

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ :
ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΚΑΙ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ:
ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗΣ ΣΠΥΡΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΤΣΙΜΠΟΥΚΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ

ΜΕΡΟΣ Α΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

1. Διακρίσεις εταιριών και χαρακτηριστικά:

1.1 Εταιρίες του εμπορικού δικαίου

Οι εταιρείες διακρίνονται σε Α) αστικές και σε Β) εμπορικές.

Αστικές εταιρίες είναι οι εταιρίες που διενεργούν πράξεις με κοινωνικό ή πνευματικό ή οικονομικό σκοπό, αλλά όχι εμπορικό (π.χ. Εταιρία Προστασίας Ζώων, Μαθηματική Εταιρία, Αρχαιολογική Εταιρία κ.λ.π.).

Εμπορικές εταιρίες είναι εκείνες που διενεργούν εμπορικές πράξεις, καθώς επίσης και εκείνες που χαρακτηρίζονται απευθείας από το Νόμο σαν εμπορικές εταιρίες, άσχετα δηλαδή με το αντικείμενο των εργασιών τους π.χ. η Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Συνεταιρισμός.

Οι εταιρίες που έχουν από τον Νόμο εμπορικό χαρακτήρα είναι οι εξής :

1. Α.Ε. (άρθρο 1 Ν.2190/20)
2. Ε.Π.Ε. (άρθρο 9 Ν. 3190/55)
3. Συνεταιρισμός (άρθρο 3 Ν.602/14)

Οι ανωτέρω εταιρίες θεωρούνται ως εμπορικές ασχέτως του αντικειμένου των εργασιών τους, αν δηλαδή ασκούν ή όχι εμπορία, αλλά απλώς και μόνο βάση της μορφής με την οποία ιδρύθηκαν. Συνέπεια τούτου είναι, να μην ερευνάται αν πράγματι ενεργούνται εμπορικές πράξεις ή όχι από τις εταιρίες αυτές, με αποτέλεσμα να δημιουργείται το σύνηθες επάγγελμα του εμπόρου. Επιπλέον, οι εταιρίες αυτές λόγω των σχετικών αναφερόμενων νόμων έχουν Νομική Προσωπικότητα

Οι εταιρείες του εμπορικού δικαίου, αυτές δηλαδή που προβλέπονται και ρυθμίζονται από το ελληνικό εμπορικό δίκαιο μπορούν να καταταγούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

α) Στις Προσωπικές

Προσωπικές εταιρίες στις οποίες κυριαρχεί το στοιχείο των προσώπων που τις απαρτίζουν (προσωπικό στοιχείο), δηλαδή η προσωπικότητα των εταίρων λαμβάνεται ιδιαίτερα υπόψη ως προς τη σύσταση, τη διοίκηση και τη λειτουργία τους. Το πρόσωπο του εταίρου έχει βαρύνουσα σημασία για τη ζωή της εταιρείας. Συνέπεια τούτου είναι ότι η εταιρική ιδιότητα είναι άμεσα και άρρηκτα συνδεδεμένη με την προσωπικότητα κάθε εταίρου, γι' αυτό η ιδιότητα αυτή δεν μεταβιβάζεται χωρίς την προηγούμενη συναίνεση και συγκατάθεση των άλλων εταίρων.

Η διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων αφορά όλους τους εταίρους και επομένως ανήκει σε όλους τους εταίρους.

Επίσης, για τη λήψη τυχόν αποφάσεων απαιτείται η συμφωνία όλων των εταίρων και για όσα θέματα απαιτείται πλειοψηφία, αυτή υπολογίζεται επί των προσώπων και όχι επί των κεφαλαίων.

Επιπρόσθετα, το προσωπικό στοιχείο αποτελεί και την κύρια εγγύηση των τυχόν δανειστών της εταιρίας.

Οι Προσωπικές εταιρείες παρουσιάζουν σχετική ευπάθεια και περιορισμένη διάρκεια, αφού η ύπαρξη τους συνδέεται άμεσα με τα πρόσωπα των εταίρων που την απαρτίζουν, καθώς επίσης η σύσταση και η πρόοδος τους απαιτεί την ύπαρξη πνεύματος συνεργασίας και αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ των εταίρων.

Τέτοιες εταιρείες είναι:

- **Η Ομόρρυθμη Εταιρεία**
- **Η απλή Ετερόρρυθμη Εταιρεία**
- **Η Αφανής ή Συμμετοχική εταιρεία**

β) Στις Κεφαλαιουχικές

Κεφαλαιουχικές εταιρείες είναι οι εταιρίες στις οποίες η βαρύτητα και η σημασία ή μάλλον η επιχειρηματική αποτελεσματικότητα του εταίρου που λαμβάνει μέρος σε αυτές, προσδιορίζεται με βάση ποσοτικά κριτήρια, δηλαδή του ύψους της συμμετοχής του στο κεφάλαιο.

Αντίθετα με τις προσωπικές εταιρίες, οι εταίροι των κεφαλαιουχικών εταιριών δεν συμμετέχουν λόγω της ιδιότητας τους στη διοίκηση, άλλα αν τυχόν τους ανατεθεί, αυτό θα οφείλεται στην εκλογή τους από συλλογικό όργανο της εταιρείας. Εξάλλου η διοίκηση της εταιρείας μπορεί να ανατεθεί και σε τρίτα πρόσωπα. Για τις τυχόν υποχρεώσεις της εταιρίας προς τρίτους δεν ευθύνονται τα πρόσωπα που συμμετέχουν στην εταιρία αλλά οι καταβολές τους.

Τα δικαιώματα των εταίρων είναι ανάλογα προς την περιουσιακή τους συμβολή, τη συμμετοχή τους δηλαδή στο κεφαλαίο της εταιρίας.

Επιτρέπεται η ελεύθερη μεταβίβαση της εταιρικής ιδιότητας, χωρίς να επέρχεται λύση της εταιρείας.

Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, το εισφερόμενο κεφάλαιο είναι η μόνη εγγύηση για την ικανοποίηση των δανειστών τους και γι' αυτό το λόγο ορίζεται κατά την ίδρυση τους από το νόμο ελάχιστο μέγεθος (π.χ. για την ίδρυση των Α.Ε. 20.000.000 δρχ. και για των Ε.Π.Ε. 10.000.000 δρχ.).

Υποχρεούνται οι κεφαλαιουχικές εταιρίες στη δημιουργία αποθεματικού για την κάλυψη τυχόν ζημιών που μπορεί να δημιουργηθούν στο μέλλον και έτσι με αυτό τον τρόπο να μην επηρεαστεί το κεφαλαίο τους. Επίσης, η μείωση του κεφαλαίου τους δεν είναι ελεύθερη αλλά πρέπει να ακολουθείται η διαδικασία που ορίζει ο νόμος.

Κεφαλαιουχικές εταιρείες είναι:

- **Η Ανώνυμη Εταιρεία**
- **Η Ναυτική Εταιρεία (Ν. 959/79)**

γ) Στις Μικτές εταιρίες

Μικτές εταιρίες είναι οι εταιρίες οι οποίες είναι μια ενδιάμεση μορφή εταιρικής συγκρότησης των επιχειρήσεων, δηλαδή μεταξύ κεφαλαιουχικής και προσωπικής εταιρίας, κατά την οποία λαμβάνεται υπόψη η οικονομική βαρύτητα του εταίρου, χωρίς να παραγνωρίζεται και το προσωπικό στοιχείο των συμβαλλομένων.

Μικτές εταιρείες είναι:

- **Η Ετερόρρυθμη κατά μετοχές Εταιρεία**
- **Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης**

Χαρακτηριστικά στοιχεία προσωπικής εταιρίας

- Τα πρόσωπα των εταίρων στις προσωπικές εταιρίες αποτελούν το κύριο και ουσιώδες στοιχείο. Η προσωπικότητα των εταίρων λαμβάνεται ιδιαίτερα υπόψη ως προς την σύσταση, τη διοίκηση και τη λειτουργία της εταιρίας.
- Η συγκέντρωση κεφαλαίων δεν είναι απαραίτητη.
- Χρειάζεται η συνεχής σύμπραξη των εταίρων για την καλύτερη ευόδωση του κοινού σκοπού.
- Θάνατος, απαγόρευση, πτώχευση κάποιου από τους εταίρους επιφέρει λύση της εταιρίας εκτός και αν αναφέρεται διαφορετικά στο εταιρικό καταστατικό.
- Για τυχόν υποχρεώσεις της εταιρίας προς τρίτους ευθύνονται οι εταίροι απεριόριστα και αλληλέγγυα με την ατομική τους περιουσία.
- Στα εταιρικά δικαιώματα και υποχρεώσεις ισχύει η αρχή της ισότητας ανεξάρτητα με το ύψος της εισφοράς των εταίρων.
- Η εταιρική ιδιότητα επειδή είναι άμεσα συνδεδεμένη με την προσωπικότητα του εταίρου δεν μεταβιβάζεται παρά μόνο στην περίπτωση που φέρει την συγκατάθεση και συναίνεση των υπολοίπων εταίρων.
- Η διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει σε όλους τους εταίρους.
- Για την λήψη αποφάσεων απαιτείται η σύμφωνη γνώμη όλων των εταίρων και για όσα θέματα απαιτείται πλειοψηφία αυτή υπολογίζεται επί των προσώπων και όχι επί των κεφαλαίων.
- Για την εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας απαιτείται η ύπαρξη πνεύματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης και συνεργασίας.
- Υπάρχει η υποχρέωση πίστης από τους εταίρους.
- Δεν υποχρεούνται στη δημιουργία αποθεματικού
- Δεν ορίζει ο νόμος ελάχιστο ποσό κεφαλαίου κατά την σύσταση τους.

Οι εταιρίες επίσης διακρίνονται:

- α) Σε εταιρίες που έχουν νομική προσωπικότητα
- β) Σε εταιρίες χωρίς νομική προσωπικότητα.

Νομική προσωπικότητα λέγεται η προσωπικότητα που αποκτούν οι ενώσεις προσώπων, οι οποίες με την τήρηση ορισμένων όρων που αναφέρονται στους νόμους, επιδιώκουν την επίτευξη ορισμένου οικονομικού σκοπού ή το σύνολο περιουσίας, που έχει συγκεντρωθεί για να υπηρετήσει την επίτευξη ορισμένου οικονομικού αποτελέσματος.

Νομική προσωπικότητα έχουν όλες οι εταιρείες του Εμπορικού Δικαίου εκτός της συμμετοχικής ή αφανούς εταιρείας και της συμπλοιοκτησίας.

Οι εταιρίες του εμπορικού δικαίου με νομική προσωπικότητα διακρίνονται:

- α) Με το τυπικό κριτήριο εμπορικές εταιρίες είναι αυτές που χαρακτηρίζονται απευθείας από το νόμο σαν εμπορικές εταιρίες, άσχετα δηλαδή αν ασκούν ή όχι εμπορία, αλλά απλά και μόνο βάση της μορφής με την οποία ιδρύθηκαν.

Τέτοιες εταιρίες είναι:

- Η Ανώνυμη Εταιρία
- Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
- Η Ναυτική Εταιρία
- Ο Συνεταιρισμός.

Στις εταιρίες επομένως αυτές δεν ερευνάται αν πράγματι ενεργούνται εμπορικές πράξεις και μάλιστα σε τέτοια έκταση, ώστε να δημιουργείται το σύνηθες επάγγελμα του εμπόρου.

β) Με το ουσιαστικό κριτήριο εμπορικές εταιρίες, είναι εκείνες οι οποίες αποβλέπουν στη διενέργεια εμπορικών πράξεων. Κατά το κριτήριο αυτό, ένα πρόσωπο αποκτά την εμπορική ιδιότητα, αν ασκεί εμπορικές πράξεις και από αυτές συνιστά το σύνηθες επάγγελμα του (καθίσταται έμπορος). Κατά το κριτήριο αυτό κρίνεται η εμπορικότητα της Ο.Ε. και των δύο ειδών της Ε.Ε. (απλή Ε.Ε. και Ε.Ε. κατά μετοχές).

Συνέπειες της Νομικής Προσωπικότητας της εμπορικής εταιρίας.

Η απόκτηση νομικής προσωπικότητας από μια εταιρία έχει μεγάλη σημασία όσον αφορά την πρακτική της δεινότητα, δεδομένου ότι στις εμπορικές συναλλαγές η ταχύτητα και η ασφάλεια θεωρούνται απαραίτητες προϋποθέσεις για την ανάπτυξη και την επιτυχία αυτών των συναλλαγών και επίσης προσδίδει στην εταιρεία ευκαμψία και άνεση κινήσεων, αφού αυτή δραστηριοποιείται σαν αυτοτελής και ανεξάρτητη οντότητα. Συνεπώς :

- α)** Η εταιρεία – νομικό πρόσωπο είναι νέο πρόσωπο, αυτοτελές και οπωσδήποτε ανεξάρτητο από τα πρόσωπα που την απαρτίζουν.
- β)** Είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, αφού διαθέτει την ικανότητα δικαίου και την ικανότητα προς δικαιοπραξία.
- γ)** Έχει δικιά της περιουσία ανεξάρτητη και διάφορη από την προσωπική περιουσία των εταίρων της, η οποία διατίθεται για την επιδίωξη του κοινού εταιρικού σκοπού.
- δ)** Έχει δικιά της επωνυμία με την οποία διακρίνεται και συναλλάσσεται.
- ε)** Έχει δικιά της κατοικία. Σαν κατοικία θεωρείται η έδρα της εταιρίας που ορίζεται στο καταστατικό.
- στ)** Έχει δικιά της ιθαγένεια που δύναται να είναι διάφορη από την ιθαγένεια των εταίρων της η οποία κρίνεται από την έδρα της.
- ζ)** Η εταιρία εκπροσωπείται από τους διαχειριστές ή τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή τους Εκκαθαριστές.
- η)** Η εταιρία μπορεί να είναι εταίρος σε κάποια άλλη εταιρία.
- θ)** Οι εταίροι έχουν μόνο ενοχικό δικαίωμα στην εταιρική περιουσία ακόμα και αν αυτή αποτελείται από ακίνητα.
- ι)** Δεν δύναται να γίνει συμψηφισμός μεταξύ της απαίτησης ενός τρίτου προσώπου σε βάρος ενός εταίρου και τις υποχρεώσεις του ίδιου προσώπου προς την εταιρία και αντίστροφα.
- κ)** Οι δανειστές της εταιρίας έχουν αποκλειστικό δικαίωμα στο εταιρικό κεφάλαιο και αποκλείουν τους δανειστές των εταίρων.
- λ)** Το κεφάλαιο της εταιρίας είναι γνωστό από την αρχή εφόσον οφείλει να αναγράφεται στην εταιρική σύμβαση και δεν μπορεί να αυξομειωθεί χωρίς την προηγούμενη τήρηση των όρων δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος.

Συνέπειες της εμπορικότητας των εταίρων

- α)** Οι εμπορικές εταιρείες οφείλουν να τηρούν βιβλία που οφείλει να τηρεί κάθε έμπορος κατά τον Κ.Β.Σ.
- β)** Παύουν τις πληρωμές των χρεών τους μόνο αν κηρυχθούν σε πτώχευση.

γ) Οφείλουν να αναγγείλουν την άσκηση της εμπορίας τους στο οικείο επιμελητήριο της έδρας τους.

δ) Για να συσταθούν χρειάζεται η σύνταξη του καταστατικού τους (Ιδιωτικού ή δημόσιου).

Οι απαιτήσεις των τρίτων παραγράφονται μετά την παρέλευση πενταετίας.

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Ομόρρυθμη Εταιρία

2.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ομόρρυθμης Εταιρίας.

Ο ορισμός της Ομόρρυθμης Εταιρίας αν και ελλιπής, απορρέει αβίαστα από την ανάγνωση των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου. Χαρακτηριστικά ο Εμπορικός Νόμος αναφέρει:

Άρθρο 20:

Ομόρρυθμος είναι η συσταιόμενη μεταξύ δύο ή πολλών, σκοπόν έχόντων να συμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν

Άρθρο 22

Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, αναφερόμενοι εις το καταστατικό της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνο των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.

Από την ανάγνωση των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου συνεπάγεται ότι Ομόρρυθμη Εταιρία καλείται η εταιρία που συνίσταται μεταξύ δύο ή και περισσότερων προσώπων τα οποία έχουν σκοπό την από κοινού διενέργεια εμπορικών πράξεων υπό κοινή εταιρική επωνυμία και οι οποίοι ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

Τον ελλιπή ορισμό της Ομόρρυθμης Εταιρίας συμπλήρωσαν κυρίως διατάξεις της νομολογίας, της Πολιτικής Δικονομίας (σχετικά με την έδρα της εταιρίας, την δημοσιότητά της κ.λ.π.), τα άρθρα 22 και 627 του Εμπορικού Νόμου (υποχρεώσεις εταιρών, δυνατότητα συμβιβασμού κ.λ.π.) καθώς και το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα (περί νομικής προσωπικότητας της εταιρίας). Από το συνδυασμό αυτών πραγματοποιήθηκε η προσθήκη στον ορισμό της Ομόρρυθμης Εταιρίας της νομικής προσωπικότητας της εταιρίας η οποία είναι ανεξάρτητη και ξεχωριστή από τους εταίρους που απαρτίζουν την εταιρία.

Με τη συνδρομή των προαναφερομένων διατάξεων και άρθρων, συνεπάγεται ότι η Ομόρρυθμη Εταιρία έχει τη δική της νομική προσωπικότητα, επωνυμία, έδρα, περιουσία και ιθαγένεια. Το άρθρο 741 του Αστικού Κώδικα αναφέρει τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνεται ο οικονομικός σκοπός της εταιρίας δηλαδή με κοινές εισφορές από τους εταίρους. Συγκεκριμένα αναφέρει: Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Από τα προαναφερόμενα για τον ορισμό της Ομόρρυθμης Εταιρίας προκύπτουν τα χαρακτηριστικά της τα οποία είναι τα εξής:

- Η από κοινού εμπορία (άρα και επιδίωξη οικονομικών οφελών) ασκούμενη από δύο τουλάχιστον πρόσωπα (εταίρους). Αποτελεί τη βασική προϋπόθεση αναγνώρισης της δραστηριότητας των εταίρων ως εταιρικής και όχι προσωπικής. Επειδή ο κύκλος των δραστηριοτήτων της Ομόρρυθμης Εταιρίας αφορά εμπορικές πράξεις, αυτή θεωρείται ότι έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το ουσιαστικό κριτήριο.

Κατά συνέπεια της εμπορικής ιδιότητας της Ομόρρυθμης Εταιρίας, λογίζονται έμποροι και οι ομόρρυθμοι εταίροι λόγω της συμμετοχής τους στην εταιρία. Επίσης, έμποροι λογίζονται και οι ομόρρυθμοι εταίροι της Ετερόρρυθμης Εταιρίας.

Το καταστατικό της εταιρίας θα πρέπει να αναφέρει την διενέργεια των πράξεων της Ομόρρυθμης εταιρίας (εμπορικών) οι οποίες της προσδίνουν την εμπορική ιδιότητα. Οι εταίροι της Ομόρρυθμης Εταιρείας αποκτούν την εμπορική ιδιότητα από μόνη συμμετοχή τους στην εταιρία και συνεπώς για τυχόν χρέη της εταιρίας, θα υπόκεινται σε προσωπική κράτηση (Εφετείο Αθηνών 3970/82 – Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου 1984).

- Η κοινή εταιρική επωνυμία. Είναι απαραίτητη για τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η εταιρία. Η εταιρία συναλλάσσεται με τη δική της επωνυμία (όνομα) ως ξεχωριστή οντότητα (οικονομική), ανεξάρτητη από τα πρόσωπα των εταίρων που την απαρτίζουν.
- Το απεριόριστο και αλληλέγγυο της ευθύνης που φέρουν όλοι οι εταίροι (όλοι οι εταίροι στις Ομόρρυθμες Εταιρίες είναι ομόρρυθμοι). Σχετικά, το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου αναφέρει: « Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρίας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν ». Το χαρακτηριστικό αυτό την ξεχωρίζει από τους άλλους τύπους εταιριών. Αναλυτικότερα:

Το απεριόριστο της ευθύνης που φέρουν οι εταίροι της Ομόρρυθμης Εταιρίας σημαίνει ότι οι εταίροι για τυχόν χρέη της εταιρείας δεν ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους, αλλά και με την ιδιαίτερη ατομική περιουσία τους την οποία δεν έχουν παραχωρήσει στην εταιρία. Επομένως ευθύνονται για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας. Από αυτό συνεπάγεται ότι οι δανειστές της εταιρίας μπορούν να στραφούν εναντίον της ατομικής περιουσίας των εταίρων για την ικανοποίηση των απαιτήσεων τους από την εταιρία. Τούτο καθίσταται δυνατό εφόσον αποκτήσουν τίτλο εκτελεστό, οπότε τότε μπορούν να προβούν εις την αναγκαστική κατάσχεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου των εταίρων που επιδέχεται κατάσχεση και να προχωρήσουν στην εκποίηση αυτών (περιουσιακών στοιχείων των εταίρων) με αναγκαστικό πλειστηριασμό.

Το αλληλέγγυο της ευθύνης που φέρουν οι εταίροι της Ομόρρυθμης Εταιρίας σημαίνει ότι για τις υποχρεώσεις της εταιρίας δεν φέρει ευθύνη μόνο η εταιρική περιουσία του νομικού προσώπου της εταιρίας, αλλά και κάθε εταίρος φέρει ευθύνη εις ολόκληρο το ποσό του χρέους της εταιρίας ακόμη και με το σύνολο της ατομικής τους περιουσίας. Επομένως, οι δανειστές της εταιρίας μπορούν κάλλιστα να αξιώσουν την ικανοποίηση τους από οποιοδήποτε εταίρο στρεφόμενοι σε αυτόν. Επιπρόσθετα, το νομικό πρόσωπο της εταιρίας και κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται αλληλέγγυα μαζί με τους υπόλοιπους εταίρους για τυχόν υποχρεώσεις που ανέλαβε κάποιος από τους ομόρρυθμους εταίρους από τη στιγμή που υπέγραψε κάτω από την εταιρική επωνυμία δηλαδή έπραξε για χάρη της εταιρίας.

