεια της καθ' όλη την διάρκεια εκπόνησης της παρ' όλες τις δυσκολίες που αντιμετωπίσαμε..

Κεφάλαιο 1^ο

Λογιστική Ο.Ε.

1.1.Εννοια και Χαρακτηριστικά της Ο.Ε.

Η σύσταση των προσωπικών Εμπορικών Εταιρειών προϋποθέτει σύμβαση εταιρείας και ικανότητα. Ικανοί για κατάρτιση προσωπικής εμπορικής εταιρείας είναι όσοι έχουν την ικανότητα για ενέργεια εμπορικών πράξεων. Η σύμβαση εταιρείας διέπεται από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 18 του Εμπορικού Νόμου. Αντιπροσωπευτικότερη μορφή προσωπικής εταιρείας αποτελεί η ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) στην οποία όμως -όπως θα αναπτύξουμε στο κεφάλαιο αυτό- η έκταση της ευθύνης των εταίρων είναι ιδιαίτερα αυξημένη, επειδή ευθύνονται απεριόριστα - δηλαδή και με την προσωπική τους περιουσία- και αλληλέγγυα ή "εις ολόκληρον" - δηλαδή ο καθένας ευθύνεται για το σύνολο των υποχρεώσεων της Εταιρείας¹.

Σύμφωνα με τα άρθρα 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου² Ομόρρυθμη Εμπορική Εταιρεία είναι η σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων με σκοπό την ενέργεια εμπορικών πράξεων με εταιρική επωνυμία και τα οποία ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με όλη την ατομική τους περιουσία για τα χρέη της Εταιρείας.

Τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της Ο.Ε. που πηγάζουν από τον παραπάνω ορισμό είναι τα παρακάτω:

¹ Σαρσέντης Β., Παπαναστασάτος Α., 2008, Λογιστική Εταιριών, Ε' Έκδοση, Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη

² Κώδικας Εμπορικού Νόμου, Άρθρο: 20 Ημ/νία: 01.01.1879 Ημ/νία Ισχύος: 01.01.1879 Κείμενο Άρθρου: Ομόρρυθμος είναι η συστασινομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχοντων να συνεμπορευούνται υπό επωνυμίαν εταιρικήν.

[1] Η από κοινού εμπορία (επομένως και επιδίωξη κέρδους) ασκούμενη από δύο τουλάχιστον πρόσωπα.

[2] Η **εταιρική επωνυμία**. Η επωνυμία της Ο.Ε. σχηματίζεται από τα ονόματα ενός ή περισσοτέρων ή και όλων των Εταίρων. Στην περίπτωση που δεν αναγράφονται τα ονόματα όλων των εταίρων στην εταιρική επωνυμία τα υπόλοιπα αναπληρώνονται με την φράση «και ΣΙΑ». Η επωνυμία αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο της επιχείρησης διότι με αυτή εξατομικεύεται στις σχέσεις της με τους τρίτους.. Η αρχή αυτή παρακάμπτεται μόνο στην περίπτωση θανάτου ενός συνεταίρου, όταν βέβαια η εταιρεία δεν λύνεται εξαιτίας του θανάτου του και ότι συναινούν ρητά οι κληρονόμοι του. Είναι ευνόητο ότι η Ο.Ε δεν επιτρέπεται να έχει περισσότερες από μία επωνυμίες. Η επωνυμία της επιχείρησης δεν θα πρέπει να είναι φανταστική ή παραπλανητική, αλλά να ανταποκρίνεται στο πραγματικό όνομα του εμπόρου, ώστε να μη δημιουργείται σύγχυση στις συναλλαγές. Επίσης η επωνυμία πρέπει να διατηρείται ανεξάρτητα με την όποια αλλαγή στο φορέα της επιχείρησης ενώ ο κάτοχος της επωνυμίας αποκτά αποκλειστικό δικαίωμα στην χρησιμοποίηση της με την προϋπόθεση, κατ' αρχή ότι αυτή έχει γραφτεί στο σχετικό πρωτόκολλο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου. Τέλος κάθε νέα επωνυμία πρέπει να διαφέρει κατά τρόπο ευδιάκριτο απ' όλες όσες είναι γραμμένες στο σχετικό πρωτόκολλο³.

[3] Η **απεριόριστη και αλληλεγγύη ευθύνη όλων των εταίρων**. Με τον όρο "Απεριόριστη Ευθύνη" των εταίρων εννοούμε ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τα εταιρικά χρέη όχι μόνο μέχρι του ποσού εισφοράς τους, αλλά και με την ατομική τους περιουσία που δεν έχουν παραχωρήσει στην εταιρεία. Ο όρος "αλληλεγγύη ή (εξ ολοκλήρου) ευθύνη" σημαίνει ότι για τα εταιρικά χρέη δεν ευθύνεται μόνο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με την εταιρική περιουσία, αλλά και καθένας από τους εταίρους με το σύνολο της ατομικής τους περιουσίας και για ολόκληρο το χρέος που έχει η εταιρεία απέναντι σε τρίτους⁴. Η διάταξη αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη των Ομόρρυθμων Εταίρων δεν μπορεί να τροποποιηθεί με σύμβαση από τους εταίρους, ούτε μπορεί να νοηθεί Ο.Ε. χωρίς τα στοιχεία αυτά.

³ Νεγκάκης Χ., 2010, Λογιστική Εταιριών: Θεωρία – Εφαρμογές, Αθήνα, ΑΕ ΕΚΔΟΣΕΙΣ

⁴ Καρδακάρης Κ., 1997, Λογιστική Εμπορικών Εταιριών, Αθήνα, Εκδόσεις Νικητόπουλος & Σια ΟΕ

Η ομόρρυθμος εταιρία αποτελεί νομικό πρόσωπο με συνέπεια να έχει δική της περιουσία, να αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, να έχει επωνυμία, έδρα κλπ. Διακρίνεται από τις άλλες προσωπικές εταιρίες από το ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών ομόρρυθμα σε αντιδιαστολή με τους ετερόρρυθμους εταίρους της ετερόρρυθμης εταιρίας. Από αυτό το βασικό χαρακτηριστικό προκύπτει ότι υπάρχει άμεσος δεσμός μεταξύ της εταιρίας και των εταίρων, γιατί η ατομική περιουσία των εταίρων που είναι διαφορετική της εταιρικής περιουσίας, (εξαιτίας της νομικής προσωπικότητας της Ο.Ε.) είναι εξολοκλήρου υπεύθυνη για τα χρέη.

Τέλος η επωνυμία αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο μιας επιχείρησης διότι με αυτή εξατομικεύεται στις σχέσεις της με τους τρίτους. Σύμφωνα με το άρθρο 21 του εμπορικού νόμου : μόνο τα ονόματα των συνεταίρων μπορούν να σχηματίσουν την εταιρική επωνυμία. Η επωνυμία της Ο.Ε. σχηματίζεται είτε από τα ονόματα όλων των συνεταίρων, είτε από τα ονόματα δύο τουλάχιστον από αυτούς, είτε με το όνομα ενός με την προσθήκη των λέξεων «και Συντροφιά» (και ΣΙΑ). Σε περίπτωση που η επωνυμία της Ο.Ε. δεν αναγράφεται στο καταστατικό, αυτό δε συνεπάγεται ακυρότητα της εταιρίας διότι θα θεωρηθεί ότι σχηματίζεται σύμφωνα με τον νόμο, από τα ονόματα όλων των εταίρων.

Ο ορισμός της ομόρρυθμης εταιρίας παρατίθεται πλέον στο άρθρο 249 παρ. 1 στο οποίο διασαφηνίζεται ότι έχει νομική προσωπικότητα, επιδιώκει εμπορικό σκοπό και ότι παράλληλα με την εταιρία ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών όλοι οι εταίροι της απεριόριστα και εις ολόκληρον. Τη νομική φύση της ομόρρυθμης εταιρίας, καθορίζουν ορισμένα χαρακτηριστικά στοιχεία, τα οποία αποτελούν απόσταγμα τόσο των διατάξεων του ν. 4072/12 όσο και των ρυθμίσεων για την αστική εταιρία.

Πιο συγκεκριμένα η ομόρρυθμη εταιρία είναι προσωπική, δηλαδή υπερισχύει ο προσωπικός δεσμός μεταξύ των εταίρων αλλά και η από κοινού υποχρέωση τους για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού. Το έντονο προσωπικό στοιχείο απορρέει κυρίως από την απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων έναντι των δανειστών ακόμη και με τη προσωπική τους περιουσία. Παρ'όλα αυτά η εισαγωγή των νέων νομοθετικών διατάξεων θεωρείται ότι άμβλυσε το έντονα προσωπικό καθεστώς κυρίως ως προς τις επιπτώσεις που

μπορεί να έχει οποιαδήποτε μεταβολή στο πρόσωπο των εταίρων (π.χ. θάνατος). Έτσι με απώτερο σκοπό την αρχή της διατήρησης των επιχειρήσεων ο νομοθέτης γίνεται λιγότερο αυστηρός ως προς την μεταβολή των προσώπων, η οποία πλέον δεν επιφέρει τη λύση της εταιρίας.

Πιο συγκεκριμένα με την καταχώρησή της στο ΓΕΜΗ η ομόρρυθμη εταιρία αποκτά νομική της προσωπικότητα (άρθ. 252 παρ. 1 ν. 4072/12) όπως ορίζεται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 ν. 3853/2010. Η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας καθιστά την ομόρρυθμη εταιρία υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (ήτοι αυτοτελές νομικό πρόσωπο) κατά την έννοια των διατάξεων του Αστικού Κώδικα. Η συγκεκριμένη εταιρία επομένως μπορεί να έχει δική της περιουσία ανεξάρτητη από αυτή των εταίρων της, μπορεί να δικαιοπρακτεί ή να αδικοπρακτεί εκπροσωπούμενη από τα αρμόδια όργανά της (Βλ. ΑΚ 71) και μπορεί κατά το άρθρο 63 ΚΠολΔ να παρίσταται στα δικαστήρια ως διάδικος.

1.2.Σύσταση της Ο.Ε.

Για τη σύσταση της Ο.Ε. απαιτούνται τα παρακάτω:

- [A] Ικανότητα των εταίρων για απόκτηση της εμπορικής ιδιότητας
- [B] Τήρηση των διατυπώσεων απόδειξης και δημοσιότητας. Οι διατυπώσεις απόδειξης συνίστανται στην κατάρτιση του καταστατικού. Το καταστατικό αφορά τη συμφωνία για την σύσταση της Ο.Ε., γίνεται πάντοτε εγγράφως και αποδεικνύει την ύπαρξη και την ισχύ της εταιρείας. Μπορεί να είναι ιδιωτικό έγγραφο εκτός από τις περιπτώσεις που άλλες διατάξεις απαιτούν τον συμβολαιογραφικό τύπο π.χ. αν ένας εταίρος εισφέρει στην εταιρεία κάποιο ακίνητο, το καταστατικό πρέπει να γίνει από συμβολαιογράφο, διότι σύμφωνα

με το άρθρο 369 του Α.Κ.⁵ τα ακίνητα μεταβιβάζονται μόνο με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Το καταστατικό της Ο.Ε περιλαμβάνει όσα ορίζονται έμμεσα από τις διατάξεις του άρθρου 42 του Εμπορικού Νόμου π.χ. το αντικείμενο ασχολίας, το χρόνο διάρκειάς της, τα ονόματα των εταίρων κ.λπ.

Από την άλλη οι διατυπώσεις δημοσιότητας συνίστανται στην παράδοση περίληψης του καταστατικού στο γραμματέα του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρείας και καταχώρηση από αυτόν στο δημόσιο βιβλίο που τηρείται γι' αυτό το σκοπό. Η παράδοση της περίληψης πρέπει να γίνει μέσα σε δεκαπέντε μέρες από τη χρονολογία του καταστατικού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Εμπορικού Νόμου⁶.

Η περίληψη πρέπει να περιέχει:

- [i] Τα ονόματα και τα πατρώνυμα των εταίρων.
- [ii] Τη διαμονή και την ιδιότητά τους.
- [iii] Την επωνυμία της εταιρείας.
- [iv] Τους διαχειριστές της.
- [v] Το ποσό που κατέβαλε κάθε εταίρος και
- [vi] Τη χρονολογία που θα αρχίσει και θα τελειώσει τις εργασίες της η Ο.Ε.

⁵ Άρθρο 369 Αστικού Κώδικα: *Εμπράγματα συμβάσεις για ακίνητα*: Συμβάσεις που έχουν αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων πάνω σε ακίνητα απαιτείται να γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου.

⁶ Κώδικας Εμπορικού Νόμου, **Άρθρο**: 42 **Ημ/νία**: 01.01.1879 **Ημ/νία Ισχύος**: 01.01.1879 **Κείμενο Άρθρου**: Η περίληψις των καταστατικών εγγράφων των ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιρειών πρέπει να παραδίδεται, εντός δεκαπέντε ημερών από της χρονολογίας του εγγράφου, εις το γραφείον του εμποροδικείου του νομού, όπου ευρίσκεται το εμπορικόν της εταιρείας κατάστημα, δια να αντιγραφή εις το βιβλίον και, τοιχοκολληθέν, να μείνη τρεις ολόκληρους μήνας εκτεθειμένον εις το ακροατήριον. Εάν η εταιρεία έχει πολλά εμπορικά καταστήματα εις διαφόρους νομούς, η παράδοσις, η αντιγραφή και η τοιχοκόλλησις της περιλήψεως θέλουν γενή εις το εμποροδικείον εκάστου νομού. Η αθέτησις των διατυπώσεων τούτων επιφέρει ακύρωσιν ως προς τους συνεταίρους. Ούτοι όμως δεν δύνανται να προτείνωσι την έλλειψιν καμμιάς αυτών κατά τρίτον τινός.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Εμπορικού Νόμου η περίληψη του καταστατικού τοιχοκολλείται στην αίθουσα συνεδριάσεων του Πρωτοδικείου για τρεις μήνες. Στην πράξη δεν συντάσσεται περίληψη του καταστατικού αλλά προσκομίζεται στον Γραμματέα του Πρωτοδικείου αντίγραφο του καταστατικού. Ο Γραμματέας του Πρωτοδικείου στην συνέχεια συντάσσει έκθεση για την κατάθεση του καταστατικού και δίνει αύξοντα αριθμό καταχώρισης. Στις διατυπώσεις δημοσιότητας υπόκειται και κάθε τροποποίηση του καταστατικού.

Εάν η δημοσίευση είναι ατελής απορεί να θεωρηθεί ότι δεν πραγματοποιήθηκε καθόλου. Αυτό εξαρτάται από τα στοιχεία που λείπουν διότι ορισμένα στοιχεία ειδικότερα η επωνυμία, τα ονόματα των εταίρων και ο σκοπός της εταιρίας αποτελούν το ελάχιστο περιεχόμενο του καταστατικού. Εάν αυτά λείπουν θεωρείται ότι δεν υπήρξε καθόλου δημοσιότητα της εταιρίας. Αν όμως κάποιο από τα άλλα στοιχεία λείπει, απλώς οι συνεταίροι δεν μπορούν να τα αντιτάξουν κατά των τρίτων. Στην πραγματικότητα δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ του καταστατικού και της περίληψης γιατί στη πράξη δημοσιεύεται ολόκληρο το καταστατικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 42 του εμπορικού νόμου. η μη δημοσίευση του καταστατικού επιφέρει σχετική ακυρότητα της εταιρίας. Δεν απαιτείται δικαστική απόφαση αλλά η ακυρότητα υπάρχει αυτοδίκαια. Την ακυρότητα μπορούν να την επικαλεστούν μόνο οι τρίτοι. Με αυτό τον τρόπο η εταιρία θεωρείται από την αρχή άκυρη. Η ακυρότητα προτείνεται μέχρι την πρώτη συζήτηση στο ακροατήριο. Η σχετική ακυρότητα ισχύει και στην περίπτωση που δε δημοσιεύθηκε τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας.

Όταν ανάμεσα στα αναφερόμενα των εταίρων, εταίρος εισφέρει προσωπική εργασία γίνεται αποτίμηση της αξίας αυτής από την εφορία για την καταβολή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου.

Σε περίπτωση παράτασης του χρόνου διάρκειας της ζωής της Ο.Ε. απαιτείται από το νόμο, να συνταχθεί τροποποιητικό πριν από τη λήξη της ημερομηνίας και έχει γραφτεί στο καταστατικό της Ο.Ε. ως ημερομηνία λήξης της ύπαρξης της εταιρίας. Αν το τροποποιητικό συνταχθεί μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας ζωής της Ο.Ε., υπάρχει το ενδεχόμενο να θεωρηθεί η τροποποίηση ως σύσταση νέας εταιρίας.

