



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

με θέμα:

«Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών»



ΣΥΓΓΡΑΦΙΚΗ ΟΜΑΔΑ

Φωής Δημήτριος Α.Μ. 6719

Φασουλάς Ευάγγελος Α.Μ. 7165

Καψάλης Φίλιππος Α.Μ. 6615

Επιβλέπων καθηγητής: Τσιμπούκης Χρήστος

-Ηράκλειο Κρήτης 2012-

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1. ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	7
1.1 Διάκριση εταιριών.....	8
1.1.1 Προσωπικές εταιρίες.....	9
1.1.2 Κεφαλαιουχικές εταιρίες.....	9
1.1.3 Μικτές εταιρίες.....	9
1.2 Εταιρικοί τύποι.....	10
2. ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	13
2.1 Ομόρρυθμη εταιρία.....	13
2.1.1 Ορισμός Ο.Ε.	13
2.1.2 Διαδικασίες σύστασης Ο.Ε.	14
2.1.3 Λύση και εκκαθάριση Ο.Ε.	17
2.2 Ετερόρρυθμη εταιρία.....	18
2.2.1 Έννοια της Ε.Ε. κατά τον εμπορικό νόμο.....	18
2.2.2 Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρίας.....	20
2.2.3 Λύση ετερόρρυθμης εταιρίας.....	22
2.3 Κοινοπραξίες.....	25
2.3.1 Χαρακτηριστικά κοινοπραξίας.....	25
2.3.2 Απουσία ρυθμίσεως στο νόμο.....	25
2.3.3 Ορισμός κοινοπραξίας.....	25
2.3.4 Κλειστός αριθμός εταιριών.....	26
2.4 Αφανής εταιρία, ένα νόμιμο εργαλείο.....	27
3. ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΜΙΑΣ ΣΤΑΣΗΣ (ΝΕΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΣΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ	
ΕΤΑΙΡΙΩΝ).....	29
3.1 Για τα φυσικά πρόσωπα.....	29
3.2 Για τα νομικά πρόσωπα ημεδαπής.....	30
3.3 Για τα νομικά πρόσωπα αλλοδαπής.....	30
3.4 Λοιπά δικαιολογητικά έναρξης.....	31
3.5 Έντυπα που συμπληρώνονται με ευθύνη του υπόχρεου για την χορήγηση Α.Φ.Μ. στην εταιρία μετά τη σύστασή της.....	31

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	35
4.1 Φορολογία κερδών.....	35
4.2 Νέος φορολογικός νόμος 3842/2010.....	36
4.2.1 Ισχύουσες διατάξεις.....	36
4.2.2 Οι σημαντικότερες αλλαγές των νέων διατάξεων.....	37
4.3 Συντελεστές φόρου.....	40
4.3.1 Συντελεστής φόρου για τις ομόρρυθμες εταιρίες.....	40
4.3.2 Συντελεστής φόρου για τις ετερόρρυθμες εταιρίες.....	41
4.3.3 Συντελεστής φόρου για τις κοινωνίες αστικού δικαίου.....	42
4.3.4 Συντελεστής φόρου για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου.....	42
4.3.5 Συντελεστής φόρου για τις αστικές εταιρίες.....	43
4.3.6 Συντελεστής φόρου για τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες.....	43
4.3.7 Συντελεστής φόρου για τις κοινοπραξίες.....	43
4.4 Επιχειρηματική αμοιβή.....	44
4.4.1 Γενικά.....	44
4.4.2 Παράδειγμα επιχειρηματικής αμοιβής.....	45
5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ (CASE STUDIES)	49
5.1 Ο.Ε. με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα.....	49
5.2 Ο.Ε. με μέλη ένα φυσικό και ένα νομικό πρόσωπο.....	53
5.3 Ε.Ε. με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα.....	58
5.4 Ε.Ε. με ομόρρυθμο μέλος φυσικό πρόσωπο και ετερόρρυθμα μέλη ένα φυσικό πρόσωπο και ένα νομικό πρόσωπο.....	63
5.5 Ο.Ε. με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα κάτω των 35 ετών.....	68
5.6 Κοινωνία με ανήλικα φυσικά πρόσωπα και ένα νομικό πρόσωπο..	73
5.7 Ο.Ε. στην οποία συμμετέχουν πέντε ομόρρυθμοι εταίροι.....	78
6 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΠΗΓΕΣ	83

Πρόλογος

Είναι ευρύτερα γνωστό ότι η παγκόσμια οικονομική δραστηριότητα είναι μοιρασμένη ποιοτικά (κατ' είδος) και ποσοτικά, σ' ένα άπειρο πλήθος από επιχειρήσεις που είναι διασκορπισμένο σ' ολόκληρη τη γη. εν υπάρχει κομμάτι της παγκόσμιας οικονομικής δραστηριότητας που να μην πραγματοποιείται από κάποια επιχείρηση όπως επίσης δεν υπάρχει επιχείρηση που να μην ασχολείται με ένα κομμάτι από ένα είδος της παγκόσμιας οικονομικής δραστηριότητας.

Η οποιαδήποτε δηλαδή επιχείρηση για να πραγματοποιήσει το σκοπό της και να περατώσει τους στόχους της πρέπει να μπορεί να πραγματοποιεί οικονομικές πράξεις, δηλαδή συναλλαγές. Οι συναλλαγές όμως και οι σχέσεις που δημιουργούνται από αυτές, ρυθμίζονται από τους νόμους. Συνεπώς, συναλλαγές μπορεί να πραγματοποιεί κάθε φυσικό πρόσωπο ώστε η επιχείρηση να είναι σε θέση να ασκήσει και να το ασκεί.

Σ' αυτή την περίπτωση, η επιχείρηση χαρακτηρίζεται ως «προσωπική» ή «ατομική» (επειδή ασκείται από ένα φυσικό πρόσωπο), ένα δηλαδή άτομο και είναι η απλούστερη μορφή επιχειρηματικής δράσης. διοικητικά και λειτουργικά είναι απλή, αφού αποφασίζει ο μόνος επιχειρηματίας ελεύθερα χωρίς εξωτερικούς περιορισμούς παρά μόνο με όσους βάζουν οι κανόνες των συναλλαγών και η οικονομική του δυνατότητα.

Παρ' όλα αυτά η επιχειρηματική αυτή μορφή παρουσιάζει κάποια μειονεκτήματα:

- ✓ Καταρχάς οι οικονομικές της δυνατότητες είναι περιορισμένες στα όρια της προσωπικής περιουσίας του επιχειρηματία και στη συνέχεια, η ολοκληρωτική της σύνδεση με το πρόσωπό του.
- ✓ Ο επιχειρηματίας διακινδυνεύει την προσωπική του περιουσία στην δραστηριότητά του.

Προκειμένου λοιπόν να ξεπεραστούν οι αδυναμίες αυτές, επινοήθηκε ένα νομικό πρόσωπο για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, η

«εταιρεία». Οι εταιρείες με αντικείμενο μια οικονομική δραστηριότητα και έχοντας ως σκοπό το κέρδος ονομάστηκαν «**εμπορικές εταιρείες**» για το λόγο ότι η δραστηριότητά τους εντάσσεται στην εμπορική δραστηριότητα, όπου ορίζεται από το δίκαιο ως «Αγορά προϊόντων γης ή τέχνης επί σκοπώ μεταπωλήσεως επεξεργασμένων ή μη». Συμπερασματικά, κάθε οικονομική δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως εμπορική.

Εμπορικές εταιρείες, χαρακτηρίζονται επίσης και όλες οι εταιρίες με την μορφή της Ανώνυμης, με βάση ακριβώς αυτό το νομικό τους σχήμα, το νομικό τους τύπο.

Εάν λοιπόν τα πρόσωπα που συνιστούν μία εταιρεία είναι περισσότερα από ένα και έχουν κοινό οικονομικό σκοπό, τότε αναφερόμαστε σε «Εμπορική Εταιρεία» η οποία για λογαριασμό των εταίρων πραγματοποιεί επιχειρηματική δράση.

Τα στοιχεία των εμπορικών εταιριών στη γενικότητά τους είναι κοινά, δέχονται όμως διαδοχικές εξειδικεύσεις, καταρχήν κατά κατηγορία εμπορικών εταιριών, ώστε να αντιμετωπίζονται πιο αποτελεσματικά τα ειδικά θέματα που αφορούν ολόκληρη την κατηγορία, παραπέρα κατ' είδος (νομικό τύπο) επιχείρησης μέσα στην κατηγορία για τον ίδιο λόγο και τέλος κατά συγκεκριμένη εταιρία μέσα στον ίδιο νομικό τύπο, προκειμένου μέσα στα πλαίσια των ρυθμίσεων της κατηγορίας και του τύπου, να ρυθμιστούν τα ζητήματα που αφορούν στην συγκεκριμένη εταιρία και τους συγκεκριμένους συνεταίρους.

1.1 Διάκριση εταιριών

Οι εμπορικές εταιρείες λοιπόν διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες, με κριτήριο το βασικό στοιχείο που επικρατεί και καθορίζει την εταιρική σχέση, στοιχείο που είναι, άλλοτε τα πρόσωπα των εταίρων και άλλοτε το κεφάλαιο.

Έτσι, οι εμπορικές εταιρείες διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες:

1.1.1 Προσωπικές εταιρείες: είναι εκείνες στις οποίες η επιδίωξη του εταιρικού σκοπού στηρίζεται στην προσωπική συμβολή των εταίρων, λόγω αυτού απαγορεύεται η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου. Οι μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων (θάνατο, πτώχευση, απαγόρευση) επιφέρουν λύση της εταιρείας, εκτός αν έχει συμφωνηθεί το αντίθετο. Στις αποφάσεις που παίρνονται επιβάλλεται ομοφωνία και όχι πλειοψηφία. Για τη σύσταση προσωπικής εταιρείας δεν απαιτείται από το νόμο ελάχιστο ποσό καταβολής.

1.1.2 Κεφαλαιουχικές εταιρείες: είναι οι εταιρείες στις οποίες κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων όσο και από τα μη διανεμημένα κέρδη (αποθεματικά). Αντίθετα με τις προσωπικές, οι εταίροι δεν μετέχουν στη διοίκηση (εκτός αν έχουν εκλεγεί από τη γενική συνέλευση), ούτε έχουν προσωπική ευθύνη για τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Η μεταβίβαση της εταιρικής ιδιότητας είναι ελεύθερη και οι μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων επιφέρουν τη λύση της εταιρείας. Οι αποφάσεις παίρνονται με πλειοψηφία η οποία εξαρτάται από τη συμμετοχή του κάθε μετόχου στο κεφάλαιο της εταιρείας.

1.1.3 Μικτές εταιρείες: είναι οι εταιρείες οι οποίες αποτελούν ενδιάμεσες μορφές μεταξύ προσωπικών και κεφαλαιουχικών για να καλύψουν κάποιες μορφές επιχειρησιακής συγκρότησης στις οποίες το προσωπικό στοιχείο είναι σκόπιμο να συνυπάρχει με το κεφαλαιουχικό.

1.2 Εταιρικοί τύποι

Η Ελληνική εμπορική νομοθεσία αναγνωρίζει οκτώ εταιρικούς τύπους, από τους οποίους οι έξι μπορούν να καταταγούν στις παραπάνω βασικές κατηγορίες, ενώ οι υπόλοιποι δύο αποτελούν ιδιόρρυθμες εταιρείες. Οι τύποι αυτοί είναι:

Προσωπικές εταιρείες:

- ✓ Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)
- ✓ Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)
- ✓ Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρεία

Κεφαλαιουχικές εταιρείες:

- ✓ Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)

Μικτές εταιρείες:

- ✓ Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης(Ε.Π.Ε.)
- ✓ Ετερόρρυθμη Εταιρεία με μετοχές

Ιδιόρρυθμες εταιρείες:

- ✓ Συνεταιρισμός
- ✓ Συμπλοιοκτησία

Στην εργασία μας θα επικεντρωθούμε στα χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιρειών.