Σημείωση : Η Ομόρρυθμη Εταιρία αποτελεί νομικό πρόσωπο. Η νομική προσωπικότητα επέρχεται κατ'αρχήν από την νόμιμη δημοσίευση του καταστατικού της.

Τα χαρακτηριστικά της ευθύνης του ομόρρυθμου εταίρου που απορρέουν από τα προαναφερόμενα είναι:

1. Ο προσωπικός και απεριόριστος χαρακτήρας της ευθύνης, δηλαδή, για τυχόν χρέη της εταιρίας ο ομόρρυθμος εταίρος φέρει ευθύνη και με ολόκληρη την ατομική του περιουσία.

2. Η ευθύνη αναφέρεται « εις ολόκληρον », δηλαδή, για την αποπληρωμή τυχόν χρεών της εταιρίας ευθύνονται αλληλέγγυα, τόσο το νομικό πρόσωπο της εταιρίας όσο και κάθε ομόρρυθμος εταίρος που συμμετέχει στην εταιρία.
3. Η ευθύνη είναι άμεση, δηλαδή, οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απέναντι στους δανειστές της εταιρίας όχι έμμεσα (απέναντι στην εταιρία) αλλά άμεσα (χωρίς διαμεσολάβηση της εταιρίας).
4. Η ευθύνη είναι πρωτογενής δηλαδή, παρέχει στον δανειστή της εταιρίας το δικαίωμα να στραφεί εναντίον ενός ή όλων των εταίρων ακόμη και εναντίον του νομικού προσώπου της εταιρίας (απευθείας) για να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του.
5. Η ευθύνη έχει ισχύ και μετά από αποχώρηση εταίρου από την εταιρία για χρέη της εταιρίας που δημιουργήθηκαν μέχρι και την ημέρα της αποχωρήσεως του εταίρου.
6. Η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων δεν δύναται να παραγραφεί μετά από περίπτωση λύσεως της εταιρίας. Η ευθύνη της εταιρίας παύει να υφίσταται μετά την λύση της δικαιολογημένα αφού πλέον δεν υπάρχει. Αντίθετα, η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων υφίσταται κατά το στάδιο της εκκαθαρίσεως για τυχόν χρέη της εταιρίας για τα οποία δεν ήταν δυνατό να καλυφθούν από την εταιρική περιουσία. Η αναφερόμενη παραγραφή στο άρθρο 64 του Εμπορικού Νόμου είναι πενταετής. Συγκεκριμένα αναφέρει: «Πάσα αγωγή κατά συνεταίρων μη εκκαθαριστών, κατά χηρών και των κληρονόμων αυτών, ή παντός άλλου έχοντος δικαίωμα, παραγράφεται πέντε έτη μετά την προθεσμία ή μετά την διάλυσιν της εταιρίας, αν το έγγραφο το προσδιορίζει την διάρκειαν αυτής, ή το της διαλύσεως, ετοιχοκολλήθη και κατεχωρίσθη κατά της διατάξεις των άρθρων 42,43,44 και 46 και αν, μετά την εκπλήρωσιν της διατυπώσεως ταύτης, η παραγραφή δεν διεκόπη ως προς αυτούς δια δικαστικής τινός καταδιώξεως». Η διακοπή της παραγραφής στο νομικό πρόσωπο της εταιρίας ισχύει αντικειμενικά και για τον ομόρρυθμο εταίρο που φέρει ευθύνη εις ολόκληρον (Εφετείο Θεσσαλονίκης 1284/81 και Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου 1982).

Συνεπάγεται από την αναφορά των προαναφερομένων ότι:

- 1) Στην περίπτωση λύσεως της Ομόρρυθμης Εταιρίας η ευθύνη τόσο του νομικού προσώπου της εταιρίας καθώς και των ομόρρυθμων εταίρων για την εξόφληση τυχόν χρεών της εταιρίας αναφέρεται εις ολόκληρον και οι τυχόν δανειστές της εταιρίας μπορούν κάλλιστα να στραφούν εναντίον οποιουδήποτε εταίρου για την ικανοποίηση τους (Άρειος Πάγος 618/68, Εφετείο Αθηνών 6160/81, Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου 1982 και Εφετείο Πειραιά 239/82).
- 2) Όταν μετατρέπεται Ομόρρυθμη Εταιρία ή Ετερόρρυθμη Εταιρία σε Ανώνυμη Εταιρία, τότε οι (τέως) ομόρρυθμοι εταίροι φέρουν ευθύνη απεριόριστη και μάλιστα εις ολόκληρον για τις τυχόν υποχρεώσεις της εταιρίας μέχρι τη στιγμή της μετατροπής της. Την ίδια ευθύνη φέρουν οι ομόρρυθμοι εταίροι και στην περίπτωση μετατροπής της Ομόρρυθμης Εταιρίας σε Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (άρθρο 53 παράγραφος 4 του νόμου 3190/55).
- 3) Η είσοδος κάποιου νέου εταίρου στην Ομόρρυθμη Εταιρία επισύρει υποχρέωση εκπλήρωσης των χρεών της εταιρίας άσχετα αν τα χρέη της εταιρίας δημιουργήθηκαν πριν από την είσοδο του ή μετά την είσοδο του. Τούτο δεν έχει ισχύ για τον νέο εταίρο αν συμφωνήθηκε από τους εταίρους η μη συμβολή του

στην εκπλήρωση των χρεών της εταιρίας τα οποία δημιουργήθηκαν πριν από την είσοδο του. Απαραίτητη προϋπόθεση για να έχει τούτο ισχύ είναι να δημοσιευτεί η συμφωνία των εταίρων όσον αφορά το προαναφερθέν.

Αβίαστα από τα προαναφερόμενα συμπεραίνουμε ότι το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της Ομόρρυθμης Εταιρίας το οποίο και την κάνει να ξεχωρίζει από τις άλλες εταιρικές μορφές που είναι η μεγάλη έκταση της ευθύνης. Η έκταση της ευθύνης καθίσταται υπό μια άποψη καταλυτική όσον αφορά την εμπέδωση της πίστης και της ασφάλειας των συναλλαγών που πραγματοποιεί η Ομόρρυθμη Εταιρία κατά τη διάρκεια των εργασιών της με τρίτα πρόσωπα. Από την άλλη πλευρά όμως, αποτελεί και ένα βασικό αντικίνητρο για τη σύσταση μιας τέτοιας εταιρίας λόγω της μεγάλης έκτασης ευθύνης που φέρει η ανάληψη δραστηριοτήτων με αυτή την εταιρική μορφή. Γι' αυτό το λόγο, η εταιρική αυτή μορφή εταιρίας ταιριάζει περισσότερο σε μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις τις οποίες απαρτίζουν συνήθως άτομα που τους συνδέουν φιλικό ή συγγενικό ή στενοί προσωπικοί δεσμοί.

Ο νομοθέτης έχει μεριμνήσει να καταγράψει τις ειδικές διατάξεις των νόμων που ρυθμίζουν τις σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους και τις σχέσεις της εταιρίας με τους τρίτους καθώς και τις ενδοεπιχειρησιακές σχέσεις των εταίρων. Κάποιες από αυτές τις διατάξεις ρυθμίζουν τα της διοικήσεως διαχείριση.

Η διαχείριση της Ομόρρυθμης Εταιρίας ανήκει σε όλους τους εταίρους (αν δεν έχει συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό) και οι αποφάσεις λαμβάνονται με ομοφωνία. Με αυτό τον τρόπο εισάγεται η αρχή της ισότητας στις σχέσεις των εταίρων αφού το εισφερόμενο κεφαλαίο των εταίρων δεν λαμβάνεται ως παράγοντας στη διαδικασία των αποφάσεων.

Στις Ομόρρυθμες Εταιρίες διαχειριστές μπορούν να οριστούν και τρίτα πρόσωπα εκτός της εταιρίας (να μην είναι εταίροι) είτε βάσει του καταστατικού είτε άλλης χωριστής πράξης των εταίρων. Σε περίπτωση όμως ανάκλησης τους ακολουθείται η ίδια διαδικασία.

Σημειώνεται ότι σε καμία περίπτωση η Ομόρρυθμη Εταιρία δεν χαρακτηρίζεται ως εμπορική εάν βάση του καταστατικού της δεν διενεργεί κυρίως εμπορικές πράξεις. Επομένως, διαθέτει την εμπορική ιδιότητα εφόσον διενεργεί εμπορικές πράξεις σύμφωνα με το καταστατικό της.

Από αυτό συνεπάγεται ότι οι εταίροι που την απαρτίζουν θεωρούνται και εκείνοι έμποροι λόγω της συμμετοχής τους στην εταιρία και επομένως για τυχόν εταιρικά χρέη δύναται να προσωποκρατηθούν.

2.1.1 Νομική προσωπικότητα της Ομόρρυθμης Εταιρίας

Νομική προσωπικότητα καλείται η προσωπικότητα που αποκτούν οι ενώσεις προσώπων, οι οποίες εφόσον τηρήσουν ορισμένους όρους που καθορίζονται στους νόμους, επιδιώκουν την επίτευξη καθορισμένου οικονομικού σκοπού ή το σύνολο της περιουσίας, που έχει καθοριστεί για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

Νομική προσωπικότητα έχουν όλες οι εταιρίες του Εμπορικού Δικαίου εκτός της συμμετοχικής ή αφανούς εταιρίας και της συμπλοιοκτησίας.

Η Ομόρρυθμη Εταιρία αποκτάει την νομική προσωπικότητα εφόσον προβεί εις την δημοσίευση του καταστατικού της όπως ορίζει το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου. Η νομική προσωπικότητα της Ομόρρυθμης Εταιρίας παύει να υπάρχει όταν τελειώσει η εκκαθάριση και διανεμηθεί στους Ομόρρυθμους εταίρους το καθαρό Ενεργητικό.

Χωρίς την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας, η εταιρία δεν μπορεί να προβαίνει σε συμφωνίες με τρίτους ούτε και να καθίσταται υποκείμενο δικαιωμάτων.

Στην περίπτωση που οι εταίροι της προέβησαν σε συμφωνίες με τρίτους πριν αποκτήσει η εταιρία την νομική προσωπικότητα, τότε, φορείς των σχετικών δικαιωμάτων είναι οι συμβαλλόμενοι εταίροι και όχι η εταιρία.

Η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας για τις εταιρίες γενικά, όπως και για την Ομόρρυθμη Εταιρία, έχει καθοριστική σημασία. Η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας καθίσταται απαραίτητη για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της εταιρίας η οποία εφόσον την αποκτήσει, ενεργεί και δραστηριοποιείται ως ξεχωριστή και αυτοτελής οντότητα.

Οι συνέπειες που έχει η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας είναι οι κάτωθι:

1. Η εταιρία είναι νέο πρόσωπο (νομικό), ανεξάρτητη από τα πρόσωπα που την απαρτίζουν με δική της αυτοτέλεια και αυτονομία.
2. Έχει δική της περιουσία, ξέχωρη και ανεξάρτητη από τη προσωπική περιουσία των εταίρων.
3. Η εταιρία εκπροσωπείται από τους διαχειριστές ή τους εκκαθαριστές ή τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου.
4. Η εταιρία έχει διακαιοπρακτική ικανότητα και συνεπώς αναγνωρίζεται ως φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.
5. Έχει τη δική της επωνυμία με την οποία πραγματοποιεί τις εκάστοτε συναλλαγές της.
6. Έχει τη δική της κατοικία. Ως κατοικία λαμβάνεται η έδρα της εταιρίας η οποία αναγράφεται στο καταστατικό.
7. Έχει τη δική της ιθαγένεια η οποία κρίνεται από την έδρα της και δύναται να είναι διάφορη από την ιθαγένεια των εταίρων.
8. Η εταιρία μπορεί να μετέχει ως εταίρος σε άλλη εταιρία.
9. Οι εταίροι της εταιρίας διατηρούν ενοχικό δικαίωμα επί της περιουσίας της εταιρίας έστω και αν αυτή αποτελείται από ακίνητα.
10. Οι δανειστές της εταιρίας έχουν αποκλειστικό δικαίωμα στο κεφάλαιο της εταιρίας (Εταιρικό Κεφάλαιο) και αποκλείουν τους δανειστές των εταίρων.
11. Οι υποχρεώσεις των εταίρων δεν είναι απαραίτητα και υποχρεώσεις της εταιρίας.
12. Δεν δύναται να γίνει συμψηφισμός της απαίτησης κάποιου τρίτου προσώπου σε βάρος ενός εταίρου και της υποχρέωσης του ίδιου του προσώπου προς την εταιρία και αντίστροφα.
13. Το εταιρικό κεφάλαιο είναι από την αρχή γνωστό εφόσον τούτο αναγράφεται εις το καταστατικό της εταιρίας και δεν μπορεί να επέλθει εις αυτό η αυξομείωση του χωρίς την προηγούμενη τήρηση ορισμένων όρων δημοσιότητας.

2.2 Σύσταση της Ομόρρυθμης Εταιρίας - Διατυπώσεις

Για να συσταθεί μια Ομόρρυθμη Εταιρία απαιτείται η συνδρομή κάποιων ουσιαστικών και τυπικών στοιχείων.

Τα ουσιαστικά στοιχεία που απαιτούνται είναι τα εξής:

1. Έγκυρη εταιρική σύμβαση.
2. Εταιρική πρόθεση (διάθεση) των εταίρων για την σύσταση της εταιρίας και ικανότητα αυτών για την διενέργεια εμπορικών πράξεων.
3. Η σύμπραξη δύο τουλάχιστον φυσικών ή νομικών προσώπων.
4. Ικανότητα προς δικαιοπραξία των συμβαλλομένων

5. Κοινή εισφορά από τους συμβαλλόμενους, γιατί κάθε εταίρος οφείλει να εισφέρει υλικά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία (χρήματα, υλικά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία).
6. Ο σκοπός να είναι θεμιτός και μάλιστα οικονομικός (να μην αντιβαίνει τα χρηστά ήθη και τους κανόνες της δημόσιας τάξης)

Τα τυπικά στοιχεία που απαιτούνται είναι τα εξής:

1. Δημοσιότητα, για τις εταιρίες με νομική προσωπικότητα.
2. Η σύνταξη δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου που περιλαμβάνει τους όρους της συνεργασίας. Το έγγραφο αυτό ονομάζεται καταστατικό.
3. Η καταχώρηση της περίληψης του εγγράφου αυτού σε ιδιαίτερο βιβλίο, που τηρείται από τον Γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας ή και στα Πρωτοδικεία τυχόν υποκαταστημάτων της εταιρίας, εντός 15 ημερών από την υπογραφή του καταστατικού.
4. Η τοιχοκόλληση της περίληψης του εγγράφου για τουλάχιστον 3 μήνες στην αίθουσα ακροατηρίου (δημοσιότητα).

Σημείωση : Για κάθε μετατροπή του καταστατικού ακολουθείται η ίδια διαδικασία δημοσιότητας. Το καταστατικό, δημόσιο ή ιδιωτικό αποτελεί τη βάση της συστάσεως της εταιρίας διότι περιέχει τους όρους βάση των οποίων συνίσταται, λειτουργεί και διαλύεται η εταιρία.

Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται στη κοινή εισφορά των εταίρων (εισφέρουν όλοι οι εταίροι) που η αξιοποίηση των εισφερθέντων πραγματοποιείται για λογαριασμό όλων των εταίρων και κατά συνέπεια της ίδιας εταιρίας.

Από λογιστικής απόψεως οι εισφορές των εταίρων διακρίνονται σε:

- A) Εισφορές χρημάτων
- B) Εισφορές σε είδος
- Γ) Εισφορές υπηρεσιών (τεχνογνωσία, προσωπική εργασία κ.λ.π.)

Από νομικής απόψεως διακρίνονται σε:

- A) Εισφορές χρήσεως
- B) Εισφορές κυριότητας
- Γ) Εισφορές εργασίας

Οι εισφορές των εταίρων δύναται να καταβάλλονται είτε:

- 1 Με εφάπαξ παροχή (καταβολή κεφαλαίων)
- 2 Με διαρκή παροχή (προσφορά προσωπικής εργασίας)

Το άρθρο του Εμπορικού Νόμου αναφέρει μεταξύ άλλων : « Αι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι εταιρείαι πρέπει να αποκεικνύονται δι' εγγράφων, δημοσίων ή ιδιογράφων, φυλαττομένων εις την τελευταίαν ταύτην περίπτωση των διατάξεων του άρθρου 1325 του πολιτικού νόμου ».

Από την ανάγνωση του άρθρου συνάγεται το συμπέρασμα ότι η σύμβαση καταρτίζεται εγγράφως και το έγγραφο μπορεί να είναι δημόσιο ή ιδιωτικό και ονομάζεται καταστατικό. Στην περίπτωση που στην υπό ίδρυση Ομόρρυθμη Εταιρία, συμμετέχει άλλη εταιρία (νομικό πρόσωπο), τότε, το καταστατικό υπογράφει ο εκπρόσωπος του νομικού προσώπου.

Το καταστατικό περιέχει όλους εκείνους τους όρους βάσει των οποίων μία εταιρία συνίσταται, λειτουργεί και διαλύεται.

Το περιεχόμενο συνήθως του καταστατικού μιας Ομόρρυθμης Εταιρίας περιλαμβάνει:

- 1) Τα ονοματεπώνυμα, τα πατρώνυμα, τις διευθύνσεις κατοικίας και την ιδιότητα των εταίρων.
- 2) Την επωνυμία της εταιρίας (το όνομα με το οποίο θα συναλλάσσεται). Η επωνυμία της Ομόρρυθμης Εταιρίας αποτελείται από τα ονόματα όλων των εταίρων (αν είναι ολιγάριθμοι) ή αν είναι πολλοί σε αριθμό, τότε αναγράφονται τα ονοματεπώνυμα μερικών από τους εταίρους ή ενός μόνο και προστίθεται ή φράση « και ΣΙΑ» η οποία υποδηλώνει την ύπαρξη των υπολοίπων εταίρων.
- 3) Τα ονοματεπώνυμα των διαχειριστών της εταιρίας καθώς και τους όρους διαχείρισης της εταιρίας που έχουν τεθεί. Στη περίπτωση που δεν έχουν οριστεί ως διαχειριστές κάποιοι από τους εταίρους ή τρίτα πρόσωπα, τότε η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας ανήκει σε όλους τους εταίρους (άρθρο 748 του Αστικού Κώδικα).
- 4) Τα ποσά της εισφοράς του κάθε εταίρου χωριστά. Όσον αφορά τις εισφορές των εταίρων αν δεν έχει συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό , οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι σε ίσες εισφορές (άρθρο 742 Αστικός Κώδικας).
- 5) Τη συμμετοχή των εταίρων στο κεφάλαιο της εταιρίας, στα κέρδη και τις ζημιές. Αν δεν έχει οριστεί η συμμετοχή των εταίρων στο αποτέλεσμα, τότε θεωρείται ότι συμμετέχουν ισόποσα (άρθρο 762 Αστικός Κώδικας).
- 6) Τη χρονική διάρκεια της εταιρίας καθώς και τη πρόβλεψη της δυνατότητας για παράταση αυτής ακόμη και αυτόματης παράτασης.
- 7) Το αντικείμενο της εργασίας της εταιρίας.
- 8) Την έδρα της εταιρίας.
- 9) Την ημερομηνία και τις υπογραφές των εταίρων.

Εκτός από τα ανωτέρω στοιχεία το καταστατικό συνήθως αναφέρει και κάποια άλλα θέματα που ρυθμίζουν κυρίως τις σχέσεις των εταίρων όπως τα κάτωθι:

- ✓ Τον χρόνο σύνταξης του Ισολογισμού
- ✓ Το λογιστικό σύστημα (Π.χ. βιβλία Γ' κατηγορίας)
- ✓ Τη διαδικασία τυχόν εκχώρησης των εταιρικών μεριδίων
- ✓ Την αμοιβή του διαχειριστή
- ✓ Τον τρόπο ελέγχου των βιβλίων
- ✓ Τον τρόπο διανομής των κερδών και ζημιών
- ✓ Τις συνέπειες σε περίπτωση θανάτου ενός από τους εταίρους
- ✓ Τις ατομικές απολήψεις των εταίρων (δυνατότητες και όρια)
- ✓ Τους όρους χορηγήσεων δανείων από τους εταίρους προς την εταιρία και αντίστροφα
- ✓ Την διαδικαστική ακολουθία για την τροποποίηση του καταστατικού και την απαιτούμενη πλειοψηφία για την τροποποίηση
- ✓ Τους όρους λύσεως της εταιρίας καθώς και τον τρόπο εκκαθάρισης και διανομής της εταιρικής περιουσίας.
- ✓ Ρήτρες διαιτησίας οι οποίες αποσκοπούν στην εξομάλυνση των καταστροφικών για την εταιρία διενέξεων μεταξύ των εταίρων αυτής.
- ✓ Ρήτρες απαγόρευσης όσον αφορά την σφράγιση των εγκαταστάσεων της εταιρίας και της εταιρικής περιουσίας (λόγοι πρόληψης ώστε να μην σταματήσουν οι εργασίες της εταιρίας σε περίπτωση αφελών κινήσεων των εταίρων ή τυχόν κληρονόμων των εταίρων).