Εφ' όσον το τροποποιητικό συνταχθεί πρέπει σε χρονικό διάστημα 15 ημερών να προσαχθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε δύο αντίγραφα. Το ένα αντίγραφο το κρατάει η Δ.Ο.Υ. για ενημέρωση της και το άλλο βεβαιωμένο από αυτή προσάγεται στο Πρωτοδικείο για δημοσίευση.

Για τη σύσταση Ο.Ε. απαιτούνται έξοδα. Πριν τη δημοσίευση του, το καταστατικό κατατίθεται στην οικονομική Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρίας ώστε η φορολογική αρχή να υπολογίσει και να επιβάλλει φόρο επί του κεφαλαίου της Ο.Ε. με την ονομασία «ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΩΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ» και με ποσοστό 1%. Εκτός της καταβολής του παραπάνω φόρου καταβάλλονται επίσης τέλη που υπολογίζονται επί του κεφαλαίου υπέρ Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων και Ταμείου Νομικών. Όλα τα παραπάνω έξοδα μαζί με τα πιθανά αμοιβής συμβολαιογράφων, δικηγόρων, διαφημιστικά και άλλα που έγιναν για τη σύσταση αποτελούν τα έσοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, τα οποία αναλυτικά θα δούμε και σε επόμενη παράγραφο.

Όπως ήδη αναφέρθηκε απαραίτητο στοιχείο της εταιρικής συμβάσεως είναι η εισφορά όλων των εταίρων (κοινές εισφορές). Για την Ο.Ε. οι εισφορές αυτές είναι δυνατόν να συνίστανται σε χρήμα, σε είδος ή σε οποιαδήποτε άλλη παροχή (εργασία, ειδικές γνώσεις, δικαίωμα κ.λ.π.). Η αποτίμηση των εισφορών γίνεται από τους εταίρους κατά την απογραφή του καταστατικού. Το σύνολο των εταιρικών εισφορών αποτελεί το εταιρικό κεφάλαιο (Ε.Κ.) το οποίο πρέπει να παραμένει σταθερό στη διάρκεια της εταιρίας. Εκτός αν οι εταίροι αποφασίσουν την αύξηση ή μείωσή του και τροποποιήσουν το καταστατικό τους.

Αμέσως μετά την υπογραφή του καταστατικού από τους εταίρους και την δημοσίευσή του αρχίζει να υπάρχει η Ο.Ε. σαν νομικό πρόσωπο. Για την δημιουργία του εταιρικού κεφαλαίου απαιτείται η κάλυψή του από τους εταίρους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους σε αυτό.

Την απαίτησή της αυτή εμφανίζει η Ο.Ε. λογιστικά σε ημερολογιακές εγγραφές που λέγονται « εγγραφές καλύψεως του Ε.Κ. » και σε λογαριασμούς απαιτήσεων της ομάδας 3 του ΕΧ.Λ.Σ. Όταν οι εταίροι καταβάλλουν τις εισφορές τους ακολουθούν εγγραφές εμφανίσεως των εισφερομένων στοιχείων και κλεισίματος των

λογαριασμών απαιτήσεων, οι εγγραφές αυτές λέγονται « εγγραφές καταβολής του Ε.Κ. ». Το σύνολο των εγγραφών που προαναφέρθηκαν αποτελούν τις « εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε. ».

Οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. που προβλέπονται να χρησιμοποιηθούν είναι οι εξής:

- ▶ Για την κάλυψη του Ε.Κ. λειτουργεί ο λογαριασμός 33.03 «εταίρος λογαριασμός καλύψεως του Ε.Κ. » και οι τριτοβάθμιοι του 33.03.01, 33.03.02 κ.λ.π.
- ▶ Για να εμφανιστούν οι εταιρικές μερίδες των εταίρων (ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής τους στο Ε.Κ.) ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού 40.06 «εταιρικό κεφάλαιο» και τους τριτοβάθμιους 40.06.01, 40.06.02 κ.λ.π.
- ▶ Για να εμφανιστούν οι εταιρικές μερίδες των εταίρων μεταφέρεται ο λογαριασμός 33.03 και οι τριτοβάθμιοι του με πίστωση τους σε χρέωση του λογαριασμού της ίδιας ομάδας 33.04 « οφειλόμενο κεφάλαιο » και τους τριτοβάθμιους 33.04.01, 33.04.02 κ.λ.π. για το τμήμα του κεφαλαίου που είναι καταβλητέο συγχρόνως με την κάλυψη, αλλά και το τμήμα που είναι καταβλητέο.
- ▶ Το τμήμα του Ε.Κ. που δεν έχει καταβληθεί παραμένει στη χρέωση του λογαριασμού 33.04 αν είναι καταβλητέο εντός της χρήσεως ή μεταφέρεται στο λογαριασμό της πρώτης ομάδας 18.12 «οφειλόμενο κεφάλαιο » αν είναι καταβλητέο την επόμενη χρήση τα έξοδα συστάσεως είναι δυνατόν να εμφανιστούν στο λογαριασμό της πρώτης ομάδας 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και να αποσβεστούν είτε εφάπαξ κατά τη χρήση της πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

1.2.1.Σύσταση με Εισφορές σε Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού που μεταβιβάζονται κατά κυριότητα

Αντικείμενο εισφοράς σε μια Ο.Ε, μπορεί να αποτελεί ότι μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα και αποτελεί αντικείμενο μεταβίβασης, δηλαδή εισφορές σε είδος: ακίνητα, μηχανήματα, εμπορεύματα κ.λ.π. Όπως και άυλα περιουσιακά στοιχεία: φήμη, πελατεία (good will), δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κ.λ.π. Τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται από κοινού από τους εταίρους και με αυτές τις αξίες εμφανίζονται στα βιβλία της εταιρίας.

Οι λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνται κατά τη σύσταση της Ο.Ε σε αυτή την περίπτωση είναι οι παρακάτω:

A. Κατά την κάλυψη του κεφαλαίου

33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
3303	Εταιρ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	X		
330300	A Λογ. Εισφοράς	X		
330301	B Λογ. Εισφοράς			
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ			X
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	X		

400600	Κεφαλ. Μερίδα Α	X		
400601	Κεφαλ. Μερίδα Β	X		
<i>Σύσταση Ο.Ε. σύμφωνα με το</i>				
<i>καταστατικό του Συμβολαιογράφου....</i>				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X	
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	X		
330400	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α			
330401	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Β			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3303	Ετ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	X		
330300	Α Λογ. Εισφοράς			
330301	Β Λογ. Εισφοράς			

Β. Κατά την καταβολή των εισφορών

1-1-2012				
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΑΘΕΣΙΜΑ		X	

3800	Ταμείο	X		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	X		
330400	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α	X		
330401	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Β	X		
<i>Καταβολή υποχρέωσης από εταίρους</i>				

1.2.2.Σύσταση με Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού που βαρύνονται και με Στοιχεία Παθητικού

Στη περίπτωση αυτή η αξία της εισφοράς του κάθε του εταίρου θα καθοριστεί αν από τη αξία των στοιχείων του ενεργητικού που εισφέρει, αφαιρεθεί η αξία των παθητικών στοιχείων. Στις εγγραφές καταβολής, χρεώνονται τα στοιχεία του ενεργητικού με τις αξίες που αποτιμήθηκαν και πιστώνονται τα στοιχεία του παθητικού και οι λογαριασμοί οφειλόμενου κεφαλαίου των εταίρων

1.2.3.Σύσταση με Εισφορές που περιλαμβάνουν Απαιτήσεις κατά Τρίτων και Γραπτές Υποχρεώσεις

Στην περίπτωση εισφοράς γραμματίων εισπρακτέων (ενεργητικό στοιχείο) και γραμματίων πληρωτέων (παθητικό στοιχείων) αντιμετωπίζουμε το πρόβλημα ότι τα στοιχεία αυτά πρέπει να γίνουν δεκτά σαν εισφορά προς την εταιρία στην παρούσα τους αξία. Και να εμφανιστούν στα βιβλία της με την ονομαστική τους αξία γιατί αυτή εμφανίζει την πραγματική απαίτηση ή υποχρέωση που μεταβιβάζεται στην εταιρία με τα στοιχεία αυτά.

Το πρόβλημα λύνεται με τη δημιουργία αντίθετων λογαριασμών. Τα γραμμάτια εισπρακτέα χρεώνονται με την ονομαστική τους αξία και η διαφορά μεταξύ ονομαστικής και παρούσας αξίας πιστώνεται στον αντίθετο λογαριασμό των γραμματίων εισπρακτέων « Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων ».

Τα γραμμάτια πληρωτέα πιστώνονται με την ονομαστική τους αξία και η διαφορά μεταξύ ονομαστικής και παρούσης αξίας χρεώνεται στον αντίθετο λογαριασμό, του γραμμάτια πληρωτέα « Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων ».

Οι εισφερόμενες προφορικές απαιτήσεις (πελάτες) γίνονται δεκτές από την εταιρία με μια συνολική έκπτωση - κράτηση επειδή είναι δυνατόν να υπάρχουν αφερέγγυοι πελάτες, που όμως δεν είναι δυνατός ο χαρακτηρισμός συγκεκριμένων από αυτών σαν επισφαλών, κατά το χρόνο της μεταβιβάσεώς τους. Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται σε πίστωση λογαριασμού παθητικού προβλέψεων με τίτλο « Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ».

1.2.4.Σύσταση με Εισφορές σε στοιχεία αδιαίρετα που η αξία τους είναι μεγαλύτερη της Εταιρικής Μεριδας

Στη περίπτωση που εταίρος εισφέρει αντικείμενο αδιαίρετο π.χ. ακίνητο, που η αξία του είναι μεγαλύτερη από την εταιρική μερίδα που υποσχέθηκε να καλύψει, τότε χρεώνεται το περιουσιακό στοιχείο με την αξία που είναι ήδη χρεωμένος ή και παραπάνω, αναγκαστικά η εισφερόμενη αξία εμφανίζεται στο δοσοληπτικό λογαριασμό του εταίρου, που με το πιστωτικό του υπόλοιπο θα εμφανίζει την υποχρέωση της εταιρίας προς τον εταίρο να επιστρέψει την παραπάνω αξία που της εισφέρθηκε.

1.2.5.Σύσταση με Εισφορές σε περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά χρήση σε ειδικές γνώσεις, προσωπική εργασία ή άλλα δικαιώματα

Στη περίπτωση αυτή επειδή τα εισφερόμενα δεν αποτελούν περιουσιακά στοιχεία κυριότητας της εταιρίας θεωρούνται ότι δεν αποτελούν εισφορά κεφαλαίου και εμφανίζονται με λογαριασμούς τάξεως με την αξία που αποτιμήθηκαν.

Δεν αποκλείεται όμως και η περίπτωση να θεωρηθούν εισφορά κεφαλαίου, δηλαδή περιουσιακά στοιχεία ουσίας και τότε θα εμφανιστούν κανονικά όπως και τα άλλα ενεργητικά περιουσιακά στοιχεία.

1.2.6.Σύσταση με εισφορά ολόκληρης επιχείρησης στην Ο.Ε. που συστήνεται

Στην περίπτωση των εισφορών που βαρύνονται με παθητικά στοιχεία, ανήκει συνήθως η περίπτωση εισφοράς ολόκληρης επιχειρήσεως στην ομόρρυθμη εταιρία.

Μια επιχείρηση που εισφέρει σαν σύνολο πρέπει να συντάξει ισολογισμό τέλους χρήσεως.

Η δε ομόρρυθμη εταιρία μπορεί:

(α) Να δεχθεί τα στοιχεία της επιχειρήσεως στις αξίες που αναγράφονται στον ισολογισμό της, οπότε η εισφορά του εταίρου θα συμπίπτει με το κεφάλαιο της επιχειρήσεως,

(β). Να αναγνωριστεί υπέρ του εταίρου, που εισφέρει την ατομική του επιχείρηση (κάποια υπεραξία, φήμη και πελατεία, good will) που θα αποτελέσει περιουσιακό στοιχείο παγίου ενεργητικού για την ομόρρυθμη εταιρία θα εμφανιστεί στα βιβλία της ομόρρυθμη εταιρία στην αξία που αποτιμήθηκε και θα υπόκειται σε απόσβεση. Η εισφορά τότε του εταίρου θα είναι η αξία του κεφαλαίου της ατομικής του επιχειρήσεως και η αξία της φήμης και πελατείας

(γ) Τα στοιχεία της ατομικής επιχειρήσεως που εισφέρει ο εταίρος ή μερικά από αυτά να αποτιμηθούν σε αξίες διαφορετικές από αυτές που εμφανίζονται στον ισολογισμό της. Στα βιβλία τότε της ομόρρυθμης εταιρίας θα εμφανιστούν με τις αξίες που αποτιμήθηκαν και αν η συνολική τους αξία δεν καλύπτει το ποσό της εισφοράς του εταίρου αυτή θα συμπληρωθεί με μετρητά.

1.3.Διατυπώσεις Σύστασης της Ο.Ε.

Η διαδικασία ίδρυσης της ομόρρυθμης εταιρείας και οι συναφείς υποχρεώσεις των εταίρων στο στάδιο αυτό είναι συνοπτικά οι εξής:

[Α] Σύνταξη του καταστατικού. Το καταστατικό συντάσσεται συνήθως από δικηγόρο και είναι κατά κανόνα ιδιωτικό έγγραφο και επίσης υπογράφεται από τους εταίρους.

[B] Πληρωμή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου που σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17-31 του Ν. 1676/86⁷ υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί του κεφαλαίου. Η πληρωμή του φόρου αυτού δίνεται σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ), αποδεικνύεται με σχετικό παραστατικό και ενεργείται σχετική θεώρηση στο καταστατικό που θα κατατεθεί στο Πρωτοδικείο.

[C] Προσκόμιση του καταστατικού στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών για την καταβολή δικαιώματος 5% επί του κεφαλαίου. Το ποσόν εισπράττεται από το Τ.Σ.Ν. και εάν το ποσό είναι μικρό επικολλάται στο καταστατικό ένσημο του Τ.Σ.Ν. ή διαφορετικό εκδίδεται τριπλότυπο και σημειώνεται σχετική πράξη στο καταστατικό που θα κατατεθεί στο Πρωτοδικείο.

[D] Προσκόμιση του καταστατικού στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων για την καταβολή εισφοράς 1% επί του κεφαλαίου της εταιρείας που αποδεικνύεται με επικόλληση ενσήμου στο καταστατικό ή έκδοση διπλοτύπου και σημείωση της σχετικής πράξης στο καταστατικό.

[E] Το υπογεγραμμένο από τους εταίρους καταστατικό μαζί με τα αποδεικτικά καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, του Ταμείου Συντάξεως Νομικών και του Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων προσκομίζεται εντός προθεσμίας 15 ημερών από της υπογραφής του στον Γραμματέα του Πρωτοδικείου ο οποίος συντάσσει σχετική έκθεση για την κατάθεση και χορηγεί επίσημο αντίγραφο μετά από σχετική αίτηση του προσκομίσαντος.

[F] Αντίγραφο του καταστατικού προσκομίζεται στην αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ) μαζί με τη δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και η ΔΟΥ χορηγεί Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) στην Εταιρεία που μπορεί πλέον να αρχίσει νόμιμα τη συναλλακτική της δραστηριότητα.