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

Ουσιαστικά προσωπικές εταιρείες ως νομικές σχέσεις είναι δύο: η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη. Η Συμμετοχική ή Αφανής λεγόμενη εταιρεία, δεν έχει νομική προσωπικότητα και συνεπώς δεν είναι «εταιρεία» με την έννοια του δικαίου. Επειδή όμως αποτελεί ένωση προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που δημιουργεί ανάμεσα στα συμβαλλόμενα πρόσωπα οικονομικές σχέσεις απόλυτα ανάλογες με τις σχέσεις που δημιουργούν ανάμεσα στους εταίρους οι προσωπικές εταιρείες, περιλαμβάνεται καταχρηστικά σ' αυτές και συνεξετάζεται μαζί τους.

Τέλος, ανάμεσα στις δύο βασικές προσωπικές εταιρείες, την Ομόρρυθμη και την Ετερόρρυθμη, δεν υπάρχουν ζητήματα που απαιτούν και επιδέχονται διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Ο περιορισμός της προσωπικής ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου, μοναδικό στοιχείο που διαφοροποιεί τους δύο τύπους εταιριών, δεν αποτελεί στοιχείο που ενδιαφέρει τη λογιστική των εταιριών. Τη λογιστική αυτή, η ιδιότητα του ετερόρρυθμου εταίρου θα την απασχολήσει μόνο στην περίπτωση κατανομής ζημιάς ορισμένου ύψους ανάμεσα στους εταίρους.

Όλες οι προσωπικές εταιρείες:

- ✓ διανύουν ένα προστάδιο που περιλαμβάνει όλες τις ενέργειες ίδρυσης, από την ημέρα που θα αρχίσουν οι πρακτικές ενέργειες για τη σύσταση της εταιρείας, μέχρι την ημέρα δημοσίευσης του καταστατικού τους και απόκτησης της νομικής τους προσωπικότητας.
- ✓ Συστήνονται με ένα Καταστατικό – Ιδιωτικό συμφωνητικό που γίνεται υποχρεωτικά συμβολαιογραφικό , στην περίπτωση που οι εταίροι, είτε εισφέρουν ή υπόσχονται να εισφέρουν περιουσιακά στοιχεία που η μεταβίβασή τους γίνεται, υποχρεωτικά από το νόμο, με συμβολαιογραφικό έγγραφο, είτε αναλαμβάνουν υποχρεώσεις που γι' αυτές προβλέπεται επίσης από το νόμο, συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- ✓ Προβαίνουν υποχρεωτικά σε δημοσίευση του καταστατικού τους, μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισής του, με κατάθεσή του στο Πρωτοδικείο της έδρας τους.

- ✓ Υπάρχουν σαν νομικά πρόσωπα, από την κατάθεση – δημοσίευση του Καταστατικού τους από το Πρωτοδικείο της έδρας τους, επειδή δεν υπάρχει στάδιο έγκρισης του Καταστατικού ή γενικά της ίδρυσής τους από δημόσια Αρχή.

2. ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

2.1 Ομόρρυθμη εταιρία

2.1.1 Ορισμός Ο.Ε.

Η Ομόρρυθμη εταιρία είναι μία προσωπική εταιρεία, η έννοια της οποίας δίνεται από τα άρθρα 20-22 του Εμπορικού Νόμου. Ειδικότερα το άρθρο 20 Ε.Ν. ορίζει:

«Ομόρρυθμος (εταιρεία) είναι η συστανομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπών εχόντων να συμπορεύονται υπό επωνυμιών εταιρική». Η επιστήμη και η νομολογία, καθώς και το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα, συμπλήρωσαν τον παραπάνω ορισμό, προσθέτοντας ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει δική της νομική προσωπικότητα, διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της. Έτσι η ομόρρυθμη εταιρία έχει δική της νομική ύπαρξη, επωνυμία, έδρα, ιθαγένεια και δική της περιουσία. Το άρθρο 741 Αστικού Κώδικα προσδιορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της εταιρείας, που είναι οικονομικός, γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων. Η ομόρρυθμη εταιρεία έχει τη δική της νομική προσωπικότητα, δηλαδή, αποτελεί νομικό πρόσωπο. Η έναρξη της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας γίνεται με την δημοσίευση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου πρωτοδικείου. Ενώ το τέλος αυτής επέρχεται από τη στιγμή που θα τελειώσει η εκκαθάριση της εταιρείας και η διανομή του καθαρού ενεργητικού στους πρώην εταίρους.

Η Ομόρρυθμη εταιρία ιδρύεται τουλάχιστον από δύο εταίρους, οι οποίοι εισφέρουν όσο κεφάλαιο τους χρειάζεται ή όσο διαθέτουν, χωρίς να δεσμεύονται για συγκεκριμένο ποσό από το νόμο. Τα ιδρυτικά μέλη της Ομόρρυθμης Εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους ενώ η συμμετοχή ανηλίκου στην ίδρυση προσωπικής εταιρείας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας. Οι λεπτομέρειες της συνεργασίας των εταίρων αναφέρονται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο : που λέγεται καταστατικό.

Το καταστατικό, με τη δημοσίευση του οποίου τυπικά ιδρύεται η Ο.Ε., αναφέρει τους όρους συνεργασίας, δηλ. τι κεφάλαιο εισέφεραν οι εταίροι, πως θα μοιράζονται τα κέρδη, ποιο θα είναι το αντικείμενο της Ο.Ε., η επωνυμία της, η έδρα της, η διάρκεια συνεργασίας κτλ. Χαρακτηριστικό γνώρισμά της

Ο.Ε., που τη διαφοροποιεί μάλιστα από άλλες προσωπικές εταιρείες, είναι η ευθύνη των εταίρων, που είναι ίδια για όλους. Καθένας ευθύνεται με όλη του την περιουσία και για το σύνολο των υποχρεώσεων της εταιρείας, όποιο και αν είναι το ύψος της συμμετοχής του στο κεφάλαιο . Στη διοίκηση συμμετέχουν ισότιμα όλοι οι εταίροι, ενώ η πιστοληπτική ικανότητα, λόγω του τρόπου κατανομής της ευθύνης, είναι αρκετά υψηλή.

Θα πρέπει να τονίσουμε ότι οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας ευθύνονται απεριόριστα και σε ολόκληρο. Το «απεριόριστα» σημαίνει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους, ενώ το «εις ολόκληρων» σημαίνει αλληλέγγυα ευθύνη μεταξύ όλων των εταίρων. δηλαδή σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας δεν λύονται και οι υφιστάμενες συμβάσεις αυτής, έστω κι αν αναφέρονται σε χρόνο μεταγενέστερο της λύσεως ,οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με την εταιρεία για την εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων «εις ολόκληρων» έτσι και ο δανειστής δικαιούται να απαιτήσει το χρέος από οποιοδήποτε συν-οφειλέτη. Ακόμα κάθε νέος ομόρρυθμος εταίρος, που εισέρχεται σε προσωπική εταιρεία, ευθύνεται για όλα τα χρέη αυτής, ασχέτως αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδο του στην εταιρεία, εκτός αν αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα (της εισόδου του) χρέη της εταιρείας.

2.1.2 Διαδικασίες σύστασης Ο.Ε.

Η διαδικασία σύστασης Ομόρρυθμης εταιρείας ακολουθεί τα εξής στάδια :

α) Προέγκριση επωνυμίας

Εφόσον έχουν επιλεγθεί η επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος της νέας εταιρίας ο ενδιαφερόμενος επισκέπτεται το επιμελητήριο και συμπληρώνοντας μια αίτηση το επιμελητήριο χορηγεί βεβαίωση Προέγκρισης Επωνυμίας σε περίπτωση που είναι αποδεκτά. Αν έχει ήδη χρησιμοποιηθεί η επωνυμία ή δεν είναι συμβατή με τις απαιτήσεις του νόμου, τότε πρέπει να προσαρμόσει αλλιώς την επωνυμία της επιχείρησής του. Το στάδιο της προέγκρισης δεν

είναι υποχρεωτικό αλλά είναι χρήσιμο να γίνει για να βεβαιωθούμε ότι η επωνυμία που επιλέξαμε είναι αποδεκτή και δεν θα χρειαστούν αλλαγές στο καταστατικό.

β) Σύνταξη καταστατικού

Στο στάδιο αυτό συντάσσεται το καταστατικό- ιδιωτικό συμφωνητικό που αποτελεί το έγγραφο της συστάσεως της εταιρείας και περιέχει όλα τα βασικά θέματα που αφορούν τις σχέσεις των μετόχων, τη διοίκηση της εταιρείας καθώς και θέματα σχετικά με τη διάρκεια ζωής της αλλά και τη διάλυσή της. Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους χωρίς να χρειάζεται συμβολαιογράφος.

γ) Έλεγχος επωνυμίας

Δύο αντίγραφα από το καταστατικό της εταιρείας προσκομίζονται στο επιμελητήριο και στη συνέχεια ελέγχοντας το επιμελητήριο την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο, θεωρεί το καταστατικό για τον έλεγχο του δικαιώματος χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου.

δ) Δ.Ο.Υ. έδρας

Εντός δεκαπέντε ημερών πρέπει να γίνει υποβολή δήλωσης και καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που ανέρχεται στο 1% του συμφωνημένου εταιρικού κεφαλαίου όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό μαζί με δύο αντίγραφα του καταστατικού το ένα εκ των οποίων είναι θεωρημένο από το επιμελητήριο. Η Δ.Ο.Υ. με τη σειρά της θα θεωρήσει το καταστατικό της εταιρείας.

ε) Ταμείο νομικών και ταμείο πρόνοιας δικηγόρων

Στο στάδιο αυτό θεωρείται το καταστατικό στο ταμείο Νομικών και στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων, όπου καταβάλλονται ποσό 0,5% και 1% επί του εταιρικού κεφαλαίου αντίστοιχα.

στ) Πρωτοδικείο έδρας

Δύο αντίγραφα του θεωρημένου καταστατικού από το επιμελητήριο, την Δ.Ο.Υ. κατά την καταβολή του ΦΣΚ, το Ταμείο Νομικών και το Ταμείο Προνοίας Δικηγόρων, κατατίθενται στο Πρωτοδικείο έδρας για δημοσίευση που αποτελεί την πράξη ίδρυσης-σύστασης της Ο.Ε.

ζ) Επιμελητήριο

Εντός δύο μηνών πρέπει να εγγραφεί η εταιρεία στο επιμελητήριο της έδρας της, προκειμένου να της χορηγηθεί σχετική βεβαίωση που είναι απαραίτητη για τη θεώρηση από τη Δ.Ο.Υ. των βιβλίων και των στοιχείων της.

η) Δ.Ο.Υ. έδρας

Στο τελευταίο στάδιο και αφού έχει γίνει η εγγραφή όλων των εταίρων στον ανάλογο ασφαλιστικό φορέα ή αν είναι ήδη εγγεγραμμένοι η έκδοση ασφαλιστικής ενημερότητας η εταιρία είναι έτοιμη να κάνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας. Για την έναρξη θα χρειαστεί η υποβολή έντυπου έναρξης εργασιών μη φυσικών προσώπων Μ3 και έντυπο Δήλωσης μελών μη φυσικού προσώπου Μ8, το θεωρημένο από το Πρωτοδικείο καταστατικό, η βεβαίωση εγγραφής της εταιρίας στο οικείο Επιμελητήριο, η βεβαίωση εγγραφής των μελών σε ασφαλιστικό φορέα ή η ασφαλιστική ενημερότητα, το μισθωτήριο συμβόλαιο του χώρου της εγκατάστασης της εταιρίας ή παραχωρητήριο σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης του χώρου. Πρέπει να σημειωθεί ότι ίσως χρειαστεί η αυτοψία της εγκατάστασης από τη ΔΟΥ.