Μετά τη σύνταξη του καταστατικού και την υπογραφή του από τους εταίρους, ακολουθεί η υποβολή αντιγράφου του καταστατικού στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της έδρας της εταιρίας για τη θεώρησή του και για να καταβληθούν ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.) 1% επί του κεφαλαίου (άρθρα 17 - 31 Ν. 1676/1986) και το ενδεικνυόμενο χαρτόσημο του Ν. 1882/1990 (συνολικού ύψους 1,2 %). Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου θα πρέπει να πληρωθεί μέσα σε 15 ημέρες από την υπογραφή του καταστατικού και η σχετική δήλωση για την καταβολή του φόρου γίνεται με την υποβολή τριπλότυπου ειδικού εντύπου της Δ.Ο.Υ. Στη συνέχεια, εφόσον έχει καταβληθεί ο σχετικός φόρος (Φ.Σ.Κ.), η Δ.Ο.Υ. κρατάει για τα αρχεία της δύο από τα αντίγραφα των ειδικών εντύπων που αφορούν την καταβολή του φόρου και επιστρέφει το τρίτο αντίγραφο στον διαχειριστή ή τον εξουσιοδοτημένο από την εταιρία, ως απόδειξη του καταβλημένου ποσού για τον φόρο. Στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρίας θα υποβληθούν δύο αντίγραφα του εταιρικού καταστατικού. Το ένα εκ των δύο αντιγράφων θα κρατήσει η Δ.Ο.Υ. για τα αρχεία της και θα επιστρέψει το άλλο θεωρημένο με τη βεβαίωση της πληρωμής του Φ.Σ.Κ (1%).

Μετά τη θεώρηση του, το καταστατικό προσκομίζεται στο Ταμείο Νομικών για τη καταβολή δικαιώματος 0,5% επί του κεφαλαίου. Το ποσό που θα καταβληθεί θα εισπραχτεί από το Ταμείο Συντάξεως Νομικών και στην περίπτωση που το καταβαλλόμενο ποσό είναι μικρό, θα επικολληθεί στο καταστατικό ένσημο του Ταμείου Συντάξεως Νομικών. Στην περίπτωση που το καταβαλλόμενο ποσό είναι μεγάλο, θα εκδοθεί τριπλότυπο και θα σημειωθεί η σχετική πράξη στο εταιρικό καταστατικό.

Στη συνέχεια το καταστατικό προσκομίζεται στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων για τη καταβολή εισφοράς 1% επί του κεφαλαίου της εταιρίας. Η απόδειξη για την καταβολή της εισφοράς του 1% γίνεται με την επικόλληση του σχετικού ενσήμου στο εταιρικό καταστατικό ή με την έκδοση του σχετικού διπλότυπου και την σημείωση της σχετικής πράξεως στο εταιρικό καταστατικό.

Θεώρηση του καταστατικού απαιτείται και από το οικείο επιμελητήριο της εταιρίας όσον αφορά το δικαίωμα χρήσεως της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου (άρθρο 7 του Ν. 2081/92).

Το θεωρημένο καταστατικό μετά τη χαρτοσήμανσή του και συνοδευόμενο από τις σχετικές βεβαιώσεις των ταμείων (αναφέρθηκαν παραπάνω) καθώς και της θεώρησής του από το οικείο επιμελητήριο της έδρας της εταιρίας, υποβάλλεται με ιδιαίτερη χαρτοσημασμένη αίτηση στη γραμματεία του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας για να καταχωρηθεί στα ειδικά βιβλία της γραμματείας του Πρωτοδικείου μέσα σε 15 ημέρες από την υπογραφή του (άρθρο 42 Εμπορικού Νόμου). Το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου αναφέρει ότι στο Πρωτοδικείο υποβάλλεται περίληψη του καταστατικού η οποία τοιχοκολλείται στην αίθουσα συνεδριάσεων του Πρωτοδικείου για χρονικό διάστημα τριών μηνών.

Στη πραγματικότητα δεν υποβάλλεται περίληψη του καταστατικού αλλά πλήρες αντίγραφο του καταστατικού (θεωρημένο) σε ιδιαίτερο φάκελο, το οποίο θεωρείται στη συνέχεια από το Πρωτοδικείο και λαμβάνει τον αριθμό ειδικού και γενικού μητρώου. Συχνά η πρακτική παρουσιάζει φαινόμενα απουσίας του αντιγράφου του εταιρικού καταστατικού από την αίθουσα των συνεδριάσεων του Πρωτοδικείου (παραλείπεται η τοιχοκόλληση).

Η νομική προσωπικότητα της εταιρίας αρχίζει μετά τη παρέλευση του τριμήνου από τη τοιχοκόλληση του αντιγράφου του καταστατικού.

Το θεωρημένο από το Πρωτοδικείο αντίγραφο παραμένει στα αρχεία του Πρωτοδικείου και στην ιδρυθείσα εταιρία χορηγούνται όσα επίσημα αντίγραφα του καταστατικού ζητηθούν μετά από σχετική αίτηση των εταίρων.

Η αθέτηση των διατυπώσεων της δημοσιότητας του καταστατικού επισύρει την ακυρότητα της εταιρίας. Βέβαια η ακυρότητα είναι σχετική διότι μπορούν να την επικαλεστούν μόνο οι τρίτοι οι οποίοι θεωρούν ότι βλάπτονται από τη μη δημοσίευση του αντιγράφου του καταστατικού. Εξάλλου έχει επικρατήσει η άποψη « της υπάρξεως εν τοις πράγμασι ». Επιπλέον οι εταίροι δεν μπορούν να επικαλεστούν την ακυρότητα της εταιρίας τους προς τους τρίτους (άρθρο 42 Ε.Ν.).

Το κενό που δημιουργείται από τη μη τήρηση των διατυπώσεων της δημοσιότητας καλύπτεται με μεταγενέστερη δημοσίευση του αντιγράφου του καταστατικού.

Η εταιρία θα πρέπει να έχει Αριθμό Φορολογικού Μητρώου και τα απαραίτητα βιβλία από τη Δημόσια Οικονομική Εφορία της έδρας της πριν ξεκινήσει τις εργασίες της.

Η διαδικασία εκδόσεως της άδειας άσκησης λειτουργίας της Ομόρρυθμης Εταιρίας έχει ως εξής:

- Α) Το θεωρημένο από το Πρωτοδικείο αντίγραφο του καταστατικού της εταιρίας μεταβιβάζεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της έδρας της εταιρίας και στη συνέχεια καθένας από τους εταίρους προσέρχεται στη συγκεκριμένη Δ.Ο.Υ έχοντας μαζί του τα κάτωθι:
- 1) Την ταυτότητα του ή φωτοτυπία της.
 - 2) Φορολογική ενημερότητα.
 - 3) Βεβαίωση της εγγραφής του στο ταμείο εμπόρων ή βεβαίωση εγγραφής του στο Τ.Ε.Β.Ε.
 - 4) Μισθωτήριο συμβόλαιο για να διαπιστωθεί η έδρα της εταιρίας ή υπεύθυνης δήλωσης σε περίπτωση ύπαρξης ιδιόκτητων εγκαταστάσεων.
 - 5) Δήλωση έναρξης δραστηριότητας σε τρίπτυχο της Δ.Ο.Υ. (συμπληρωμένα).
 - 6) Το διπλότυπο της καταβολής του χαρτοσήμου που αναφέρει ο Ν. 1882/1990.
- Β) Την εκδοθείσα από την Δ.Ο.Υ. βεβαίωση της άδειας έναρξης λειτουργίας της Ομόρρυθμης Εταιρίας.
- Γ) Μετά την απόκτηση της άδειας άσκησης λειτουργίας, προσκομίζονται στο αρμόδιο γραφείο της Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και τα στοιχεία εκείνα που θα πρέπει να θεωρηθούν (βιβλία Β' & Γ' κατηγορίας).
- Δ) Εγγραφή της Ομόρρυθμης Εταιρίας στο επιμελητήριο της έδρας της (υποχρεωτική).

2.2.1 Δικαιώματα και υποχρεώσεις εταίρων

Οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου καθώς και του Αστικού Κώδικα καθορίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εταίρων των προσωπικών εταιριών.

Αναλυτικότερα για τα δικαιώματα αναφέρουμε τα εξής:

1 Δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρίας της εταιρίας και διαχείρισεως της εταιρικής περιουσίας.

Όταν στο καταστατικό της Ομόρρυθμης Εταιρίας δεν ορίζεται διαχειριστής ή διαχειριστές αυτής, τότε, η διαχείριση και η εκπροσώπηση της εταιρίας ανήκει σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους που την ασκούν συλλογικά αλλά μπορεί και

καθένας από τους εταίρους να την ασκεί χωριστά υπό προϋποθέσεις (ενεργεί στο όνομα της εταιρίας και για λογαριασμό της). Τούτο απορρέει αβίαστα από την ανάγνωση του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου.

2 Δικαίωμα στη λήψη αποφάσεων.

Το άρθρο 748 του Αστικού Κώδικα ορίζει: « 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 «.

Συνεπάγεται από την ανάγνωση του συγκεκριμένου άρθρου ότι στη περίπτωση που το καταστατικό της εταιρίας προβλέπει απόφαση των εταίρων με πλειοψηφία όταν πρόκειται για περίπτωση αμφιβολίας, τότε, λαμβάνεται υπόψη η πλειοψηφία των προσώπων.

3 Δικαίωμα ελέγχου της πορείας των εταιρικών υποθέσεων

Το άρθρο 755 του Αστικού Κώδικα προβλέπει: « Κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να πληροφορείται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, και να εξετάζει τα βιβλία και τα έγγραφα, καθώς και να καταρτίζει περίληψη της περιουσιακής κατάστασης της εταιρίας. Αντίθετη συμφωνία είναι άκυρη».

Στην περίπτωση αυτή ο διαχειριστής της εταιρίας έχει την υποχρέωση να συνδράμει και να διευκολύνει τον εταίρο ή τους εταίρους της εταιρίας που θα θελήσουν να ενημερωθούν αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων. Το δικαίωμα αυτό του ελέγχου των εγγράφων και των βιβλίων της εταιρίας δύναται να ασκηθεί και με την συνδρομή ειδικών βοηθών. Επίσης, σε πολύ σημαντικές και επείγουσες περιπτώσεις, μπορεί ο έλεγχος των εγγράφων και των βιβλίων της εταιρίας να ασκηθεί και με ασφαλιστικά μέτρα (Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου 1984, Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών 17/84).

4 Δικαίωμα παραίτησης εταίρου από την διαχείριση

Σχετικά το άρθρο 753 του Αστικού Κώδικα προβλέπει « Ο εταίρος έχει δικαίωμα να παραιτηθεί από την διαχείριση που του έχει ανατεθεί με την σύμβαση μόνο για σπουδαίο λόγο. Συμφωνία που αποκλείει την παραίτηση για σπουδαίο λόγο είναι άκυρη.

Όποιος παραιτείται άκαιρα, χωρίς σπουδαίο λόγο που να δικαιολογεί την άκυρη παραίτηση του, ευθύνεται για τη ζημία της εταιρίας από αυτή την ενέργειά του «. Συμπεραίνεται λοιπόν, ότι δικαιούται να παραιτηθεί ο διαχειριστής της εταιρίας μόνο όταν συντρέχει σπουδαίος λόγος.

5 Δικαίωμα καταγγελίας της εταιρικής συμβάσεως

Σχετικά το άρθρο 766 του Αστικού Κώδικα προβλέπει « Η εταιρία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο λύνεται με καταγγελία πριν περάσει ο χρόνος αυτός, αν

υπάρχει σπουδαίος λόγος. Αντίθετη συμφωνία, που περιορίζει με προθεσμία ή με άλλον τρόπο το δικαίωμα της καταγγελίας, είναι άκυρη «.

Επίσης το άρθρο 767 του Αστικού Κώδικα ορίζει « Εταιρία που έχει αόριστη διάρκεια λύνεται οποτεδήποτε με καταγγελία οποιουδήποτε εταίρου.

Αν ο εταίρος κατάγγειλε την εταιρία άκαιρα και χωρίς σπουδαίο λόγο, που να δικαιολογεί την άκαιρη καταγγελία, ενέχεται για την ζημία που προκάλεσε η λύση στους άλλους εταίρους «.

Συμπεραίνεται λοιπόν, πως οι εταίροι μπορούν και έχουν κεκτημένο δικαίωμα να καταγγείλουν την εταιρική σύμβαση ανά πάσα στιγμή είτε η εταιρία είναι ορισμένου χρόνου ή αόριστης διάρκειας, μόνο αν συντρέχει σπουδαίος λόγος. Βέβαια το άρθρο 767 του Αστικού Κώδικα προβλέπει την καταβολή αποζημιώσεως από τον εταίρο προς τους άλλους εταίρους, όταν η καταγγελία είναι άκαιρη και ο λόγος για τον οποίο έγινε δεν ήταν σπουδαίος.

6 Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρίας

Συνήθως τα καταστατικά των Ομόρρυθμων και Ετερόρρυθμων Εταιριών αναφέρουν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στο αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες). Το άρθρο 763 του Αστικού Κώδικα έρχεται ως επιστέγασμα του προσωπικού στοιχείου που επικρατεί στις προσωπικές εταιρίες και αναφέρει σχετικά : « Αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από την εισφορά τους.

Αν η αναλογία του καθενός ορίστηκε μόνο ως προς τα κέρδη ή μόνο ως προς τις ζημίες, σε περίπτωση αμφιβολίας η αναλογία αυτή ισχύει και για τα δύο «.

Επιπρόσθετα, το άρθρο 764 του Αστικού Κώδικα προβλέπει : « Η συμφωνία με την οποία κάποιος εταίρος αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημίες είναι άκυρη. Την ακυρότητα μπορεί να επικαλεστεί μόνο ο ίδιος.

Η συμφωνία με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει μόνο την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημίες είναι ισχυρή «.

Θα πρέπει να σημειωθεί πως το δικαίωμα των εταίρων στα κέρδη της εταιρία, δημιουργείται με την λύση της εταιρίας ή στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου όταν προβλέπεται από το καταστατικό της μακρόχρονη διάρκεια αυτής. Ο νόμος ορίζει πως στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου κλείνουν οι λογαριασμοί και συντάσσεται ο Ισολογισμός.

Σχετικά με τα παραπάνω το άρθρο 762 του Αστικού Κώδικα προβλέπει: “Σε περίπτωση εταιρίας με διάρκεια μακρότερη από ένα έτος ο λογαριασμός κλείνεται και τα κέρδη μοιράζονται στο τέλος κάθε έτους, εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από την εταιρική σύμβαση”

7 Δικαίωμα στην εισφορά ή στα αποκτήματα

Σχετικά με το δικαίωμα αυτό των εταίρων το άρθρο 758 του Αστικού Κώδικα είναι αρκετά διευκρινιστικό. Συγκεκριμένα αναφέρει : « Οι εισφορές των εταίρων, καθώς και καθετί που αποκτάται για την εταιρία από την διαχείριση της, ανήκουν σε όλους τους εταίρους κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός.

Καθετί που ο διαχειριστής εταίρος απέκτησε στο όνομα του, αντιπροσωπεύοντας την εταιρία, έχει υποχρέωση να το καταστήσει κοινό όλων των εταίρων κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός».

8 Δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθάρισης

Μετά την λύση της εταιρίας, ακολουθεί η εκκαθάριση, όπου θα ρευστοποιηθεί η υπάρχουσα εταιρική περιουσία. Κατόπιν, το άρθρο 782 του Αστικού Κώδικα προβλέπει: «Ότι απομένει μετά την εξόφληση των χρεών και την απόδοση των εισφορών, διανέμεται στους εταίρους κατά το λόγο της μερίδας που έχει ο καθένας στα κέρδη»

9 Απολήψεις των εταίρων έναντι μελλοντικών κερδών

Η πρακτική καθώς και οι σύγχρονες οικονομικές απαιτήσεις των νοικοκυριών στάθηκαν καταλυτικοί παράγοντες, στη διαμόρφωση του δικαιώματος των εταίρων να προβαίνουν σε απολήψεις έναντι μελλοντικών κερδών από την χρήση. Τις πιο πολλές φορές στα καταστατικά των Ομόρρυθμων Εταίρων υπάρχει σχετική διάταξη που ορίζει τα περί απολήψεων των εταίρων και περιγράφει τους όρους που θα γίνονται οι απολήψεις αυτές.

Το άρθρο 754 του Αστικού Κώδικα προβλέπει στην παράγραφο 2: « Ο εταίρος δεν έχει το δικαίωμα να αμειφθεί για την διαχείριση, εκτός αν υπάρχει αντίθετη συμφωνία ». Τούτο στη πράξη δεν εφαρμόζεται με συνέπεια να ορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας κάποιο ποσό ως αμοιβή για τον διαχειριστή.

Επιπλέον, ο εταίρος που εισφέρει την προσωπική του εργασία δεν δικαιούται να λάβει αμοιβή.

Αμοιβή σε εταίρο που παρέχει τις υπηρεσίες του στην εταιρία όχι βάση της εταιρικής συμβάσεως, άλλα βάση άλλης σύμβασης με την εταιρία υπό την μορφή κυρίου επαγγέλματος ή εξαρτημένης εργασίας, δεν αποκλείεται (Συμβούλιο Επικρατείας 3989/86).

Υποχρεώσεις των εταίρων

1. Υποχρέωση καταβολής της εισφοράς

Η πρώτη και κύρια ευθύνη των εταίρων που απορρέει από την εταιρική σύμβαση, είναι εκείνη της καταβολής της εισφοράς τους όπως προβλέπεται από το εταιρικό καταστατικό. Για το θέμα της υποχρέωσης για καταβολή της εισφοράς των εταίρων, ο Αστικός Κώδικας αναφέρει στα άρθρα του : Άρθρο 742 « Οι εισφορές των εταίρων μπορούν να συνίστανται σε εργασία τους, σε χρήματα ή σε άλλα αντικείμενα, καθώς και σε άλλη παροχή.

Άρθρο 743 « Σε περίπτωση υπερημερίας ή αδυναμίας του εταίρου να καταβάλει την εισφορά και να εκτελέσει τις υποχρεώσεις του, αντί για το δικαίωμα υπαναχώρησης κατά τις αρχές για τις αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, χωρεί καταγγελία της εταιρίας «.

Άρθρο 745 « Ο εταίρος, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, δεν έχει υποχρέωση να αυξήσει την εισφορά του, ούτε να την συμπληρώσει, αν μειώθηκε εξαιτίας ζημιών μετά την πραγματοποίησή της »

2. Υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας

Το άρθρο 748 του Αστικού Κώδικα ορίζει: « Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων... ». Βέβαια στο αμέσως

επόμενο άρθρο 749 του Αστικού Κώδικα αναφέρεται « Αν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατέθηκε σε έναν ή σε μερικούς από τους εταίρους, οι υπόλοιποι αποκλείονται από την διαχείριση...».

Διευκρινίζεται λοιπόν, πως εφόσον έχει οριστεί διαχειριστής ή έχουν οριστεί διαχειριστές, τότε, δεν υφίσταται υποχρέωση διαχείρισης για τους λοιπούς εταίρους.

3. Ευθύνη επιμέλειας

Το άρθρο 746 του Αστικού Κώδικα ορίζει: « Ο εταίρος ευθύνεται μόνο για την επιμέλεια που δείχνει στις δικές του υποθέσεις

4. Υποχρέωση διαφύλαξης των συμφερόντων της εταιρίας

Το άρθρο 747 του Αστικού Κώδικα ορίζει: « Ο εταίρος δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του ή ξένο λογαριασμό πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρίας «. Από την αναφορά αυτή του συγκεκριμένου άρθρου καταλαβαίνουμε τη συλλογιστική του νομοθέτη που θέλησε σε αυτό το άρθρο να προστατέψει τα εταιρικά συμφέροντα από ενέργειες των εταίρων που θα μπορούσαν να τα βλάψουν (υποχρέωση πίστης).

5. Η απεριόριστη ευθύνη που χαρακτηρίζει τους Ομόρρυθμους Εταίρους και η περιορισμένη που διέπει τους Ετερόρρυθμους Εταίρους, για τυχόν χρέη.

6. Η ευθύνη που επισύρει το αδίκημα της φοροδιαφυγής για τους Ομόρρυθμους εταίρους ή τους διαχειριστές των Ομόρρυθμων και Ετερόρρυθμων εταιριών. **Ο Ν. 2523/97** στην παράγραφο 1 του άρθρου 20, θεωρεί ως αυτουργούς των αδικημάτων που ενέχουν φοροδιαφυγή τους Ομόρρυθμους εταίρους ή τους διαχειριστές των Ομόρρυθμων και Ετερόρρυθμων εταιριών.

7. Ο κάθε εταίρος έχει υποχρέωση να μην διαθέσει το εταιρικό του μερίδιο πριν το πέρας της εκκαθάρισεως της εταιρίας. Το σχετικό άρθρο 761 του Αστικού Κώδικα αναφέρει σχετικά :

« Ωσότου τελειώσει η εκκαθάριση κάθε εταίρος έχει την υποχρέωση απέναντι στους λοιπούς να μην διαθέσει το μερίδιο του πάνω στα κοινά πράγματα. Επίσης δεν έχει το δικαίωμα να ζητήσει τη διανομή των κοινών πραγμάτων πριν περατωθεί η εκκαθάριση ».

2.2.2 Εταιρική μερίδα ή εταιρικό μερίδιο

Το προσωπικό στοιχείο που χαρακτηρίζει τις σχέσεις των εταίρων της Ομόρρυθμης Εταιρίας καθίσταται και ο κύριος παράγοντας της καλής ή όχι πορείας των δραστηριοτήτων της εταιρίας, εφόσον η πορεία των εργασιών της εταιρίας βασίζεται στην προσωπική συμβολή και συμμετοχή όλων των εταίρων στην επίτευξη του κοινού οικονομικού σκοπού. Επομένως, αβίαστα οδηγούμαστε στο αρχικό συμπέρασμα της μη επιτρεπτής μεταβίβασης του εταιρικού μεριδίου από ένα εταίρο σε άλλο τρίτο πρόσωπο.

Αυτό όμως δεν σημαίνει πως δεν επιτρέπεται η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου από εταίρο σε άλλο πρόσωπο ως κανόνας. Αντίθετα, η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου από εταίρο σε άλλο πρόσωπο επιτρέπεται όταν υπάρχει κοινή συμφωνία των εταίρων της Ομόρρυθμης Εταιρίας και προβλέπεται η διάταξη της μεταβίβασης στο εταιρικό καταστατικό της εταιρίας.

Οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις για την μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου της Ομόρρυθμης Εταιρίας, αφενός, προστατεύουν τα συμφωνία των εταίρων και αφετέρου έρχονται να ενισχύσουν περισσότερο το προσωπικό στοιχείο που υπάρχει στις σχέσεις των εταίρων.

Όσον αφορά τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας του εταίρου της Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης Εταιρίας, όταν αυτό επιτρέπεται, τότε, η μεταβίβαση αφορά το « εις ολόκληρον » το εταιρικό μερίδιο (είναι ένα και μάλιστα αδιαίρετο). Αντίθετα στις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, επιτρέπεται η μεταβίβαση και μέρους μόνο της εταιρικής μερίδας (η μερίδα κάποιου μπορεί να αποτελείται από πολλά εταιρικά μερίδια και επομένως να θελήσει να μεταβιβάσει μόνο κάποιο μέρος από αυτά).

Σημειώνονται τα κάτωθι:

- A. Η παραγραφή των απαιτήσεων των τρίτων από τον εταίρο της Ομόρρυθμης Εταιρίας που αποχωρεί ή της χήρας αυτού ή των κληρονόμων του, αρχίζει όπως αναφέρει η απόφαση του Άρειου Πάγου 1454/95, από τη δημοσίευση της ανάλογης με την περίπτωση τροποποίησης του εταιρικού καταστατικού της εταιρίας στο αρμόδιο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας.
- B. Στην περίπτωση της εξόδου από την Ομόρρυθμη Εταιρία κάποιου με την ταυτόχρονη μεταβίβαση του εταιρικού του μεριδίου σε κάποιον άλλο που εισέρχεται στην θέση του, δεν συνεπάγεται λόγω της σχετικής αλλαγής της επωνυμίας της εταιρίας και λύση της. Αντίθετα, στην περίπτωση αυτή δεν λύνεται η εταιρία και δημιουργείται νέα, άλλα συνεχίζεται η δραστηριότητα της παλαιάς εταιρίας, με την υποχρέωση να τροποποιηθεί το καταστατικό και να ακολουθήσει τις διαδικασίες των διατυπώσεων της δημοσιότητας, ακριβώς όπως γίνεται στην περίπτωση της συστάσεως της εταιρίας.

Τρόποι μεταβίβασης της εταιρικής μερίδας κάποιου εταίρου

1. Πώληση του εταιρικού μεριδίου (Μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου με αντάλλαγμα)
2. Ανταλλαγή εταιρικού μεριδίου
3. Αποχώρηση εταίρου από την εταιρία σε συνδυασμό με την ανάληψη του κεφαλαίου που είχε εισφέρει στην εταιρία
4. Δωρεά εταιρικού μεριδίου
5. Γονική παροχή μεριδίου

2.4 Αντικείμενο εταιρικής εισφοράς

Το περιεχόμενο της εισφοράς των συνεταίρων της Ομόρρυθμης Εταιρίας μπορεί να συνίσταται σε :

1. **Εισφορά χρήματος** : μετρητά ή καταθέσεις σε τράπεζα.
2. **Εισφορά σε είδος**: εισφορά υλικών ή αυτών υλικών που μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα π.χ. ακίνητα, μηχανήματα, εμπορεύματα αποτιμημένα στην αγοραία τους αξία, εμπορεύματα σε τρίτους, έπιπλα, απαιτήσεις σε βάρος τρίτων, γραμμάτια εισπρακτέα, φήμη και πελατεία, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, εκμετάλλευση σήματος κ.λ.π.. Επίσης, έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, στοιχεία του πάγιου ενεργητικού.

Η αξία των εισφερόμενων στοιχείων σε είδος υλικών ή αυλών καθορίζεται μετά από κοινή συμφωνία των εταίρων η οποία και καταγράφεται στο καταστατικό της εταιρίας. Με βάση τη συμφωνημένη αξία τους πραγματοποιούνται και οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας.

Όταν πρόκειται για απαιτήσεις σε βάρος τρίτων (χρεώστες), αυτές αποτιμούνται στη παρούσα αξία τους και η διαφορά τους από την ονομαστική εκλαμβάνεται ως μη δουλεμένος τόκος.

Όταν πρόκειται για απαιτήσεις σε βάρος τρίτων (χρεώστες), μεταξύ των οποίων υπάρχουν και επισφαλείς με πιθανή ζημία, τότε οι απαιτήσεις αυτές αναγράφονται στην ονομαστική τους αξία μειωμένη κατά πιθανή ζημία.

Τα γραμμάτια εισπρακτέα, τα γραμμάτια πληρωτέα και γενικά τα χρεόγραφα αποτιμώνται στη παρούσα αξία, λογιστικά όμως εμφανίζονται στην ονομαστική τους αξία μειωμένα κατά τους μη δουλεμένους τόκους.

3. Εισφορά χρήσης πράγματος : όταν ο εταίρος εισφέρει τη χρήση ακίνητου ή κινητού περιουσιακού στοιχείου στην εταιρία ενώ η κυριότητα του διατηρεί ο ίδιος π.χ. χρήση ακινήτου ή μηχανήματος.

Στην εισφορά χρήσης πράγματος περιλαμβάνεται και η επικαρπία ενός πράγματος ή δικαιώματος π.χ. εκμετάλλευση δικαιώματος ευρεσιτεχνίας ή σήματος.

Όταν έχουμε εισφορά χρήσης πράγματος στην εταιρία από τους εταίρους, η αξία της αποτιμάται μετά από κοινή απόφαση των εταίρων και αναγράφεται στο καταστατικό της εταιρίας με την αξία που έχει συμφωνηθεί. Με βάση τη συμφωνημένη αξία γίνονται και οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας.

Επίσης, στο καταστατικό της εταιρίας αναφέρεται η χρονική διάρκεια του εισφερόμενου προς χρήση πράγματος και περιγράφεται το στοιχείο που εισφέρεται για χρήση.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω η χρήση πράγματος δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της εταιρίας αφού τη κυριότητα διατηρεί ο εταίρος που εισφέρει τη χρήση του.

4. Εισφορά προσωπικής εργασίας : όταν ο εταίρος προσφέρει την προσωπική του εργασία ή τις ειδικές γνώσεις που διαθέτει για την καλύτερη αξιοποίηση των παραγωγικών μέσων που έχει στη διάθεσή της η εταιρία.

Στην Ομόρρυθμη Εταιρία η εισφορά προσωπικής εργασίας κάποιου εταίρου (εκτός των ή του διαχειριστή) δημιουργεί από μόνη της την εταιρική ιδιότητα.

Η εισφορά προσωπικής εργασίας του εταίρου αποτιμάται από κοινού από τους εταίρους και αναγράφεται στο καταστατικό της εταιρίας.

Το ποσό της αξίας της εισφερόμενης προσωπικής εργασίας προσδιορίζεται συνήθως βάσει του μισθού ή της αμοιβής που έχει στις συναλλαγές η ανάλογη προσφορά εργασίας.

Η αποτίμηση της εισφοράς της προσωπικής εργασίας του εταίρου γίνεται για να υπολογιστεί το τέλος του χαρτοσήμου επί του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας. Συγκεκριμένα για να υπολογίσουμε το τέλος του χαρτοσήμου επί του εταιρικού

κεφαλαίου κατά τη σύσταση της εταιρίας, η προσωπική εργασία που εισφέρει ο εταίρος αποτιμάται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου (που προσφέρει την προσωπική του εργασία) στα κέρδη της εταιρίας, σε σχέση με το ποσοστό συμμετοχής του σε αυτά (κέρδη) και το ύψος της εισφοράς των υπολοίπων εταίρων που εισέφεραν αγαθά συγκεκριμένης αξίας.

Η εισφορά της προσωπικής εργασίας του εταίρου σύμφωνα με το άρθρο 780 του Α Κ (Τρόπος της εκκαθάρισης) δεν αποδίδεται κατά την εκκαθάριση της εταιρίας « ... Αν η εισφορά συνίσταται σε εργασία ή σε χρήση πράγματος δεν αποδίδεται ». συμπεραίνουμε λοιπόν ότι ο εταίρος που εισφέρει την προσωπική του εργασία στην εταιρία δεν συμμετέχει στη διανομή του εταιρικού κεφαλαίου κατά την εκκαθάριση της Ομόρρυθμης Εταιρίας.

2.5 ΣΥΣΤΑΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ:

Μετά την υπογραφή της εταιρικής σύμβασης από τους ομόρρυθμους εταίρους αυτοί αναλαμβάνουν την υποχρέωση να καταβάλλουν την εισφορά τους που αναφέρεται σε αυτήν και αντίστροφα δημιουργείται απαίτηση της εταιρίας κατά των εταίρων να καταβάλλουν την αναληφθείσα εισφορά τους.

Η ανάληψη από τους εταίρους της υποχρέωσης καταβολής των συγκεκριμένων εισφορών, αποτελεί την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου.

Η εξόφληση από τους εταίρους της υποχρέωσης τους προς την εταιρία δηλαδή η καταβολή των συγκεκριμένων εισφορών, αποτελεί την πραγματοποίηση των εισφορών (καταβολή).

Για την σύσταση της εταιρίας απαιτείται μόνο να έχει καλυφθεί το εταιρικό της κεφάλαιο.

Η καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει αργότερα, όπως συναντάται στην πράξη. Μπορεί και να συναντηθεί η περίπτωση να συμπίπτει χρονικά η κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου με την καταβολή του, αλλά συνήθως στην πράξη διαφέρουν χρονικά οι λογιστικές αυτές εγγραφές.

Με τις λογιστικές εγγραφές σύστασης απεικονίζονται δύο γεγονότα:

- 1) Την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου δηλαδή την ανάληψη της υποχρέωσης από τους εταίρους για εισφορά.
- 2) Την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου δηλαδή την εκπλήρωση της υποχρέωσης των εταίρων με την καταβολή των εισφορών (σε χρήμα ή άλλο περιουσιακό στοιχείο) που οφείλουν βάσει του καταστατικού της εταιρίας.

Παραδείγματα σύστασης κ κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου:

1)Ο Α Βασιλείου κ Ε Δημητρίου αποφασίζουν την ίδρυση ο.ε. συντάσσουν κ δημοσιεύουν το καταστατικό σύμφωνα με το οποίο το κεφάλαιο της εταιρίας ανέρχεται στα 3000,000€ κ συμμετέχουν ίσα. Για την κάλυψη της εισφοράς του Δημητρίου μεταβιβάζει στην εταιρία ένα ακίνητο αξίας 1000,000€ ,καταθέτει στην εθνική τράπεζα σε λογαριασμό όψεως 300,000€ κ τα υπόλοιπα τα εισφέρει σε μετρητά. Επίσης παραχωρεί τη χρήση ενός φορτηγού αξίας 300,000€ .

Ο Βασιλείου εισφέρει εμπορεύματα αξίας 1,000,000€ , γραμμάτια αποδοχής τρίτων ονομαστικής αξίας 500,000€ κ παρούσα 450,000€.αν χρειαστεί την εισφορά του θα τη πληρώσει σε μετρητά.

Συμφωνούν ο Δημητρίου να προσφέρει την προσωπική του εργασία που την αποτιμούν σε 500,000€

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές .

33	Χρεώστες διάφοροι		3000
03	Λογ/μοι κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου	3000	
00	Λογ/μος εισφοράς Βασιλείου	1500	
01	Λογ/μος εισφοράς Δημητρίου	1500	
40	Κεφάλαιο		3000
06	Εταιρικό κεφάλαιο	3000	
00	Λογ/μος κεφαλαίου Βασιλείου	1500	
01	Λογ/μος κεφαλαίου Δημητρίου	1500	
	Σύσταση ο.ε. σύμφωνα με το καταστατικό		
11	Κτίρια εγκ/σεις κτιρίων		1000χ
00	Κτίρια	1000χ	
38	Χρηματικά διαθέσιμα		500χ
03	Καταθέσεις όψεως	300χ	
00	Ταμείο	200χ	
33	Χρεώστες διάφοροι		1500χ
03	Εταιρικός λογ. Κάλυψης κεφαλαίου	1500χ	
00	Λογ.εισφοράς Δημητρίου	1500χ	
	Εξόφληση εισφοράς Δημητρίου		
04	Διάφοροι λογ. Πληροφ. Χρεωστ.		300χ
00	Εισφορά χρήσης φορτηγού αυτοκ. Εταίρου Δημητρίου	300χ	
08	Διαφ. Λογ/μοι πληρ. Πιστωτ.		300χ
00	Εισφορά χρήσης φορτηγού αυτοκ. Δημητρίου	300χ	
	Εισφορά χρήσης φορτ. Αυτοκ Δημητρίου		
20	Εμπορεύματα		1000χ
00	Εμπορευματα	1000χ	
31	Γραμμάτια εισπρακτέα		500χ
00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	500χ	
38	Χρηματικά διαθέσιμα		50χ
00	Ταμείο	50χ	
31	Γραμμάτια εισπρακτέα		50χ
06	Μη δεδ. Τοκοι γραμ. εισπρακτέων	50χ	
33	Χρεώστες διάφοροι		1500χ

03	Εταιρικοί λογ/μοι κάλυψης κεφ.	1500χ
00	Λογ/μος εισφοράς Βασιλείου	1500χ

Εξόφληση εισφορά Βασιλείου

04	Διάφοροι λογ. Πληρ χρεωστ.	500χ
02	Εισφορά προσωπικής εργασίας Βασιλείου	500χ
08	Διάφοροι λογ/μοι πληρ πιστωτ.	500χ
01	Εισφορά προσωπικής εργασίας Βασιλείου	500χ
	Εισφορά προσωπικής εργασίας Βασιλείου	

1. Παράδειγμα εισφοράς σε είδος:

Ιδρύεται Ομόρρυθμη Εταιρία με εταιρικό κεφάλαιο 7.000.000€. Στην εταιρία συμμετέχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι Α και Β και ο Γ. Συμφωνήθηκε ο ομόρρυθμος εταίρος Α να εισφέρει ένα μηχάνημα που αποτιμήθηκε στο ποσό των 2.000.000€ έπιπλα που αποτιμήθηκαν στο ποσό των 1.000.000 €και τέλος μετρητά 1.000.000 €και ο ομόρρυθμος εταίρος Γ να εισφέρει εμπορεύματα που αποτιμήθηκαν στο ποσό των 2.000.000 €και ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που αποτιμήθηκε στο ποσό των 1.000.000€, ενώ ο ομόρρυθμος εταίρος Β συμφωνήθηκε να εισφέρει την προσωπική του εργασία. Συμφωνήθηκε επίσης οι εταίροι να συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρίας ως εξής : Ο ομόρρυθμος εταίρος Α κατά 50%, ο ομόρρυθμος εταίρος Γ κατά 30% και ο ομόρρυθμος εταίρος Β κατά 20%. Ζητείται να γίνουν οι εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε.

Για να καταγράψουμε τις προβλεπόμενες εγγραφές θα πρέπει πρώτα να προβούμε στον υπολογισμό της εισφοράς εργασίας του ομόρρυθμου εταίρου Β για να καταγραφεί στο εταιρικό καταστατικό της εταιρίας και να υπολογιστεί το τέλος χαρτοσήμου επί του εταιρικού κεφαλαίου. Συνεπώς :

Υπολογισμός της αξίας της εισφοράς της προσωπικής εργασίας του ομόρρυθμου εταίρου Β :

Ο προσδιορισμός για την προσωπική εργασία του ομόρρυθμου εταίρου Β θα γίνει με την μέθοδο των τριών, ως κάτωθι :

Σε συμμετοχή στα κέρδη 80%	αντιστοιχεί	κεφάλαιο
7.000.000		
Σε συμμετοχή στα κέρδη 20%	αντιστοιχεί κεφάλαιο	X ;

$X = 7.000.000 \times 20 : 80 = 1.750.000 \text{ €}$ (αποτίμηση της προσωπικής εργασίας του ομόρρυθμου εταίρου Β)

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Το τέλος χαρτοσήμου (1,2%) θα υπολογιστεί επί του ποσού 8.750.000 δρχ. (7.000.000 + 1.750.000) $\times 1,2 \% = 105.000 \text{ €}$

Επειδή η εισφορά προσωπικής εργασίας του εταίρου δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της εταιρίας, παρακολουθείται με λογαριασμούς τάξεως ως εξής :

04 ΔΙΑΦ. ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦ. ΧΡ.	1.750.000
04.00 Εισφορά προσωπικής εργασίας	
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦ. ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ	
1.750.000	
08.00 Εταίρος...B , λογαριασμός εισφοράς εργασίας	

Αποτίμηση προσωπικής εργασίας του ομόρρυθμου εταίρου Β

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Ο χρεωστικός λογαριασμός τάξεως καταδεικνύει τη συμμετοχή του εταίρου στην Ομόρρυθμη Εταιρία, ενώ ο πιστωτικός λογαριασμός τάξεως καταδεικνύει το δικαίωμα του να συμμετέχει στο αποτέλεσμα των εργασιών της Ομόρρυθμης Εταιρίας.

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	7.000.000
33.03 Εταίροι λογ/σμός καλύψεως κεφ.	7.000.000
33.03.00 Ομόρρυθμος εταίρος Α	4.000.000
33.03.01 Ομόρρυθμος εταίρος Γ	3.000.000
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
7.000.000	
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο	7.000.000
40.06.00 Κεφαλαιακή μερίδα Α	4.000.000
40.06.01 Κεφαλαιακή μερίδα Γ	3.000.000

Σύσταση Ομόρρυθμης Εταιρίας σύμφωνα με το υπ'αριθμόν ...καταστατικό

04 ΔΙΑΦ. ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦ. ΧΡ.	1.750.000
04.00 Εισφορά προσωπικής εργασίας	1.750.000
04.00.00 Εισφ. εργασίας Β	1.750.000
08 ΔΙΑΦ. ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛ. ΠΙΣΤ.	
1.750.000	
08.00 Λογαριασμός εισφ. εργασίας	1.750.000
08.00.00 Λογ. εισφ. εργασίας Β	1.750.000

Αποτίμηση προσωπικής εργασίας του ομόρρυθμου εταίρου Β

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	7.000.000
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	7.000.000
33.04.00 Οφειλ. κεφαλ. Α	4.000.000
33.04.01 Οφειλ. κεφαλ. Γ	3.000.000
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
7.000.000	
33.03 Εταίροι λογ/σμός καλ. κεφαλ.	7.000.000
33.03.00 Λογ/σμός εισφοράς Α	4.000.000
33.03.01 Λογ/σμός εισφ. Γ	3.000.000

Μεταφορά του λογ/σμού 33.03 στον λογ/σμό 33.04

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ

ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ/ΚΟΣ		
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		2.000.000
12.00 Μηχανήματα	2.000.000	
12.00.00 Μηχ/τα παραγωγικής διαδικασίας	2.000.000	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		1.000.000
14.00 Έπιπλα	1.000.000	
14.00.00 Έπιπλα Α	1.000.000	
16 ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛ. ΑΠ.		1.000.000
16.01 Δικαίωμα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	1.000.000	
16.01.00 Δίπλωμα ευρεσ. Γ	1.000.000	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		2.000.000
20.00 Αποθέματα	2.000.000	
20.00.00 Αποθέματα αρχής	2.000.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.000.000
38.00 Ταμείο	1.000.000	
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης	1.000.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
7.000.000		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	7.000.000	
33.04.00 Οφειλ. κεφαλ. Α	4.000.000	
33.04.01 Οφειλ. κεφαλ. Γ	3.000.000	

Καταβολή υποχρεώσεων από τους εταίρους.

2.5 ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι μεταβολές του εταιρικού κεφαλαίου της Ομόρρυθμης Εταιρίας περιορίζονται από την εφαρμογή της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου που διέπει τις εμπορικές εταιρίες.

Για το λόγο αυτό το εταιρικό κεφάλαιο της Ομόρρυθμης Εταιρίας μεταβάλλεται όταν τηρούνται οι εξής προϋποθέσεις :

1. Καταρχήν απαιτείται ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων (χαρακτηριστικό όλων των προσωπικών εταιρειών) για την μεταβολή του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας.
2. Τροποποίηση του εταιρικού καταστατικού και υπογραφή του από όλους τους εταίρους.
3. Το τροποποιημένο καταστατικό υπόκειται στη διαδικασία και τις προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας που επιβάλλει ο νόμος (ακολουθούνται δηλαδή οι ίδιες ακριβώς διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα και κατά τη σύσταση της Ομόρρυθμης Εταιρίας).

2.5.1. Αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ομόρρυθμης Εταιρίας

Οι λόγοι που μπορεί να οδηγήσουν την Ομόρρυθμη Εταιρία να προβεί στις ενέργειες αύξησης του εταιρικού της κεφαλαίου μπορεί να είναι:

1. Οι δραστηριότητες της να απαιτούν μεγαλύτερα κεφάλαια
2. Η εταιρία να σκοπεύει να επεκτείνει τις δραστηριότητές της και δεν είναι σε θέση να δανειστεί το κεφάλαιο που της χρειάζεται ή να μην επιθυμεί να προβεί σε περαιτέρω δανεισμό.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε. μπορεί να συνίσταται σε εισφορές σε μετρητά ή σε εισφορές σε είδος δηλαδή ότι ακριβώς συμβαίνει και κατά τη σύσταση της Ο.Ε.

Τα μετρητά ή σε εισφορές σε είδος για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε. δίνονται είτε από τους παλαιούς εταίρους είτε από τους τυχόν νέους που εισέρχονται στην εταιρία.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας μπορεί να πραγματοποιηθεί με τους εξής τρόπους ή και ακόμη με συνδυασμό αυτών:

1. Με συμπληρωματική εισφορά από τους εταίρους
Αυτή πραγματοποιείται χωρίς μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων (παραμένουν τα ίδια πρόσωπα που ήταν και κατά τη σύσταση της εταιρίας).