Η μη τήρηση των διατυπώσεων για τη δημοσιότητα επιφέρει την ακυρότητα της Εταιρείας. Η ακυρότητα αυτή όμως, είναι σχετική γιατί μπορούν να την επικαλεσθούν μόνοι οι τρίτοι υπέρ των οποίων επιβάλλεται η δημοσιότητα επειδή

⁷ <http://www.econ-e.gr/o-foros-sigkentroseos-kefalaiou-1-arthra-17-31-N.-1676/86-18509.html>

αυτοί θεωρείται ότι βλάπτονται από τη μη δημοσίευση της περίληψης του καταστατικού. Οι εταίροι δεν μπορούν να επικαλεστούν την ακυρότητα της εταιρείας προς τους τρίτους.⁸

1.4. Ηλεκτρονική Σύσταση Επιχειρήσεων

Σήμερα, εν έτη 2013 υπάρχει η ανάγκη απλοποίησης όλων των παραπάνω διαδικασιών σύστασης ομόρρυθμων και άλλων εταιρειών. Η ανάγκη συγκρότησης ενός ενιαίου πλαισίου οργάνωσης, ενημέρωσης και χρήσης των μητρώων της δημόσιας διοίκησης αποτελούσε ανέκαθεν πάγια απαίτηση των συναλλασσόμενων με τους φορείς του δημόσιου και ευρύτερου δημόσιου τομέα. Ιδιαίτερα για την επιχειρηματική κοινότητα, οι επικαλύψεις στοιχείων, τα προβλήματα στην ονοματολογία, οι διαφορετικές κωδικοποιήσεις, η αποσπασματική συγκέντρωση στοιχείων από φορείς, η έλλειψη στοιχείων ιστορικότητας επιχειρήσεων κ.λ.π., αποτελούσαν μερικά μόνο από τα προβλήματα τα οποία αντιμετώπιζε, με αποτέλεσμα να παρατηρούνται προβλήματα στις διαδικασίες του γενικότερου επιχειρείν.

Για όλους αυτούς τους λόγους, ήταν πάγιο αίτημα του επιχειρηματικού κόσμου της χώρας εδώ και πολλά χρόνια η δημιουργία ενός ενιαίου εμπορικού μητρώου. Είναι ευρέως αποδεκτό ότι η δημιουργία ενός Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) όλων των νομικών μορφών επιχειρήσεων στην Ελλάδα βοηθάει ιδιαίτερα στην παρακολούθηση των εμπορικών επιχειρήσεων από την πολιτεία και την καλύτερη εξυπηρέτηση των ίδιων των επιχειρήσεων από την κεντρική διοίκηση και τους αρμόδιους φορείς της.

Η θεσμοθέτηση του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.), σε συνδυασμό με την αναβάθμιση του ρόλου των Επιμελητηριακών Φορέων μέσω της μετεξέλιξης τους σε «Υπηρεσία Μίας Στάσης» (Υ.Μ.Σ.), αποτελούν καθοριστικές αλλαγές στον άξονα της απλοποίησης των γενικότερων διαδικασιών του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, οι οποίες στοχεύουν τόσο στην κάλυψη αναγκών και απαιτήσεων των

⁸ Μακρυγιωργάκης Μ., 2003, Περιπτώσιολογικές Διερευνήσεις Εταιρικών Θεμάτων - Λογιστική Εταιριών, Αθήνα, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ

πάσης φύσεως εμπλεκομένων, όσο και στην ουσιαστική χρήση και αξιοποίηση των πληροφοριών που συλλέγονται. Η λειτουργία μιας σύγχρονης και ενημερωμένης κεντρικής βάσης μητρώου επιχειρήσεων διευκολύνει απεριόριστα στη μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών δημιουργίας ή μεταβολής μιας επιχείρησης, αλλά και έκδοσης και υποβολής πιστοποιητικών «εταιρικής ενημερότητας» για όλες σχεδόν τις συναλλαγές μιας εταιρείας. Παράλληλα, ένα γενικό και ενιαίο μητρώο επιχειρήσεων, δημιουργεί ευρύτερες προϋποθέσεις πληροφόρησης και εκμετάλλευσης της πληροφορίας για ολόκληρο τον δημόσιο τομέα. Χάρη σ' αυτό, γίνεται εφικτή η αποτελεσματικότερη στατιστική παρακολούθηση των στοιχείων των επιχειρήσεων, η ακριβέστερη άσκηση πολιτικής, νομοθετικής ή και ελεγκτικής εξουσίας προς τις επιχειρήσεις αλλά και σε σχέση με αυτές.

Η απλοποίηση του τυπικού πλαισίου άσκησης της εμπορικής δραστηριότητας η οποία αναμένεται να επιτευχθεί με τη λειτουργία του Γ.Ε.ΜΗ. στοχεύει να έχει εκτός των άλλων σαν αποτέλεσμα :

- ▶ Την εγκαθίδρυση καθεστώτος διαφάνειας της άσκησης της εμπορικής δραστηριότητας.
- ▶ Την εμπέδωση της ασφάλειας των εν γένει συναλλαγών.
- ▶ Την εξυπηρέτηση της δημοσιότητας της εμπορικής δραστηριότητας κατά το πλέον πρόσφορο και επιθυμητό τρόπο.
- ▶ Την εξασφάλιση προϋποθέσεων άσκησης και προστασίας της νόμιμης εμπορικής δραστηριότητας.
- ▶ Την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας με την εισαγωγή σύγχρονων τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών.
- ▶ Την εξασφάλιση της δυνατότητας ταχείας εξυπηρέτησης επιχειρήσεων και πολιτών με διαδικασίες “μια στάσης” και την υλοποίηση των επιταγών του άρθρου 6 του Ν3242/2004.
- ▶ Την καθιέρωση απλοποιημένου και ελκυστικού πλαισίου υποδοχής οργανωμένων εμπορικών δραστηριοτήτων από κράτη – μέλη της Ε.Ε. και τρίτες χώρες.

1.4.1. Υπηρεσίες Μιας Στάσης (ΥΜΣ)

Ως «Υπηρεσία Μιας Στάσης» για τη σύσταση ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιριών (κάθε μορφής) ορίζονται οι αρμόδιες Υπηρεσίες του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) του άρθρου 2 του ν. 3419/2005 (ΦΕΚ 297 Α'), όπως αυτός τροποποιείται με το άρθρο 13 του ν. 3853/2010 (ΦΕΚ 90/Α'/17.6.2010), καθώς και τα Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών (Κ.Ε.Π.) που λαμβάνουν την «πιστοποίηση παροχής υπηρεσιών μιας στάσης».

Από τις 4-4-2011 ξεκίνησε η λειτουργία της υπηρεσίας μιας στάσης για την σύσταση των νέων επιχειρήσεων. Η Υπηρεσία Μιας Στάσης, σε συνδυασμό με την εφαρμογή του Γενικού Εμπορικού Μητρώου, αποτελεί το νέο εργαλείο στήριξης της επιχειρηματικότητας, που εξασφαλίζει στο νέο επιχειρηματία, την έναρξη δραστηριότητας, σε μια Υπηρεσία, σε ένα χώρο, με δραστική μείωση του χρόνου και των εξόδων που απαιτούσε η παλιά διαδικασία. Στο νέο σύστημα, υπάγονται όλες οι προσωπικές εταιρείες, Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες, που ιδρύονται μετά τις 4-4-2011

Οι ιδρυτές των νέων επιχειρήσεων, υποβάλλουν τις σχετικές αιτήσεις, εξουσιοδοτήσεις και δικαιολογητικά και καταβάλλουν όλα τα προβλεπόμενα τέλη, δικαιώματα, κ.λ.π. στο Επιμελητήριο, το οποίο διεκπεραιώνει εσωτερικά, όλες τις υπόλοιπες διαδικασίες πριν τη σύσταση: Χορήγηση Α.Φ.Μ, Αριθμό Γενικού Εμπορικού Μητρώου, (Γ.Ε.ΜΗ), ασφαλιστική ενημερότητα (Ι.Κ.Α.), εγγραφή στον Ο.Α.Ε.Ε., ΑΜΚΑ -εάν κάποιος ιδρυτής δεν διαθέτει - εγγραφή το Επιμελητήριο και γνωστοποίηση στο Πρωτοδικείο.

Ειδικότερα η Υπηρεσία μιας Στάσης :

- ▶ Παραλαμβάνει και ελέγχει, όλα τα απαιτούμενα να προσκομισθούν έγγραφα και δικαιολογητικά όπως αυτά προβλέπονται στην Κ.Υ.Α.
- ▶ Προβαίνει σε προέλεγχο επωνυμία και διακριτικού τίτλου της ΟΕ ή ΕΕ
- ▶ Προβαίνει στην χορήγηση ΑΦΜ στους εταίρους (νομικά πρόσωπα) / ιδρυτές της ΟΕ ή ΕΕ, αν αυτοί δεν διαθέτουν.

- ▶ Εισπράττει όλα τα ποσά που αποτελούν το Γραμμάτιο Ενιαίου Κόστους Σύστασης.
- ▶ Καταχωρεί τα στοιχεία της εταιρείας στη βάση δεδομένων του Γ.Ε.ΜΗ.
- ▶ Προβαίνει στην χορήγηση ΑΦΜ της ΟΕ ή ΕΕ (αφού διαβιβάζει ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών τα απαραίτητα στοιχεία/ έντυπα).
- ▶ Χορηγεί βεβαίωση για τη καταχώρηση της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ.
- ▶ Διαβιβάζει τον πλήρη φάκελο (με όλα τα δικαιολογητικά) στην αρμόδια Υπηρεσία στο Γ.Ε.ΜΗ. του Επιμελητηρίου.

1.5.Τα Δικαιώματα και οι Υποχρεώσεις των Εταίρων

Τα δικαιώματα των εταίρων της Ο.Ε. είναι τα παρακάτω:

[1] Κάθε εταίρος έχει το δικαίωμα εκπροσώπησης και διαχείρισης της εταιρείας.

[2] Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 748 Α.Κ.⁹ κάθε ένας από τους εταίρους έχει δικαίωμα ψήφου κατά τη λήξη των εταιρικών αποφάσεων. Η αρχή που θέτει ο νόμος είναι ότι για κάθε πράξη απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων, εκτός αν το καταστατικό προβλέπει ότι οι αποφάσεις παίρνονται με πλειοψηφία.

⁹ Αστικός Κώδικας, Άρθρο 748: Διοίκηση της εταιρίας: Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων. Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων.

[3] Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 755 Α.Κ.¹⁰ κάθε εταίρος έχει το δικαίωμα να λαμβάνει γνώση αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων.

[4] Αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, όλοι οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημιές κατά "ίσα μέρη" ανεξάρτητα από την εισφορά.

[5] Μετά τη λύση της εταιρείας, οι εταίροι μετέχουν στο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας ανάλογα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη της επιχείρησης.

Οι υποχρεώσεις των εταίρων της Ο.Ε. είναι οι παρακάτω:

[1] Όλοι οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να εισφέρουν στην εταιρεία και αν δεν έχει συμφωνηθεί τίποτε άλλο, οι εισφορές είναι ίδιες μεταξύ τους.

[2] Οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να συμμετέχουν στις εταιρικές εργασίες.

[3] Οι εταίροι έχουν υποχρέωση να αποφεύγουν κάθε ενέργεια που είναι δυνατόν να βλάψει τα εταιρικά συμφέροντα.

[4] Αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι μετέχουν στις εταιρικές ζημιές κατά "ίσα μέρη" ανεξάρτητα από την εισφορά κάθε εταίρου.

[5] Η εταιρική ιδιότητα δεν είναι μεταβιβάσιμη. Καθένας από τους εταίρους δεν μπορεί να μεταβιβάσει το εταιρικό του μερίδιο.

1.5.Λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της ΟΕ με τους εταίρους

¹⁰ Αστικός Κώδικας: **Άρθρο 755:** Κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να πληροφορείται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, να εξετάζει τα βιβλία και τα έγγραφα, καθώς και να καταρτίζει περίληψη της περιουσιακής κατάστασης της εταιρίας. Αντίθετη συμφωνία είναι άκυρη.

Ανάλογα των περιπτώσεων των οποίων τη ρύθμισή τους πρέπει να προβλέπει το καταστατικό της εταιρείας προκύπτει ότι μεταξύ της εταιρείας και των εταίρων δημιουργούνται οι οικονομικές σχέσεις που επιβάλλουν την απεικόνισή τους σε λογαριασμούς οι οποίοι θα ανοιχθούν στο όνομα των εταίρων. Επομένως για κάθε εταίρο δημιουργούνται τόσοι λογαριασμοί όσα είναι τα διαφορετικά είδη σχέσεων που έχουν προκύψει μεταξύ του εταίρου και της εταιρείας. Συνηθέστερες κατηγορίες τέτοιων λογαριασμών είναι οι εξής¹¹:

● **Λογαριασμοί καλύψεως κεφαλαίου.** Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι λογαριασμοί που δημιουργούνται κατά τη σύσταση της εταιρείας ή σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου που μπορεί να γίνει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί αυτοί απεικονίζουν την εισφορά που έχει αναλάβει κάθε εταίρος με το ποσό της οποίας χρεώνονται σε πίστωση του λογαριασμού "Εταιρικό Κεφάλαιο". Οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται (κλείνουν) πιστούμενοι κατά την καταβολή των εισφορών, με χρέωση των λογαριασμών ανάλογα με τον τρόπο που έγινε η καταβολή ή του λογαριασμού "οφειλόμενου κεφαλαίου" αν δίνεται η δυνατότητα να γίνει η καταβολή σε διαφορετικό χρόνο από τον χρόνο της σύστασης.

● **Λογαριασμοί κεφαλαιακών μερίδων.** Οι λογαριασμοί αυτοί δεν αποτελούν προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων, αλλά είναι αναλυτικοί του λογαριασμού "Εταιρικό Κεφάλαιο".

● **Λογαριασμοί απολήψεων.** Δημιουργούνται πάντοτε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και οι οποίοι χρεώνονται με τα ποσά τα οποία έχει συμφωνηθεί να παίρνουν οι εταίροι για τις ατομικές των ανάγκες και τη συντήρησή των. Τα ποσά αυτά θεωρούνται ως προκαταβολή έναντι των κερδών που αναμένεται να προκύψουν από τη χρήση. Στο τέλος της χρήσης το χρεωστικό τους υπόλοιπο μεταφέρεται στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, στην πίστωση των οποίων θα μεταφερθεί και το κέρδος που δικαιούται να αναλάβει κάθε εταίρος.

● **Λογαριασμοί δανειακών σχέσεων.** Αν μεταξύ της εταιρείας και των εταίρων δημιουργηθούν δανειακές σχέσεις θα δημιουργηθούν για την παρακολούθησή τους ιδιαίτεροι λογαριασμοί.

¹¹ Καρδακάρης Κ., 1997, Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών, Αθήνα, Εκδόσεις Νικητόπουλος & Σια ΟΕ

● **Ατομικοί λογαριασμοί.** Για κάθε εταίρο δημιουργείται ατομικός λογαριασμός ο οποίος χρεώνεται ή πιστώνεται ανάλογα με ποσά αμέσως απαιτητά είτε από την εταιρεία είτε από τον εταίρο ώστε και το υπόλοιπο που τελικώς διαμορφώνεται να θεωρείται αμέσως απαιτητό από την εταιρεία αν είναι χρεωστικό ή από τον εταίρο αν είναι πιστωτικό. Σύμφωνα με την ορολογία του ΕΓΛΣ οι λογαριασμοί αυτοί ονομάζονται "Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων".

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι λογαριασμοί των εταίρων όλων των πιο πάνω κατηγοριών δημιουργούνται ως δευτεροβάθμιοι περιληπτικοί λογαριασμοί, αναλυόμενοι σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.ο.κ., ανάλογα με τις ανάγκες της εταιρείας.

1.6. Βασικές λογιστικές εγγραφές σύστασης Ο.Ε

Αμέσως όταν δημοσιευτεί η περίληψη του καταστατικού της εταιρείας, η οποία έχει πια νομική προσωπικότητα, διενεργείται στα βιβλία της η σχετική εγγραφή με την οποία απεικονίζεται η εκ μέρους των εταίρων υποχρέωση για τη σύσταση του εταιρικού κεφαλαίου.

Για κάθε εταίρο ανοίγεται λογαριασμός, ο οποίος έχει σαν τίτλο το όνομα κάθε εταίρου και χαρακτηρίζεται από το είδος της υποχρέωσης, π.χ. Α. Αποστόλου Λογαριασμός Εισφοράς ή Α. Αποστόλου Λογαριασμός Ατομικός, κ.λπ.. Ο λογαριασμός εισφοράς κάθε εταίρου χρεώνεται με την υποχρέωση εισφοράς για τη σύσταση του εταιρικού κεφαλαίου, που ανέλαβε αυτός σύμφωνα με το καταστατικό, ενώ με το σύνολο των υποχρεώσεων που ανέλαβαν όλοι οι εταίροι πιστώνεται ο λογαριασμός Εταιρικό Κεφάλαιο.

Ταυτόχρονα με την εκπλήρωση της υποχρέωσης των εταίρων, δηλαδή αμέσως μόλις οι εταίροι καταβάλουν την εισφορά τους σε χρήμα ή άλλο περιουσιακό

στοιχείο, χρεώνεται ο λογαριασμός Χρηματικά Διαθέσιμα ή ο σχετικός λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου σε πίστωση κάθε εταίρου¹².