Τελευταίο βήμα για τη λειτουργία της εταιρίας είναι η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων από την αρμόδια ΔΟΥ. Θα πρέπει να προσκομιστεί η έναρξη της εταιρίας, φορολογική ενημερότητα για όλα τα μέλη της εταιρίας, υπεύθυνη δήλωση των μελών ότι δεν υπήρξαν επιτηδευματίες ή αν υπήρξαν βεβαίωση από το τμήμα του ΚΒΣ, του ΦΠΑ και των εσόδων περί μη οφειλών, συμπληρωμένο έντυπο Β1 , σφραγίδα της εταιρίας και η βεβαίωση για θεώρηση από τον ασφαλιστικό φορέα. Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι κατά την πρώτη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων πρέπει να είναι παρόν ο διαχειριστής της εταιρίας.

2.1.3 Λύση και εκκαθάριση Ο.Ε.

Η λύση μιας ομόρρυθμης εταιρείας μπορεί να επέλθει για διάφορους λόγους, είτε συμβατικούς είτε προβλεπόμενους από τον ίδιο το νόμο. Αποτελεί ένα γεγονός το οποίο επιφέρει διακοπή των ενεργειών που αποβλέπουν στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, ωστόσο με τη λύση της εταιρείας δεν χάνετε και η νομική της προσωπικότητα, καθώς μετά τη λύση της, η εταιρεία περιέρχεται αυτοδικαίως και υποχρεωτικώς σε εκκαθάριση, κατά το στάδιο της οποίας το νομικό της πρόσωπο εξακολουθεί να υπάρχει για τον σκοπό και τις ανάγκες της διαδικασίας αυτής.

Η εκκαθάριση αποσκοπεί στην περάτωση των νομικών σχέσεων που προήλθαν από τη σύσταση και τη λειτουργία της εταιρείας και ήταν εκκρεμείς κατά τον χρόνο λύσης της. Οι σχέσεις αυτές μπορεί να είναι σχέσεις μεταξύ της εταιρείας και των τρίτων στις οποίες περιλαμβάνονται και οι έξω εταιρικές σχέσεις μεταξύ εταιρείας και εταίρων, που στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζονται ως τρίτοι. Μπορεί όμως να αφορά και σε σχέσεις που απορρέουν από την ίδια την εταιρική σύμβαση μεταξύ των εταίρων ή μεταξύ αυτών και της εταιρείας, αλλά και σε σχέσεις μεταξύ των εταίρων μεταξύ τους αναφορικά με το καθαρό προϊόν εκκαθάρισης, δηλαδή την ενεργητική εταιρική περιουσία που απομένει μετά την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων.

Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης γίνεται η ρευστοποίηση του ενεργητικού, η διαπίστωση και εξόφληση των χρεών, η απόδοση των εισφορών και η διανομή μεταξύ των εταίρων του καθαρού ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας που τυχόν απομένει μετά την εξόφληση των εταιρικών χρεών και την απόδοση των εισφορών.

Το στάδιο της εκκαθάρισης της ομόρρυθμης εταιρείας δεν παύει, πριν εξοφληθούν όλες οι υποχρεώσεις αυτής και, εάν μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης διαπιστωθεί η ύπαρξη εταιρικής απαίτησης ή εταιρικού χρέους, τότε επαναλαμβάνονται οι εργασίες εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της εταιρείας από τον εκκαθαριστή. Κατά το στάδιο αυτό φορέας των δικαιωμάτων και

των υποχρεώσεων της εταιρείας εξακολουθεί να είναι το νομικό πρόσωπο αυτής, το οποίο και κινεί τις σχετικές δίκες, εκπροσωπούμενο από τον εκκαθαριστή.

Από τη διάταξη του άρθρου 780 εδάφιο α του Αστικού Κώδικα κατά την εκκαθάριση πρώτα εξοφλούνται τα κοινά χρέη των εταίρων απέναντι σε τρίτους, καθώς και όσα υπάρχουν μεταξύ των εταίρων, και κατόπιν επιστρέφονται οι εταιρικές εισφορές, συνάγεται ότι ο εκκαθαριστής, πριν αποδοθούν οι εισφορές, είναι υποχρεωμένος να διαπιστώσει και εξοφλήσει όλα τα χρέη που εκκρεμούν μεταξύ των εταίρων και προέρχονται από την εταιρική σχέση. Έτσι, οι σχετικές αξιώσεις του εταίρου κατά της εταιρείας ή των λοιπών εταίρων από την εταιρική σχέση, δεν μπορούν να ασκηθούν αυτοτελώς κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, καθώς ελέγχονται ως κονδύλια του λογαριασμού της εκκαθάρισης προκειμένου να κριθεί αν και ποιο ακριβώς ποσό δικαιούται να λάβει κάθε εταίρος κατά τη διανομή.

2.2 Ετερόρρυθμες Εταιρείες (Ε.Ε.)

2.2.1 Έννοια της ετερόρρυθμης εταιρείας κατά τον Εμπορικό Νόμο

Σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 26 του Εμπορικού Νόμου ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η συσταινόμενη μεταξύ ενός ή πολλών, αλληλεγγύως υπευθύνων και ενός ή πολλών συνεταίρων, απλών χρηματοδοτών, οι οποίοι ονομάζονται ετερόρρυθμοι και ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Χαρακτηριστικό στοιχείο, λοιπόν, της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι η διαίρεση των εταίρων σε δύο κατηγορίες: τους ομόρρυθμους και τους ετερόρρυθμους.

Ομόρρυθμοι εταίροι

Η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας είναι -όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία- αλληλέγγυα και απεριόριστη. Κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μαζί με την εταιρεία και τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους «εις ολόκληρον» για τα χρέη της εταιρείας.

Ετερόρρυθμοι εταίροι

Αντίθετα, ο κάθε ετερόρρυθμος εταίρος έχει περιορισμένη ευθύνη απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας, που δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό της εισφοράς του στην εταιρεία. Η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει νομική προσωπικότητα και καταλέγεται μεταξύ των εμπορικών προσωπικών εταιρειών. Συνεπώς, έχει την εμπορική ιδιότητα, οι πράξεις της τεκμαίρεται ότι είναι εμπορικές, μπορεί να πτωχεύσει κλπ.

Στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται όλες οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (τόσο περί ετερόρρυθμης, όσο και περί ομόρρυθμης εταιρείας) και συμπληρωματικώς αυτές περί εταιρειών του Αστικού Κώδικα.

Απλή και κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία

Ο νόμος (άρθρα 24-28 και 47-50 Ε.Ν.) διακρίνει δύο είδη ετερορρυθμών εταιρειών: την απλή ετερόρρυθμη και την κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών εταιρικών τύπων είναι ότι στην απλή τα μερίδια των ετερορρυθμών εταίρων (που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με τίτλους) είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα, ενώ στην κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία, τα μερίδια των ετερορρυθμών εταίρων παρίστανται με μετοχικούς τίτλους (όπως στην ανώνυμη εταιρεία), που είναι ελεύθερα μεταβιβαστοί.

Εταιρική επωνυμία

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Εμπορικού Νόμου ορίζεται ότι η ετερόρρυθμη εταιρεία διευθύνεται «υπό εταιρικήν επωνυμίαν», που φέρει κατ' ανάγκη το όνομα ενός ή περισσότερων ομορρυθμών εταίρων. Και στο άρθρο 25 Ε.Ν. διατυπώνεται ο παραπάνω ορισμός πιο κατηγορηματικά: Το όνομα του (οποιουδήποτε) ετερόρρυθμου εταίρου «δεν δύναται να εισέλθει εις την εταιρικήν επωνυμίαν».

Συνεπώς, η επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας θα γίνει από ένα ή περισσότερα ονόματα ομόρρυθμων εταίρων με ενδεχόμενη προσθήκη και άλλων λέξεων ενδεικτικών του είδους της ασκούμενης επιχειρήσεως. Ακόμα,

μπορεί να προστεθεί δίπλα στο όνομα ή τα ονόματα της επωνυμίας η ένδειξη «και Σία» (δηλαδή και συντροφιά), η οποία θα καλύπτει τους μη αναφερόμενους στην 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 (απεριόριστα και σε ολόκληρο).

Εταιρικές εισφορές

Κατά την έκφραση του άρθρου 23 του Εμπορικού Νόμου, ο ετερόρρυθμος εταίρος είναι απλός χρηματοδότης. Ωστόσο, έγινε δεκτό ότι μπορεί η εισφορά του να συνίσταται όχι μόνο σε χρήματα, αλλά και σε είδος (κινητά ή ακίνητα πράγματα, κατά κυριότητα ή μόνο κατά χρήση). Σχετικά με το αν η προσωπική εργασία του ετερορρυθμού εταίρου μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς του στην εταιρεία, καλό είναι να αποφεύγεται γιατί οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του Εμπορικού Νόμου μπορούν να δημιουργήσουν πρόβλημα. Επειδή κατά το άρθρο 27 ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμιά πράξη διαχείρισεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας ούτε κατ' επιτροπήν (1'. Και κατά το άρθρο 28, εάν παραβεί την παραπάνω απαγόρευση, ευθύνεται αλληλεγγύως με τους ομόρρυθμους εταίρους για όλα τα χρέη και όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

Το γεγονός ότι το άρθρο 23 Ε.Ν. χαρακτηρίζει τον ετερόρρυθμο εταίρο απλό χρηματοδότη δεν πρέπει να δημιουργήσει αμφιβολία ως προς την εταιρική του ιδιότητα. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δανειστής της εταιρείας, αφού με την εισφορά του αποκτά δικαιώματα στα κέρδη της εταιρείας και υφίσταται τις ζημιογόνες συνέπειες αυτής (έστω και μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του).

2.2.2 Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρείας

Η σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρείας γίνεται, όπως και της ομόρρυθμης, με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο (άρθρο 39 Ε.Ν.), το οποίο υπογράφεται από όλους τους εταίρους (ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους). Κατά τα λοιπά, ακολουθείται η διαδικασία της ομόρρυθμης, όπως αυτή αναπτύσσεται λεπτομερώς στην παράγραφο 2 του πρώτου κεφαλαίου του παρόντος τόμου.

Δημοσίευση καταστατικού

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

Δικαιώματα και υποχρεώσεις ετερόρρυθμου εταίρου

Σε αντίθεση με τον ομόρρυθμο εταίρο της εμπορικής ετερόρρυθμης εταιρείας (που είναι έμπορος), ο ετερόρρυθμος εταίρος αυτής δεν καθίσταται έμπορος από μόνη την πράξη της συμμετοχής του σ' αυτήν, έστω κι αν γίνει δεκτή η άποψη ότι η συμμετοχή καθαυτή είναι πράξη εμπορική.

Η διαχείριση της ετερόρρυθμης εταιρείας ανήκει στους ομόρρυθμους εταίρους αυτής, που την ασκούν όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμιά πράξη διαχείρισεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας ούτε κατ' επιτροπήν (άρθρο 27 Ε.Ν.). Η αληθινή έννοια της διατάξεως αυτής είναι ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να εργασθεί σε υποθέσεις της εταιρείας κατά τρόπο που θα ήταν δυνατό να προκληθεί στους συναλλασσόμενους η εντύπωση πως ενεργεί σαν διαχειριστής. Μπορεί, όμως, να αναλάβει υπηρεσία υπαλλήλου στην εταιρεία (με σχέση μισθώσεως εργασίας ιδιωτικού δικαίου). Επίσης, δεν δικαιούται να εκπροσωπή την εταιρεία έναντι τρίτων.