Λογιστικά, αντιμετωπίζεται ακριβώς όπως και στη περίπτωση της σύστασης της εταιρίας.

Δηλαδή:

- A) Θα προηγηθεί η εγγραφή ανάληψης των νέων εισφορών από τους εταίρους και
- B) Θα πραγματοποιηθεί η εγγραφή της καταβολής των εισφορών που ανέλαβαν οι εταίροι.

2. Με την είσοδο νέων εταίρων

Οι εγγραφές της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου σε αυτή την περίπτωση είναι οι ίδιες κατά βάση με εκείνες της συστάσεως της εταιρίας.

Ένα συνηθισμένο πρόβλημα που δημιουργείται είναι , οι παλαιοί εταίροι, να ζητήσουν να τους αναγνωρισθεί υπεραξία (Φήμη και Πελατεία) η οποία δικαιολογείται από το γεγονός της ευημερίας των εργασιών της εταιρίας καθώς και λόγω της επιτυχίας της εταιρείας από δικές τους κυρίως προσπάθειες.. Σε αυτή την περίπτωση, οι νέοι εταίροι θα πρέπει να μετέχουν στο κεφάλαιο με ποσοστό μικρότερο της εταιρικής εισφοράς τους.

Επίσης, δεν αποκλείεται και η αντίθετη περίπτωση , δηλαδή οι νέοι εταίροι να ζητήσουν να τους αναγνωρισθεί υπεραξία της εισφοράς τους (Φήμη & Πελατεία), στην περίπτωση που η εταιρεία αντιμετωπίζει οικονομικά προβλήματα και γι' αυτό το λόγο καταφεύγει στην αύξηση του κεφαλαίου της.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Στην περίπτωση που εισέρχεται κάποιος νέος εταίρος στην εταιρία, τότε, στο τροποποιητικό καταστατικό που συντάσσεται θα πρέπει να αναφέρεται το ύψος του κεφαλαίου της εταιρίας κατά την ημέρα της εισόδου του νέου εταίρου, το ποσοστό συμμετοχής του καθώς και το χρηματικό ποσό που καταβάλλει ο νέος εταίρος.

Για το ποσό αύξησεως του εταιρικού κεφαλαίου καταβάλλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίων (1 %), όπως ακριβώς γίνεται και κατά τη σύσταση της

Ο.Ε., καθώς επίσης και χαρτόσημο του Ν. 1892/1990 (συνολικού ύψους 1,2%) για την είσοδο στην εταιρία του νέου εταίρου.

Λογιστικά οι περιπτώσεις αυτές δεν διαφέρουν από εκείνη της συστάσεως της εταιρίας. Συνεπώς η αντιμετώπισή τους θα είναι η ίδια που εφαρμόζεται και στη περίπτωση σύστασης.

Αναλυτικότερα, θα προηγηθούν οι εγγραφές καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της VI περιπτώσεως.

Όσον αφορά τις εγγραφές καταβολής των εισφορών που ανέλαβαν οι εταίροι διαφέρουν κατά τη περίπτωση που αυξάνει το κεφάλαιο της εταιρίας

3. Με την απορρόφηση άλλης επιχείρησης (Εταιρικής ή Ατομικής)

Όταν λέμε « απορρόφηση επιχείρησης » εννοούμε ότι μία επιχείρηση που καλείται « απορροφούμενη » μεταφέρει το Ενεργητικό και το Παθητικό της σε μία άλλη επιχείρηση που λέγεται « απορροφώσα » και έτσι παύει στο εξής να λειτουργεί η απορροφούμενη επιχείρηση.

Οι διαδικασίες στην περίπτωση απορρόφησης επιχείρησης από μία άλλη είναι σε γενικές γραμμές ίδιες με εκείνες που αφορούν τη συγχώνευση επιχειρήσεων με κάποιες ελάχιστες διαφορές που σχετίζονται με απορρόφηση επιχείρησης από Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

4. Με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους

Σε αυτή την περίπτωση ενώ αυξάνει το κεφάλαιο της Ομόρρυθμης Εταιρίας, η καθαρή θέση της εταιρείας παραμένει αμετάβλητη.

Οι λογιστικές εγγραφές δεν παρουσιάζουν δυσκολία, χρειάζεται όμως προσοχή διότι οι εταίροι μπορεί να μετέχουν με διαφορετικά ποσοστά στο εταιρικό κεφάλαιο και στο αποτέλεσμα. Γι αυτό το λόγο θα ήταν ορθότερο και πρέπον τα κεφαλαιοποιημένα ποσά να μεταφερθούν (πριν από τις εγγραφές καταβολής) πρώτα στους Δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων και στη συνέχεια να γίνει η εγγραφή καταβολής ούτως ώστε να μην μεταβληθεί η κεφαλαιακή συμμετοχή των εταίρων. Αν προκύψουν τυχόν διαφορές, αυτές τακτοποιούνται ταμειακώς.

5. Με κεφαλαιοποίηση των καθαρών κερδών που δεν έχουν διανεμηθεί ή των αποθεματικών που υπάρχουν και μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν

Είναι δυνατό να κεφαλαιοποιούνται υποχρεώσεις της Ομόρρυθμης Εταιρίας προς εξωτερικούς πιστωτές ή προμηθευτές, οπότε σε αυτή την περίπτωση οι πιστωτές ή οι προμηθευτές καθίστανται νέοι εταίροι.

Στην περίπτωση αυτή δεν μεταβάλλεται το άθροισμα των στοιχείων του Παθητικού της εταιρίας, ενώ, μεταβάλλεται η καθαρή θέση της εταιρίας.

Τούτος ο τρόπος μπορεί να συμβάλλει αποφασιστικά στην εξυγίανση υπερχρεωμένης εταιρίας και να συνεχίσει απρόσκοπτα τη λειτουργία της.

Οι εγγραφές καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου καθώς και της μεταφοράς του λογαριασμού 33.03 << Εταίροι λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου >> στο λογαριασμό 33.04 << Οφειλόμενο κεφάλαιο >>, είναι όμοιες με εκείνες των προηγούμενων παραδειγμάτων.

6. Με κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσαυξήσεων που προέρχονται από π.χ. δωρεές ή και αναπροσαρμογές στοιχείων του Ισολογισμού.

Η περίπτωση αυτή είναι σπανιότατη στην πράξη. Οι αναπροσαρμογές των στοιχείων του Ενεργητικού σε περιόδους πληθωρισμού, είναι δυνατόν να πραγματοποιηθούν στην χώρα μας μόνο με νομοθετική ρύθμιση και στη χώρα μας, δεν εφαρμόστηκαν ποτέ στις προσωπικές εταιρείες.

Τούτο βέβαια δεν αποκλείεται να ισχύσει στο μέλλον εφόσον προβλεφτούν οι ανάλογες διατάξεις των νόμων που θα ρυθμίζουν τέτοιες περιπτώσεις για τις προσωπικές εταιρείες.

Στις περιπτώσεις αυτές αυξήσεως κεφαλαίου δεν έχουμε εγγραφές καταβολής εταιρικού κεφαλαίου (δεν έχουν υποχρέωση καταβολής εισφοράς

2.5.2 Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου της Ομόρρυθμης Εταιρίας πραγματοποιείται πάντοτε με την ανοχή των πιστωτών της εταιρίας αφού αυτό αποτελεί και την εγγύηση για την ικανοποίηση των απαιτήσεών τους.

Συνεπάγεται από αυτό ότι οι πιστωτές μπορούν να προβούν σε ενέργειες προσβολής ή ματαίωσης των αποφάσεων των ομόρρυθμων εταίρων για μείωση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας εφόσον μία τέτοια μείωση θα σήμαινε αυτόματα και τη μείωση της παρεχόμενης ασφάλειας του εταιρικού κεφαλαίου.

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου συνήθως επιβάλλεται:

1. Όταν το εταιρικό κεφάλαιο τυγχάνει μεγαλύτερο από το απαιτούμενο για τη δραστηριότητα της εταιρίας, οπότε τμήμα του επιστρέφεται στους εταίρους. Αυτή η ενέργεια της Ομόρρυθμης Εταιρίας είναι άμεσα συνδεδεμένη με την πορεία των δραστηριοτήτων της εταιρίας και ειδικότερα όταν αυτές οι δραστηριότητες της δεν προβλέπεται να αυξηθούν μελλοντικά.

Κατά την επιστροφή του τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου, το επιστρεφόμενο ποσό κατανέμεται στους εταίρους σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο.

2. Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου για απόσβεση ζημιών (κάλυψη)

Όταν υπάρχουν συσσωρευμένες ζημιές και δεν προβλέπεται ότι στις προσεχείς χρήσεις θα προκύψουν κέρδη για να καλυφθούν αυτές οι ζημιές , αλλά ούτε υπάρχουν επαρκή αποθεματικά, τότε κρίνεται αναγκαία η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου.

Αυτή η διαφοροποίηση της καθαρής θέσης της εταιρείας, με την τυπική ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου, έχει ουσιαστικές συνέπειες, αφού εξαλείφονται οι ζημιές οπότε θα είναι δυνατή η διανομή κερδών μελλοντικά και επίσης θα είναι δυνατή ενδεχόμενη αύξηση του κεφαλαίου.

3.Μείωση κεφαλαίου λόγω οικειοθελούς αποχώρησης εταίρου:

Σε αυτή την περίπτωση μειώνεται το κεφάλαιο, μόνο που όταν στον εξερχόμενο εταίρο επιστρέφεται η κεφαλαιακή του μερίδα και η θέση του δεν καταλαμβάνεται από άλλον εταίρο είτε νέο, είτε από αυτούς που απομένουν στην εταιρία.

Πάντοτε όμως με την προϋπόθεση ότι θα μείνουν τουλάχιστον δύο εταίροι, διαφορετικά δεν μπορεί πλέον η εταιρία να υφίσταται και επομένως η εταιρεία διαλύεται.

Συνεπώς απαραίτητη προϋπόθεση για να συνεχίσει τις εργασίες της η εταιρία μετά την αποχώρηση εταίρου από την εταιρία, είναι ο αριθμός των εταίρων να είναι δύο.

Κανονικά, αφού αποσύρεται η κεφαλαιακή μερίδα του εταίρου που αποχωρεί, θα πρέπει να διενεργηθεί απογραφή και να συνταχθεί Ισολογισμός για να διαπιστωθεί η πραγματική αξία της κεφαλαιακής μερίδας του αποχωρούντα εταίρου. Πολύ περισσότερο επιβάλλεται η απογραφή και ο Ισολογισμός της εταιρίας αν η αποχώρηση γίνει κατά τη διάρκεια της διανυόμενης χρήσης.

2.6. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΑΠΟ ΑΠΟΨΗ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

2.6.1 Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών

Το εταιρικό καταστατικό της Ομόρρυθμης Εταιρίας θα πρέπει, εκτός των άλλων, να καθορίζει και τον τρόπο διανομής των κερδών της εταιρίας στους εταίρου. Στην περίπτωση που το εταιρικό καταστατικό δεν ορίζει τρόπο διανομής των κερδών, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από το ποσό της εισφοράς τους (Άρθρο 763 του Αστικού Κώδικα << Αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από την εισφορά τους.

Αν η αναλογία του καθενός ορίστηκε μόνο ως προς τα κέρδη ή μόνο ως προς τις ζημίες, σε περίπτωση αμφιβολίας η αναλογία αυτή ισχύει και για τα δύο >>). Κατά το άρθρο 764 του Αστικού Κώδικα << Η συμφωνία με την οποία κάποιος εταίρος αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημίες είναι άκυρη (Λεόντειος εταιρία). Την ακυρότητα μπορεί να επικαλεστεί μόνο ο ίδιος.

Η συμφωνία με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει μόνο την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημίες είναι ισχυρή >>.

2.6.2 Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών

Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι τα κέρδη της Ομόρρυθμης Εταιρίας διανέμονται σύμφωνα με τους όρους του εταιρικού καταστατικού της. Έτσι, το εταιρικό καταστατικό της μπορεί να ορίζει ότι δεν διανέμεται όλο το σύνολο των κερδών της χρήσεως, αλλά ότι ένα μέρος αυτών παραμένει στην εταιρία με την μορφή αποθεματικών, ή κερδών εις νέον. Βέβαια, στις προσωπικές εταιρίες, συμπεριλαμβανομένης και της Ομόρρυθμης Εταιρίας, ο ρόλος των αποθεματικών τυγχάνει περιορισμένος, διότι η εξασφάλιση των συναλλασσομένων με την Ομόρρυθμη Εταιρία δεν περιορίζεται μόνο στην εταιρική περιουσία, αλλά

επεκτείνεται και στους ομόρρυθμους εταίρους, οι οποίοι ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα για τυχόν χρέη της εταιρίας.

Στην περίπτωση που καταστατικό της εταιρίας δεν προβλέπει τυχόν παρακράτηση κερδών για την δημιουργία αποθεματικών, τότε, οι εταίροι έχουν αξίωση για καταβολή ολόκληρου του ποσού των κερδών που τους αναλογεί.

Μπορούν όμως οι εταίροι αν το θελήσουν, να αποφασίσουν με κοινή συμφωνία τους την μερική ή την ολική παρακράτηση κερδών για την δημιουργία αποθεματικών, γεγονός που συμβαίνει συνήθως στις περιπτώσεις που οι εταίροι προβαίνουν στο σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών και εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων (στα πλαίσια της ελληνικής νομοθεσίας δίνεται η δυνατότητα στις προσωπικές εταιρείες να σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά βάσει διατάξεων ειδικών αναπτυξιακών νόμων).

Επίσης, αν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων διαφέρουν απ' αυτά στο αποτέλεσμα, τότε, οι εταίροι μετέχουν στο αποθεματικό κατά την αναλογία συμμετοχής τους στα κέρδη.

2.6.3 Δικαίωμα λήψεως επιχειρηματικής αμοιβής

Ο νόμος δεν προβλέπει περί επιχειρηματικής αμοιβής των εταίρων. Μπορεί όμως η εταιρική σύμβαση να ορίζει ότι οι εταίροι έχουν δικαίωμα απολήψεων αμοιβής πριν από κάθε διανομή κερδών. Το εταιρικό καταστατικό στην περίπτωση αυτή θα πρέπει και να ορίζει και το όριο των απολήψεων των ομόρρυθμων εταίρων. Οι απολήψεις αυτές των εταίρων αποτελούν ένα είδος αντιμισθίας έναντι των υπηρεσιών που παρέχουν στην εταιρία.

2.6.4 Χρόνος διανομής των κερδών της Ομόρρυθμης Εταιρίας

Όταν στην εταιρική σύμβαση δεν ορίζεται ο χρόνος διανομής των κερδών, τότε, τα κέρδη της χρήσεως διανέμονται σύμφωνα με τον νόμο στο τέλος κάθε έτους.

Το άρθρο 762 του Αστικού Κώδικα αναφέρει : << Σε περίπτωση εταιρίας με διάρκεια μακρύτερη από ένα έτος, ο λογαριασμός κλείνεται και τα κέρδη μοιράζονται στο τέλος κάθε έτους, εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από την εταιρική σύμβαση >>.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Για να γίνει όμως η διανομή κερδών σε εταιρίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 άρθρο 17 παρ.8), πρέπει να συνταχθεί Ισολογισμός της εταιρίας. Σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα αυτού, οι πράξεις του Ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατώνονται εντός τριών μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

2.7 Φορολογία εισοδήματος της Ομόρρυθμης Εταιρίας

2.7.1 Υποκείμενο φορολογίας

Με την φορολογική μεταρρύθμιση που επέφερε στο φορολογικό καθεστώς της χώρας μας ο Ν. 2065/1992, οι προσωπικές εταιρίες, Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης καταστήθηκαν υποκείμενα φορολογίας.

Συγκεκριμένα με το άρθρο 2 παρ.4 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι << σε φόρο υπόκεινται, επίσης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες.... Που ασκούν επιχείρηση >>.

Έτσι, ενώ πριν από το Ν. 2065/1992 υποκείμενα φορολογίας στις εταιρίες αυτές ήταν οι εταίροι τους, για τα πραγματοποιούμενα από τις εταιρίες αποτελέσματα, μετά την ισχύ του νόμου αυτού (30-6-1992), τα αποτελέσματα των εταιριών αυτών φορολογούνται στο όνομα των εταιριών και οι εταίροι λαμβάνουν τα κέρδη που τους

αναλογούν από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού (Λογιστικά κέρδη – Φόρος εισοδήματος Ο.Ε.).

2.7.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των Ομόρρυθμων Εταιριών – Συντελεστής φορολογίας

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, όπως αντικαταστήθηκαν εν μέρει με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999, ορίζουν τα εξής :

<< 1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (μεταξύ των οποίων και οι Ομόρρυθμες Εταιρίες), όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή :

A) 25 % προκειμένου για Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρίες, εταιρίες του Π.Δ. 518/1989 (Φ.Ε.Κ. 220/Α'), καθώς και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση επάγγελμα.

B) 35 % προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του Κ.Β.Σ., καθώς και για τις αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς.

Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή Συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για τρεις (3) Ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή ως τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής >>.

<< 2. Ειδικά για τα εισοδήματα των Ομόρρυθμων και Ετερόρρυθμων εταιριών, εταιριών του Π.Δ.518/1989, καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα που προκύπτουν από Ισολογισμούς που κλείνουν από 1/1/1999 μέχρι 31/12/1999 ή αποκτώνται κατά το αυτό διάστημα, συντελεστής φορολογίας της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου, ορίζεται σε 30 %.

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή τους. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (Φ.Ε.Κ. 304 Α'). Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού (Ομόρρυθμου εταίρου για την Ε.Ε.) στο 50 % αυτών των κερδών της εταιρία ή της κοινωνίας που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι 30 ημέρες από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη της εταιρίας. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως Ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου Ε.Π.Ε. ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μία από αυτές κατ'επιλογήν του. Η επιλογή

αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωσή της εταιρίας και δεν ανακαλείται.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5 %. 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 >>.

Συντελεστής υπολογισμού του φόρου

Ειδικότερα, με την νέα παράγραφο 1 του άρθρου 16^α του Ν.Δ. 3323/1955, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3323/1955 (Ομόρρυθμες ή Ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λ.π.), όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος φορολογούνται με συντελεστή 35 % (Σημείωση : για την χρήση 1999, 30 % και για τις επόμενες 25 %). Σήμερα ισχύει ποσοστό 24% και προκαταβολή επί του φόρου αυτού 55%. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση από αυτά :

Α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων κ.λ.π.)

Β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή Συνεταιρισμών ή κερδών από μερίδια Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3323/1955 (Ομόρρυθμες ή Ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λ.π.).

Επιχειρηματική αμοιβή

Γ) Ειδικά, προκειμένου για Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων α' και β' αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) Ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Τονίζεται ότι η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης Εταιρίας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής της εταιρίας δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Σε περίπτωση περισσοτέρων ομόρρυθμων εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε χρόνο, από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωσή φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας.

Προκειμένου για εταιρίες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών) και της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Ν. 1963/1991(συστεγασμένα φαρμακεία μεταξύ φαρμακοποιών. Σημείωση : η περίπτωση αυτή εξαιρέθηκε με το άρθρο 16 παρ.1 του Ν.2214/1994 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-1994 και μετά) η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

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 φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας.

Κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλούμενων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

Η επιχειρηματική αμοιβή όπως προσδιορίζεται από το νόμο είναι πλασματική, δηλαδή είναι τρόπος υπολογισμού του φόρου, αφού τέτοια ποσά μπορεί και να μην πάρουν οι εταίροι. Αυτό καθιερώθηκε για την πάταξη σύστασης εικονικών εταιριών με υψηλά κέρδη και επίσης για τη μείωση της υπερβολικής φορολογικής επιβάρυνσης, αφού η επιχειρηματική αμοιβή φορολογείται ατομικά από τους δικαιούχους εταίρους με τους συντελεστές της ατομικής τους φορολογικής δήλωσης. Επομένως θα πρέπει να συμφωνηθεί εκ των προτέρων, όλοι οι εταίροι να συμμετέχουν στην επιβάρυνση του φόρου που θα καταβληθεί για την επιχειρηματική αμοιβή και όχι μόνο οι δικαιούχοι.

2.8 Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος της Ομόρρυθμης εταιρίας

Ο φόρος εισοδήματος της Ετερόρρυθμης και Ομόρρυθμης εταιρίας προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, με συντελεστή φορολογίας του άρθρου 10 παρ.1 του Ν. 2238/1994 (30 % για την χρήση 1999 και 25 % εφεξής).

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων (φυσικών ή νομικών προσώπων, ημεδαπών ή αλλοδαπών) για τα κέρδη της Ε.Ε. και της Ο.Ε. (οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν για την επιχειρηματική αμοιβή τους ξεχωριστή φορολογική υποχρέωση).

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιόχρηση, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5 %. 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 2 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 .

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 του Ν. 2238/1994, 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 καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

2.8.1 Χρόνος υποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος των Ετερόρρυθμων και Ομόρρυθμων εταιριών και των κοινοπραξιών – Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Οι Ετερόρρυθμες και οι Ομόρρυθμες εταιρίες καθώς και οι κοινοπραξίες υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις ακόλουθες προθεσμίες (άρθρο 107 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά το άρθρο 5 παρ. 8 του Ν. 2753/1999).

Α) **Μέχρι την 1^η Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία **δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας** του Κ.Β.Σ. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται σε 11 εργάσιμες ημέρες.

Β) **Μέχρι τις 15 Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Γ) Αν, κατά την εφαρμογή των διατάξεων της περιπτώσεως β της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, **υποβάλλονται δύο δηλώσεις**, μία για την δωδεκάμηνη περίοδο και μία για την μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για την δήλωση της 12μηνιας περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα καθεμίας περιόδου.

Δ) **Μέσα σε 3,5 μήνες** από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία **τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας** του Κ.Β.Σ.