Τα 3 παρακάτω παραδείγματα θα μας βοηθήσουν να κατανοήσουμε καλύτερα την διαδικασία εγγραφών σύστασης μιας Ο.Ε.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

ΣΥΣΤΑΣΗ Ο.Ε. ΜΕ ΕΙΣΦΟΡΑ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ

Την 1/1/2012 έγινε σύμβαση μεταξύ του Α και του Β για την ίδρυση Ο.Ε. με κεφάλαιο 40.000€ που θα καταβληθεί κατά το ήμισυ από τον καθένα σε μετρητά. Μετά την δημοσίευση του καταστατικού στα βιβλία της επιχείρησης θα πραγματοποιηθούν οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές.

Α. Κατά την κάλυψη του κεφαλαίου

		1-1-2012	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		40.000€
3303	Εταιρ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	40.000€	
330300	Α Λογ. Εισφοράς 20.000€		
330301	Β Λογ. Εισφοράς 20.000€		
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		40.000€
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	40.000€	
400600	Κεφαλ. Μερίδα Α 20.000€		

¹² Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α. (1997), Θέματα Λογιστικών Βιβλίων, Αθήνα, εκδόσεις Σάκκουλα,

400601	Κεφαλ. Μερίδα Β 20.000€			
<i>Σύσταση Ο.Ε. σύμφωνα με το</i>				
<i>καταστατικό του Συμβολαιογράφου....</i>				
<i>Ηρακλείου</i>				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		40.000€	
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	40.000€		
330400	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α 20.000€			
330401	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Β 20.000€			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			40.000€
3303	Ετ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	40.000€		
330300	Α Λογ. Εισφοράς 20.000€			
330301	Β Λογ. Εισφοράς 20.000€			

Β. Κατά την καταβολή των εισφορών

1-1-2012				
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΑΘΕΣΙΜΑ		40.000€	
3800	Ταμείο	40.000€		

33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			40.000€
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	40.000€		
330400	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α 20.000€			
330401	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Β 20.000€			

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

ΣΥΣΤΑΣΗ Ο.Ε. ΜΕ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΣΕ ΧΡΗΜΑ, ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Την 1/2/2013 οι Α, Β, Γ ιδρύουν Ο.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 80.000€ που καλύπτουν κατά 50.000 € ο Α και 30.000 € ο Β, ενώ ο Γ θα προσφέρει την προσωπική του εργασία ως πολιτικός μηχανικός.

Ο Α για την κάλυψη της εταιρικής του μερίδας εισφέρει ένα μηχάνημα το οποίο αποτιμήθηκε σε 35.000 €, έπιπλα που αποτιμήθηκαν σε 8.500 € και τα υπόλοιπα σε μετρητά (6.500 €). Ο Β για την κάλυψη της εταιρικής του μερίδας εισφέρει εμπορεύματα που αποτιμήθηκαν σε 10.000 €, ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που αποτιμήθηκε σε 15.000 € και τα υπόλοιπα μετρητά (5.000 €). Επιπλέον συμφωνήθηκαν τα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη να είναι τα εξής: Ο Α με ποσοστό 50%, ο Β με 30% και ο Γ με 20%.

Αρχικά και προτού προβούμε στην παρουσίαση των ημερολογιακών εγγραφών θα πρέπει να υπολογίσουμε την αξία της εισφοράς της προσωπικής εργασίας του εταίρου Γ όπως φαίνεται παρακάτω.

$$80.000 \times 20/80 = 20.000 \text{ €}$$

Οι ημερολογιακές εγγραφές έχουν ως εξής:

1-2-2013				
1.				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		80.000	
3303	Εταιρ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	80.000		
330300	Α Λογ. Εισφοράς 50.000€			
330301	Β Λογ. Εισφοράς 30.000€			
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ			80.000
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	80.000		
400600	Κεφαλ. Μέρηδα Α 50.000€			
400601	Κεφαλ. Μέρηδα Β 30.000€			
<i>Σύσταση Ο.Ε.</i>				
2.				
04	ΔΙΑΦ. ΛΟΓΑΡ. ΠΛΗΡ. ΧΡΕΩΣΤ.		20.000	
0400	Εισφορά Εργασίας Εταίρου	20.000		
040000	Εισφορά Εργασίας Εταίρου Γ			
08	ΔΙΑΦ. ΛΟΓΑΡ. ΠΛΗΡ. ΠΙΣΤΩΤ.			20.000
0800	Λογαριασμός Εισφοράς Εργασίας	20.000		
080000	Εταίρος Γ Λογ. Εισφ. Εργασίας			

<i>Αποτίμησης της εργασίας εταίρου Γ</i>			
3.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	80.000	
330400	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α 50.000€		
330401	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Β 30.000€		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		80.000
3303	Ετ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	80.000	
330300	Α Λογ. Εισφοράς 50.000€		
330301	Β Λογ. Εισφοράς 30.000€		
<i>Μεταφορά Λογαριασμών</i>			
4.			
12	ΜΗΧΑΝ. ΜΗΧ. ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		35.000
1200	Μηχανήματα	35.000	
14	ΕΠΙΠΛΑ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		8.500
1400	Έπιπλα	8.500	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		6.500
3800	Ταμείο	6.500	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		50.000

3304	Οφειλ. Κεφάλαιο	50.000		
330400	Οφειλ. Κεφάλαιο Εταίρου Α			
<i>Καταβολή από τον εταίρο Α</i>				
5.				
16	ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ			
	ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		15.000	
1601	Δικαίωμα Βιομ. Ιδιοκτησίας	15.000		
160100	Δίπλωμα Ευρεσιτεχνίας			
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		10.000	
2000	Εμπορεύματα Απόθεμα	10.000		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.000	
3800	Ταμείο	5.000		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			30.000
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	30.000		
330401	Οφειλόμενο Κεφάλαιο Ετ. Β			
<i>Καταβολή από τον εταίρο Β</i>				

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

ΣΥΣΤΑΣΗ Ο.Ε. ΜΕ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΤΟΥ ΟΠΟΙΟΥ Η ΑΞΙΑ ΥΠΕΡΒΑΙΝΕΙ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ Ο ΕΤΑΙΡΟΣ

Μεταξύ του Α και του Β ιδρύεται Ο.Ε. την 1/10/2012. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσής του ο Α η οποία ανέρχεται σε 50.000 € για τη σύσταση του Εταιρικού Κεφαλαίου εισφέρει εμπορεύματα αξίας 42.000 €, έπιπλα αξίας 7.000 € και μια συναλλαγματική σε διαταγή του και αποδοχής πελάτη του ονομαστικής αξίας 12.000 € στην οποία περιλαμβάνονται και τόκοι μη δουλευμένοι ποσού 2.000 €. Είναι προφανές ότι η εισφορά σε είδος του Α ξεπερνάει την αξία της εισφοράς την οποία είχε υποχρέωση να καταβάλλει. Όταν η αξία των περιουσιακών στοιχείων που προσφέρονται από τον εταίρο για την κάλυψη της εισφοράς τους είναι μεγαλύτερη από εκείνη που υποχρεούται να εισφέρει, τότε ο εταίρος για την επιπλέον διαφορά γίνεται πιστωτής της εταιρείας η οποία θα του εξοφλήσει σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην συμφωνία που έχουν συνάψει οι εταίροι.

Για την καταβολή λοιπόν της υποχρέωσης του στα βιβλία της επιχείρησης θα γίνουν οι παρακάτω ημερολογιακές εγγραφές.

14	ΕΠΙΠΛΑ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		7.000
1400	Έπιπλα	7.000	
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		42.000
2000	Εμπορεύματα Απόθεμα	42.000	
31	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		12.000
3100	Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο	12.000	
31	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		2.000
3106	Τόκοι μη δουλεμ. Γραμ. Εισπρ.	2.000	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		50.000

3304	Οφειλ. Κεφάλαιο	50.000	
330400	Οφειλ. Κεφάλαιο Εταίρου Α		
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		9.000
5314	Βραχυπρ. Υποχρ. Προς εταίρους	9.000	
531400	Εταίρος Α Υποχρεώσεις μας για υπερβάλο τμήμα εισφορά του		
<i>Καταβολή από τον εταίρο Α</i>			

1.7. Εισφορές των Εταίρων της Ο.Ε

Οι εισφορές των εταίρων προς σύσταση Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρίας δυνατόν να περιλαμβάνουν χρήμα (μετρητά ή επιταγές) ή και κάθε άλλο αντικείμενο που μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα. Οι εισφορές σε είδος μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) Ακίνητα,
- β) Κινητά πράγματα (εμπορεύματα, χρεόγραφα, γραμμάτια εισπρακτέα, απαιτήσεις κατά τρίτων κ.λπ.),
- γ) Τη χρήση ή την επικαρπία πράγματος,
- δ) Την προσωπική εργασία εταίρου,
- ε) Την εμπορική πίστη και φήμη αυτού.

1.7.1. Εισφορά Μετρητών

Στην περίπτωση αυτή κατά την καταβολή της εισφοράς χρεώνεται ο λογαριασμός "χρηματικά διαθέσιμα" με το σύνολο των μετρητών που επιστρέφονται και πιστώνεται ο λογαριασμός "Οφειλόμενο Κεφάλαιο" με το ίδιο ποσό.

1.7.2. Εισφορά Ακινήτου

Όταν εισφέρεται η χρήση ακινήτου από τον εταίρο στον οποίο ανήκει, ως συμμετοχή του στο κεφάλαιο της εταιρίας, η εισφορά αυτή αποτιμάται κατά τα αναπτυσσόμενα στην επόμενη υποπαράγραφο και υποβάλλεται σε πληρωμή φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%. Είναι διαφορετική η περίπτωση εισφοράς χρήσεως ακινήτου σε προσωπική εταιρία για ορισμένο χρονικό διάστημα, όχι για την απόκτηση ποσοστών συμμετοχής του εισφέροντος στο κεφάλαιο αυτής. Στην περίπτωση αυτή, το Υπουργείο Οικονομικών θεωρεί τη μισθωτική αξία της χρήσεως του ακινήτου ως εισόδημα από οικοδομές, το οποίο αποκτά ο εισφέρων με τη χρήση του ακινήτου.

1.7.3. Εισφορά Κινητών Πραγμάτων

Όπως προαναφέρθηκε, εκτός από τις εισφορές σε χρήμα είναι δυνατόν οι εταίροι να εισφέρουν και άλλα περιουσιακά στοιχεία των οποίων η καταχώρηση αυτών στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας θα έχει ως εξής:

- ✓ Εισφορά εμπορευμάτων: Χρεώνονται με την αγοραία αξία τους.
- ✓ Εισφορά γραμματίων εισπρακτέων: Χρεώνονται με την ονομαστική αξία τους και πιστώνονται με τη διαφορά μεταξύ ονομαστικής και παρούσης αξίας (δηλαδή τόκοι, μη δεδουλευμένοι, γραμματίων εισπρακτέων). Ως ποσό εισφοράς θεωρείται η παρούσα αξία τους.

1.7.4. Εισφορά Προσωπικής Εργασίας

Σε περίπτωση στην οποία κάποιος εταίρος υποχρεούται από το καταστατικό να εισφέρει την προσωπική του εργασία ή τις γνώσεις του, αυτή των μετρητών ή άλλων ειδών τα οποία οι υπόλοιποι θα υποχρεωθούν να εισφέρουν, αυτή η υποχρέωσή του θα εμφανισθεί με τους δύο λογαριασμούς τάξεως «Διάφοροι Λογ/σμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί» και «Διάφοροι Λογ/σμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί». Οι λογαριασμοί αυτοί θα παραμείνουν ανοικτοί μέχρι να λυθεί η εταιρεία, οπότε και θα κλείσουν με αντιλογισμό. Σύμφωνα με το νόμο η αξία με την οποία αποτιμήθηκε η προσωπική εργασία δεν συγκροτεί εταιρικό κεφάλαιο επομένως και ο εταίρος που προσφέρει την προσωπική του εργασία αντί άλλης εισφοράς δεν έχει δικαίωμα συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο, επίσης ο εταίρος ο οποίος προσφέρει την προσωπική του εργασία αποβλέπει στην απόληψη κερδών και όχι στην αμοιβή της εξαρτημένης εργασίας¹³.

Οι λογιστικές εγγραφές εισφοράς προσωπικής εργασίας από τους εταίρους φαίνονται παρακάτω:

04	ΔΙΑΦ. ΛΟΓΑΡ. ΠΛΗΡ. ΧΡΕΩΣΤ.			
0400	Εισφορά Εργασίας Εταίρου		X	

¹³ Λιάπης Κ., 2008, Λογιστική Εταιρειών, Θεωρητικά & Πρακτικά Θέματα, Αθήνα, Εκδότης: Μπένου Σωτ. Γεωργία

08	ΔΙΑΦ. ΛΟΓΑΡ. ΠΛΗΡ. ΠΙΣΤΩΤ.			X
0800	Α Λογαριασμός Κεφαλαίου			
<i>Αποτίμησης της εργασίας του</i>				
04	ΔΙΑΦ. ΛΟΓΑΡ. ΠΛΗΡ. ΧΡΕΩΣΤ.		X	
0400	Αξία Χρήσης Εκμετάλλευσης διπλώματος Ευρεσιτεχνίας			
08	ΔΙΑΦ. ΛΟΓΑΡ. ΠΛΗΡ. ΠΙΣΤΩΤ.			X
0800	ΕταίροςΚύριος διπλώματος Ευρεσιτεχνίας			
<i>Δίπλωμα Ευρεσιτεχνίας που προσφέρθηκε για χρήση</i>				

1.7.5. Καταβολή εισφοράς σε είδος του οποίου η αξία υπερβαίνει την αξία της εισφοράς που έχει υποχρέωση ο εταίρος

Όταν η αξία των περιουσιακών στοιχείων που προσφέρονται από τον εταίρο για την κάλυψη της εισφοράς του είναι μεγαλύτερη από εκείνη που υποχρεούται να εισφέρει, τότε ο εταίρος για την επιπλέον διαφορά γίνεται πιστωτής της εταιρείας η οποία θα του εξοφλήσει σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην συμφωνία που έχουν

συνάψει οι εταίροι. Έτσι πιστώνεται ο λογαριασμός «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους» με την επιπλέον διαφορά.

Οι λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνται σε αυτήν την περίπτωση φαίνονται παρακάτω:

14	ΕΠΙΠΛΑ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		X	
1400	Έπιπλα	X		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		X	
2000	Εμπορεύματα Απόθεμα	X		
31	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		X	
3100	Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο	X		
31	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ			X
3106	Τόκοι μη δουλεμ. Γραμ. Εισπρ.	X		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3304	Οφειλ. Κεφάλαιο	X		
330400	Οφειλ. Κεφάλαιο Εταίρου Α			
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
5314	Βραχυπρ. Υποχρ. Προς εταίρους	X		
531400	Εταίρος Α Υποχρεώσεις μας για υπερβάλo τμήμα εισφορά του			

<i>Καταβολή από τον εταίρο Α</i>				
----------------------------------	--	--	--	--

1.8. Λειτουργία Ο.Ε

Καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της Ο.Ε, οι κύριες δοσοληψίες των εταίρων με την εταιρεία αφορούν τα παρακάτω¹⁴:

[1] Τις δοσοληψίες που πρόκειται να γίνουν μεταξύ των εταίρων και την εταιρείας, και οι οποίες χρεοπιστώνονται στους «Τρεχούμενους ή Ατομικούς Λογαριασμούς». Σε περίπτωση που οι όροι του καταστατικού δεν είναι εμπόδιο, οι εταίροι είναι δυνατό να συναλλάσσονται με την εταιρεία ως Προμηθευτές, Πελάτες, Τραπεζίτες κ.λπ. Στην περίπτωση αυτή ανοίγει ένας ειδικός λογαριασμός με τον τίτλο «Χρεώστες Διάφορου», «Πιστωτές Διάφορου», και με αναλυτικούς το όνομα του εταίρου, στον οποίο θα εμφανίζονται οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν.