Δεν παραβιάζεται, όμως, η θεσπιζόμενη από το άρθρο 27 του Εμπορικού Νόμου απαγόρευση αναμίξεως του ετερόρρυθμου εταίρου στις πράξεις της εταιρείας, όταν αυτός μετέχει (μαζί με όλα τα άλλα μέλη της) στη λήψη αποφάσεων εσωτερικής φύσεως, όπως π.χ. αναδιοργάνωσης της εταιρείας. Επίσης, ο ετερόρρυθμος εταίρος διατηρεί αλώβητο το δικαίωμα του να ελέγχει τον τρόπο διαχείρισεως της εταιρείας και να ζητεί σχετικές πληροφορίες από τους διαχειριστές της. Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι οι περιορισμοί στην ανάμιξη του ετερόρρυθμου εταίρου στα πράγματα της εταιρείας αφορούν μόνο τις προς τα έξω σχέσεις αυτού (με τους τρίτους που συναλλάσσονται με την εταιρεία, τις αρχές κ.ο.κ.), ενώ δεν ισχύουν για τις προς τα έσω σχέσεις αυτού (με τους συνεταίρους του).

Υποχρέωση να εισφέρει την εισφορά του στην εταιρεία και ευθύνη μέχρι του ύψους αυτής για τα χρέη της εταιρείας έχει ο ετερόρρυθμος εταίρος. Επίσης υποχρεούται να συντελεί στην προώθηση των εταιρικών σκοπών και δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του ή για λογαριασμό τρίτων πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρείας (άρθρο 747 Α.Κ.).

Για τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας του ετερόρρυθμου εταίρου ισχύουν όσα και επί ομόρρυθμου εταίρου. Δηλαδή, απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων ή (εφόσον υπάρχει σχετική ρήτρα στο καταστατικό) απόφαση της πλειοψηφίας αυτών.

Απεριόριστη ευθύνη ομόρρυθμων εταίρων Ε.Ε. Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο της ομόρρυθμης, όσο και της ετερόρρυθμης εταιρείας έχουν απεριόριστη ευθύνη για τα χρέη της εταιρείας. Από το συνδυασμό δε των διατάξεων των άρθρων 1 και 22 του Εμπορικού Νόμου και του άρθρου 1047 § 1 του Κ. Πολ. Δ. προκύπτει ότι οι ευθυνόμενοι ως ομόρρυθμοι εταίροι ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εμπορικής εταιρείας, είναι από μόνη την ιδιότητα τους "αυτή έμποροι και υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα εμπορικά χρέη της εταιρείας, ευθυνόμενοι «εις ολόκληρον» με αυτήν. Αυτά εφαρμόζονται και για χρέη της εταιρείας προς το Δημόσιο.

2.2.3 Λύση ετερόρρυθμης εταιρείας

Οι λόγοι που επιφέρουν τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι εκείνοι που ισχύουν γενικά στις προσωπικές εταιρείες και αναφέρονται στην παράγραφο 15 του τέταρτου κεφαλαίου του παρόντος τόμου. Εδώ να τονισθεί απλώς ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει — όπως και ο ομόρρυθμος — δικαίωμα να καταγγείλει την εταιρεία και να προκαλέσει τη λύση της εταιρείας. Βεβαίως, αυτό γίνεται με τους όρους και τις συνέπειες που προβλέπει ο νόμος (βλ. παράγραφο 15 τέταρτου κεφαλαίου). Ακόμα, ο θάνατος, η απαγόρευση και η πτώχευση του ετερόρρυθμου εταίρου αποτελούν λόγο λύσεως της εταιρείας, όπως συμβαίνει και με τους ομόρρυθμους εταίρους.

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει μόνο ένας ετερόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε η ετερόρρυθμη εταιρεία μετατρέπεται αυτομάτως σε ομόρρυθμη. Αν στην ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει ένας μόνο ομόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε επέρχεται λύση της εταιρείας. Η λύση αυτή αποφεύγεται μόνο αν, με τροποποίηση του καταστατικού, αντικατασταθεί από άλλο εταίρο ομόρρυθμο (είτε κατόπιν μετατροπής ενός ετερόρρυθμου εταίρου σε ομόρρυθμο είτε με την είσοδο νέου προσώπου στην εταιρεία ως ομόρρυθμου εταίρου). Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρείας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρείας, 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.

Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρείας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρείας, 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 από τον καταγγέλοντα.

Συνέχιση Ε.Ε. με τους κληρονόμους θανόντος εταίρου

Κατά το άρθρο 773 Αστικού Κώδικα, η προσωπική εταιρεία λύεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί, όμως, να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων ή μεταξύ τούτων και των κληρονόμων του θανόντος. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι προϋπόθεση συνέχισης της προσωπικής εταιρείας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου είναι η ύπαρξη σχετικής ρήτηρας στο καταστατικό, καθώς και η αποδοχή από τους κληρονόμους της κληρονομιάς (ή η μη αποποίηση αυτής). Ο κληρονόμος θανόντος ομορρύθμου εταίρου (ευθυνόμενου απεριορίστως για τα χρέη της εταιρείας) ευθύνεται και ο ίδιος για τα μέχρι της εισόδου του στην εταιρεία εταιρικά χρέη και με την προσωπική του περιουσία, εκτός αν αποδέχθηκε την κληρονομιά επ' ωφελεία απογραφής. Στην τελευταία περίπτωση πρέπει να κάμει ρητή περί αυτού δήλωση.

2.3 Κοινοπραξίες

2.3.1 Χαρακτηριστικά Κοινοπραξίας

Η Κοινοπραξία αποτελεί ένωση προσώπων, φυσικών ή νομικών, δια της οποίας επιδιώκεται με κοινά μέσα κοινός σκοπός.

Ο επιδιωκόμενος σκοπός της Κοινοπραξίας (και συνακόλουθα και η διάρκειά της) διαφέρει από εκείνο των λοιπών εταιρικών τύπων κατά την έννοια ότι δεν είναι διαρκής αλλά μοναδικός και συνδέεται συνήθως άμεσα με ορισμένο έργο.

Για τη σύσταση Κοινοπραξίας απαιτείται έγγραφος τύπος, αρκεί όμως ιδιωτικό έγγραφο.

2.3.2 Απουσία Ρυθμίσεως στο Νόμο – Αστική και Εμπορική Κοινοπραξία - Αναλογική Εφαρμογή Διατάξεων

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Στο εμπορικό δίκαιο κατά ευρεία έννοια, δηλαδή στο δίκαιο που διέπει τις ενώσεις προσώπων που συνιστώνται δια συμβάσεως και επιδιώκουν, δια της συμβολής των μελών τους, κοινό σκοπό, δεν προβλέπεται η Κοινοπραξία ως ιδιαίτερος τύπος εταιρίας.

Η εν λόγω απουσία συστηματικής και ρητής ρύθμισης της Κοινοπραξίας στο Νόμο έχει ως συνέπεια την ανάγκη προσδιορισμού της νομικής της ταυτότητας προκειμένου να καθοριστούν εν συνεχεία και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την έννομη αυτή σχέση.

2.3.3 Ορισμός Κοινοπραξίας

Η Κοινοπραξία είναι αστική ή εμπορική εταιρία αναλόγως με την εμπορικότητα ή μη του επιδιωκόμενου σκοπού.

Εμπορική θεωρείται μια Κοινοπραξία εάν ο σκοπός της συνίσταται στην άσκηση κατά συνήθεια εμπορικών πράξεων.

Εάν από τη φύση και το σκοπό της δε συνάγεται εμπορικότητα, θα αντιμετωπίζεται ως αστική εταιρία και θα διέπεται από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (741επομ.).

Εάν αντιθέτως από τη φύση και το σκοπό της συνάγεται εμπορικότητα, θα εμπίπτει στο πεδίο του εμπορικού δικαίου και συνακόλουθα θα πρέπει να υπαχθεί σε έναν από τους εταιρικούς τύπους που αναγνωρίζονται από το εμπορικό δίκαιο και θα εφαρμόζονται αναλογικά οι εκάστοτε οικείες διατάξεις.

2.3.4 Κλειστός αριθμός εταιριών

Η ανάγκη υπαγωγής της Κοινοπραξίας σε έναν από τους ρυθμισμένους από το Νόμο εταιρικούς τύπους, υφίσταται για το λόγο ότι, για λόγους προστασίας των εταίρων αλλά και των τρίτων συναλλασσομένων με τις εταιρίες, στο εμπορικό δίκαιο ισχύει η αρχή του κλειστού αριθμού των εταιριών, σύμφωνα με την οποία αποκλείεται η υιοθέτηση τύπου εταιρίας διάφορου από εκείνους που αναγνωρίζονται από και περιοριστικά αναγράφονται στο Νόμο.

2.4 Αφανής εταιρία, ένα νόμιμο εργαλείο

Συχνά υπάρχουν λόγοι αντικειμενικοί ή υποκειμενικοί, που δεν επιτρέπουν σε κάποιον να εμφανίζεται επίσημα ότι συμμετέχει σε εταιρία ή ότι αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα. Η καλύτερη λύση σ' αυτή την περίπτωση είναι η αφανής εταιρία: Ένα ιδιωτικό συμφωνητικό που φυλάσσεται μόνον στο συρτάρι του και όχι σε Πρωτοδικεία και Επιμελητήρια. Καθ' όλα νόμιμο και αποτελεσματικό εργαλείο για πλήρη διασφάλιση. Αντί να κρύβεται κανείς πίσω από το... δάκτυλό του, είναι προτιμότερο και ασφαλέστερο να κρύβεται πίσω από μια επιχείρηση.

Αφανής εταιρία είναι αυτό ακριβώς που λέει η λέξη: Δεν φαίνεται προς τα έξω – την ξέρουν μόνον οι συμμετέχοντες. Από αυτούς, ένας ή περισσότεροι παραμένουν επίσης αφανείς έναντι των τρίτων.

Η εταιρία συνίσταται και ατύπως, εκ μόνου του γεγονότος της συμμετοχής, δεν υπόκειται σε οποιαδήποτε δημοσιότητα, στερείται νομικής προσωπικότητας και αυτόνομης περιουσίας και υφίσταται μόνον μεταξύ των συνεταίρων ως απλή ενοχική σχέση.

Ας υποθέσουμε λοιπόν ότι θέλετε να συμμετέχετε σε επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ κλπ), συμμετέχοντας κατά το ίδιο ποσοστό στα κέρδη και στα έξοδα της. Για λόγους αντικειμενικούς (ασυμβίβαστο, χρέη, αδυναμία ενάρξεως επαγγέλματος κλπ) ή υποκειμενικούς, δεν μπορείτε ή δεν θέλετε να εμφανίζεστε ως εταίρος της επιχείρησης αυτής.

Η ελληνική νομοθεσία σας δίνει το δικαίωμα να συντάξετε ένα ιδιωτικό συμφωνητικό, με αντισυμβαλλόμενο μέρος τη συγκεκριμένη επιχείρηση. Στο συμφωνητικό αναφέρεται ότι θα συμμετέχετε στα κέρδη και στις ζημιές της επιχείρησης κατά συγκεκριμένο ποσοστό. Με το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό ιδρύετε στην ουσία μια «εσωτερική εταιρεία». Ή, απλούστερα, προσδιορίζετε και διασφαλίζετε εγγράφως το ποσοστό σας στην επιχείρηση, παραμένοντας αφανής εταίρος έναντι των τρίτων. Συμμετέχετε μόνον στην κατανομή των κερδών-ζημιών που προκύπτουν από τη δράση της

επιχείρησης.