<< 2. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (μεταξύ των οποίων και οι Ε.Ε., Ο.Ε. και κοινοπραξίες) κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Πριν από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα >>.

2.8.2 Καταβολή φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, τα ποσά του φόρου, της προκαταβολής και των τυχόν τελών ή εισφορών, που οφείλονται με βάση τη δήλωση αυτού του άρθρου, **καταβάλλονται σε πέντε (8) ίσες μηνιαίες δόσεις**, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης καταβάλλονται μαζί με αυτήν οι

ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 86 του Ν. 2238/1994.

Δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δύομισι τοις εκατό (2,5 %) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιωμένων με αυτόν οφειλών.

Διευκρινίζεται ότι το οφειλόμενο χαρτόσημο κερδών 1 % πλέον εισφορά Ο.Γ.Α. 20 % καταβάλλεται **ολόκληρο εφάπαξ** με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Υπουργείο Οικονομικών 1104398/0014/20-10-1992).

2.8.3 Κάλυψη της ζημίας χρήσεως στις προσωπικές εταιρίες

Μετά τον Ν. 2065/1992, με τον οποίο οι προσωπικές εταιρίες (Ε.Ε., Ο.Ε. και Ε.Π.Ε.) καταστήθηκαν υποκείμενα φορολογίας, η ζημία που τυχόν προκύπτει από την δραστηριότητα των εταιριών αυτών μεταφέρεται προς συμψηφισμό με κέρδη των επόμενων πέντε (5) ετών, όπως ακριβώς γίνεται και με τις προϋποθέσεις που γίνεται στην Α.Ε.

2.9 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΗΝ Ο.Ε.

Η διανομή του αποτελέσματος, λόγω του ότι δεν αφορά μόνο ένα πρόσωπο, γίνεται διαφορετικά από την ατομική επιχείρηση.

Α. Θετικό αποτέλεσμα.

Τα διανεμόμενα στους εταίρους κέρδη, είναι αυτά που απομένουν αν από τα λογιστικά κέρδη αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στην Ο.Ε. Το ποσό αυτό μεταφέρεται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων για συμψηφισμό με τυχόν ατομικές απολήψεις, καταθέσεις ποσών κ.λ.π.

Επειδή η επιχειρηματική αμοιβή, άλλα και τα φορολογητέα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου δεν υπολογίζονται πάνω στα λογιστικά κέρδη, θα πρέπει να γίνει η φορολογική αναμόρφωση τους. Δηλαδή τα λογιστικά κέρδη :

α) Προσαυξάνονται κατά τις λογιστικές διαφορές (π.χ. αποσβέσεις πέρα των προβλεπομένων συντελεστών, φορολογικά πρόστιμα κ.λ.π.).

β) Μειώνονται κατά τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο αυτοτελώς .(π.χ. τόκοι καταθέσεων).

Επομένως τα φορολογητέα στο όνομα της Ο.Ε. κέρδη, προκύπτουν :

	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (βάσει Ισολογισμού)
	<u>Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές</u>
Συν	Δηλωθέντα κέρδη μετά από αναμόρφωση
Μείον	Απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα και
	<u>έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο</u>
	Φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη

Μείον *Επιχειρηματικές αμοιβές*

ΚΕΡΑΗ : ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ

ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ Ο.Ε.= Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου X 25%

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Στην Ο.Ε. << Κ & ΣΙΑ >>, μετέχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι Κ, Λ, Μ και ο ομόρρυθμος εταίρος Ν με ποσοστά συμμετοχής στο κεφαλαίο και τα κέρδη αντίστοιχα 40%, 30%, 20%, 10%.

Στο τέλος της χρήσης παρουσιάζονται τα παρακάτω:

- Ο λογαριασμός 86.99 << Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως >> εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 8.000.000δρχ
- Ο λογαριασμός 42.02 << Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων >> έχει χρεωστικό υπόλοιπο 1.075.000 δρχ. , το οποίο και θα καλυφθεί
- Οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν ατομικές απολήψεις κατά τη διάρκεια της χρήσεως : Ο Κ 300.000 δρχ., ο Λ και Μ από 200.000 δρχ. και ο Ν 100.000 δρχ.
- Υπάρχουν λογιστικές διαφορές ύψους 3.000.000 δρχ.
- Στα κέρδη περιλαμβάνονται : α) τόκοι καταθέσεων 500.000 δρχ. β) μερίσματα από μετοχές της Α.Ε. << Χ >> 500.000δρχ.
Η διανομή του αποτελέσματος, μετά την αφαίρεση του φόρου και την κάλυψη ζημιών, γίνεται ως εξής:

- 1) Κρατείται 5% για τακτικό αποθεματικό και 5% για έκτακτο αποθεματικό.
- 2) Το υπόλοιπο διανέμεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής στους εταίρους.
- 3) Μετά το συμψηφισμό των ατομικών απολήψεων τα υπόλοιπα καταβάλλονται στους εταίρους.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ : α) Ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.

β) Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

γ) Οι ανάλογες ημερολογιακές εγγραφές

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ Ο.Ε.

	Λογιστικά κέρδη	8.000.000
ΣΥΝ	Λογιστικές διαφορές	<u>3.000.000</u>
	Σύνολο :	11.000.000
ΜΕΙΟΝ	Ποσά αυτοτελής φορολογούμενα	<u>1.000.000</u>
	Φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη	10.000.000

ΜΕΙΟΝ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ :	
	Κ (5.000.000 X 40%) = 2.000.000	
	Λ (5.000.000 X 30%) = 1.500.000	
	Μ (5.000.000 X 20%) = 1.000.000	_____ 4.500.000
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	5.500.000
	Φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου (5.500.000 X 25 %)	1.375.000
	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ (8.000.000-1.375.000)	6.625.000

ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

ΕΤΑΙΡΟΙ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜ . ΑΜΟΙΒΗ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗ ΜΕΝΟ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	ΖΗΜΙΕΣ
Κ	3.400.000	2.000.000	550.000	198.000	222.000	430.000
Λ	2.550.000	1.500.000	412.500	148.500	166.500	322.500
Μ	1.700.000	1.000.000	275.000	99.000	111.000	215.000
Ν	350.000	-	137.500	49.500	55.500	107.500
ΣΥΝΟΛΑ	8.000.000	4.500.000	1.375.000	495.000	555.000	1.075.000
			0			

Μετά την παραπάνω διανομή έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση του ομόρρυθμου εταίρου Ν., ενώ οι υπόλοιποι εταίροι θα φορολογηθούν ατομικά για τα ποσά των επιχειρηματικών αμοιβών τους, με την υποβολή της ατομικής τους φορολογικής δήλωσης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ...

88.00	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης	8.000.000
88.04	Μείον: Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεως	-1.075.000
	ΣΥΝΟΛΟ	6.925.000
88.08	Μείον: Φόρος εισοδήματος	-1.375.000
	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	5.550.000
	ΜΕΙΟΝ Αποθεματικά	-555.000
41.02	Τακτικό αποθεματικό	277.500
41.05	Έκτακτα αποθεματικά	277.500

ΣΥΝΟΛΟ**4.945.000**

ΜΕΙΟΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ

4.500.000

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ**495.000**

53.14.00	Εταίρος Κ		198.000
53.14.01	Εταίρος Λ		148.500
53.14.02	Εταίρος Μ		99.000
53.14.03	Εταίρος Ν		<u>49.500</u>

ΣΥΝΟΛΟ

8.000.000

1.**86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ** 8.000.000**86.99** Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως 8.000.000**86.99.00** Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως 8.000.000**88** ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

8.000.000

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως 8.000.000**88.00.00** Καθαρά κέρδη χρήσεως 8.000.000

Μεταφορά λογαριασμών

2.**88 ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ** 1.375.000**88.08** Φόρος εισοδήματος 1.375.000**88.08.00** Φόρος εισοδήματος 1.375.000**54** ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ - Τ

1.375.000

54.07 Φόρος εισοδ. φορ/τεων κερδών 1.375.000**54.07.00** Φόρος εισοδ. φορ/τεων κερδών 1.375.000

Υπολογισμός φόρου

3.**88 ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ** 8.000.000**88.00** Καθαρά κέρδη χρήσεως 8.000.000**88.00.00** Καθαρά κέρδη χρήσεως 8.000.000**88** ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

8.000.000

88.99 Κέρδη προς διάθεση 8.000.000**88.99.00** Κέρδη προς διάθεση 8.000.000

Μεταφορά

4.**88 ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ** 1.375.000**88.99** Κέρδη προς διάθεση 1.375.000**88.99.00** Κέρδη προς διάθεση 1.375.000**88** ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

1.375.000

88.08 Φόρος εισοδήματος 1.375.000

88.08.00	Φόρος εισοδήματος	1.375.000	
	Μεταφορά		
5.			
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		1.075.000
88.04	<u>Ζημιές προηγ. χρήσεων προς κάλυψη</u>	<u>1.075.000</u>	
88.04.00	Ζημιές προηγ. χρήσεων προς κάλυψη	1.075.000	
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
	1.075.000		
42.02	<u>Υπολ. ζημιών προηγ. χρήσεων</u>	<u>1.075.000</u>	
42.02.00	Υπολ. ζημιών προηγ. χρήσεων	1.075.000	
	Μεταφορά		
6.			
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		1.075.000
88.99	<u>Κέρδη προς διάθεση</u>	<u>1.075.000</u>	
88.99.00	Κέρδη προς διάθεση	1.075.000	
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
	1.075.000		
88.04	<u>Ζημιές προηγ. χρήσ. προς κάλυψη</u>	<u>1.075.000</u>	
88.04.00	Ζημιές προηγ. χρήσ. προς κάλυψη	1.075.000	
	Κάλυψη ζημιών		
7.			
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		5.550.000
88.99	<u>Κέρδη προς διάθεση</u>	<u>5.550.000</u>	
88.99.00	Κέρδη προς διάθεση	5.550.000	
41	ΑΠΟΘΕΜ- ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣ.		
	555.000		
41.02	<u>Τακτικό αποθεματικό</u>	<u>277.500</u>	
41.02.00	Τακτικό αποθεματικό επιχείρ.	277.500	
41.05	<u>Έκτακτα αποθεματικά</u>	<u>277.500</u>	
41.05.00	Έκτακτα αποθεματικά	277.500	
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
	4.995.000		
53.14	<u>Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρους</u>	<u>4.995.000</u>	
53.14.00	Εταίρος Κ ομόρρυθμος	2.198.000	
53.14.01	Εταίρος Λ ομόρρυθμος	1.648.500	
53.14.02	Εταίρος Μ ομόρρυθμος	1.099.000	
53.14.03	Εταίρος Ν ομόρρυθμος	49.500	
	Διανομή κερδών		
8.			
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		800.000
33.07	<u>Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων</u>	<u>800.000</u>	
33.07.01	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Κ	300.000	
33.07.03	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Λ	200.000	
33.07.05	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Μ	200.000	
33.07.07	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Ν	100.000	

33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
	800.000		
33.07	<u>Δοσολ. λογαριασμοί εταίρων</u>	<u>800.000</u>	
33.07.00	Ατομικές απολήψεις Κ	300.000	
33.07.02	Ατομικές απολήψεις Λ	200.000	
33.07.04	Ατομικές απολήψεις Μ	200.000	
33.07.06	Ατομικές απολήψεις Ν	100.000	
	Μεταφορά		
9.			
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		800.000
53.14	<u>Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρους</u>	<u>800.000</u>	
53.14.00	Εταίρος Κ Ομόρρυθμος	300.000	
53.14.01	Εταίρος Λ Ομόρρυθμος	200.000	
53.14.02	Εταίρος Μ Ομόρρυθμος	200.000	
53.14.03	Εταίρος Ν Ομόρρυθμος	100.000	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
	800.000		
33.07	<u>Δοσολ. Λογαριασμός εταίρων</u>	<u>800.000</u>	
33.07.01	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Κ	300.000	
33.07.03	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Λ	200.000	
33.07.05	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Μ	200.000	
33.07.07	Δοσοληπτικός. λογαριασμός Ν	100.000	
	Μεταφορά		
10.			
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		4.245.000
53.14	<u>Βραχυπρ. Υποχρ. προς εταίρους</u>	<u>4.245.000</u>	
53.14.00	Εταίρος Κ	1.898.000	
53.14.01	Εταίρος Λ	1.448.500	
53.14.02	Εταίρος Μ	899.000	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
	4.245.000		
38.00	<u>Ταμείο</u>	<u>4.245.000</u>	
38.00.00	Ταμείο επιχείρησης	4.245.000	
	Καταβολή στους εταίρους		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		50.500
38.00	<u>Ταμείο</u>	<u>50.500</u>	
38.00.00	Ταμείο επιχείρησης	50.500	
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
	50.500		
53.14	<u>Βραχυπρ. Υποχρ. προς εταίρους</u>	<u>50.500</u>	
53.14.03	Εταίρος Ν Ομόρρυθμος	50.500	

Εξόφληση από εταίρο Ν

Η Λογιστική τακτοποίηση των φόρων

1) Μεταφορά του λογαριασμού 54.07 << Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών >> στο λογαριασμό 54.08 << Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος >>

54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ & Τ	1.375.000
54.07	<u>Φόρος εισοδ. φορ/τέων κερδών</u>	<u>1.375.000</u>
54.07.00	Φόρος εισοδ. φορ/τέων κερδών	1.375.000
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ - Τ	1.375.000
54.08	<u>Λογαριασμός εκκαθαρίσεως</u> <u>φόρων – τελών ετήσιας</u> <u>δήλωσης φόρου εισοδήματος</u>	<u>1.375.000</u>
54.08.00	Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος	1.375.000

2) Για την προκαταβολή φόρου, για την επόμενη χρήση που είναι το 55% του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως ($1.375.000 \times 55\% = 756.250$).

33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	756.250
33.13	<u>Ελληνικό δημόσιο-</u> <u>προκαταβλημένοι και</u> <u>παρακρατημένοι φόροι</u>	<u>756.250</u>
33.13.00	Προκαταβ. Φόρου εισοδήματος	756.250
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ & Τ	756.250
54.08	<u>Λογ/σμος εκκαθαρίσεως φόρων-</u> <u>τελών ετήσιες δηλώσεις φόρου</u> <u>εισοδήματος</u>	<u>756.250</u>
54.08.00	Λογ/σμος εκκαθαρίσεως φόρων- τελών ετήσιες δηλώσεις φόρου εισοδήματος	756.250

Προκαταβολή φόρου

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Αν κατά την προηγούμενη χρήση είχε υπολογισθεί προκαταβολή φόρου τότε θα γινόταν και μια ακόμη εγγραφή, η αντίθετη της προηγούμενης, για να αφαιρεθεί το ποσό του προκαταβλημένου φόρου που αφορά την κλειόμενη χρήση.

3) Για την καταβολή του χαρτοσήμου (1%) και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου (0,20%), επί των κερδών, που υπολογίζεται με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της Ο.Ε. ($8.000.000 \times 1,2\% = 96.000$).

63	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	96.000
63.98	<u>Διάφοροι φόροι- τέλη</u>	<u>96.000</u>
63.98.03	Χαρτόσημο κερδών	96.000
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	96.000

38.00	Ταμείο	96.000
38.00.00	Ταμείο επιχείρησης	96.000

Χαρτόσημο κερδών χρήσης

4) Για την καταβολή της πρώτης δόσης (φόρου + προκαταβολής φόρου) $(1.375.000+756.250) : 5 = 426.250$, χρεώνεται ο λογαριασμός 54.08 << Λογ/σμος εκκαθαρίσεως φόρων- τελών ετήσιες δηλώσεις φόρου εισοδήματος >> σε πίστωση του ταμείου (38.00)

54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ & Τ	426.250
54.08	<u>Λογ/σμος εκκαθαρίσεως φόρων- τελών ετήσιες δηλώσεις φόρου εισοδήματος</u>	426.250
54.08.00	Λογ/σμος εκκαθαρίσεως φόρων- τελών ετήσιες δηλώσεις φόρου εισοδήματος	426.250
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	426.250
38.00	Ταμείο	426.250
38.00.00	Ταμείο επιχείρησης	426.250

Καταβολή πρώτης δόσης φόρου και προκαταβολής φόρου

Β. Αρνητικό αποτέλεσμα.

Σε περίπτωση που το αποτέλεσμα χρήσεως είναι αρνητικό (ζημιά) αυτό μπορεί να καλυφθεί με συμψηφισμό κέδρων επόμενων χρήσεων. Σε αυτή την περίπτωση η ζημιά φέρεται στον Ισολογισμό ως χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού **42.01** «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο » , μέχρι να αποσβεστεί από μελλοντικά κέρδη.

Θα ήταν λάθος, η ζημιά χρήσης να μεταφερθεί στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων (και μέσω αυτών στην επόμενη χρήση) γιατί έτσι ο Ισολογισμός αντί ακάλυπτων ζημιών θα εμφάνιζε απαιτήσεις της Ο.Ε. κατά των εταίρων, που δεν θα ήταν η ορθή απεικόνιση της περιουσιακής θέσης της εταιρείας και θα αντιστρατευόταν στην αρχή της **ειλικρίνειας** και της **σαφήνειας** του Ισολογισμού. Και από νομικής απόψεως (άρθρο 745 Α.Κ.) : « ο εταίρος αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά **δεν έχει υποχρέωση** να αυξήσει την εισφορά του, ούτε να τη συμπληρώσει, αν μειώθηκε εξαιτίας ζημιών μετά την πραγματοποίησή της ».

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Έστω στην Ο.Ε. « Α & ΣΙΑ » μετέχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι Α και Β και ο ομόρρυθμος εταίρος Γ με ποσοστά 50%, 30% και 20%. Τα ίδια ποσοστά ισχύουν και στα αποτελέσματα. Στη χρήση 2.000 προέκυψαν ζημιές 100.000 οι οποίες μεταφέρονται στην επόμενη χρήση. Στην επόμενη χρήση η εταιρία πραγματοποίησε κέρδη (διανεμητέα), 400.000δρχ.

88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	100.000
----	----------------------	---------

88.01	<u>Ζημιές χρήσεως</u>	<u>100.000</u>
88.01.00	Ζημιές χρήσεως	100.000
86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	
	100.000	
86.99	<u>Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως</u>	<u>100.000</u>
86.99.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	100.000

Μεταφορά

88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		100.000
88.98	<u>Ζημιές εις νέο</u>	<u>100.000</u>	
88.98.00	Ζημιές εις νέο	100.000	
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
	100.000		
88.01	<u>Ζημιές χρήσεως</u>	<u>100.000</u>	
88.01.00	Ζημιές χρήσεως	100.000	

Μεταφορά

42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		100.000
42.01	<u>Υπόλοιπο ζημιών χρήσεων εις νέο</u>	<u>100.000</u>	
42.01.00	Υπόλοιπο ζημιών χρήσεων εις νέο	100.000	
88	ΑΠΟΤΕΛ. ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
	100.000		
88.98	<u>Ζημιές εις νέο</u>	<u>100.000</u>	
88.98.00	Ζημιές εις νέο	100.000	

Μεταφορά

2.10 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε.

Οι λόγοι που μπορεί να επιφέρουν λύση στις προσωπικές εταιρείες κατά συνέπεια και στην Ο.Ε. σύμφωνα με τον Α.Κ. (άρθρα 765- 783 αναφέρονται στη λύση και εκκαθάριση των αστικών εταιρειών, αλλά γίνεται αναλογική εφαρμογή και στις προσωπικές) είναι:

1. Λόγοι που αφορούν την εταιρεία :

α) Επειδή συμπληρώθηκε ο χρόνος για τον οποίο συστήθηκε ή ολοκληρώθηκε η πραγματοποίηση του σκοπού της. Αν περάσει ο χρόνος που έχει καθοριστεί στο εταιρικό καταστατικό της Ο.Ε., τότε, η λύση και η εκκαθάριση επέρχεται αυτοδίκαια, χωρίς καμία άλλη διατύπωση, με μόνη την πάροδο του χρόνου που έχει οριστεί (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1069300/πολ. 1158/7-6-1995).

β) Λύση με καταγγελία ενός ή περισσοτέρων εταίρων της εταιρικής σύμβασης αν υπάρχει σπουδαίος λόγος όπως : αντισυμβατική συμπεριφορά εταίρου ή διενέργεια ανταγωνιστικών πράξεων, σοβαρές διαφωνίες μεταξύ των εταίρων (Εφετείο Αθηνών 1114/1982).

γ) Πτώχευση της εταιρείας. Αν η ίδια η Ο.Ε. πτωχεύσει, τότε, αυτομάτως διαλύεται.

δ) Όταν η Ο.Ε. μετατραπεί ή συγχωνευτεί ή απορροφηθεί από άλλη εταιρία.

2. Λόγοι που αφορούν τους εταίρους :

α) Λύση της εταιρείας λόγω θανάτου εταίρου, αν δεν υπάρχει συμφωνία για συνέχιση της λειτουργίας της εταιρείας από τους κληρονόμους του. Αν πεθάνει κάποιος από τους συνεταίρους δεν διαλύεται η εταιρία, εφόσον αποφασίσουν τη συνέχισή της οι υπόλοιποι εταίροι μαζί ή και χωρίς τους κληρονόμους (ανήλικους ή ενήλικους) του εταίρου που απεβίωσε (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1039052/πολ. 1156/6-6-1995).

β) Λόγω απαγορεύσεως εταίρου (νομίμως ή δικαστικώς)

γ) Λόγω πτώχευσης εταίρου, αν δεν υπάρχει συμφωνία να συνεχίσει με τους υπόλοιπους εταίρους (άρθρο 775 Α.Κ.).

δ) Επειδή το αποφάσισαν από κοινού οι εταίροι

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Αν στη Ο.Ε. υπάρχουν μόνο δύο ομόρρυθμοι εταίροι και τύχει να αποχωρήσει ο ένας από αυτούς από την εταιρία, τότε, η Ο.Ε. παύει να υφίσταται πλέον και επέρχεται η λύση της εταιρίας εκτός αν προβλέπει διαφορετικά η εταιρική σύμβαση και προβεί η εταιρία σε τροποποίηση της εταιρικής της σύμβασης.