[2] Τις μηνιαίες απολήψεις κάποιων ποσών από τους εταίρους εκείνους, για τους οποίους αυτό έχει συμφωνηθεί έναντι μελλοντικών κερδών. Είναι πιθανό μερικοί ή όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι, να διέθεσαν όλη τους την περιουσία για τη σύσταση της εταιρείας, και να αποσύρουν από το ταμείο της εταιρείας ορισμένα ποσά για τη συντήρησή τους. Τα ποσά αυτά τα οποία ορίζονται από το καταστατικό της εταιρείας δεν αποτελούν δάνεια για τους εταίρους, όμως στην περίπτωση που θα έχει κέρδη η εταιρεία, θα συμψηφιστούν και ο εταίρος θα λάβει ό,τι απομένει από αυτόν το συμψηφισμό. Για αυτό, τα ποσά τα οποία αποσύρουν οι εταίροι από την εταιρεία μεταφέρονται σε χρέωσή τους με πίστωση του λογαριασμού «Χρηματικά Διαθέσιμα».

¹⁴ Σαρσέντης Β., Παπαναστασάτος Α., 2008, Λογιστική Εταιριών, Ε' Έκδοση, Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη

[3]Τις χορηγήσεις εντόκων δανείων προς την εταιρεία από τους συνεταίρους οι οποίες αναφέρονται στους λογαριασμούς δανείων των εταίρων.

1.9. Αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου Ο.Ε.

Οι μεταβολές του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε. συνεπάγονται τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε. πραγματοποιείται συνήθως με έναν από τους παρακάτω τρόπους¹⁵:

[1] **Με την πρόσληψη ενός νέου εταίρου ή με συμπληρωματική εισφορά των ήδη υπαρχόντων.** Για την πρόσληψη νέου εταίρου στην επιχείρηση πρέπει να προηγηθεί σύνταξη απογραφής και ισολογισμού της Ο.Ε. για να καθοριστεί η συμμετοχή του κάθε εταίρου στο Ε.Κ. Επίσης με την: είσοδο νέου ή νέων εταίρων πρέπει να αντιμετωπιστεί ένα πρόβλημα, το εξής: Στην ήδη λειτουργούσα εταιρία με την προϋπόθεση ότι επιτυχώς λειτούργησε, έχει δημιουργηθεί μια υπεραξία (φήμη και πελατεία) όμως αυτό το γεγονός δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό της Ο.Ε αλλά ο εταίρος θα επωφεληθεί από αυτήν. Συνεπώς οι παλαιοί εταίροι μπορούν να ζητήσουν από τον νέο εταίρο να αναγνωρίσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο (υπεραξία) ή να δεχθεί να εισέλθει με μικρότερο ποσοστό συμμετοχής από εκείνο που στη πραγματικότητα αντιπροσωπεύει εισφορά του. Λογιστικά το πρόβλημα αυτό μπορεί να αντιμετωπιστεί ως εξής : α) να υπολογιστεί και να εμφανιστεί υπεραξία στα βιβλία της Ο.Ε. ή β) να υπολογιστεί αλλά αντίστοιχα τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων να αναμορφωθούν και να μην εμφανιστεί η υπεραξία σε λογαριασμό στα βιβλία.

Η αύξηση του Ε.Κ της Ο.Ε. γίνεται με εισφορές σε χρήμα αλλά και σε είδος αφού πρώτα γίνει τροποποίηση του καταστατικού της επιχείρησης. Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι όταν καταβάλλονται χρήματα από τους εταίρους για μελλοντική αύξηση του Ε.Κ. της Ο.Ε. θα πρέπει πάνω στην απόδειξη είσπραξης που εκδίδει η επιχείρηση καθώς και στην αιτιολογία της εγγραφής

¹⁵ Καρδακάρης Κ., 1997, Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών, Αθήνα, Εκδόσεις Νικητόπουλος & Σια ΟΕ

είσπραξης να γράφεται η πιθανή ημερομηνία που θα πραγματοποιηθεί η αύξηση του Ε.Κ. διότι αλλιώς το ποσό αυτό μπορεί να χαρτοσημανθεί. Στα βιβλία της επιχειρήσεως θα γίνει παρόμοια ημερολογιακή εγγραφή με της καλύψεως του Ε.Κ.

Οι λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνται σε αυτήν την περίπτωση φαίνονται παρακάτω:

1.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3303	Εταιρ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	X	
330300	Α Λογ. Εισφοράς	X	
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		X
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	X	
400600	Κεφαλ. Μερίδα Α	X	
<i>Αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου</i>			
<i>συμπληρωματική εισφορά</i>			
2.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	X	
330400	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α	X	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		

3303	Ετ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	X		
330300	Α Λογ. Εισφοράς X			
<i>Μεταφορά Λογαριασμών</i>				
3.				
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X	
3800	Ταμείο	X		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3304	Οφειλ. Κεφάλαιο	X		
330400	Οφειλ. Κεφάλαιο Εταίρου Α X			
<i>Καταβολή της συμπληρωματικής εισφοράς</i>				

[2] Με κεφαλαιοποίηση των καθαρών κερδών που έχουν διανεμηθεί ή των αποθεματικών που υπάρχουν. Η αύξηση του Ε.Κ. με κεφαλαιοποίηση αδιανέμητων κερδών ή αποθεματικού κεφαλαίου είναι φαινομενική και όχι ουσιαστική αύξηση διότι η καθαρή θέση της Ο.Ε. δεν μεταβάλλεται αφού τα κεφάλαια αυτά υπήρχαν ήδη στην επιχείρηση απλά αλλάζουν όνομα και θέση στον ισολογισμό της Ο.Ε.

Λογιστικά η αύξηση μπορεί να εμφανιστεί με δύο τρόπους :

- ▶ Έμμεσα, δηλαδή να γίνουν οι εγγραφές σύστασης - κάλυψης Ε.Κ. και ο λογαριασμός 33.04 «Οφειλόμενο Κεφάλαιο» να κλείσει με

μεταφορά σε αυτόν, των λογαριασμών της ομάδας 4, αδιανέμητων κερδών ή αποθεματικού κεφαλαίου.

- ▶ Άμεσα, δηλαδή χωρίς να μεσολαβήσουν οι εγγραφές καλύψεως Ε.Κ., να γίνει μεταφορά των λογαριασμών της ομάδας 4 αδιανέμητων κερδών ή αποθεματικού κεφαλαίου απευθείας στο λογαριασμό του εταιρικού κεφαλαίου.

Οι λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνται σε αυτήν την περίπτωση φαίνονται παρακάτω:

1.			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
88.99	Κέρδη προς Διάθεση	X	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3307	Δοσοληψίες Λογ. Εταίρων	X	
330700	Α Λογ. Ατομικός	X	
<i>Κατανομή Κερδών</i>			
2.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
---	---	---	---
330300	Α Λογ. Πρόσθετης Εισφοράς	X	
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		X
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	X	
400600	Κεφαλ. Μερίδα Α	X	

<i>Αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου</i>				
<i>με κεφαλαιοποίηση κερδών</i>				
3.				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X	
3307	Δοσοληπτικοί Λογ. Εταίρων	X		
330700	Α Λογ. Ατομικός	X		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3303	Ετ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	X		
330300	Α Λογ. Πρόσθετης Εισφοράς			
<i>Μεταφορά Λογαριασμών για εξίσωση</i>				

[3] **Με απορρόφηση άλλης ομόρρυθμης εταιρείας ή γενικώς κάποιας άλλης εταιρείας.** Μια εταιρία που απορροφάται μεταβιβάζει το σύνολο των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της στην Ο.Ε. Η περίπτωση αυτή μοιάζει με εκείνη που αναφέρθηκε στη σύσταση της Ο.Ε. όπου ένας ή περισσότεροι εταίροι εισφέρουν ολόκληρη την επιχείρησή τους. Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι επειδή οι ιδιοκτήτες της απορροφημένης επιχείρησης γίνονται εταίροι της Ο.Ε. και σε αυτήν την περίπτωση θα γίνει αναπροσαρμογή των εταιρικών μερίδων των εταίρων. Λογιστικά η αύξηση Ε.Κ. με απορρόφηση άλλης επιχείρησης αντιμετωπίζεται όπως στη περίπτωση της σύστασης.

Οι λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνται στην παραπάνω περίπτωση φαίνονται παρακάτω:

Ε	Ισολογισμός της Ο.Ε.		Π
11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	X	40. Κεφάλαιο	X
20. Εμπορεύματα	X	41. Αποθεμ. – Διαφ. Αναπροσ.	X
38. Χρηματικά Διαθέσιμα	X	50. Προμηθευτές	X
ΣΥΝΟΛΟ	X	ΣΥΝΟΛΟ	X

1.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3303	Εταιρ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	X	
330302	Α Λογ. Εισφοράς	X	
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		X
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	X	
400602	Κεφαλ. Μερίδα Α	X	
	<i>Αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου με απορρόφηση της Ο.Ε.</i>		
2.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	X	

330402	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3303	Ετ. Λογ. Κάλυψης Κεφαλαίου	X		
330302	Α Λογ. Εισφοράς	X		
<i>Μεταφορά Λογαριασμών</i>				
3.				
16	ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		X	
1600	Υπεραξία Επιχείρησης	X		
11	ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ		X	
1100	Ακίνητα	X		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		X	
20XX	Εμπορεύματα κατ' είδος	X		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X	
3800	Ταμείο	X		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3304	Οφειλ. Κεφάλαιο	X		
330402	Οφειλ. Κεφ. Εταίρου Α	X		

<i>Ανάληψη Στοιχείων Ενεργητικού της Ο.Ε.</i>			
4.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3304	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	X	
330402	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α Χ		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		X
5000	Προμηθευτές Εσωτερικού	X	
<i>Ανάληψη Στοιχείων Παθητικού της Ο.Ε.</i>			
5.			
16	ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ		X
	ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	X	
1613	Έξοδα Αύξησης Κεφαλαίου		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X
3800	Ταμείο	X	
<i>Πληρωμή εξόδων Αύξησης Κεφαλαίου</i>			

1.10. Μείωση Εταιρικού Κεφαλαίου Ο.Ε.

Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου συνεπάγεται στην Ο.Ε. όταν συμβεί κάτι από τα παρακάτω¹⁶:

[1] **Αν έχει υποστεί σημαντική ζημιά.** Όταν στη χρήση βρεθεί αδιανέμητη ζημιά και η Ο.Ε. έχει στόχο τα κέρδη της επόμενης χρήσης να διανεμηθούν και να μην χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη της ζημιάς τότε μπορεί να πραγματοποιηθεί η απόσβεση της ζημιάς με μείωση του Ε.Κ. Λογιστικά η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου αντιμετωπίζεται ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός 40.06 «Εταιρικό κεφάλαιο» και πιστώνεται ο λογαριασμός, 42.01 «Υπόλοιπο ζημιάς χρήσεως σε νέο». Επίσης, αντιμετωπίζεται με έμμεσο τρόπο δηλαδή, χρεώνεται ο λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων», πιστώνεται ο λογαριασμός 42.01 «Υπόλοιπο ζημιάς χρήσεως σε νέο» και στη συνέχεια χρεώνεται ο λογαριασμός 40.06 «Εταιρικό κεφάλαιο» και πιστώνεται ο λογαριασμός 33.07.

Οι λογιστικές εγγραφές αναλυτικά φαίνονται παρακάτω:

1.			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
8801	Ζημιές Χρήσεως	X	
86	ΑΠΟΤΕΛΕΣ. ΧΡΗΣΗΣ		X
8600	Αποτελεσμ. Εκμ/σης	X	
	<i>Ζημιά που προέκυψε στη χρήση</i>		
2.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X

¹⁶ Καρδακάρης Κ., 1997, Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών, Αθήνα, Εκδόσεις Νικητόπουλος & Σια ΟΕ

3307	Δοσολ. Λογαριασμ. Εταίρου	X		
330700	Α Ατομ. Λογαριασμός X			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘ.			X
8801	Ζημιές Χρήσεως	X		
<i>Κατανομή Ζημιάς στους εταίρους</i>				
3.				
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		X	
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	X		
400600	Κεφαλαιακή Μερίδα Α X			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3307	Δοσολ. Λογαριασμοί Εταίρων	X		
330700	Α Ατομικ. Λογαριασμός X			
<i>Μείωση Κεφαλαίου για την Κάλυψη Ζημιών</i>				

[2] Αν κάποιος εταίρος αποχωρήσει. Σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να συνταχθεί η απογραφή και ο ισολογισμός για να καθοριστεί η μερίδα του εταίρου που αποχωρεί. πάνω λογαριασμοί ανάλογα και πιστώνεται ο δοσοληπτικός λογαριασμός του εταίρου. Έπειτα χρεώνεται ο λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων» και πιστώνονται οι λογαριασμοί των περιουσιακών στοιχείων που παίρνει ο εταίρος για να εξοφληθεί ο λογαριασμός του. Λογιστικά η μείωση του Ε.Κ. αντιμετωπίζεται ως εξής :

1.				
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		X	
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	X		
400602	Κεφαλαιακή μερίδα Α			
41	ΑΠΟΘΕΜ. ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣ.		X	
4102	Τακτικό Αποθεματικό	X		
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X	
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3307	Δοσολ. Λογαριασμοί Εταίρων	X		
330702	Α Ατομικ. Λογαριασμός			
	<i>Μείωση Κεφαλαίου και καθαρής περιουσίας</i>			
	<i>λόγω αποχώρησης του Γ</i>			
2.				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X	
3307	Δοσολ. Λογαριασμ. Εταίρου	X		
330702	Α Ατομ. Λογαριασμός	X		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			X

3800 Ταμείο	X		
<i>Καταβολή στον εταίρο Α της εταιρικής του μερίδ.</i>			

[3] Όταν το εταιρικό κεφάλαιο είναι μεγαλύτερο από το απαιτούμενο για την λειτουργία και τις δραστηριότητες της εταιρείας. Στη περίπτωση αυτή συνήθως γίνεται μερική επιστροφή του εταιρικού κεφαλαίου στους εταίρους επειδή υπάρχει δυσαναλογία κεφαλαίου με τις ανάγκες της επιχείρησης δηλαδή όταν το εταιρικό κεφάλαιο θεωρηθεί υπεραρκετό για να καλύψει την δραστηριότητά της η επιχείρηση. Λογιστικά η μείωση αυτή αντιμετωπίζεται ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός 40.06 «Εταιρικό Κεφάλαιο» και πιστώνεται ο λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων». Λογιστικά η μείωση του Ε.Κ. αντιμετωπίζεται ως εξής :

1.			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		X	
4006 Εταιρικό Κεφάλαιο	X		
400600 Κεφαλαιακή Μερίδα Α Χ			
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3307 Δοσολ. Λογαριασμοί Εταίρων	X		
330700 Α Ατομικ. Λογαριασμός Χ			
<i>Μείωση Εταιρικού Κεφαλαίου</i>			

2.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3307	Δοσολ. Λογαριασμ. Εταίρου	X	
330700	Α Ατομ. Λογαριασμός X		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X
3800	Ταμείο	X	
<i>Καταβολή της αναλογίας από την μείωση του εταιρικού κεφαλαίου</i>			

1.11. Διανομή Αποτελέσματος Ο.Ε.

Το καταστατικό που θα συντάξει η Ο.Ε. είναι απαραίτητο να ορίζει τον τρόπο και τα ποσοστά με τα οποία οι εταίροι θα μετέχουν στο αποτέλεσμα. Στην περίπτωση που κάτι τέτοιο συμβαίνει, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο των εταίρων επειδή είναι δυνατό να υπάρχουν εταίροι των οποίων η ουσιαστική προσφορά τους στην εταιρεία να είναι διαφορετική από εκείνη με την οποία συμμετέχουν στο κεφάλαιο. Όταν όμως στο καταστατικό της εταιρείας δεν ορίζεται η συμμετοχή στα κέρδη, τότε αυτή πραγματοποιείται κατά ίσα μέρη.

Μια πολύ σημαντική έννοια που σχετίζεται με τα κέρδη της εταιρείας είναι τα αποθεματικά. Όπως αναφέραμε και σε προηγούμενη παράγραφο τα αποθεματικά προέρχονται από καθαρά κέρδη τα οποία μπορεί οφείλονται είτε σε κέρδη από την

εκμετάλλευση της περιουσίας της εταιρείας είτε σε κέρδη που οφείλονται σε άλλους λόγους. Η Ελληνική νομοθεσία δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά, και έτσι οι εταιρείες εξασφαλίζονται σε περίπτωση εξόδων και ζημιών αλλά ταυτόχρονα τους επιτρέπεται να εργάζονται παραγωγικότερα καθότι με την συγκέντρωση των αποθεματικών η εταιρεία είναι δυνατό να αυξήσει την έκταση της, την ικανότητα για δανεισμού, κλπ.