Το ιδιωτικό συμφωνητικό δεν δημοσιεύεται και δεν επηρεάζει ούτε μεταβάλλει επισήμως την εταιρική μορφή της επιχείρησης. Μπορεί να είναι ορισμένου ή αορίστου χρόνου. Για παράδειγμα, έχει συσταθεί αφανής εταιρεία η οποία είχε μοναδικό σκοπό την απόκτηση σε πλειστηριασμό ενός πλοίου και στη συνέχεια τη μεταπώλησή του με κέρδος ή την εκμετάλλευσή του. Η συγκεκριμένη αφανής εταιρεία ήταν ορισμένου χρόνου και συστάθηκε μόνο για την εξυπηρέτηση του παραπάνω σκοπού.

Αντιστοίχως, μια επιχείρηση με αντικείμενο την εκμετάλλευση καφετέριας μεταβιβάζοντας σε ένα φυσικό πρόσωπο με ιδιωτικό συμφωνητικό 10% του εταιρικού της κεφαλαίου με τα αναλογούντα κέρδη-ζημίες, ιδρύει αφανή εταιρεία αορίστου χρόνου

3. ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΜΙΑΣ ΣΤΑΣΗΣ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟΥ

Η σύσταση πλέον μιας από τις **προσωπικές εταιρείες** {Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.) Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρεία} γίνεται μέσω της υπηρεσίας μιας στάσης του επιμελητηρίου.

Ας δούμε τις αλλαγές που επήλθαν με την υπηρεσία μια στάσης για την σύσταση μιας εταιρείας:

Για τη σύσταση εταιρείας και την εγγραφή αυτής στο Γ.Ε.ΜΗ., υποβάλλονται στην Υπηρεσία Μιας Στάσης από τους ιδρυτές / αιτούντες ή εκπρόσωπο αυτών τα ακόλουθα έγγραφα

3.1 Για τους ιδρυτές φυσικά πρόσωπα

- Αστυνομική ταυτότητα για έλληνες υπηκόους, ταυτότητα ή διαβατήριο για υπηκόους κρατών μέλους της Ε.Ε, διαβατήριο για υπηκόους κρατών εκτός Ε.Ε, καθώς και άδεια διαμονής, εφόσον διαμένουν στη χώρα. Εάν στην Υπηρεσία Μιας Στάσης προσέρχεται εκπρόσωπος των ιδρυτών, τα ανωτέρω μπορούν να προσκομίζονται και σε επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο.
- Άδεια διαμονής για άσκηση ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας, αν πρόκειται για υπηκόους κρατών εκτός Ε.Ε., που θα συμμετέχουν ως ομόρρυθμα μέλη σε Ο.Ε. και Ε.Ε. ή θα οριστούν ως διαχειριστές σε Ε.Π.Ε., καθώς και ως νόμιμοι εκπρόσωποι σε Α.Ε.
- Συμπληρωμένα έντυπα «Δήλωση Απόδοσης Α.Φ.Μ. /μεταβολής ατομικών στοιχείων» (Μ1) και «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» (Μ7), όπου απαιτείται, για τη χορήγηση ΑΦΜ στους ιδρυτές, εφόσον αυτοί δεν διαθέτουν.

3.2 Για τους ιδρυτές νομικά πρόσωπα ημεδαπής:

- Ακριβές αντίγραφο κωδικοποιημένου καταστατικού της εταιρείας.
- Για τις προσωπικές εταιρείες και τις Ε.Π.Ε., εφόσον ο εκπρόσωπός τους για την σύσταση της εταιρείας είναι πρόσωπο διαφορετικό από το νόμιμο εκπρόσωπο και η εταιρεία πρόκειται να συσταθεί με συμβολαιογραφικό έγγραφο, απαιτείται ειδικό πληρεξούσιο. Εάν η σύσταση της εταιρείας γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, αρκεί εξουσιοδότηση που φέρει το γνήσιο της υπογραφής από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, αν παρέχεται η δυνατότητα αυτή στο καταστατικό ή προκύπτει από απόφαση της συνέλευσης των εταίρων.
- Για τις Ε.Π.Ε. απόφαση της συνέλευσης των εταίρων σχετικά με τη συμμετοχή στην υπό σύσταση εταιρεία.
- Για τις ΑΕ προσκομίζονται τα ΦΕΚ από τα οποία προκύπτει η νόμιμη εκπροσώπηση της εταιρείας καθώς και απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου για τα συμμετοχή της ΑΕ στην υπό σύσταση εταιρεία.

3.3 Για τους ιδρυτές νομικά πρόσωπα αλλοδαπής

- Καταστατικό που φέρει σφραγίδα σύμφωνα με το άρθρο 4 της σύμβασης της Χάγης της 5ης Οκτωβρίου 1961 (apostille) επίσημα μεταφρασμένο ή, εφόσον η χώρα προέλευσης δεν έχει προσχωρήσει στην ανωτέρω σύμβαση, θεωρημένο από προξενική αρχή.
- Πιστοποιητικό αρμόδιας αρχής της χώρας έδρας του νομικού προσώπου για την ύπαρξη της εταιρείας.
- Επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου πληρεξουσιότητας για το διορισμό νομίμου εκπροσώπου ή αντιπροσώπου του στην Ελλάδα.
- Συμπληρωμένα, από τον υπόχρεο, τα έντυπα «Δήλωση έναρξης-μεταβολής εργασιών μη Φυσικού Προσώπου» Μ3, και «Δήλωση Σχέσεων Φορολογούμενου» Μ7, προκειμένου να τους χορηγηθεί ΑΦΜ.

3.4 Λοιπά Δικαιολογητικά

- Το καταστατικό της εταιρείας σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή, εφόσον πρόκειται για προσωπική εταιρεία που συστήνεται σε Υπηρεσία Μιας Στάσης. Η προσκόμιση καταστατικού σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή δεν απαιτείται όταν η σύσταση γίνεται ενώπιον συμβολαιογράφου, που ενεργεί ως Υπηρεσία Μιας Στάσης.
- Εφόσον η διαδικασία σύστασης γίνεται με εκπρόσωπο, εξουσιοδότηση των ιδρυτών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 της παρούσας με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής τους.
- Εφόσον έχει προηγηθεί τραπεζική κατάθεση των οφειλόμενων ποσών για την σύσταση της εταιρείας και την εγγραφή αυτής στο Γ.Ε.ΜΗ., κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 13, τα αποδεικτικά κατάθεσης της τράπεζας.
- Θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μισθωτήριο, ή επίσημο αντίγραφο τίτλου κυριότητας ή Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/86 περί δωρεάν παραχώρησης χρήσης για την έδρα της υπό σύσταση εταιρείας, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του παραχωρούντος

3.5 Έντυπα που συμπληρώνονται με ευθύνη του υπόχρεου, για την χορήγηση ΑΦΜ στην εταιρεία μετά τη σύστασή της.

- Δήλωση έναρξης / μεταβολής εργασιών μη Φυσικού Προσώπου - M3
- Δήλωση δραστηριοτήτων επιχείρησης - M6, όπου απαιτείται
- Δήλωση Σχέσεων Φορολογούμενου - M7
- Δήλωση Μελών Μη Φυσικού Προσώπου - M8, όπου απαιτείται
- Δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Τα έντυπα των δηλώσεων , είναι διαθέσιμα σε εκτυπώσιμη μορφή, στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία μπορούν οι ιδρυτές να έχουν πρόσβαση και από την Υπηρεσία Μιας Στάσης.

Τα απαιτούμενα έγγραφα, αιτήσεις, υπεύθυνες δηλώσεις και λοιπά δικαιολογητικά υπογράφονται και υποβάλλονται στην Υπηρεσία Μίας Στάσης, από τους ιδρυτές της εταιρείας, όπως αυτοί ορίζονται στο Καταστατικό της ή από εκπρόσωπο αυτών, εφόσον έχει έγγραφη προς τούτο εξουσιοδότηση με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής τους (υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος Ι). Η εξουσιοδότηση αυτή καλύπτει και την προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων και την παροχή διευκρινήσεων στην Υπηρεσία Μίας Στάσης, εφόσον ζητηθούν.

Επιπλέον, με την εξουσιοδότηση παρέχεται η εξουσία στον εκπρόσωπο να δώσει εντολή προς την Υπηρεσία Μίας Στάσης να προβεί σε αναζήτηση και λήψη των στοιχείων και των πιστοποιητικών που είναι απαραίτητα για τη σύσταση της εταιρείας. Ο εκπρόσωπος των ιδρυτών υπογράφει τις απαιτούμενες από τον νόμο αιτήσεις και υπεύθυνες δηλώσεις και προβαίνει στις απαραίτητες καταβολές στο όνομα και για λογαριασμό της υπό σύσταση εταιρείας ή/και των ιδρυτών. Οι αποδείξεις πληρωμής, εκδίδονται στο όνομα του προσώπου για λογαριασμό του οποίου έγινε η καταβολή.

Η εξουσιοδότηση αυτή δεν περιλαμβάνει την υπογραφή της πράξης σύστασης της εταιρείας, η οποία γίνεται από τους ιδρυτές ή από τους έχοντες ειδικό συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο.

Οι ιδρυτές της εταιρείας ή ο εκπρόσωπος αυτών με την υποβολή των δικαιολογητικών στην Υπηρεσία Μίας Στάσης ορίζουν τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο κατατίθενται τα ποσά τα οποία επιστρέφονται, στην περίπτωση που η σύσταση της εταιρείας δεν ολοκληρωθεί.

Επιπλέον οι αιτούντες τη σύσταση εταιρείας και καταχώριση αυτής στο Γ.Ε.ΜΗ., ή τρίτο πρόσωπο εξουσιοδοτημένο γι' αυτό, συμπληρώνουν και καταθέτουν στην Υπηρεσία Μίας Στάσης έγγραφη εντολή και πληρεξουσιότητα (*υποδείγματα 3 & 4 του Παραρτήματος Ι*) προκειμένου η Υπηρεσία Μίας Στάσης να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για τη σύσταση της εταιρείας σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 3853/2010. Με την χορήγηση της εντολής τεκμαίρεται η συγκατάθεση των ιδρυτών της υπό σύσταση εταιρείας για την αναζήτηση και λήψη από την Υπηρεσία Μίας Στάσης των

πιστοποιητικών και των βεβαιώσεων, που είναι απαραίτητα για τη σύσταση της εταιρείας. Η ως άνω εντολή, περιλαμβάνει και ενσωματώνει τις ακόλουθες αιτήσεις:

- Αίτηση προελέγχου Επωνυμίας και Διακριτικού Τίτλου και Καταχώρησης αυτών στο Επιμελητήριο.
- Αίτηση Εγγραφής στο οικείο Επιμελητήριο.
- Αίτηση Καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ.
- Αίτηση για τη Χορήγηση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου, στους ιδρυτές της εταιρείας που δεν διαθέτουν και στην εταιρεία μετά τη σύστασή της.
- Αίτηση χορήγησης Αντίγραφου Φορολογικής Ενημερότητας των ιδρυτών, εφόσον δεν προσκομίζεται.
- Αίτηση χορήγησης Αντιγράφου Ασφαλιστικής Ενημερότητας των εταίρων από ΙΚΑ – ΕΤΑΜ και ΟΑΕΕ, εφόσον απαιτείται και δεν προσκομίζεται.