2.10.1 Διαδικασία που ακολουθείται μετά τη λύση της Ο.Ε. (Στάδιο εκκαθάρισης)

Για να διαλυθεί μία Ο.Ε., θα πρέπει πρώτα να το αποφασίσουν αυτό οι εταίροι της. Εφόσον το αποφασίσουν, ενεργείται από τους εκκαθαριστές απογραφή, συντάσσεται ο **αρχικός Ισολογισμός εκκαθάρισης** και προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως με ημερομηνία την ημέρα που αποφασίστηκε η λύση της εταιρίας. Στην συνέχεια, οι εκκαθαριστές είναι υποχρεωμένοι να βγάλουν καινούργια σφραγίδα με τα στοιχεία της Ο.Ε. και με την προσθήκη όμως της φράσης << **υπό εκκαθάριση** >> θεωρήσουν καινούργια στοιχεία ή να επαναθεωρήσουν τα ίδια στοιχεία.

Στην δεύτερη περίπτωση που **επαναθεωρούνται** τα στοιχεία, στο καθένα από τα στοιχεία που εκδίδονται μπαίνει και η καινούργια σφραγίδα με την ένδειξη << **υπό εκκαθάριση** >>.

Οι εγγραφές της εκκαθάρισης γίνονται στα ίδια λογιστικά βιβλία, για τα οποία δεν τίθεται θέμα αλλαγής αλλά ούτε και επαναθεωρούνται τα βιβλία αυτά.

Συγχρόνως, συντάσσεται από τους εταίρους και το **διαλυτικό έγγραφο**, με την ημερομηνία δηλαδή που συντάχθηκε και ο Ισολογισμός. Στο διαλυτικό αυτό έγγραφο, εκτός των άλλων, θα πρέπει να ορίζονται οπωσδήποτε οι **εκκαθαριστές** και να αναγράφεται η φράση << η εταιρία λύνεται και τίθεται υπό εκκαθάριση >>.

Το διαλυτικό αυτό έγγραφο (εις τριπλούν) μαζί με έναν **αρχικό Ισολογισμό εκκαθάρισης** και με το έντυπο << **δήλωση μεταβολών** >> συμπληρωμένο, υποβάλλονται στην Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρίας, μέσα σε **δέκα (10) ημέρες** από την σύνταξη του διαλυτικού εγγράφου (άρθρο 29 παρ. 1 του Ν. 1648/1986). Αντίγραφο του διαλυτικού εγγράφου επικυρωμένο από την Δ.Ο.Υ., αποστέλλεται με ευθύνη της εταιρίας στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας.

Στην συνέχεια, η εταιρία τίθεται σε εκκαθάριση. Στο στάδιο αυτό της εκκαθάρισης ρευστοποιείται η περιουσία της εταιρίας (δηλαδή πουλιούνται τα πάγια,

εισπράττονται οι απαιτήσεις από τους πελάτες κ.λ.π.), εξοφλούνται οι προμηθευτές και οι υπόλοιπες υποχρεώσεις και στο τέλος απομένουν τα κέρδη και οι ζημιές, τα αποθεματικά, το κεφάλαιο, το ταμείο και τυχόν υποχρεώσεις στην οικεία Δ.Ο.Υ. από Φ.Π.Α. κ.λ.π.

Αφού λοιπόν η εκκαθάριση φτάσει στο τέλος της, ενεργείται καινούργια απογραφή και συντάσσεται καινούργιος Ισολογισμός.

Ο Ισολογισμός αυτός ονομάζεται **τελικός Ισολογισμός εκκαθάρισης**.

Στην συνέχεια, γίνεται η **παύση της εταιρίας**. Για να γίνει η παύση αυτή, υποβάλλεται στην οικεία Δ.Ο.Υ., μέσα σε **δέκα (10) ημέρες** από την σύνταξη του τελικού Ισολογισμού, μία **φωτοτυπία** από το διαλυτικό που είχε υποβληθεί στην Δ.Ο.Υ. στην αρχή της εκκαθάρισης και ένα έντυπο << **δήλωση διακοπής εργασιών** >>, συμπληρωμένο, καθώς και τα στοιχεία (δελτία αποστολής κ.λ.π., όχι όμως τα βιβλία Γ' κατηγορίας) για ακύρωση (άρθρο 29 παρ. 1γ του Ν. 1642/1986).

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Σαν οριστική παύση εργασιών θεωρείται η δημοσίευση της πράξης λύσεως της Ομόρρυθμης Εταιρίας στο οικείο Πρωτοδικείο (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1004350/πολ. 1032/4-2-1999).

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Όταν συμβαίνει να λύνεται η Ομόρρυθμη Εταιρία λόγω λήξεως του χρόνου διάρκειά της, τότε, την ημέρα που λήγει ο χρόνος διάρκειά της συντάσσεται ο αρχικός Ισολογισμός εκκαθάρισης και η απογραφή έναρξης της εκκαθάρισης.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Η προκαταβολή του φόρου, στις εταιρίες που λύνονται, μπορεί να επιστραφεί, εφόσον οι εταιρίες αυτές βρίσκονται ακόμα στο στάδιο της εκκαθαρίσεως (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 10663 12/1993).

Με τη λύση της εταιρείας, αρχίζει το στάδιο της εκκαθαρίσεως κατά το οποίο η εταιρεία λογίζεται υπάρχουσα και λειτουργεί για τις ανάγκες και το σκοπό της εκκαθαρίσεως.

Με τη λύση της εταιρείας, παύονται οι διαχειριστές και την ευθύνη αναλαμβάνουν οι εκκαθαριστές, οι οποίοι έχουν και την ευθύνη για τη διαδικασία εκκαθαρίσεως.

Σκοπός της εκκαθαρίσεως είναι:

α) Ο διακανονισμός των εκκρεμοτήτων της Ο.Ε. από την προηγούμενη δραστηριότητα της .

β) Η ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων.

γ) Η ικανοποίηση των κάθε είδους υποχρεώσεων από το προϊόν εκκαθαρίσεως ή και από πρόσθετες καταβολές των εταίρων.

Η σειρά ικανοποιήσεως των υποχρεώσεων είναι:

- Προς το Δημόσιο
- Προς το Ι.Κ.Α.
- Προς τους εργαζόμενους
- Προς τους δανειστές με προτεραιότητα για τους εμπράγματος ασφαλισμένους .

δ) Η διανομή στους εταίρους του περιουσιακού αποτελέσματος που προέκυψε κατά την εκκαθάριση. Επομένως η όλη διαδικασία ακολουθεί δύο βασικά στάδια : το στάδιο εκκαθαρίσεως και το στάδιο διανομής. Οι εκκαθαριστές με την ανάληψη των καθηκόντων τους θα διενεργήσουν απογραφή και θα συντάξουν τον **αρχικό Ισολογισμό εκκαθαρίσεως**.

Κατά την προσαρμογή των στοιχείων με τα δεδομένα της απογραφής των εκκαθαρίσεων τα κανονικά έξοδα (π.χ. τόκοι χρεωστικοί) ή έσοδα (π.χ. τόκοι πιστωτικοί) μεταφέρονται στο λογαριασμό **80 « ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ »** ,

ενώ για τις διαφορές που θα προκύψουν από την εκκαθάριση θα χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός **81.XX « Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως »**.

Έτσι εμφανίζεται χωριστά το αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης (που μπορεί να είναι μικρότεροι των 12 μηνών) και χωριστά το αποτέλεσμα εκκαθαρίσεως.

Στη συνέχεια ακολουθεί η ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και η εξόφληση των υποχρεώσεων.

Αν η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερο από ένα έτη, στο τέλος κάθε έτους συντάσσεται Ισολογισμός.

Μετά τη ρευστοποίηση της περιουσίας και την εξόφληση των υποχρεώσεων συντάσσεται ο **τελικός Ισολογισμός εκκαθαρίσεως** βάσει του οποίου οι εκκαθαριστές λογοδοτούν στους εταίρους.

Τέλος, κλείνουν τα βιβλία της Ο.Ε. με τη μεταφορά του λογαριασμού του εταιρικού κεφαλαίου (40.06) στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων (33.07), όποτε προκύπτει αν έχει να παίρνει ή θα καταβάλλει πρόσθετα ποσά ο εταίρος.

Η εκκαθάριση κατά πρακτική συνήθεια δημοσιεύεται. Εκκαθαριστές μπορούν να διορίζονται τόσο οι ομόρρυθμοι εταίροι, όσο και τρίτα πρόσωπα.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Σε περίπτωση πτώχευσης τη διαδικασία εκκαθαρίσεως διενεργεί ο σύνδικος , ο οποίος σε επαφή με τον πρωτόδικη εισηγητή της πτώχευσης, ενεργεί για τη μεγαλύτερη διασφάλιση τόσο των πιστωτών, όσο και των πτωχευσάντων.

2.10.2 Φόρος μεταβίβασης και φόρος κερδών σε περίπτωση μεταβίβασης των ακινήτων στους εταίρους λόγω διάλυσης της Ο.Ε.

Ο φόρος μεταβίβασης των ακινήτων (Φ.Μ.Α.), κατά την μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας προς τα μέλη της εταιρίας λόγω διάλυσης της, όταν η μεταβίβαση αυτή γίνεται κατά την αναλογία των εταιρικών μεριδίων, υπολογίζεται στο 1/4 του συνολικού Φ.Μ.Α. με την προϋπόθεση φυσικά να μην έχει γίνει μεταβίβαση μεριδίων κατά το τελευταίο έτος πριν από τη διάλυσή της (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών Κ 5407/πολ. 255/1986). Αν η αξία της μεταβίβασης ακινήτων δεν είναι ανάλογη με τα εταιρικά μερίδια, τότε, για την **διαφορά** αν καταβάλλεται αντάλλαγμα πληρώνεται στο ακέραιο ο Φ.Μ.Α., ενώ αν δεν καταβάλλεται αντάλλαγμα πληρώνεται ο φόρος δωρεάς και συντάσσεται πάντοτε συμβολαιογραφικό έγγραφο (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών Κ 5407/1986).

Η αξία (αντικειμενική κ.λ.π.) των αυτοτελών οικοδομών, των διαμερισμάτων, των καταστημάτων, των γραφείων, των αποθηκών κ.λ.π. περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα **μέλη των τεχνικών επιχειρήσεων Ο.Ε. (άρθρο 2 παρ. 4)**, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσής τους. Το καθαρό κέρδος, που προκύπτει με συντελεστή 15 % πάνω στα ακαθάριστα αυτά έσοδα, φορολογείται στο όνομα των παραπάνω επιχειρήσεων με συντελεστή 25 % ή 30 % ή 35 %, ανάλογα με το έτος που διαλύονται οι επιχειρήσεις αυτές (άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 2238/1994).

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

3.1.ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Ετερόρρυθμη εταιρία στην οποία ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται απεριόριστα όπως και στην ο.ε. και ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς ή και μεγαλύτερου αυτής που μπορεί να έχει καθοριστεί στην εταιρική σύμβαση .

Στην Ε.Ε. διακρίνονται σε δυο ομάδες εταίρων με διαφορετικού είδους ευθύνη :

Α)εκείνους που έχουν απεριόριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι)

Β)εκείνους που η ευθύνη τους περιορίζεται ως ένα ρητά καθοριζόμενο ποσό τουλάχιστον ίσο με τη κεφαλαιουχική εισφορά τους .

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

Οι περιορισμοί αυτοί διακρίνονται στους εξής :

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

Οι περιορισμοί αυτοί αποβλέπουν στην προστασία των καλόπιστων τρίτων , οι οποίοι θα ήταν δυνατό να πλανηθούν εκβάλλοντας τον ετερόρρυθμο έτερο ως ομόρρυθμο και να στηρίζουν τις σχέσεις τους με την εταιρία στη νομιζόμενη , αλλά και ανύπαρκτη απεριόριστη ευθύνη του. Γι' αυτό γίνεται δεκτό ότι ενέργειες που έρχονται σε αντίθεση με τους παραπάνω περιορισμούς δεν είναι οι άκυρες , αλλά ο ετερόρρυθμος εταίρος υπέχει , ως προς αυτές , ευθύνη ομορρύθμου .

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

Γενικά , στη Ε.Ε. ισχύουν , με κάποιες μικρές διαφοροποιήσεις που δικαιολογούνται από την ύπαρξη των ετερόρρυθμων εταίρων , όσα έχουν λεχθεί για την Ο.Ε. Το ίδιο ισχύει και για την λογιστική τους .

3.2.ΑΠΛΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΕΣ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η βασική διαφορά μεταξύ απλής και κατά μετοχές ετερόρρυθμης εταιρίας έγκειται στο γεγονός ότι στην απλή τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα .

3.2.1.ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΕΠΩΝΥΜΙΑ

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ε.Ν. ορίζεται ότι η ετερόρρυθμη εταιρία διευθύνεται «υπό εταιρική επωνυμία» , που φέρει κατ' ανάγκη το όνομα ενός ή περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων . Και στο άρθρο 25 Ε.Ν. διατυπώνονται ο παραπάνω ορισμός πιο κατηγορηματικά : Το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου «δεν δύναται να εισέλθει εις την εταιρική επωνυμία».Συνεπώς , η επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρίας θα γίνει από ένα ή περισσότερα ονόματα ομόρρυθμων εταίρων με ενδεχόμενη προσθήκη και άλλων λέξεων ενδεικτικών του είδους της ασκούμενης επιχειρήσεως . Ακόμα «και ΣΙΑ» , η οποία θα καλύπτει τους μη αναφερόμενους στη επωνυμία εταίρους , αδιάφορο αν αυτοί είναι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι .

Δεν αναφέρει κυρώσεις ο νόμος για την περίπτωση που το όνομα ενός ετερόρρυθμου εταίρου περιλήφθηκε στην εταιρική επωνυμία . Έχει γίνει δεκτό , όμως από τη νομολογία ότι , σε τέτοια περίπτωση , ο ετερόρρυθμος αυτός εταίρος ευθύνεται απέναντι στους καλόπιστους τρίτους , όπως και κάθε ομόρρυθμος.

3.2.2.ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΙΔΙΟΡΡΥΘΜΙΕΣ ΤΩΝ Ε.Ε.

Στην λογιστική των Ε.Ε. ισχύουν κυρίως ότι και στην Ο.Ε. εκτός των παρακάτω:

- Στους τίτλους των λογαριασμών που ανοίγονται στο όνομα των ετερόρρυθμων εταίρων πρέπει , για λόγους σαφήνειας και για την αποφυγή κάθε αμφιβολίας , να αναγράφεται η ιδιότητα τους αυτή .
- Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος που βαρύνει το νομικό πρόσωπο της Ε.Ε. δεν μπορεί να υπολογιστεί επιχειρηματική αμοιβή σε ετερόρρυθμο εταίρο .
- Κατά την κατανομή της ζημιάς χρήσεως στους εταίρους , θα πρέπει να προσέξουμε ώστε τα ποσά ζημιάς που θα καταλογίζονται στους ετερόρρυθμους εταίρους να μην υπερβαίνουν τα όρια της ευθύνης τους .

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

- Η ζημιά που αναλογεί στον ετερόρρυθμο έτερο , με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα , δεν υπερβαίνει το ποσό ευθύνης του . Σε αυτή την περίπτωση η ζημιά καταλογίζεται σε όλους τους εταίρους με βάση τα προκαθορισμένα ποσοστά, χωρίς να δημιουργείται πρόβλημα.
- Η ζημιά που αναλογεί στον ετερ/μο εταίρο , με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα , υπερβαίνει το ποσό ευθύνης . Τότε στον εταίρο αυτόν καταλογίζεται ποσό ζημιάς ίσο με το ποσό για το οποίο ευθύνεται . Το υπόλοιπο της ζημιάς που δεν καλύπτεται ο ετερόρρυθμος εταίρος αναλαμβάνει από τους ομόρρυθμους κατ' αναλογία της συμμετοχής τους στις ζημιές .

Έστω ότι ο Α και Σία Ο.Ε. μετέχουν οι Α και Β ως ομόρρυθμοι εταίροι και ο Γ ως ετερόρρυθμος με ποσό ευθύνης 20000€ Στα αποτελέσματα ο Α μετέχει κατά 50% , ο Β κατά 30% και ο Γ κατ'α20% . Αν σε κάποια χρήση η ζημιά είναι 200000€ η κατανομή της έχει ως εξής :

- Στον ετερόρρυθμο εταίρο Γ αναλογεί βάσει του ποσοστού του ζημιά $200000€ * 20\% = 40000$. Λόγω του περιορισμένου της ευθύνης του , θα του καταλογιστούν μόνο 20000€ όσο είναι το ποσό της ευθύνης του .
- Απομένει να καταλογισθεί η ζημιά στους ομόρρυθμους $200000 - 20000 = 180000$. Το ποσό αυτό θα μερισθεί σε μέρη ανάλογα των ποσοστών συμμετοχής των ομόρρυθμων εταίρων στα αποτελέσματα . Έτσι θα επιβαρύνονται :

$$A: 180000€ * 50/80 = 112500$$

$$B : 180000€ * 30/80 = 67500$$

$$\text{Σύνολο : } 180000$$

Λόγω αυτής της ιδιορρυθμίας ο συμψηφισμός των ζημιών και των κερδών είναι καλύτερο να γίνεται πριν την διανομή και χωριστά η διανομή και μεταφορά ζημιών από τα κέρδη στους Δοσοληπτικούς οργανισμούς των εταίρων . Έστω ότι οι παραπάνω εταίροι αποφάσισαν να μην κατανέμουν την ζημιά στη χρήση που πραγματοποιήθηκε , αλλά να την εμφανίσουν στον ισολογισμό για να συμψηφιστεί με κέρδη επόμενων χρήσεων . Έστω ότι κατά την επόμενη χρήση , η εταιρία έχει κέρδη 300000€ Αν γινόταν συμψηφισμός της ζημιάς πριν από την κατανομή της , πράγμα στο οποίο θα μπορούσε να μας παρασύρει το γεγονός ότι οι εταίροι μετέχουν με τα ίδια ποσοστά στα κέρδη και τις ζημιές θα έχουμε τα εξής :

Κέρδη χρήσεως	300000€
Μείων ζημιά προηγούμενης χρήσης	<u>200000€</u>
Κέρδη για κατανομή	<u>100000€</u>

Κατανομή των κερδών

A	$100000 * 50\%$	50000€
B	$100000 * 30\%$	30000€
Γ	$100000 * 20\%$	<u>20000€</u>
		<u>100000€</u>

Η κατανομή όμως αυτή είναι εσφαλμένη γιατί έχει αγνοήσει τον περιορισμό της ευθύνης του ετερ/μου εταίρου . Η σωστή ενέργεια θα ήταν :

		A	B	Γ
Κατανομή κέρδους	300000€	150000€	90000	60000€
Κατανομή ζημιάς	200000€	<u>112500€</u>	<u>67500€</u>	<u>20000€</u>
Δικαιούμενα κέρδη	100000€	<u>37500€</u>	<u>22500€</u>	<u>40000€</u>

3.2.3.ΣΥΣΤΑΣΗ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η σύσταση της ετερ/μης εταιρίας γίνεται όπως και στην ομορ/μη με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο , το οποίο υπογράφεται από όλους τους εταίρους (ετερ/μους και ομορ/μους) .Κατά τα λοιπά , ακολουθείται η διαδικασία της ομόρρυθμης , όπως αναπτύσσεται στο παραπάνω κεφάλαιο .

Δημοσίευση του καταστατικού : Τα άρθρα 43-44 του Ε.Ν. ομιλούν για δημοσίευση περιλήψεως κατάστικτου , η οποία μπορεί να υπογράφεται μόνο από τους ομόρρυθμους εταίρους. Στην πράξη έχει επικρατήσει να κατατίθεται στο αρμόδιο πρωτοδικείο για δημοσίευση ολόκληρο το καταστατικό , το οποίο από το σύνολο των εταίρων .

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΙΔΡΥΣΗΣ Ε.Ε: Ο Βασίλης Πετρόπουλος και Μαρία Αγγελοπούλου ιδρύουν την εταιρία Πετρόπουλος και Σία Ε.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 1,000,000 € κατανεμημένο στους εταίρους , ως εξής

Β. Πετρόπουλος	700,000€	70%
Μ. Αγγελοπούλου	<u>300,000€</u>	<u>30%</u>
Συνολικό εταιρικό κεφάλαιο	1,000,000€	100%

Οι συμμετοχές θα καταβληθούν σε μετρητά .

Το καταστατικό δημοσιεύτηκε στο Πρωτοδικείο με ημερομηνία 10/03/02 και τα βιβλία που θεωρήθηκαν στη ΔΟΥ με ημερομηνία 16/03/02 είναι γ' κατηγορίας .

Τα έξοδα φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% δημοσίευσης στο πρωτοδικείο με συνολικά έξοδα 19,500 € .

Να γίνουν οι εγγραφές σύστασης της εταιρίας.