Το καταστατικό της εταιρίας που ορίζει πως διανέμονται τα κέρδη, μπορεί να αναφέρει ότι ένα μέρος των κερδών παραμένει στην επιχείρηση σαν αποθεματικό και αυτό το αποφασίζουν οι εταίροι. Αν το καταστατικό δεν προβλέπει παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικού, τότε στους εταίρους διανέμεται ολόκληρο το ποσό των κερδών που τους αναλογεί.

Είναι εφικτό οι εταίροι να αποφασίζουν την παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικού, πράγμα που συμβαίνει συνήθως στις περιπτώσεις που οι εταίροι προβαίνουν για κάποιους λόγους στο σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών και εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων.

Με το αποθεματικό κεφάλαιο μπορεί να καλύψει μελλοντικές ζημιές ή να ανανεώσει τον εξοπλισμό της. Το αποθεματικό αφαιρείται πρώτα από τα κέρδη χρήσεως το ποσοστό του που προβλέπει το καταστατικό για δημιουργία αποθεματικού.

Η αυτόματη κεφαλαιοποίηση γίνεται στις εξής περιπτώσεις: α) Όταν το αποθεματικό είναι πάνω από το 1/3 του Ε.Κ., και β) Όταν συμπληρωθούν αποθεματικά 5 ετών.

Η φορολογία των κερδών της Ο.Ε. ακόμα είναι σημαντικό να αναφερθεί. Αν και με την φορολογία θα ασχοληθούμε εκτενεστέρα στο επόμενο κεφάλαιο, εντούτοις μπορούμε συνοπτικά να κάνουμε μια μικρή αναφορά. Τα καθαρά κέρδη της Ο.Ε. φορολογούνται με συντελεστή 35% . Αν στο συνολικό εισόδημα συμπεριλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%.

Επιπλέον από το συνολικό ποσό του φόρου και του συμπληρωματικού φόρου αφαιρούνται ο συνολικός φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο¹⁷. Τέλος όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, αυτό συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Ειδικότερα τώρα, προκειμένου για Ο.Ε, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων, αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της Ο.Ε. της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους της επιχειρηματικής αμοιβής (εταίρους) δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Όταν υπάρχουν περισσότεροι ομόρρυθμοι εταίροι με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρία και δηλώνονται με την αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου στο; 50% των κερδών της εταιρίας που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη.

► Κέρδη και γίνεται Διανομή

Για να διανεμηθούν τα ποσοστά στους εταίρους όπως αναφέραμε και παραπάνω θα έχουν συμφωνηθεί από τους εταίρους τα ποσοστά συμμετοχής τους. και θα αναφέρεται στο καταστατικό ή: θα διανέμονται στους εταίρους σε ίσα μέρη.

Η διανομή των κερδών γίνεται:

¹⁷ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/189>

α) Καθαρά κέρδη χρήσεως της ομόρρυθμης εταιρίας επί τα ποσοστά του φόρου για να κρατηθεί ο φόρος εισοδήματος αφού πρώτα έχουν αφαιρεθεί τα απαλλασσόμενα φόρου κέρδη.

β) Τα κέρδη που προέρχονται από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες και έχουν φορολογηθεί στην πηγή τους, και

γ) Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται μέχρι τρεις εταίρους φυσικά πρόσωπα με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής τους. Αν κάποιος έχει το ίδιο ποσοστό συμμετοχής, τότε η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται από την Ο.Ε. και δηλώνονται οι εταίροι για την επιχειρηματική αμοιβή στην οικεία Δ.Ο.Υ. τους.

Μετά υπολογίζουμε το ποσό του αποθεματικού σύμφωνα με αυτό που έχουμε κανονίσει στο καταστατικό. Αυτά που περισσεύουν διανέμονται στους εταίρους ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής τους.

► **Κέρδη και δεν γίνεται διανομή.**

Η ομόρρυθμη εταιρία μπορεί σε μία χρήση της να έχει κέρδος και να αποφασιστεί από τους εταίρους να μη γίνει διανομή. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι δεν υπάρχει αρκετή ρευστότητα στην εταιρία και δεν μπορεί να γίνει διανομή αυτού του κέρδους στους εταίρους της.

Όταν δεν γίνεται διανομή και υπάρχει κέρδος, για το λόγο της αρχής της σταθερότητας του Ε.Κ. το αδιανεμήτο κέρδος παραμένει στον Ισολογισμό και κινείται με το λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο» και όχι στον λογαριασμό 40.06 «Εταιρικό κεφάλαιο». Αυτό γίνεται για να διανεμηθούν στην επόμενη χρονιά, αν έχει κέρδη ή για να καλύψει πιθανή ζημιά της επόμενης χρήσης.

► Ζημιές και γίνεται διανομή

Αν υπάρχουν ζημιές μπορεί να αποφασιστεί να γίνει διανομή και οι εταίροι θα συμμετέχουν στις ζημιές όπως αναφέρει το καταστατικό της εταιρίας ή αν δεν το αναφέρει θα συμμετέχουν εξίσου.

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται είναι ο 88.01 «Ζημιές χρήσεως», 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» και οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί όπου χρεώνονται και εμφανίζουν απαίτηση της εταιρίας ως προς τους εταίρους για να καλυφθεί η ζημιά. Ακόμα μπορεί να καλυφθεί η ζημιά με τον τρόπο που αναφέραμε στην παραπάνω ενότητα, «Κέρδη χωρίς διανομή».

► Ζημιές και δεν γίνεται διανομή

Όταν υπάρχουν ζημιές οι εταίροι έχουν το δικαίωμα να μην τις καλύψουν και αυτές να μείνουν στον Ισολογισμό με τον λογαριασμό 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέον». Οι ζημιές θα καλυφθούν την επόμενη χρονιά αν υπάρχουν κέρδη ή σε κάποιο άλλο έτος όπου εμφανίζονται κέρδη. Η αν υπάρχουν πάλι ζημιές θα καλυφθούν την επόμενη χρονιά από τους εταίρους με συλλογική απόφαση.

Λογιστικά η διανομή των κερδών παρουσιάζεται ως εξής:

1.				
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	X		

8808	Φόρος Εισοδήματος Φορολ. Κερδών	X		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ			X
5407	Φόρος Εισοδ. Φορολ. Κερδών	X		
<i>Υπολογισμός Φόρου Νομικού Προσώπου</i>				
2.				
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X	
8800	Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	X		
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		
<i>Μεταφορά Λογαριασμών</i>				
3.				
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X	
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			X
8808	Φόρος Εισοδ. Φορολ. Κερδών	X		
<i>Ομοίως</i>				
4.				
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X	
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		

33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3307	Δοσολ. Λογαριασμοί Εταίρων	X		
330703	Α Ατομικ. Λογαριασμός X			
<i>Κατανομή Κερδών ανάλογα με την συμμετοχή των εταίρων στο κεφάλαιο και στα αποτελέσματα</i>				
5.				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X	
3307	Δοσολ/κοί Λογ/σμοί Εταίρων	X		
330703	Α Ατομικός Λογ/σμός X			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3307	Δοσολ/κοί Λογ/σμοί Εταίρων	X		
330700	Α Ατομικός Λογ/σμός X			
<i>Μεταφορά Λογαριασμών</i>				
6.				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X	
3307	Δοσολ/κοί Λογ/σμοί Εταίρων	X		
330703	Α Ατομικός Λογ/σμός X			
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			X
3800	Ταμείο	X		

<i>Καταβολή Κερδών</i>				
------------------------	--	--	--	--

1.12. Λύση και Εκκαθάριση Ο.Ε.

1.12.1. Διάλυση και Λύση ΟΕ

Ο νέος νόμος 4072/2012 (άρθρο 259) προβλέπει ότι η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται με κάποιον από τους παρακάτω τρόπους¹⁸ :

- α) Μετά την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της.
- β) Μετά από απόφαση των εταίρων της.
- γ) Μετά την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση.
- δ) Μετα από δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος.
- ε) Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσεως της εταιρείας.

Στην νομοθεσία αναφέρονται διάφοροι λόγοι λύσης της Ο.Ε. αλλά κατά τρόπο περιοριστικό. Οι εταίροι όμως μπορούν να προβλέπουν και άλλους λόγους λύσης, (π.χ.) η λύση της εταιρίας μπορεί να οφείλεται σε λόγους που αφορούν είτε το νομικό πρόσωπο, είτε το πρόσωπο ενός ή περισσοτέρων εταίρων.

¹⁸ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/430>

Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 765-776 του Α.Κ. η ΟΕ διαλύεται στις εξής περιπτώσεις:

[1] Εφόσον παρήλθε το χρονικό διάστημα για το οποίο συστάθηκε και δεν πραγματοποιήθηκε η ανανέωσή του σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους. Η λύση της εταιρείας επέρχεται αυτοδικαίως, με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής, χωρίς να είναι απαραίτητη κάποια ιδιαίτερη ενέργεια από μέρους των εταίρων (λήψη απόφασης, σύνταξη εγγράφου ή δημοσίευση κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή γίνεται αυτόματη λύση της Ο.Ε. χωρίς ν' απαιτείται η δημοσίευσή της. Την ημέρα που τίθεται η εταιρία σε διάλυση, συντάσσεται διαλυτικό και ισολογισμός. Τα δύο αυτά προσκομίζονται στη Δ.Ο. Υ. και μετά μο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας.

[1] Μετά την αποχώρηση ενός από τους εταίρους. Εάν για οποιονδήποτε λόγο αποχωρήσουν ένας ή περισσότεροι εταίροι και παραμείνει ένας μόνο εταίρος, η εταιρεία λύνεται, εφόσον μέσα σε δύο μήνες δεν δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ.

[2] Μετά από ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων. Ακόμα και πριν από το πέρας του χρόνου διάρκειας της ο.ε., αυτή είναι δυνατό να λυθεί με απόφαση των εταίρων (άρθρο 259 § 1 Ν. 4072/2012). Το καταστατικό μάλιστα μπορεί να προβλέπει ότι την απόφαση περί λύσεως της εταιρείας παίρνει η πλειοψηφία των εταίρων ή και ένας μόνο εταίρος, κατάλληλα εξουσιοδοτημένος από τους λοιπούς εταίρους.

[3] Μετά απο το θάνατο ενός από τους εταίρους, εκτός αν διαφορετικά αναφέρεται στο καταστατικό. Η εταιρεία λύνεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Είναι δυνατό όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχίσει την δραστηριότητα της είτε μεταξύ των υπόλοιπων εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε. Το εμπορικό δίκαιο δεν συμπεριλαμβάνει διάταξη που να επιβάλλει τη λύση μιας Ο.Ε. στην περίπτωση που πεθάνει κάποιος από τους συνεταίρους. Δεδομένου ότι στις προσωπικές εταιρίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Α.Κ. σύμφωνα με το

άρθρο 773 εδάφιο 1 του Α.Κ. : «Η εταιρία λύεται δια του θανάτου ενός των εταίρων». Στο εδάφιο .2 του ίδιου άρθρου είναι δυνατόν να συμφωνηθεί ότι η εταιρία θα συνεχίσει να υπάρχει είτε μεταξύ των υπολοίπων συνεταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων του συνεταίρου που πέθανε.

[4] Με τη δικαστική ή νόμιμη απαγόρευση ενός εταίρου. Εάν ο εταίρος τέθηκε σε απαγόρευση από το δικαστήριο, η λύση της εταιρείας επέρχεται μετά από την τελεσίδικη απόφαση. Διαφορετική ρύθμιση προβλέπει ωστόσο το άρθρο 260 του νέου νόμου 4072/2012, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του οποίου, η υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση εταίρου προβλέπει την έξοδό του από την εταιρεία, εκτός αν αυτό προβλέπεται διαφορετικά από την εταιρική σύμβαση. Με την κήρυξη σε κατάσταση πτώχευσης ενός από τους εταίρους. Από τη θεωρία και τη νομολογία (Α.Π. 1002/1994) προβλέπεται ότι η κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση έχει ως συνέπεια την ταυτόχρονη συμπτώχευση των ομόρρυθμων της εταίρων.

[6] Μετά από καταγγελία της εταιρείας από κάποιον από τους εταίρους. Η καταγγελία γίνεται με δήλωση του εταίρου προς όλους, τους άλλους εταίρους για λύση της εταιρείας. Τα άρθρα 766-767 του Α.Κ. προβλέπουν τη λύση της εταιρείας με καταγγελία ενός ή περισσότερων μελών της, ανεξαρτήτως αν είναι ορισμένης ή αόριστης διάρκειας. Εφόσον ο εταίρος κατάγγειλε την εταιρεία άκαιρα και χωρίς σπουδαίο λόγο, που να δικαιολογεί την άκαιρη καταγγελία, ενέχεται για τη ζημία που προκάλεσε η λύση της εταιρείας στους άλλους εταίρους. Στην περίπτωση ακόμη που η διάρκεια της εταιρείας είναι καθορισμένη, μπορεί να γίνει λύση της Ο.Ε. με την καταγγελία ενός εταίρου με μονομερή δήλωση του. Για να είναι δυνατή η λύση της, δηλαδή έγκυρη η καταγγελία πρέπει να συντρέχει σπουδαίος λόγος. Όταν όμως η Ο.Ε. είναι αορίστου διάρκειας, η καταγγελία αποτελεί τον κανονικό τρόπο λύσης της και μπορεί να γίνει οποτεδήποτε. Αν όμως η καταγγελία γίνει άκαιρα δηλαδή σε χρόνο που βλάπτονται τα συμφέροντα της εταιρείας, ο εταίρος που προβαίνει στην καταγγελία υποχρεώνεται σε αποζημίωση των υπολοίπων εταίρων, εάν δεν υπήρχε σπουδαίος λόγος για την καταγγελία αυτή.

1.12.2. Εκκαθάριση ΟΕ

Η εκκαθάριση είναι το μεταβατικό στάδιο της εταιρείας από τη διάλυσή της μέχρι τον οριστικό διακανονισμό. Τελικός της σκοπός είναι ο καταμερισμός της εταιρικής περιουσίας, ο οποίος απομένει μετά την εξόφληση των πιστωτών της εταιρείας. Μετά τη διάλυση της εταιρείας παύει η εξουσία των διαχειριστών της (άρθρο 778 εδάφιο β ΑΚ) και η εκκαθάριση γίνεται από κοινού από όλους τους εταίρους ή από εκκαθαριστή που διορίζεται σύμφωνα με ομόφωνη απόφασή τους. Σε περίπτωση που υπάρξει διαφωνία μεταξύ των εταίρων, ο εκκαθαριστής ορίζεται από το δικαστήριο μετά από αίτηση ενός από τους εταίρους και η αντικατάστασή του γίνεται μόνο για σπουδαίους λόγους (ΑΚ 778).

Οι αρμοδιότητες του εκκαθαριστή ο οποίος είναι εντολοδόχος και εκπρόσωπος της εταιρείας είναι οι παρακάτω:

- [1] Να συντάξει απογραφή της περιουσίας της εταιρείας και να λάβει κάθε μέτρο συντήρησής της, κάνοντας όλες τις αναγκαίες για αυτό πράξεις.
- [2] Να ρευστοποιήσει το Ενεργητικό. Αν το ενεργητικό δεν είναι ικανό για την ικανοποίηση των πιστωτών της εταιρείας οφείλει να ζητήσει από τους εταίρους την καταβολή αναγκαίων ποσών εφόσον φυσικά τηρηθούν, σχετικά με τις αναλογίες τους στις ζημιές, οι διατάξεις του καταστατικού.
- [3] Να προβεί στην εξόφληση του Παθητικού. Αν πάραυτα δεν είναι δυνατή η εξόφληση των πιστωτών της εταιρείας και δεν επέλθει συμβιβασμός, οφείλει να ζητήσει την κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης.
- [4] Να συγκεντρώσει τα απαραίτητα στοιχεία στα οποία θα στηριχτεί η λογοδοσία του (άρθρο 780 ΑΚ).

Ο εκκαθαριστής δικαιούται αμοιβή η οποία ορίζεται από πριν και η οποία όμως, για το συμφέρον της εταιρείας, πρέπει να καθορίζεται εφ' άπαξ και όχι κατά χρόνο, γιατί θα χρονοτριβήσει. Αν δεν έχει οριστεί και υπάρχει διαφωνία μεταξύ των εταίρων, ορίζεται από το Δικαστήριο.