Αίτηση για την εγγραφή των εταίρων (Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε.) και των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας που διαθέτουν ποσοστό μετοχών της εταιρείας άνω του 3%, στους οικείους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία

Η Υπηρεσία Μιας Στάσης αφού προβεί στην καταχώρηση της εταιρείας στο ΓΕΜΗ διαβιβάζει ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών τα απαραίτητα στοιχεία για τη χορήγηση ΑΦΜ στη συσταθείσα εταιρεία. Ο ΑΦΜ αποδίδεται άμεσα από το Υπουργείο Οικονομικών και αποστέλλεται ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία Μιας Στάσης. Οι Δηλώσεις παραμένουν και φυλάσσονται στον φάκελο της εταιρείας στην αρμόδια Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ ή στο Τμήμα Γ.Ε.ΜΗ και μπορούν να διαβιβάζονται πρωτότυπες ή αντίγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατόπιν αιτήματος.

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

4.1 Φορολογία κερδών

Στις εταιρείες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν από τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού αν αφαιρέσουμε :

- τα κέρδη που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων δημοσίου , τόκοι καταθέσεων)
- τα κέρδη που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή κερδών από μερίσματα ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε άλλες ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες
- το υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων
- τα έσοδα που φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης
- τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης
- τα αφορολόγητα αποθεματικά, αφορολόγητες εκπτώσεις κ.λπ.

Στις ομόρρυθμες εταιρίες ο φορολογικός συντελεστής είχε σταδιακή μείωση πέντε ποσοστιαίων μονάδων από το 2004 όπου ανέρχονταν στο 25% για να σταθεροποιηθεί το 2007 στο 20% το οποίο ισχύει και για τα εισοδήματα των προσωπικών εταιρειών για το οικονομικό έτος 2012. Στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνονται και τυχόν εισοδήματα από ακίνητα . Το ακαθάριστο αυτό ποσό υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3%.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας και μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι 3 κοινωνούς φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής (επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται αυτοί που μετείχαν στην εταιρία στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και έχουν δηλωθεί με αρχική δήλωση της). Για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής και των κερδών που

φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας λαμβάνονται υπόψη μόνο οι εταίροι εκείνοι που υπάρχουν κατά την λήξη της χρήσης με την εταιρική ιδιότητα και τα ποσοστά συμμετοχής τους στην εταιρεία κατά τον χρόνο αυτό, ανεξάρτητα αν κατά την διάρκεια της χρήσης επήλθε η οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, στα ποσοστά τους ή στην ιδιότητά τους. Με την αφαίρεση και του ποσού της επιχειρηματικής αμοιβής, το υπόλοιπο των κερδών που απομένει φορολογείται στο όνομα της εταιρείας και επέρχεται πλέον εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα κέρδη αυτά.

4.2 Νέος φορολογικός νόμος 3842/2010

Με τον νόμο 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58 Α'/23.4.2010) και συγκεκριμένα με το άρθρο 6 αυτού, επήλθαν κάποιες αλλαγές στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2238/1994 που αφορούν τη φορολογία των εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

4.2.1 Ισχύουσες διατάξεις

Θα ξεκινήσουμε την ανάλυσή μας με την παράθεση των σχετικών διατάξεων που αφορούν το άρθρο 10 του ν. 2238/1994.

Άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 2238/1994

Η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994 όπως ισχύει σήμερα, έχει ως εξής:

« 1. Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

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

4.2.2 Οι σημαντικότερες αλλαγές των νέων διατάξεων

Με τις νέες διατάξεις τα κέρδη των υποχρέων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρίες, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.), φορολογούνται με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%).

Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση:

- α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης,
- β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική αμοιβή.

Αυτό που χρειάζεται όμως προσοχή και ισχύει από το έτος 2010 είναι το εξής: Ο νομοθέτης έθεσε μια ειδική διάταξη όσον αφορά α) τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες και β) τα κέρδη που αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (εφόσον στην κοινωνία συμμετέχουν και ανήλικοι), οι οποίες κοινωνίες ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

Πιο συγκεκριμένα, η διάταξη αναφέρει τα ακόλουθα:

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

φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Επομένως, αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής (βλ. ανάλυση κατωτέρω στην ενότητα II. 4).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός της .

Με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, ομόρρυθμος εταίρος ή κοινωνός, που συμμετέχει σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, φορολογείται για επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρίες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει.

Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν.718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών), για τις οποίες διατηρείται το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Διευκρινίζεται ότι, η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος. Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου. **Επομένως, με βάση τα παραπάνω, στο επίπεδο του νομικού**

προσώπου, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) τα κέρδη των ομόρρυθμων εταιρών φυσικών προσώπων και κοινωνών φυσικών προσώπων κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία περιλαμβάνονται και ανήλικοι και με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) τα κέρδη όλων των λοιπών εταιρών και κοινωνών (ετερόρρυθμοι εταίροι, εταίροι νομικά πρόσωπα).

Η παράγραφος 1 του άρθρου 10 έτσι όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 ισχύει για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

4.3 Συντελεστές φόρου

4.3.1 Συντελεστής φόρου για τις ομόρρυθμες εταιρίες

Στις ομόρρυθμες εταιρίες, των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για τους εταίρους αυτούς. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου στο 50% αυτών των κερδών της εταιρίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Σημειώνουμε ότι και τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν πάλι 20%.

Αν στην ομόρρυθμη εταιρία συμμετέχουν και μέλη-μη φυσικά πρόσωπα, τότε το τμήμα των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται με συντελεστή 25%. Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Σημειώνεται ότι όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και η χρήση είναι 1.7.2009 έως 30.6.2010 η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης

αυτής θα υποβληθεί, με το προηγούμενο καθεστώς, όπως αυτό προκύπτει από την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

4.3.2 Συντελεστής φόρου για τις ετερόρρυθμες εταιρείες

Στις ετερόρρυθμες εταιρείες, που η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας με συντελεστή 20% αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για τους εταίρους αυτούς. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου στο 50% αυτών των κερδών της εταιρίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους για το σύνολο των κερδών που φορολογείτο στο όνομα του νομικού προσώπου ήταν 20%.

Το τμήμα των κερδών που αναλογεί στα ετερόρρυθμα μέλη φορολογείται με συντελεστή 25% , ενώ το τμήμα των κερδών που αναλογεί στα ομόρρυθμα μέλη-φυσικά πρόσωπα και φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου, φορολογείται με συντελεστή 20%

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρία συμμετέχουν και μέλη-μη φυσικά πρόσωπα, τότε το τμήμα των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται με συντελεστή 25%.

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

Σημειώνεται ότι όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και η χρήση είναι 1.7.2009 έως 30.6.2010 η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής θα υποβληθεί, με το προηγούμενο καθεστώς, όπως αυτό προκύπτει από την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

4.3.3 Συντελεστής φόρου για τις κοινωνίες αστικού δικαίου

Οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται **με συντελεστή 25%**.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν 20%.

4.3.4 Συντελεστής φόρου για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου

Στις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα - στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι - και η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, τα κέρδη που αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα φορολογούνται στο όνομα της κοινωνίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για τους εταίρους αυτούς. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του κοινωνού στο 50% αυτών των κερδών της κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν πάλι 20%.

Αν στην κοινωνία κληρονομικού δικαίου συμμετέχουν και μέλη -μη φυσικά πρόσωπα, τότε το τμήμα των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται με συντελεστή 25%.

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

4.3.5 Συντελεστές φόρου για τις αστικές εταιρίες

Οι αστικές εταιρίες, ανεξάρτητα αν είναι κερδοσκοπικές ή μη, των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν ο ίδιος 25%.

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

4.3.6 Συντελεστής φόρου για τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες

Οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται με συντελεστή 25%. Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν ο ίδιος 25%.

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

4.3.7 Συντελεστής φόρου για τις κοινοπραξίες

Οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ, που η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, φορολογούνται με συντελεστή 25%. Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν ο ίδιος 25%.

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

Σημείωση:

Σημειώνεται ότι, η διάταξη σύμφωνα με την οποία προβλεπόταν η μείωση των συντελεστών φορολογίας κατά μία ποσοστιαία μονάδα από τη χρήση 2010 μέχρι και τη χρήση 2014, για τις κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, για τις αστικές εταιρίες, δικηγορικές, συμβολαιογραφικές, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες, καταργήθηκε. (Η διάταξη αυτή είχε προστεθεί στο άρθρο 10 του ν.2238/1994 με το άρθρο 15 του ν. 3697/2008, σχετική απόφαση ΠΟΛ.1180/31.12.2008)

4.4 Επιχειρηματική αμοιβή

4.4.1 Γενικά

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει ανωτέρω, για τους ομόρρυθμους εταίρους-φυσικά πρόσωπα και κοινωνούς κοινωνίας κληρονομικού δικαίου **-στην οποία συμμετέχουν και ανήλικοι-** αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή στο 50% των συνολικών κερδών κατά το ποσοστό συμμετοχής αυτών, το οποίο θα φορολογείται στην ατομική τους δήλωση (έντυπο Ε1), ενώ το υπόλοιπο ποσό των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή 20%.

Σημειώνουμε εδώ τα εξής:

- α) επιχειρηματική αμοιβή δίδεται σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους και κοινωνούς κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν και ανήλικοι και μέχρι 3, όπως προβλεπόταν από τις προηγούμενες διατάξεις.
- β) επιχειρηματική αμοιβή λαμβάνουν οι δικαιούχοι **από όλες τις ομόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου που συμμετέχουν και όχι μόνο από μία, αυτή από την οποία είχαν τα μεγαλύτερα κέρδη όπως προβλεπόταν από τις προηγούμενες διατάξεις.**

4.4.2 Παράδειγμα επιχειρηματικής αμοιβής:

Έστω τέσσερα φυσικά πρόσωπα οι X1, X2, X3 και X4 οι οποίοι συμμετέχουν και οι τέσσερις ως ομόρρυθμα μέλη με διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής, σε τρεις ομόρρυθμες εταιρείες ως εξής:

1 ^η Ο.Ε.	2 ^η Ο.Ε.	3 ^η Ο.Ε.
X1 25%	X1 40%	X1 10%
X2 20%	X2 25%	X2 25%
X3 40%	X3 30%	X3 15%
X4 15%	X4 5%	X4 50%

Η 1η Ο.Ε. έχει κέρδη 14.000 €, η 2η Ο.Ε. έχει κέρδη 18.000 €, η 3η Ο.Ε. έχει κέρδη 19.500 €.

Η διανομή της επιχειρηματικής αμοιβής από τις εταιρείες αυτές θα γίνει ως εξής:

1η Ο.Ε.:

Κέρδη $14.000 \times 50\% = 7.000 \text{ €}$

Εταίρος X1: $7.000 \times 25\% = 1.750 \text{ €}$

Εταίρος X2: $7.000 \times 20\% = 1.400 \text{ €}$. Εταίρος X3: $7.000 \times 40\% = 2.800 \text{ €}$

2η Ο.Ε.:

Κέρδη $18.000 \times 50\% = 9.000 \text{ €}$

Εταίρος X1: $9.000 \times 40\% = 3.600 \text{ €}$

Εταίρος X2: $9.000 \times 25\% = 2.250 \text{ €}$

Εταίρος X3: $9.000 \times 30\% = 2.700 \text{ €}$

3η Ο.Ε.:

Κέρδη $19.500 \times 50\% = 9.750 \text{ €}$

Εταίρος X2: $9.750 \times 25\% = 2.437,50 \text{ €}$

Εταίρος X3: $9.750 \times 15\% = 1.462,50 \text{ €}$

Εταίρος X4: $9.750 \times 50\% = 4.875 \text{ €}$

Δηλαδή, το κάθε φυσικό πρόσωπο ομόρρυθμος εταίρος, αποκτά επιχειρηματική αμοιβή από κάθε εταιρεία που συμμετέχει, υπό την προϋπόθεση να ανήκει στους τρεις πρώτους εταίρους με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία.