Α) με ημερομηνία 16/03/02 στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων και με παραστατικό θεωρημένο από το πρωτοδικείο καταστατικό έχουμε την εξής εγγραφή κάλυψης :

33	Χρεώστες διάφοροι		1,000,000
33,03,00,000	Λογ/μος κάλυψης Β. Πετρόπουλου	700,000	
33,03,00,001	Λογ/μος κάλυψης Μ. Αγγελοπούλου	300,000	
40	Κεφάλαιο		1,000,000
40,06,00,000	Μερίδιο Β. Πετρόπουλου	700,000	
40,06,00,001	Μερίδιο Μ. Αγγελοπούλου	300,000	

Εγγραφή κάλυψης για σύσταση πετροπουλος Κ ΣΙΑ

Β) στο ημερολόγιο ταμείου έχουμε τις εξής εγγραφές:

38	Χρηματικά διαθέσιμα		1,000,000
38,00,00,000	ταμείο	1,000,000	
33	Χρεώστες διάφοροι		1,000,000

33,03,00,000	Λογ/μος κάλυψης 700,000 Πετρόπουλου		
33,03,00,001	Λογ/μός κάλυψης 300,000 Αγγελοπου		
Καταβολή συμμετοχής εταιρών στην εταιρία			
γ) στο ημερολόγιο ταμείου για έξοδα ίδρυσης			
16	Ασωμ/τες ακιν/σεις κ έξοδα πολ/τους αποσ/σης		19,500
16,10,00,000	Έξοδα ίδρυσης κ πρώτης εγκατάστασης	19,5000	
38	Χρηματικά διαθέσιμα		19,500
38,00,00,000	ταμείο	19,500	
Έξοδα ίδρυσης			

3.2.4.ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ

Σε αντίθεση με τους ομορ/μους εταίρους ο ετερ/μος εταίρος δεν καθίσταται έμπορος μόνο από τη συμμετοχή του σ' αυτήν , έστω κι αν γίνει δεκτή η άποψη ότι η συμμετοχή καθαυτή είναι πράξη εμπορική .

Η διαχείριση ωστόσο της ετερόρρυθμης εταιρίας ανήκει αποκλειστικά στους ομορ/μους εταίρους , που την ασκούν όπως και στην ομορ/μη εταιρία . Ο ετερ/μος εταίρος δεν μπορεί να κάνει καμία πράξη διαχείρισης ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρίας ούτε κατ' επιτροπή . Η αληθινή έννοια της διατάξεως αυτής είναι ότι ο ετερ/μος εταίρος της διατάξεως αυτής είναι ότι οι ετερ/μοι εταίροι δεν μπορούν να εργασθούν σε υποθέσεις της εταιρίας κατά τρόπο που θα ήταν δυνατό να προκληθεί στους συναλλασσόμενους η εντύπωση πως είναι διαχειριστής . Μπορεί όμως να εργαστεί σαν υπάλληλος . Ακόμα δεν μπορεί να εκπροσωπήσει την εταιρία έναντι τρίτων . Παράλληλα μπορεί να μετέχει στη λήψη αποφάσεων εσωτερικής φύσεως . Επίσης διατηρεί αλώβητο το δικαίωμα του να ελέγχει τον τρόπο διαχειρίσεις της εταιρίας και να ζητεί σχετικές πληροφορίες από τους διαχειριστές .

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι οι περιορισμοί σχετικά με την ανάμειξη του ετερ/μου εταίρου στα πράγματα της εταιρίας αφορούν μόνο τις προς τα έξω σχέσεις αυτού.

ΕΥΘΥΝΗ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ε.Ν. ορίζεται ότι ο ετερ/μος εταίρος δεν μπορεί να κάνει καμία πράξη διαχείρισεως και από το άρθρο 28 του ίδιου νόμου ο ετερόρρυθμος εταίρος που παραβαίνει την απαγόρευση του άρθρου 27 υπόκειται αλληλέγγυος με τους ομόρρυθμους εταίρους πλην όμως είναι δεσμευτικές για τους τρίτους , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 43 του Ε.Ν. , οι σχετικές περί εκπροσωπήσεως κα διαχειρίσεως διατάξεις του καταστατικού , εφόσον έχουν νόμιμα δημοσιευθεί . Συνεπώς εφόσον κατά το δημοσιευμένο καταστατικό ετερόρρυθμης εταιρίας ο ετερόρρυθμος έτερος δεν έχει εξουσία εκπροσωπήσεως , η απ' αυτόν αποδοχή συναλλαγματικής κάτω από την εταιρική επωνυμία δεν δεσμεύει την εταιρία και τον ομορ/μο εταίρο και η ένσταση αυτή προβάλλεται κατά οποιονδήποτε κομιστή.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ να εισφέρει την εισφορά του στην εταιρία και ευθύνη μέχρι του ύψους αυτής για τα χρέη της εταιρίας έχει ο ετερ/μος εταίρος . Επίσης υποχρεούται να συντελεί στην προώθηση των εταιρικών σκοπών και δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του ή για λογ/μό τρίτων πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρίας .

ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ του ετερόρρυθμου εταίρου ισχύουν όσα και επί ομόρρυθμου εταίρου . Δηλαδή , απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων ή απόφαση της πλειοψηφίας αυτών .

ΑΠΕΡΙΟΡΙΣΤΗ ΕΥΘΗΝΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ Ε.Ε. οι ετερόρρυθμοι εταίροι τόσο της ομόρρυθμης , όσο και της ετερόρρυθμης εταιρίας έχουν απεριόριστη ευθύνη για τα χρέη της εταιρίας . Από το συνδυασμό του Ε.Ν. και του Κ.Π.Δ. άρθρου προκύπτει ότι οι ευθυνόμενοι ως εταίροι ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εμπορικής εταιρίας , είναι από μόνη την ιδιότητα τους αυτή έμποροι και υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα εμπορικά χρέη της εταιρίας , ευθυνόμενοι εις ολόκληρων με αυτήν . Αυτά εφαρμόζονται και για χρέη της εταιρίας προς το δημόσιο.

3.2.5.ΛΥΣΗ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι λόγοι που επιφέρουν τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρίας είναι εκείνοι που ισχύουν γενικά στις προσωπικές εταιρίες . Εδώ να τονισθεί απλώς ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει δικαίωμα να καταγγείλει την εταιρία και να προκαλέσει τη λύση της . Βεβαίως αυτό γίνεται με τους όρους και τις συνέπειες που προβλέπει ο νόμος . Ακόμα ο θάνατος η απαγόρευση και η πτώχευση του ετερόρρυθμου εταίρου αποτελούν λόγο λύσης της εταιρίας , όπως συμβαίνει και με τους ομόρρυθμους εταίρους .

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρία υπάρχει μόνο ένας ετερόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει από αυτήν , τότε η ετερόρρυθμη εταιρία μετατρέπεται αυτομάτως σε ομόρρυθμη .

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρία υπάρχει ένας μόνο ομόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει , τότε επέρχεται λύση της εταιρίας . Η λύση αυτή αποφεύγεται μόνο αν με τροποίηση καταστατικού , αντικατασταθεί από άλλο εταίρο σε ομόρρυθμο είτε με την είσοδο νέου προσώπου στην εταιρία ως ομόρρυθμος εταίρος .

Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρίας , που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο , οποτεδήποτε , από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρίας , αζημίως για τον καταγγέλοντα , εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος . Σαν τέτοιος λόγος νοείται , κυρίως η ουσιώδης παράβαση των συμβατικών υποχρεώσεων , αλλά και άλλα γεγονότα , τα οποία από την αρχή της καλής πίστεως και τα συναλλακτικά ήθη δικαιολογούν τη διακοπή της εταιρικής σχέσεως με τον καταγγέλοντα.

3.2.6.ΣΥΝΕΧΙΣΗ Ε.Ε. ΑΠΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΣ , ΘΑΝΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥ

Σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα , η προσωπική εταιρία λύεται με το θάνατο ενός εταίρου . Μπορεί όμως , να συμφωνηθεί ότι η εταιρία θα συνεχίζεται μεταξύ τούτων και των κληρονόμων του θανόντος . Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι προϋπόθεση συνέχισεως της προσωπικής εταιρίας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου είναι η ύπαρξη σχετικής ρήτρας στο καταστατικό , καθώς και η αποδοχή από τους κληρονόμους της κληρονομιάς . Ο κληρονόμος θανόντος

ομόρρυθμου εταίρου ευθύνεται και ο ίδιος για τα μέχρι της εισόδου του στην εταιρία εταιρικά χρέη και από την προσωπική τους περιουσία , εκτός και αν αποδέχτηκε την κληρονομιά έπ' ωφέλεια απογραφής . Στην τελευταία περίπτωση πρέπει να κάνει ρητή δήλωση .

3.3. ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΕΣ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η ετερόρρυθμη εταιρία κατά μετοχές είναι παραλλαγή της απλής ετερόρρυθμης , χωρίς να διαφοροποιείται από την τελευταία παρά μόνο στο ότι το κεφάλαιο της διαιρείται σε μερίδια .

Όπως στην απλή ετερόρρυθμη εταιρία , έτσι και στην κατά μετοχές υπάρχουν οι ομόρρυθμοι και οι ετερόρρυθμοι εταίροι . Οι πρώτοι ευθύνονται εις ολόκληρων και απεριόριστως , ενώ οι δεύτεροι μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους . Η μόνη διαφορά , λοιπόν είναι η διαίρεση του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει οι ετερόρρυθμοι εταίροι σε μετοχές και κατά τούτο αυτοί μοιάζουν προς τους μέτοχους των Α.Ε. Έτσι, υποστηρίζεται ότι στην κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρία για μεν τους ομόρρυθμους εταίρους εφαρμόζονται οι ισχύουσες περί εμπορικών προσωπικών εταιριών διατάξεις για μεν τους ετερόρρυθμους οι διατάξεις που αφορούν τις κεφαλαιουχικές εταιρίες . Θα ήταν ενδιαφέρον να είχαν ασχοληθεί τα δικαστήρια με την πολύ δύσκολη διάκριση , αλλά κάτι τέτοιο δεν έχει γίνει μέχρι σήμερα , γιατί η κατά μετοχή ετερόρρυθμη εταιρία ήταν πάντα στη χώρα μας πρακτικής σπουδαιότητας. Δεν κατάφερε όμως ποτέ να κερδίσει την εμπιστοσύνη και το ενδιαφέρον των συναλλασσόμενων , γι' αυτό και δεν έγινε αισθητή η έλλειψη ειδικών διατάξεων γι' αυτήν ούτε παράχθηκε σχετική νομολογία .

Η μόνη πηγή δικαίου για αυτές τις εταιρίες μέχρι πρόσφατα το άρθρο 38 του Ε.Ν. προστέθηκε όμως το 50 του Ε.Ν. που επεκτείνει την εφαρμογή πολλών διατάξεων του νόμου αυτού και στις ετερόρρυθμες , κατά μετοχές εταιρίες .

3.3.1. ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία μπορεί να συσταθεί με συμβολαιογραφικό , αλλά και με ιδιωτικό έγγραφο . Επίσης δεν απαιτείται για τη σύσταση της άδεια κάποιας άλλης δημόσιας αρχής .

Στην επωνυμία της κατά μετοχές ετερόρρυθμης εταιρίας δεν επιτρέπεται να περιληφθούν και ονόματα ετερόρρυθμων εταίρων . Αυτοί οι τελευταίοι δεν έχουν , επίσης το δικαίωμα να ορισθούν διαχειριστές της εταιρίας .

Η καταχώρηση των ετερόρρυθμων εταίρων κατά μετοχή προβλέπεται να γίνεται στο μητρώο Ε.Π.Ε. του οικείου Πρωτοδικείου .

3.3.2. ΑΚΥΡΩΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Κατά το άρθρο 50 η ετερόρρυθμη εταιρία κατά μετοχές κηρύσσεται άκυρη με δικαστική απόφαση μόνο εάν :

- α) Συστήθηκε κατά παράβαση της καθιερωμένης από το νόμο διαδικασίας
- β) Ο σκοπός της είναι παράνομος ή αντίκειται στη δημόσια τάξη
- γ) Διαπιστωθεί ότι στο συστατικό έγγραφο υπάρχουν ελλείψεις σχετικές με την επωνυμία της εταιρίας , τις εισφορές , το ύψος του εγγεγραμμένου κεφαλαίου ή το σκοπό της εταιρίας

δ) όλοι οι ιδρυτές όταν υπογράφηκε η εταιρική σύμβαση δεν είχαν την ικανότητα για δικαιοπραξία .

Η αγωγή ασκείται από κάθε πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον και απευθύνεται κατά της εταιρίας .Το δικαστήριο που απαγγέλλει την ακυρότητα διορίζει με την ίδια απόφαση και τους εκκαθαριστές .

3.3.3.ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ

Αντίγραφο της εταιρικής συμβάσεως κατατίθεται με επιμέλεια κάθε εταίρου ή διαχειριστή και υποχρεωτικά από το συμβολαιογράφο , μέσα σε ένα μήνα από την κατάργηση της , στη γραμματεία του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας .Ο Γραμματέας καταχωρίζει την εταιρική σύμβαση στο μητρώο Ε.Π.Ε.

Με επιμέλεια κάθε εταίρου η διαχειριστική και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρίας , δημοσιεύεται , στο τεύχος των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της κυβέρνησης , ανακοίνωση για την καταχώρηση στο οικείο μητρώο Ε.Π.Ε. των πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα . Κατ' εξαίρεση οι αρχικές και τροποποιημένες από τη συνέλευση των εταίρων ετήσιες οικονομικές καταστάσεις , εκτός από το προσάρτημα , καθώς και το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου , δημοσιεύονται στο σύνολο τους 20ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της συνέλευσης και σε περίπτωση τροποποίησης τους , μέσα σε 20 μέρες από αυτήν .

3.3.4.ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΗ

Η κατά μετοχές Ε.Ε. εταιρία διοικείται από ένα ή περισσότερους διαχειριστές που μπορεί να είναι μέλη ομόρρυθμα ή και μη μέλη της εταιρίας . Οι διαχειριστές ορίζονται στο καταστατικό ή στη συνέλευση των εταίρων και στο διορισμό τους πρέπει να αναφέρονται αν αυτοί δεσμεύουν την εταιρία όταν ενεργούν μεμονωμένα ή από κοινού . Η απόφαση διορισμού τους είναι από τις πράξεις που υποβάλλονται στη δημοσιότητα του νόμου , όπως αναφέρεται παραπάνω . Στη δημοσιότητα αυτή υποβάλλεται , επίσης ή με οποιοδήποτε τρόπο λήξη της διαχείρισης ως προς ένα ή περισσότερους διαχειριστές . Ελάττωμα ως προς το διορισμό των διαχειριστών δεν αντιτάσσεται στους καλόπιστους τρίτους , εφόσον τηρήθηκαν οι σχετικές με διορισμό τους διατυπώσεις δημοσιότητας .

Οι διαχειριστές εκπροσωπούν την εταιρία και ενεργούν στο όνομα της κάθε πράξη που καλύπτεται από το σκοπό αυτής . Και γενικά εφαρμόζονται οι διατάξεις περί διαχειρίσεως των άρθρων 17-18 Ε.Ν.

3.3.5.ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας να μη σημειωθεί ότι αυτές καταρτίζονται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τις Α.Ε. Αναλογική εφαρμογή των αντίστοιχων διατάξεων που ισχύουν για τις Α.Ε. και προκειμένου περί της καταρτίσεως της εκθέσεως των διαχειριστών και της δημοσιότητας όλων των παραπάνω καταστάσεων και εκθέσεων .

Επίσης και για τον λόγο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ισχύουν όσα και στην Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

3.4.ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΩΝ Ε.Ε.

Σε περίπτωση λύσεως Ε.Ε. θα προκύψουν προβλήματα υπολογισμών αν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα και το όριο ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου υπερακοντίζεται από τη ζημιά που του αναλογεί με βάση τη συμμετοχή του στο αποτέλεσμα .

Το θέμα απλουστεύεται αν σκεφθούμε ότι :

α) Θα πρέπει να μεταφέρουμε στους ατομικούς λογ/μους των εταίρων τις κεφαλαιακές μερίδες τους .

β) Στη συνέχεια θα πρέπει να πραγματοποιήσουμε την κατανομή των αποτελεσμάτων εκκαθαρίσεως σαν να πρόκειται για κατανομή ζημιογόνων αποτελεσμάτων χρήσης .

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ Ε.Ε. ΜΕ ΔΥΟ ΔΥΝΑΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ

	Εταιρικό κεφάλαιο	Περίπτωση συμμετοχής στο αποτ/μα	
		1 ^η	2 ^η
Ομορρ.ετ. Α	500	50%	35%
Ομορρ ετ. Β	400	30%	35%
Ετερ.ετ Γ	<u>300</u>	20%	30%
	<u>1200</u>		

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ Ε.Ε

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
ΤΑΜΕΙΟ	50	ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦ.	1200
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	150	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	400
ΖΗΜΙΕΣ	<u>1400</u>		
	<u>1600</u>		<u>1600</u>

Ας υποθέσουμε ότι τα εμπορεύματα πωλούνται αντί 100€, που σημαίνει ότι η Ε.Ε. δεν θα μπορέσει να εξοφλήσει προμηθευτές για ποσό $400 - (500 + 100) = 250$, η δε τελική αξία θα αυξηθεί σε $(1400 + 50) = 1450$. Με τον καταλογισμό της ζημιάς κατά εταίρο θα προκύψουν οι ακόλουθες χρεώσεις , που θα αντιστοιχούν στις πιστώσεις των ιδίων λογαριασμών από την κατανομή των κεφαλαιακών τους μερίδων , ώστε να προκύψει το ποσό που μπορούν να εισπράξουν , αν το κεφάλαιο υπερβαίνει τη ζημιά , ή που πρέπει να καταβάλλουν , στην αντίθετη περίπτωση .

1^η περίπτωση συμμετοχής στο αποτέλεσμα

Ζημιά		20% ε.ε.Γ	50% ο.ε Α	30% ο.εΒ
1450	Κατανομή ζημιάς	290	725	435
	Κατανομή μεριδίων	<u>300</u>	<u>500</u>	<u>400</u>
	Δικαιούται	10	-	-
	Υποχρεούται να καταβάλλει	-	<u>225</u>	<u>35</u>

Με $(225+35)=260$ που θα καταβάλλουν οι Α και Β τα διαθέσιμα ταμείου θα ανέλθουν σε 410 (50 αρχικά + 100 από πωλήσεις + 260 από ομόρ. Εταίρους) , ποσό που θα επιτρέψει την εξόφληση των υποχρεώσεων και την επιστροφή των 10 στον Γ .

2^η περίπτωση συμμετοχής στο αποτέλεσμα

ζημία 1450		30%ε.ε Γ	35% ο.ε. Α	35% ο.ε.Β
	Κατανομή	300	$(1450-300)/2=575$	$(1450-300)/2=575$
	ζημίας			
	Κατανομή	<u>300</u>	<u>500</u>	<u>400</u>
	μεριδίων			
	Υποχρεούται	=	<u>75</u>	<u>175</u>
	να καταβάλλει			

Η συμμετοχή του ε.ε. Γ στη ζημιά θα έπρεπε να ήταν $1450 \cdot 30\% = 435$ Επειδή όμως είναι ετερ/μος η ευθύνη του , εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά , εξαντλείται στο ποσό της κεφαλαιακής του μερίδας 300.

Με 250 των Α και Β θα προστεθούν στα ταμειακά διαθέσιμα , θα ικανοποιηθούν μόνο οι πιστωτές .

Έστω το ακόλουθο παράδειγμα :

Η υπό εκκαθάριση Ε.Ε. Δ μετά τη ρευστοποίηση και την ικανοποίηση των πιστωτών της μερικώς , εμφανίζει τα παρακάτω στοιχεία σε χιλ.€ , η δε συμμετοχή του στο αποτ/μα είναι ανάλογη με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο .

Σύνθεση Ε.Κ.

Ομόρρυθμοι εταίροι :

Θ.Θ.	χιλ€	30	
Ι.Ι.	Χιλ €	<u>20</u>	50

Ετερόρρυθμοι εταίροι

Η.Η.	Χιλ €	20	
Ζ.Ζ	Χιλ €	<u>10</u>	<u>30</u>
			<u>80</u>

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	80
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΩΣ	<u>100</u>	ΠΙΣΤΩΤΕΣ	<u>20</u>
	<u>100</u>		<u>100</u>

Εγγραφή μεταφοράς του Ε.Κ.

Εταιρικό κεφάλαιο		80	
Δοσ/κοι λογ/μοι εταίρων			80
Δοσ/κοι λογ/μοι ο.ε. Θ.Θ	30		
Δοσ/κοι λογ/μοι ο.ε. Ι.Ι.	20		
Δοσ/κοι λογ/μοι ε.ε. Η.Η	20		
Δοσ/κοι λογ/μοι ε.ε.Ζ.Ζ.	<u>10</u>		

Από το υπόλοιπο του λογ/μου Αποτελέσματα Εκκαθαρίσεως οι ετερ/μοι εταίροι καλύπτουν ποσό ίσο με τη συμμετοχή τους , δεδομένου ότι εξαντλείται η ευθύνη τους , και ότι απομένουν ποσό κατανέμεται στους ομόρρυθμους :

Ποσοστό συμμετοχής Ο.Ε. στο απομένουν Ε.Κ.

Ομορ.εταίρος Θ.Θ.	30/50=60%
Ομορ.εταίρος Ι.Ι.	22/50=40%

Ποσό επιβαρύνσεως

Ζημιά εκκαθ.	100
Μείων μερίδα ε.ε	<u>30</u>
Υπόλοιπο για κατανομή	<u>70</u>
Επιβάρυνση Θ.Θ.70*60%=	42
Επιβάρυνση Ι.Ι.70*40%=	<u>28</u>
	<u>70</u>

Εγγραφή κατανομής αποτ/των εκκαθαρίσεως :

Δοσολ/κοι λογ/μοι εταίρων		100	
Δοσολ. Λογ. ο.ε.Θ.Θ.	42		
Δοσολ. Λογ. ο.ε.Ι.Ι.	28		
Δοσολ. Λογ. ε.ε.Η.Η.	20		
Δοσολ. Λογ. ε.ε. Ζ.Ζ..	<u>10</u>		
Αποτ/μα εκκαθ.			100
Ταμείο		20	
Δοσολ. Λογ. εταίρων			20
Δοσολ. Λογ. ο.ε.Θ.Θ.	12		
Δοσολ. Λογ. ο.ε.Ι.Ι.	<u>8</u>		
Καταβολή από ο.ε. των ποσών που υποχρεούται να κατατεθούν			
Πιστωτές ταμείο		20	
Εξόφληση πιστωτών			20

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ :
ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΚΑΙ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ:
ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗΣ ΣΠΥΡΟΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΤΣΙΜΠΟΥΚΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ
ΜΑΙΟΣ 2006**