Με το πέρας της εκκαθάρισης, πραγματοποιείται η διανομή της εναπομένουσας περιουσίας, μεταξύ των εταίρων. Έτσι αποδίδονται οι εισφορές των εταίρων, ενώ πράγματα που έχουν εισαχθεί στην εταιρεία για χρήση αποδίδονται αυτούσια, εκτός αν πρόκειται για εισφορά εργασίας ή χρήση πράγματος, όπου δεν αποδίδεται. Τέλος αν μετά την απόδοση των εισφορών στους εταίρους απομένει υπόλοιπο αυτό διανέμεται ανάλογα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη και με τον τρόπο που εξηγήσαμε στην παράγραφο 1.11.. Αν μετά την εξόφληση των πιστωτών, το υπόλοιπο που απομένει δεν επαρκεί για επιστροφή των εισφορών των εταίρων το έλλειμμα βαρύνει τους εταίρους ανάλογα με την συμμετοχή τους στις ζημιές.

Όσο αφορά τώρα τις λογιστικές εγγραφές για όλα τα παραπάνω, αυτές πραγματοποιούνται από τον εκκαθαριστή της εταιρείας και γίνονται είτε στα βιβλία της εταιρείας, είτε στα βιβλία του εκκαθαριστή.

Συγκεντρωτικά λοιπόν κατά το στάδιο της εκκαθάρισης διενεργούνται οι παρακάτω διαδικασίες:

- [1] Απόδοση αυτούσιων πραγμάτων. Επιστρέφονται τα πράγματα που έχουν εισαχθεί στην Ο .Ε. μόνο για χρήση και όχι για κυριότητα.
- [2] Εξόφληση χρεών. Εξοφλούνται τα χρέη της εταιρίας εφ' όσον υπάρχουν, πρώτα προς τρίτους και μεταξύ των εταίρων.
- [3] Είσπραξη απαιτήσεων. Εισπράττονται απαιτήσεις της Ο.Ε. που προέρχονται απ' οποιοδήποτε άλλο λόγο. Σε περίπτωση που δεν έχει λήξη η απαίτηση τότε δίνεται κάποιο ποσό και το υπόλοιπο δίνεται κατά τη λήξη της.
- [4] Απόδοση των εισφορών των εταίρων των οποίων η αξία θεωρείται ότι είναι η του χρόνου καταβολή τους, εάν δεν είναι χρηματικές. Εάν η εισφορά συνίσταται σ' εργασία η χρήση πράγματος δεν αποδίδεται.

- [5] Εάν τα χρήματα της εταιρικής περιουσίας δεν επαρκούν για τις παραπάνω εργασίες, τότε αυτή ρευστοποιείται. στο μέτρο που είναι απαραίτητο για την ικανοποίηση των απαιτήσεων αυτών. Οι διαφορές που προκύπτουν από τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και την εξόφληση των υποχρεώσεων εμφανίζονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εκκαθάρισης».
- [6] Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν, (όπως π.χ. μισθοί προσωπικού, αποζημίωση εκκαθαριστή, δικαστικά έξοδα κ.λ.π.), εμφανίζονται στο λογαριασμό «έξοδα εκκαθάρισης». Το υπόλοιπο αυτού του λογαριασμού εμφανίζει το κέρδος ή τη ζημιά της εκκαθάρισης.
- [7] Ο εκκαθαριστής παραδίδει τα βιβλία και τα άλλα έγγραφα της εταιρίας σε κάποιον από τους εταίρους. Σε περίπτωση που υπάρξει διαφωνία, απόφαση λαμβάνει το δικαστήριο. Σύμφωνα με το άρθρο 718 του Α.Κ., με το τέλος του έργου του εκκαθαριστή, ο εκκαθαριστής είναι υποχρεωμένος να προβεί σε λογοδοσία. Η λογοδοσία εμφανίζεται με τη μορφή λογιστικής κατάστασης και δείχνει με κάθε λεπτομέρεια τις πράξεις, τις οποίες ενέργησε ο εκκαθαριστής για την εκπλήρωση της εντολής που του ανατέθηκε.
- [8] Η διαδικασία κλείνει με τη διανομή της εταιρικής περιουσίας που απέμεινε στους εταίρους, ανάλογα με τη μερίδα του καθενός στα κέρδη, εφ' όσον δεν έχει συμφωνηθεί τίποτε άλλο. Επίσης τυχόν αποθεματικά τακτοποιούνται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων και στο τέλος στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς, μεταφέρονται οι λογαριασμοί «Αποτελέσματα εκτιμήσεως» και «Αποτελέσματα εκκαθάρισης». Πρώτα θα ικανοποιηθούν οι πιστωτές της εταιρίας και μετά οι εταίροι. Αν ένας εταίρος είχε εισφέρει στην εταιρία είδος τότε οφείλει ο εκκαθαριστής να επιστρέψει αυτούσιο το είδος ή την αξία του, που είχε κατά τον χρόνο της εισφοράς του.

Στον ν. 4072/12 η ρύθμιση της ομόρρυθμης εταιρίας γίνεται στα άρθρα 249-270. Η παρ. 1 του άρθρου 294 επίσης ορίζει ότι ο εν λόγω νόμος εφαρμόζεται και στις εταιρίες που κατά τον χρόνο εφαρμογής του δεν τελούσαν σε εκκαθάριση ή πτώχευση, σε εκείνες δηλαδή που λειτουργούν κανονικά

Εάν η περιουσία δεν επαρκεί για την εξόφληση των χρεών της εταιρίας προς τους τρίτους και την απόδοση των εισφορών στους εταίρους, τότε δηλώνει παύση των πληρωμών οπότε η εταιρία κηρύσσει πτώχευση.

Σε αυτήν την περίπτωση μπορεί να συμβούν δύο πράγματα :

(I) Οι εταίροι πρέπει να εισφέρουν από την ατομική τους περιουσία το απαιτούμενο ποσό για την εξόφληση των δανειστών. Αυτό γίνεται επειδή οι εταίροι ευθύνονται για το υπόλοιπο με την ατομική τους περιουσία ανάλογα με τη συμμετοχή τους στις ζημιές.

(II) Σε περίπτωση που ένας εταίρος καταβάλλει περισσότερα από τους άλλους, οι άλλοι εταίροι θα πρέπει να καταβάλλουν σ' αυτόν τη διαφορά τους, διαφορετικά οι πιστωτές θα στραφούν εναντίον των εταίρων οι οποίοι ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα για τα χρέη της εταιρίας.

Ως τέλος εκκαθάρισης, θα πρέπει να θεωρήσουμε τη στιγμή κατά την οποία έχουν ολοκληρωθεί όλες οι παραπάνω εργασίες.

Λογιστικά η παραπάνω διαδικασία απεικονίζεται παρακάτω:

A. Κατά την αποτίμηση

1.				
12	ΜΗΧΑΝ.-ΛΟΙΠ.ΜΗΧ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		X	
1299	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	X		
14	ΕΠΙΠΛΑ-ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		X	
1499	Αποσβεσμένα Έπιπλα	X		
12	ΜΗΧΑΝ. – ΜΗΧ.ΕΞΟΠΛ.			X
1200	Μηχανήματα	X		
14	ΕΠΙΠΛΑ-ΛΟΙΠ. ΕΞ.			X
1400	Έπιπλα	X		

<i>Μεταφορά Αντίθετων Λογαριασμών</i>			
2.			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X	
889900	Αποτελέσματα Εκτίμησης		
12	ΜΗΧΑΝ. – ΜΗΧ.ΕΞΟΠΛ.		X
1200	Μηχανήματα	X	
<i>Προσαρμογή με την αποτίμηση των εκκαθαριστών</i>			
3.			
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		X
2000	Εμπορεύματα Απόθεμα	X	
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X	
889900	Αποτελέσματα Εκτίμησης		
<i>Προσαρμογή με την αποτίμηση των εκκαθαριστών</i>			
4.			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X	
889900	Αποτελέσματα Εκτίμησης		

30	ΠΕΛΑΤΕΣ	X		
3000	Πελάτες Εσωτερικού			
<i>Ομοίως</i>				

Β. Κατά την ρευστοποίηση του ενεργητικού και την εξόφληση του παθητικού

5.				
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X	
3800	Ταμείο	X		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			X
2000	Εμπορεύματα Απόθεμα	X		
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		
889901	Αποτελ. Εκκαθάρισης			
<i>Εκποίηση Στοιχείων Ενεργητικού λόγω διάλυσης</i>				
6.				
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X	
3800	Ταμείο	X		
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X	
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		

889901	Αποτελέσματα Εκκαθάρισης			
12	ΜΗΧΑΝ. – ΜΗΧ.ΕΞΟΠΛ.			X
1200	Μηχανήματα	X		
<i>Εκποίηση Στοιχείων Ενεργητικού λόγω διάλυσης</i>				
7.				
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X	
3800	Ταμείο	X		
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X	
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		
889901	Αποτελέσματα Εκκαθάρισης			
14	ΕΠΙΠΛΑ-ΛΟΙΠ. ΕΞ.			X
1400	Έπιπλα	X		
<i>Ομοίως</i>				
8.				
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		X	
3800	Ταμείο	X		
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X	
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		
889901	Αποτελέσματα Εκκαθάρισης			

30	ΠΕΛΑΤΕΣ			X
3000	Πελάτες Εσωτερικού	X		
<i>Ομοίως</i>				
9.				
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X	
5398	Λοιπ. Βραχ. Υποχρεώσεις	X		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			X
3800	Ταμείο	X		
<i>Εξόφληση Υποχρεώσεων Διάλυσης</i>				

Γ. Κατά τον χρόνο της καταβολής των εξόδων εκκαθάρισης

10.				
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		X	
6498	Διάφορα Έξοδα	X		
649899	Έξοδα Εκκαθάρισης			
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			X
3800	Ταμείο	X		
<i>Μισθοί Προσωπικού και αποζημ. εκκαθαριστών</i>				

Δ. Προς προσδιορισμό του μεριδίου κάθε εταίρου

11.			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X	
889901	Αποτελέσματα Εκκαθάρισης		
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		X
6498	Διάφορα Έξοδα	X	
649899	Έξοδα Εκκαθάρισης		
<i>Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο</i>			
12.			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X	
889900	Αποτελέσματα Εκτίμησης		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X
3307	Δοσολ/κοί Λογ/σμοί Εταίρων	X	
330703	Α Ατομικός Λογ/σμός X		
<i>Κατανομή του Κέρδους που προκύπτει από αποτίμ.</i>			
13.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X

3307	Δοσολ/κοί Λογ/σμοί Εταίρων	X		
330703	Α Ατομικός Λογ/σμός X			
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			X
8899	Κέρδη προς Διάθεση	X		
889901	Αποτελ. Εκκαθάρισης			
<i>Κατανομή της ζημιάς που προέκυψε από εκκαθάρ.</i>				
14.				
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		X	
4006	Εταιρικό Κεφάλαιο	X		
41	ΑΠΟΘ.ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ.		X	
4102	Τακτικό Αποθεματικό	X		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			X
3307	Δοσολ/κοί Λογ/σμοί Εταίρων	X		
330703	Α Ατομικός Λογ/σμός X			
<i>Μεταφορά Λογαριασμού</i>				

Ε. Κατά το στάδιο της διανομής

15.				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		X	

3307	Δοσολογικοί Λογ/σμοί Εταίρων	X		
330703	A Ατομικός Λογ/σμός	X		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			X
3800	Ταμείο	X		
<i>Καταβολή του υπολοίπου που αναλογεί σε κάθε ετ.</i>				

Κεφάλαιο 2^ο

Φορολογία Ο.Ε.

2.1. Ιστορικό

Τα εισοδήματα και κέρδη της Ο.Ε. αποκτούνται από τον εταίρο με βάση το ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη του κάθε εταίρου στην εταιρεία. Οι εταίροι λοιπόν υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φόρου. Όλα τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρεία φορολογούνται άσχετα με το αν έγινε διανομή ή όχι στους εταίρους. Οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να αναφέρουν τα κέρδη αυτά στη φορολογική τους δήλωση. Τα εισοδήματα αυτά αθροίζονται με τα υπάρχοντα εισοδήματα από άλλες πηγές.

Την τελευταία εικοσαετία οι ομόρρυθμες εταιρείες φορολογούνταν με βάση τα όσα προέβλεπε το άρθρο 10 του Ν. 2238/1994. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/16-9-94 (ΦΕΚ 151/30-9-94 ΤΕΥΧΟΣ Α) «Περί Αναμόρφωσης της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις», τα καθαρά κέρδη των πιο πάνω εταιριών, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του

νόμου, φορολογούνται με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) μετά την αφαίρεση:

- Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς.
- Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων, ή κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 αυτού του νόμου.
- Ειδικώς, προκειμένου για τις Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των ως άνω περιπτώσεων α και β, αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή, για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή τους.

Σύμφωνα με τον ίδιο νόμο οι Ο.Ε. υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Οικονομικής Εφορίας ως εξής:

- Μέχρι τις 2 Μαρτίου αν η εταιρεία τηρούσε βιβλία Α και Β Κατηγορίας ΚΒΣ.
- Μέχρι της 15 Απριλίου αν η εταιρεία τηρούσε βιβλία Γ Κατηγορίας ΚΒΣ ή αν η εταιρεία είχε ως αντικείμενο των εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών η τη μεσιτεία ασφαλειών και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών και εφ' όσον το διαχειριστικό έτος έληγε μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

- Μέσα σε 3,5 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εφ' όσον τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.
- Μέσα σε 3 μήνες από τη λύση, μετατροπή ή συγχώνευση της εταιρείας και εφόσον η εταιρεία τηρεί βιβλία Α ή Β κατηγορίας.
- Σε περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος είναι άνω των 12 μηνών, υποβάλλονταν δύο δηλώσεις μια για τους 12 μήνες και η άλλη για τους λοιπούς μήνες. Σε αυτή την περίπτωση η κατανομή των αποτελεσμάτων γινόταν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε περιόδου.

2.2. Ισχύοντες Νόμοι

Σήμερα εν έτη 2014 τα φορολογικά θέματα των ΟΕ, αλλά και των υπόλοιπων προσωπικών εταιρειών άλλαξαν βάσει του νόμου Ν 4110/2013. Η διαδικασία φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών (ΟΕ, ΕΕ κ.λπ.), όχι απλά άλλαξε, αλλά υπάρχει μια τελείως διαφορετική φιλοσοφία και αντιμετώπιση των θετικών αποτελεσμάτων (κερδών), αυτής της μορφής των εταιρικών επιχειρήσεων. Τα όσα προβλέπονταν στο άρθρο 10 του Ν 2238/1994 και εφαρμόζονταν την τελευταία εικοσαετία (μετά την ψήφιση του Ν 2065/92) καταργήθηκαν και υπάρχει πλέον μια εξομοίωση στον τρόπο προσδιορισμού της φορολογικής υποχρέωσης των εταιρειών αυτών με τις υπόλοιπες μορφές, όσο και σχετική απλοποίηση στον υπολογισμό.

Σύμφωνα με τα άρθρα 2, 4, 10, 52, 54, 5519 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ισχύουν τα παρακάτω σχετικά με την φορολόγηση των εμπορικών επιχειρήσεων και δει των ΟΕ:

Άρθρο 2 Υποκείμενο του φόρου

...

¹⁹ <http://www.taxnews.info/kbs/>

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').

Άρθρο 4 Εισόδημα και Εξεύρεση του

....

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.

4.Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

....

7.Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης εισοδημάτων στο Δημόσιο, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία βεβαίωσης των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο Δημόσιο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

Άρθρο 10 Φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

1. Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή

φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, φορολογείται ως εξής: Προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
			(ευρώ)	(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. Επίσης για τους υπόχρεους αυτούς εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 98 και επόμενα. Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

2.Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3.Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

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

4.Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

5.Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4.

Άρθρο 52 Προκαταβολή του φόρου

1.Με βάση τη δήλωση του άρθρου 61 και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης του άρθρου 74 βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους. Αν στους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που

παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό. Για την καταβολή του φόρου της βεβαίωσης αυτής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 9.

2. Οι διατάξεις του πρώτου και του τέταρτου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται όταν:

- α) Το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) Ευρώ.
- β) Στους βεβαιωτικούς τίτλους περιλαμβάνονται μόνο εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες γενικά και από ιδιοκατοίκηση.

3. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης οικονομικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

....

Άρθρο 54 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες

1. 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. Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της

σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία είναι θυγατρική, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν.2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος του νομικού προσώπου του προηγούμενου εδαφίου επιστρέφεται σε αυτό κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου. Επίσης, επιστρέφεται ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει προς το Δημόσιο. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

2. Στα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

3. Στα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.