Συνεπώς:

Ο εταίρος X1 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή από τις 2 Ο.Ε. (1η και 2η) καθόσον και στις δύο είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Ο εταίρος X2 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή και από τις 3 Ο.Ε. καθόσον και στις 3 είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Ο εταίρος X3 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή και από τις 3 Ο.Ε. καθόσον και στις 3 είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Ο εταίρος X4 αποκτά επιχειρηματική αμοιβή μόνο από την 3η Ο.Ε. καθόσον σε αυτή είναι μεταξύ των εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, ενώ στην 1η και στην 2η Ο.Ε. συμμετέχει με ποσοστό συμμετοχής που κατατάσσεται τέταρτος κατά σειρά. Επίσης, διευκρινίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος (ΠΟΛ.1135/4.10.2010).

4.4.3 Επιχειρηματική αμοιβή στις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου

Σχετικά με τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου ισχύουν τα ακόλουθα:

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής στις περιπτώσεις των κοινωνιών κληρονομικού δικαίου, γίνεται υπό προϋποθέσεις. Πιο συγκεκριμένα αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή από τα κέρδη των κοινωνιών αυτών για μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα **με την απαραίτητη προϋπόθεση όμως ότι στις κοινωνίες αυτές μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι κοινωνοί.** Σημειώνεται ότι το δικαίωμα αυτό εξακολουθεί μέχρι και την ενηλικίωση όλων των ανήλικων κοινωνών μελών της κοινωνίας, ενώ διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα αφαίρεσης επιχειρηματικής αμοιβής στις περιπτώσεις αυτές έχουν οι μέχρι τρεις κοινωνοί με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην κοινωνία, ανεξάρτητα αν οι κοινωνοί αυτοί είναι τα ανήλικα μέλη αυτής ή όχι.

Για τις λοιπές κοινωνίες, αστικού δικαίου που δεν αποτελούν κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα αφαίρεσης από τα κέρδη επιχειρηματικής αμοιβής, έστω και εάν έχουν ανήλικα μέλη (σχ. απόφαση ΠΟΛ.1080/13.3.1996).

Τέλος, από το συνδυασμό των διατάξεων (όπως έχει δεκτό κι από τη Διοίκηση του Υ.Ο. με το σχετ. εγγ. 1045089/1339/A0012/14.6.2004) αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής. Για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής λαμβάνονται υπόψη μόνο οι εταίροι που υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1071/24.2.1993, για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής και των κερδών (ανά ομόρρυθμο εταίρο) που φορολογήθηκαν αυτοτελώς, στο όνομα της εταιρίας λαμβάνονται υπόψη μόνο οι εταίροι εκείνοι που υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, με

την εταιρική ιδιότητα και τα ποσοστά συμμετοχής τους στην εταιρία κατά το χρόνο αυτό ανεξάρτητα εάν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου επήλθε οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, στα ποσοστά τους ή στην ιδιότητά τους.

**5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ (CASE STUDIES)**

Για καλύτερη κατανόηση όλων των ανωτέρω θα παραθέσουμε ενδεικτικά κάποια παραδείγματα. Να σημειώσουμε ότι τα παραδείγματα θα αφορούν μόνο περιπτώσεις ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών. Στα παραδείγματα 1-4 η προκαταβολή του φόρου υπολογίζεται με συντελεστή 55% γιατί δεν πρόκειται για νέες επιχειρήσεις.

5.1 Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Αφοί Αλφα και Σια Ο.Ε.» στην οποία συμμετέχουν δύο ομόρρυθμα μέλη - φυσικά πρόσωπα -, ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50% και ο «Ψ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 15.000 €.

Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ομόρρυθμων μελών – φυσικών προσώπων είναι 20%.

Κέρδη	15.000,00
Μείον επιχειρηματική αμοιβή $15.000 \times 50\% =$	7.500,00
Υπόλοιπο κερδών	7.500,00
Φόρος στο όνομα της εταιρείας $:7.500 \times 20\%=$	1.500,00
Επιχειρηματική αμοιβή των φυσικών προσώπων που φορολογείται με την κλίμακα	
Ομόρρυθμο μέλος «Χ»	
Επιχειρηματική αμοιβή $7.500 \times 50\% =$	3.750,00
Ομόρρυθμο μέλος «Ψ»	
επιχειρηματική αμοιβή $7.500 \times 50\% =$	3.750,00

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5 προς διευκόλυνση των αναγνωστών.

Στον πίνακα Η΄ στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ					
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')	15.000,00				
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')					
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)					
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε')					
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. (από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')					
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. (από Κωδ. 435 Πιν. Ζ')					
Έκπτωση λόγω απασχόλησης απόμων με ανατηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06	071				
Σύνολο Κερδών	500 15.000,00				
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομόρ.εταιρ. ή κοινωνού)	Υπόλοιπο Ζημιών 501				
A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	X ½	ποσοστό συμμεχής %	
1	621 065815365	15.000,00	7.500,00	50,00%	505 3.750,00
2	622 027942526	15.000,00	7.500,00	50,00%	506 3.750,00
3	623				507 7.500,00
Συνολικά φορολογητέα κέρδη					→ 510 7.500,00
Ή ζημιές					→ 515

Στους πίνακες Θ΄ και Ι΄ στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ')	1.500,00	Χ 55,00%	825,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950	ΝΑΙ	1
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')			
Προκαταβολή φόρου	520		825,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ

Α/Α	Α.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)		
1	621	065815365	ΕΤΑΙΡΟΣ Χ	50,00%	Ο.Μ.	631	3.750,00	750,00	3.000,00
2	622	027942526	ΕΤΑΙΡΟΣ Ψ	50,00%	Ο.Μ.	632	3.750,00	750,00	3.000,00
3	623					633			
4	624					634			
5	625					635			
6	626					636			
7	627					637			
8	628					638			
9						639			
			ΣΥΝΟΛΑ	100,00%			7.500,00	1.500,00	6.000,00

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

Στοιχεία ΑΜΠΙΚΑ ΕΤΕΟΥ	Όνοματεπώνυμο	ΑΡΙΘ. ΦΟΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ								
	Επάγγελμα	Διεύθυνση	Αριθ. Τηλ.							
ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ										
Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Ή)								001	7.500,00	
Ή ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Ή)								003		
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών (2)								070		
Υπάγεσθε : α) άρθ.118 ν.2238/94		ΝΑΙ	1	β) αρθ. 73 ν.3842/10		ΝΑΙ	1	γ) αρθ. 18 ν.3296/04		
ΝΑΙ				ΝΑΙ				ΝΑΙ		
1				1				1		
ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.				Κύριος και συμπλ/κός φόρος κτλ.			ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)			
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Γ)				521	25 %	004				
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Γ)				522	7.500,00	20 %	523	Σύνολο :		
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')				005			Α.Χ.Κ.			
Αθροισμα (004 + 523 + 005)				700	1.500,00	008	Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση			
Μείον: Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε				008						
>> >> που παρακρατήθηκε				009						
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 ⁽⁴⁾				010			ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)			
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών				111			Εγινε έκπτωση για ποσό			
>> αλλοδαπής				600			Αριθ. ΤΑΦΕ			
Αθροισμα (008+009+010+111+600)				701			2011			
Πιστωτικό ποσό (β-α)				012			Ο Ενεργήσας την έκπτωση			
Η Χρεωστικό ποσό (α-β)				011	1.500,00					
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ - ΟΧΙ)				014	825,00					
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων				140						
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου				145						
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν.3877/2010)				910						
Πρόσθ. Φόρος % λόγω εκπτώσεως				013			Ελεγχθήκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης			
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών % >>				113						
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>				997						
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>				911			ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ			
Αθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997+911)				157	2.325,00			2011		
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ε-δ)				160	2.325,00			Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ		
Η Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (δ-ε)				165						
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)		1/8	100%					Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος		
								Επώνυμο : ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ 1		

Σημείωση: Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στα φυσικά πρόσωπα. Στο παράδειγμά μας και τα δυο ομόρρυθμα μέλη είναι φυσικά πρόσωπα. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

5.2 Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη ένα φυσικό πρόσωπο και ένα νομικό πρόσωπο

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Αφοί Αλφα και Σια Ο.Ε.» στην οποία συμμετέχουν ένα ομόρρυθμο μέλος-φυσικό πρόσωπο, ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50% κι ένα άλλο νομικό πρόσωπο π.χ η Ο.Ε «Ψ» με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 15.000 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ομόρρυθμων μελών – φυσικών προσώπων είναι 20% και του νομικού προσώπου- μέλους 25%.

Κέρδη	15.000,00
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	
$15.000 \times 50\% \times 50\% =$	3.750,00
Υπόλοιπο κερδών	11.250,00
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος-φυσικό πρόσωπο «Χ»	
$[15.000 \times 50\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 7.500 - 3750 = 3.750 \times 20\% =$	750,00
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος-νομικό πρόσωπο «Ψ»	
$15.000 \times 50\% \times 25\% =$	1.875,00
Σύνολο φόρου εταιρίας	2.625 €
Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου «Χ» που φορολογείται με την κλίμακα:	
Ομόρρυθμο μέλος «Χ»	
Επιχειρηματική αμοιβή $15.000 \times 50\% \times 50\% =$	3.750 €

Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5 προς διευκόλυνση των αναγνωστών.

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ	
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')	15.000,00
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')	

Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)

1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε')		
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. (από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')		
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίονητα κτλ. (από Κωδ. 435 Πιν. Ζ')		
Έκπτωση λόγω απασχόλησης απόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06	071	
Σύνολο Κερδών	500	15.000,00
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομόρ.εταιρ. ή κοινωού)	Υπόλοιπο Ζημιών	501

A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ ½	ποσοστό συμμεχής %			
1	621 065815365	15.000,00	7.500,00	50,00%	505	3.750,00	
2	622				506		
3	623				507	3.750,00	
Συνολικά φορολογητέα κέρδη					→	510	11.250,00
Ή Ζημιές					→	515	

Στους πίνακες Θ' και Ι' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ			
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ')	2.625,00	Χ 55,00%	1.443,75
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950	ΝΑΙ	1
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')		Χ 27,5%	
Προκαταβολή φόρου	520		1.443,75
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ								
A/A	A.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ- ΜΕΤΟ- ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)	
1	621	065815365	ΕΤΑΙΡΟΣ Χ	50,00%	Ο.Μ.	631 3.750,00	750,00	3.000,00
2	622					632		
3	623					633		
4	624	027942526	ΕΤΑΙΡΟΣ Ψ	50,00%	Ε.Μ.	634 7.500,00	1.875,00	5.625,00
5	625					635		
6	626					636		
7	627					637		
8	628					638		
9						639		
			ΣΥΝΟΛΑ	100,000%		11.250,00	2.625,00	8.625,00

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στοιχ ΑΝΤΙ ΗΤΕ	Επάγγελμα	Διεύθυνση	Αριθ. Τηλ.
ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ			
Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Ή)		001	11.250,00
Ή ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Ή)		003	
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών (2)		070	
Υπάγεσθε :	α) άρθ.118 ν.2238/94	ΝΑΙ	1
	β) άρθ. 73 ν.3842/10	ΝΑΙ	1
	γ) άρθ. 18 ν.3296/04	ΝΑΙ	1
ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.		Κύριος και συμπληκός φόρος κτλ.	ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)
φόρος που αναλογεί : (από πιν. Γ')	521	7.500,00 25 %	004
φόρος που αναλογεί : (από πιν. Γ')	522	3.750,00 20 %	523
φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')			005
Άθροισμα (004 + 523 + 005)	(α)	2.625,00	700
Μείον: φόρος εισοδτος που προκαταβλήθηκε			008
>> >> που παρακρατήθηκε			009
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 (4)			010
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών (2)			111
>> αλλοδαπής			600
Άθροισμα (008+009+010+111+600)	(β)		701
Πιστωτικό ποσό (β-α)	(δ)		012
Ή Χρεωστικό ποσό (α-β)	(γ)	2.625,00	011
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ - ΟΧΙ)	ΝΑΙ (1)	1.443,75	014
Τέλη χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων			140
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου			145
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν.3877/2010)			910
Πρόσθ. φόρος % λόγω εκπροθέσμου			013
Πρόσθ. Τέλη χαρτί/μου οικοδομών % >>			113
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομών % >>			997
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομών % >>			911
Άθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997+911)	(ε)	4.068,75	157
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	(ε-δ)	4.068,75	160
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	(δ-ε)		165
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%	
Φόρος :		328,13	
		1.875,00	
		750,00	Σύνολο :
			Α.Χ.Κ.
			Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
			ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)
			Εγινε έκπτωση για ποσό
			Αριθ. ΤΑΦΕ
			2011
			Ο Ενεργήσας την έκπτωση
			ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ
			2011
			(1)
			Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
			Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος
			Επώνυμο : ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΟΥ 1
			Όνομα : ΟΝΟΜΑ ΕΤΑΙΡΟΥ 1

Σημείωση: Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στο φυσικό πρόσωπο. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στο νομικό πρόσωπο (Ο.Ε. Ψ). Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 25%.