4. Στα εισοδήματα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του άρθρου 2, καθώς και των υπό χρεών της παραγράφου 2 του άρθρου 101.

5. Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος.

Εξαιρετικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά και εκκρίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 6

του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 25, ενεργείται παρακράτηση με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τις αμοιβές ή τα ποσοστά κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες σε μέλη Διοικητικού Συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

α) Για εισοδήματα από αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα της παρ. 5 του άρθρου 25, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου.

β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρίας.

γ) Για τα εισοδήματα της παρ. 2 του άρθρου 25 κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου και το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα από την έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

δ) Για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από κινητές αξίες γενικά αλλοδαπής προέλευσης, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ή της εισπράξεως των μερισμάτων από το δικαιούχο.

ε) Για τόκους, από την καταβολή τους ή την εγγραφή τους στα βιβλία του οφειλέτη σε πίστωση του δανειστή. Εξαιρετικά, αν ο οφειλέτης τόκων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου. Στην περίπτωση αυτή, ο δικαιούχος του εισοδήματος των τόκων έχει υποχρέωση να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος είκοσι τοις εκατό (20%) στην αρμόδια για τη φορολογία του δημόσια οικονομική υπηρεσία, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα, από αυτόν μέσα στον οποίο έγινε η καταβολή των τόκων.

στ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, κατά το χρόνο λήξης έκαστης σύμβασης ή κατά την καταβολή τους, εφόσον αυτό

συμφωνείται να γίνει πριν από το χρόνο λήξης της σύμβασης. Για τα πιο πάνω εισοδήματα που προέρχονται από την αλλοδαπή, η παρακράτηση φόρου ενεργείται από το ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα κατά την καταβολή ή την πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και όταν τα έσοδα από τα χρηματοοικονομικά παράγωγα επανεπενδύονται ή παραμένουν στο εξωτερικό.

Σε περίπτωση που δεν μεσολαβεί ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ με υποβολή δήλωσης, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή η πίστωση.

ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

7. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται:

- α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και ζ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.
- β) Για τα εισοδήματα της παραγράφου 3 και της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή η πίστωση. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα έχει παρακρατηθεί από τα φυσικά πρόσωπα σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το

εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που παρακρατήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ..

γ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης ε' της προηγούμενης παραγράφου, ο χρεώστης που καταβάλλει τους τόκους.

δ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της προηγούμενης παραγράφου, το πρόσωπο που τα καταβάλλει. Όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από την αλλοδαπή, η παρακράτηση ενεργείται από το ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα, ανεξάρτητα αν έχει μεσολαβήσει ή όχι, για τη σύναψη της σύμβασης μεταξύ του δικαιούχου του εισοδήματος και του αλλοδαπού οργανισμού.

Άρθρο 55 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

1. Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής:

α) Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%).

Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου.

Ο φόρος παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρία ή την εταιρία περιορισμένης ευθύνης κατά την καταβολή των μισθών και για την απόδοσή του εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

β) Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση ορίζεται το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή για τις περιπτώσεις αυτές. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με

δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60.

γ) Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας τους. Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εκκαθάριση ή καταβολή των αμοιβών ή προμηθειών. Σε περίπτωση που η αμοιβή ή προμήθεια αποστέλλεται με έμβασμα ή επιταγή απευθείας στο όνομα του αντιπροσώπου, προκειμένου να διενεργηθεί η πιο πάνω παρακράτηση από τις τράπεζες, ο αντιπρόσωπος οφείλει να υποβάλλει σχετική δήλωση σε αυτές με την οποία να γνωρίζει ότι το ποσό του εμβάσματος ή της επιταγής αποτελεί ή όχι προμήθεια. Ειδικά αν η προμήθεια αντιπροσώπου κατατίθεται από τον ξένο οίκο σε τραπεζικό λογαριασμό του στην αλλοδαπή, τότε ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 60 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έκδοση του σχετικού παραστατικού στοιχείου.

δ) 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. Για την απόδοση του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54.

Όταν συνεταιρισμός ή ημεδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από τα πιο πάνω πρόσωπα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις συμμετοχές τους αυτές. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται

όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική, η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης επιστρέφεται σε αυτήν κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

ε) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, αμοιβές για οποιοδήποτε είδους παρεχόμενη υπηρεσία με αποδείξεις δαπανών σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Β.Σ. παρακρατούν φόρο είκοσι τοις εκατό (20%). Επίσης, σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (20%) υπόκειται το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης.

Συμφώνα με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για τη χρήση του 2012, οι ομόρρυθμες εταιρείες, στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης, φορολογούνται ως εξής :

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3)

ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α'). Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους. Επίσης σύμφωνα με Άρθρο 52 Ν.2238/94 υπολογίζεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος έναντι της επόμενης διαχειριστικής χρήσης ποσοστού 55%. Παρακάτω παρατίθεται ένα παράδειγμα για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής πριν και μετά την εφαρμογή του νέου φορολογικού νόμου.

Παράδειγμα: Χειρισμός Φορολογίας – Υπολογισμός Επιχειρηματικής Αμοιβής

Έστω εταιρία Ο.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 10.000 ευρώ και 3 εταίρους . Ο εταίρος Α κατέχει το 40% ο εταίρος Β το 30% και ο εταίρος Γ το υπόλοιπο 30%. Κατά την τρέχουσα διαχειριστική χρήση πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 20.000 ευρώ.

Αναλογούντα Κέρδη ανά Εταίρο :

Εταίρος Α $20.000 * 40\% = 8.000$ ευρώ

Εταίρος Β $20.000 * 30\% = 6.000$ ευρώ

Εταίρος Γ $20.000 * 30\% = 6.000$ ευρώ

Σύνολο 20.000 ευρώ

Επιχειρηματικές Αμοιβές ανά Εταίρο:

Εταίρος Α $8.000 * 50\% = 4.000$ ευρώ

Εταίρος Β $6.000 * 50\% = 3.000$ ευρώ

Εταίρος Γ $6000 * 50\% = 3.000$ ευρώ

Σύνολο Επιχειρηματικών Αμοιβών 10.000 ευρώ

Φορολογητέα Κέρδη: $20.000 - 10.000 = 10.000$ ευρώ

Φόρος Εισοδήματος : $10.000 * 20\% = 2.000$

Προκαταβολή Φόρου : $2.000 * 55\% = 1.100$ ευρώ

Καταβλητέο Σύνολο : $2000 + 1.100 = 3.100$

Η Ιδία εταιρία με βάση το νέο φορολογικό νομοσχέδιο (Ν. 4110 /2013) θα φορολογηθεί ως εξής :

Εαν τηρεί Β κατηγορίας Βιβλία: $20.000 * 26\% = 5.200$

Εαν τηρεί Γ κατηγορίας Βιβλία: $20.000 * 26\% = 5.200$ Εάν αποφασίσει να κάνει διανομή θα έχει επιπλέον 10% φορολόγηση επί της διανομής.

Δηλαδή : $20.000 - 5200 = 14.800 * 10\% = 1.480$.

Έτσι έχουμε μια συνολική επιβάρυνση $5.200 + 1,480 = 6.680$

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ομόρρυθμη εταιρία είναι εμπορική κατά το ουσιαστικό σύστημα, καθώς ο σκοπός της εναπόκειται στην τέλεση αντικειμενικά εμπορικών πράξεων. Αποκτά δηλαδή την εμπορική της ιδιότητα μέσω της άσκησης εμπορικών πράξεων και κατά συνέπεια (με βάση τα διδάγματα της θεωρίας και της νομολογίας) προσδίδει αντανακλαστικά την ιδιότητα του εμπόρου σε όλους τους εταίρους της.

Ο νόμος 4072 δεν αποτελεί αποκλειστικά μια προσπάθεια για μια πιο ολοκληρωμένη ρύθμιση των εμπορικών θεμάτων τα οποία μέχρι σήμερα ρυθμίζονταν από την εφαρμογή των διατάξεων του Α.Κ. περί εταιρίας για την κάλυψη όλων των κενών του Εμπορικού Νόμου, αλλά αποτελεί και μια προσπάθεια προστασίας και διευκόλυνση της επιχειρηματικότητας στην Ελλάδα, υπό το πρίσμα των τρεχόντων δύσκολων οικονομικών συγκυριών.

Μπορούμε να πούμε ότι με τις νέες αυτές διατάξεις έχει επιτευχθεί σε ένα μόνο μέρος η δημιουργία ασφαλέστερου νομοθετικού πλαισίου για τις προσωπικές εταιρίες- και συνεπώς για τις ΟΕ, μέσω της απλοποίησης της διαδικασίας ίδρυσης τους, τη αποφυγής λύσης της εταιρίας σε περιπτώσεις όπου αυτό επιβάλλονταν από το ήδη ισχύον καθεστώς, λόγω του ότι ήταν άρρηκτα συνδεδεμένες με το πρόσωπο του εταίρου (όπως π.χ. ο θάνατος). Οι λόγοι λύσης πλέον καθορίζονται υπό το πρίσμα της γενικής αρχής διατήρησης της εμπορικής επιχείρησης και το επιβεβλημένο καθεστώς απομάκρυνσης από τα απολύτως προσωποπαγή στοιχεία των προσωπικών εταιριών.

Συμπερασματικά, παρατηρούμε ότι με τις διατάξεις του νέου φορολογικού προκύπτει μια κατακόρυφη άνοδος της φορολογικής επιβάρυνσης των Ομόρρυθμων Εταιριών. Δεδομένου ότι η συντριπτική πλειονότητα των ΟΕ είναι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, η περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση αποτελεί ακόμα ένα χτύπημα στη ραχοκοκαλιά της ελληνικής οικονομίας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

<p>ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ (ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ) ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ</p>
--

Σήμερα στιςοι παρακάτω υπογραμμένοι α) Ο..... κάτοικος

.....οδός και β) Ο κάτοικος.....

οδόςσυνομολογούν και συναποδέχονται τους παρακάτω όρους και συμφωνίες:

1. Συνιστούν μεταξύ τους ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία με ομόρρυθμα μέλη τους:
α)β)
2. Η επωνυμία της εταιρίας είναι και ο διακριτικός τίτλος της.....
3. Ο σκοπός της εταιρίας είναι.....
4. Έδρα της εταιρίας ορίζεται η πόλη και μάλιστα τα γραφεία της που βρίσκονται στην οδό
5. Η διάρκεια της εταιρίας ορίζεται (π.χ. τριετής) και λήγει στις
διάρκεια της εταιρίας μπορεί να παραταθεί για μια ακόμη (π.χ. τριετία).
6. Το κεφάλαιο της εταιρίας ορίζεται σε €....., από τις οποίες ο εταίρος εισφέρει με το παρόν συμφωνητικό €σε μετρητά και ο εταίρος εισφέρει €σε διάφορα εμπορεύματα.

7. Διευθυντές, διαχειριστές και εκπρόσωποι της εταιρείας θα είναι (π.χ.) όλοι οι συνεταίροι, οι οποίοι από κοινού θα συναποφασίζουν γενικά για τις εταιρικές υποθέσεις. Ο καθένας από τους διαχειριστές δικαιούται απεριόριστα να ασκεί τα διαχειριστικά του δικαιώματα και να συναλλάσσεται για λογαριασμό της εταιρείας, να αναλαμβάνει υποχρεώσεις, να υπογράφει και να αποδέχεται συναλλαγματικές κ.λπ. βάζοντας την ατομική τους υπογραφή κάτω από την εταιρική επωνυμία. Επίσης, ο καθένας από τους διαχειριστές δικαιούται μόνος να εκπροσωπεί την εταιρία σε οποιαδήποτε Διοικητική ή Δικαστική Αρχή ημεδαπής ή αλλοδαπής και σε οποιοδήποτε βαθμού ημεδαπού ή αλλοδαπού Δικαστηρίου.
8. Ταμίας της εταιρίας είναι ο.....
9. Όλοι οι εταίροι έχουν υποχρέωση να παρέχουν την προσωπική τους εργασία για ευόδωση του σκοπού της εταιρείας.
10. Ο ισολογισμός θα συντάσσεται στο τέλος του κάθε έτους, μετά την απογραφή του Ενεργητικού και Παθητικού της εταιρίας.
11. Τα καθαρά κέρδη που θα προκύπτουν και οι τυχόν ζημίες θα μοιράζονται μεταξύ των εταίρων με την αναλογία της εισφοράς κεφαλαίου του κάθε εταίρου στην εταιρία.
12. Ο κάθε εταίρος δικαιούται μηνιαίες απολήψεις για συντήρησή του μέχρι το ποσό των €έναντι των κερδών που προβλέπεται να κερδίσει η εταιρία μέσα στην ίδια χρήση.
13. Κατά τη διάρκεια της εταιρίας, αν πεθάνει κάποιος από τους εταίρους, η εταιρία θα συνεχίσει να λειτουργεί μεταξύ των άλλων εταίρων που είναι στη ζωή και των κληρονόμων του εταίρου που πέθανε. Οι τελευταίοι αυτοί υποχρεώνονται, μέσα σ' ένα μήνα από το θάνατο, να υποδείξουν έναν μόνο αντιπρόσωπο τους και θα εκπροσωπεί αυτούς στην εταιρία.
14. Μετά τη διάλυση της εταιρίας ακολουθεί η εκκαθάρισή της, με εκκαθαριστές (π.χ.) όλους τους συνεταίρους.

15. Το παρόν συντάχθηκε σε αντίτυπα από τα οποία το πρώτο θα κατατεθεί για δημοσίευση στο αρμόδιο τμήμα του Πρωτοδικείου.....

Όλα τα αντίτυπα υπογράφηκαν από όλους τους συμβαλλόμενους.

Οι συμβαλλόμενοι

Βιβλιογραφία

- Καρδακάρης Κ., 1997, Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών, Αθήνα, Εκδόσεις Νικητόπουλος & Σια ΟΕ
- Λιάπης Κ., 2008, Λογιστική Εταιρειών, Θεωρητικά & Πρακτικά Θέματα, Αθήνα, Εκδότης: Μπένου Σωτ. Γεωργία
- Μακρυγιωργάκης Μ., 2003, **Περιπτώσιολογικές Διερευνήσεις Εταιρικών Θεμάτων - Λογιστική Εταιριών**, Αθήνα, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ
- Νεγκάκης Χ., 2010, Λογιστική Εταιριών: Θεωρία – Εφαρμογές, Αθήνα, ΑΕ ΕΚΔΟΣΕΙΣ
- Ρεβάνογλου Α., Γεωργόπουλος Ι., 2006, Λογιστική Εταιρειών: Ίδρυση-Λειτουργία-Μετατροπές-Συγχωνεύσεις-Λύση-Εκκαθάριση, Αθήνα, Εκδότης: Νικητόπουλος Ε. & Σία ΟΕ, Εκδ. Interbooks
- Σαρσέντης Β., Παπαναστασάτος Α., 2008, Λογιστική Εταιριών, Ε΄ Έκδοση, Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη
- Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α. 1997, Θέματα Λογιστικών Βιβλίων, Αθήνα, εκδόσεις Σάκκουλα,
- Σφακιανός Γ., 1991, Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών, Αθήνα, Εκδόσεις Τυροβόλας & Σία ΟΕ
- Τσακλαγκάνος Α., 1998, Λογιστική Εταιριών, Αθήνα, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη ΑΕ
- Φίλιος Β., 2000, Ο Λογιστικός Σχεδιασμός, η Λογιστική Οργάνωση Επιχειρήσεων και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), Αθήνα, Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ

Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία

- Φορολογικός & Λογιστικός Κόμβος Ενημέρωσης , Διαθέσιμο από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/189>, τελευταία προσπέλαση: 19/11/2013
- Οδηγός Κ.Β.Σ., Φορολογική Ενημέρωση, ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Π.Δ. 186/1992, Διαθέσιμο από <http://www.taxnews.info/kbs/>, Τελευταία προσπέλαση 20/11/2013

- Γενική Γραμματεία Εμπορίου, Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Γ.Ε.ΜΗ. – Υ.Μ.Σ., Διαθέσιμο από http://gge.gov.gr/?page_id=3363, Τελευταία Προσπέλαση 20/11/2013
- Γενικό Εμπορικό Μητρώο, Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Υπηρεσίες Μιας Στάσης, Διαθέσιμο από <http://www.businessportal.gr/onestopshop.php>, Τελευταία προσπέλαση 20//11/2013