5.3 Παράδειγμα ετερόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα

Έστω, η ετερόρρυθμη εταιρία «Αλφα και Σια Ε.Ε.» στην οποία συμμετέχει ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50% και ένα ετερόρρυθμο μέλος, ο «Ψ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%. Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 100.000 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ομόρρυθμου μέλους – φυσικού προσώπου είναι 20%, ενώ ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ετερόρρυθμου μέλους είναι 25%.

Κέρδη	100.000 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	
$100.000 \times 50\% \times 50\% =$	25.000 €
Υπόλοιπο κερδών	75.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Χ»	
$[100.000 \times 50\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 50.000 - 25.000 = 25.000 \times 20\% =$	5.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ετερόρρυθμο μέλος «Ψ»	
$100.000 \times 50\% \times 25\% =$	12.500 €
Σύνολο φόρου εταιρίας	17.500 €
Β. Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου «Χ» που φορολογείται με την κλίμακα:	
Ομόρρυθμο μέλος «Χ»	
Επιχειρηματική αμοιβή $100.000 \times 50\% \times 50\% =$	25.000 €

Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5 προς διευκόλυνση των αναγνωστών.

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ	
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')	100.000,00
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')	

Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)

1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε')		
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. (από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')		
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. (από Κωδ. 435 Πιν. Ζ')		
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06	071	
Σύνολο Κερδών	500	100.000,00
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομόρ. εταιρ. ή κοινωνού)	Υπόλοιπο Ζημιών	501

A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ ½	ποσοστό συμμετοχής %			
1	621 065815365	100.000,00	50.000,00	50,00%	505	25.000,00	
2	622				506		
3	623				507	25.000,00	
Συνολικά φορολογητέα κέρδη					→	510	75.000,00
Ή ζημιές					→	515	

Στους πίνακες Θ' και Ι' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ')	17.500,00	Χ 55,00%	9.625,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	060	ΝΑΙ	1
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')			
Προκαταβολή φόρου	520		9.625,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ

A/A	A.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ- ΜΕΤΟ- ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)		
1	621	065815365	ΕΤΑΙΡΟΣ Χ	50,00%	Ο.Μ.	631	25.000,00	5.000,00	20.000,00
2	622					632			
3	623					633			
4	624	027942526	ΕΤΑΙΡΟΣ Ψ	50,00%	Ε.Μ.	634	50.000,00	12.500,00	37.500,00
5	625					635			
6	626					636			
7	627					637			
8	628					638			
9						639			
			ΣΥΝΟΛΑ	100,000%			75.000,00	17.500,00	57.500,00

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Ή)	001	75.000,00
Ή ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Ή)	003	
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾	070	

Γ) πάγεςθε : α) αρθ.118 ν.2238/94 ΝΑΙ 1 β) αρθ. 73 ν.3842/10 ΝΑΙ 1 γ) αρθ. 18 ν.3296/04 ΝΑΙ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.				Κύριος και συμπλ/κός φόρος κτλ.	ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	521	50.000,00	25 %	004	12.500,00
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	522	25.000,00	20 %	523	5.000,00
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')				005	
Άθροισμα (004 + 523 + 005)				700	17.500,00
Μείον: φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε				008	
>> >> που παρακρατήθηκε				009	
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 ⁽⁴⁾				010	
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾				111	
>> αλλοδαπής				600	
Άθροισμα (008+009+010+111+600)				701	
Πιστωτικό ποσό (β-α)				012	
Ή Χρεωστικό ποσό (α-β)				011	17.500,00
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ - ΌΧΙ)	ΝΑΙ ⁽¹⁾			014	1.443,75
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων				140	
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου				145	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν.3877/2010)				910	
Πρόσθ. φόρος % λόγω εκπροθέσμου				013	
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών % >>				113	
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>				997	
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>				911	
Άθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997+911)				157	18.943,75
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ε-δ)				160	18.943,75
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (δ-ε)				165	

Σύνολο :
Α.Χ.Κ.
Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)
Εγινε έκπτωση για ποσό
Αριθ. ΤΑΦΕ
2011
Ο Ενεργήσας την έκπτωση

ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ
2011 (1)
Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος

Σημείωση: Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στο φυσικό πρόσωπο. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στον ετερόρρυθμο εταίρο (Εταίρος Ψ). Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 25%.

**5.4 Παράδειγμα ετερόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν:
ένα ομόρρυθμο μέλος φυσικό πρόσωπο, ένα ετερόρρυθμο μέλος
φυσικό πρόσωπο και ένα ετερόρρυθμο μέλος νομικό πρόσωπο**

Έστω, η ετερόρρυθμη εταιρία «Αφοί Αλφα και Σια Ε.Ε.» στην οποία συμμετέχει ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Χ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 40%, ένα ετερόρρυθμο μέλος, ο «Ψ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30% και ένα νομικό πρόσωπο η Ο.Ε «Ζ» με ποσοστό συμμετοχής 30%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 20.000 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ομόρρυθμου μέλους-φυσικού προσώπου «Χ» είναι 20%, ενώ ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του ετερόρρυθμου μέλους «Ψ» και του νομικού προσώπου «Ζ» είναι 25%.

Κέρδη	20.000 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	
$20.000 \times 50\% \times 40\% =$	4.000 €
Υπόλοιπο κερδών	16.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρ. μέλος «Χ»	
$[20.000 \times 40\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 8.000 - 4.000 =$ $4.000 \times 20\% =$	800 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ετερόρρυθμο μέλος «Ψ»	
$6.000 \times 25\% =$	1.500 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο μέλος-νομικό πρόσωπο «Ζ»	
$6.000 \times 25\% =$	1.500 €
Σύνολο φόρου εταιρίας	3.800 €
Β. Επιχειρηματική αμοιβή του φυσικού προσώπου «Χ» που φορολογείται με την κλίμακα:	
Ομόρρυθμο μέλος «Χ»	

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Επιχειρηματική αμοιβή 20.000 X 50% X 40%=	4.000 €
---	---------

Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5 προς διευκόλυνση των αναγνωστών.

Στον πίνακα Η΄ στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η΄ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ										
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ΄)								20.000,00		
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ΄)										
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)										
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 423 και 424 Πιν. Ε΄)										
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. (από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ΄)										
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκινητα κτλ. (από Κωδ. 435 Πιν. Ζ΄)										
Έκπτωση λόγω απασχόλησης απόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06								071		
Σύνολο Κερδών								500	20.000,00	
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομόρ.εταιρ. ή κοινωνού)								Υπόλοιπο Ζημιών	501	
A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ		Από κωδ. 500	X ½	ποσοστό συμμετοχής %					
1	621	065815365	20.000,00	10.000,00	40,00%	505	4.000,00			
2	622					506				
3	623					507			4.000,00	
Συνολικά φορολογητέα κέρδη								→	510	16.000,00
Ή ζημιές								→	515	

Στους πίνακες Θ΄ και Ι΄ στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ			
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ')	3.800,00	Χ 55,00%	2.090,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση; Ημερομηνία έναρξης: <input type="text"/>	950	ΝΑΙ	1
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')		Χ 27,5%	
Προκαταβολή φόρου	520		2.090,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

E5 Σελ. 3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ							
A/A	A.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)
1	621 065815365	ΕΤΑΙΡΟΣ Χ	40,00%	Ο.Μ.	631 4.000,00	800,00	3.200,00
2	622				632		
3	623				633		
4	624 027942526	ΕΤΑΙΡΟΣ Ψ	30,00%	Ε.Μ.	634 6.000,00	1.500,00	4.500,00
5	625 012365986	Ο.Ε. Ζ	30,00%	Ν.Π.	635 6.000,00	1.500,00	4.500,00
6	626				636		
7	627				637		
8	628				638		
9					639		
		ΣΥΝΟΛΑ	100,000%		16.000,00	3.800,00	12.200,00

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Η)	001	16.000,00
Ή ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Η)	003	
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾	070	

πάγασθε : α) άρθ.118 ν.2238/94 ΝΑΙ 1 β) αρθ. 73 ν.3842/10 ΝΑΙ 1 γ) αρθ. 18 ν.3296/04 ΝΑΙ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.

Κύριος και συμπληρωματικός φόρος κτλ.

ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)

λόρος που αναλογεί : (από πιν. Γ') 521	12.000,00	25 %	004	3.000,00	
λόρος που αναλογεί : (από πιν. Γ') 522	4.000,00	20 %	523	800,00	Σύνολο :
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')			005		A.X.K.
Άθροισμα (004 + 523 + 005)		(α)	700	3.800,00	Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
Μείον: Φόρος εισοδήτος που προκαταβλήθηκε			008		
>> >> που παρακρατήθηκε			009		
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 ⁽⁴⁾			010		
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομικών ⁽²⁾			111		ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)
>> αλλοδαπής			600		Εγινε έκπτωση για ποσό
Άθροισμα (008+009+010+111+600)		(β)	701		
Πιστωτικό ποσό (β-α)		(δ)	012		Αριθ. ΤΑΦΕ
Ή Χρεωστικό ποσό (α-β)		(γ)	011	3.800,00	2011
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ - ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>) ⁽¹⁾			014	2.090,00	Ο Ενεργήσας την έκπτωση
Τέλη χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων			140		
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου			145		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν.3877/2010)			910		
Πρόσθ. Φόρος % λόγω εκπροθέσμου			013		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα
Πρόσθ. Τέλη χαρτί/μου οικοδομών % >>			113		της δήλωσης
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομών % >>			997		
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ χαρτί/μου οικοδομών % >>			911		ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ
Άθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997+911)		(ε)	157	5.890,00	2011 <input type="text"/> (1)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		(ε-δ)	160	5.890,00	Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		(δ-ε)	165		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος

Σημείωση: Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στο φυσικό πρόσωπο. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στους ετερόρρυθμους εταίρους (Εταίρος Ψ και Ο.Ε. Ζ) . Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 25%.

5.5 Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας με μέλη δύο φυσικά πρόσωπα που έχουν κάνει έναρξη πρώτη φορά και είναι αμφότεροι ηλικίας κάτω των 35 ετών

Έστω, ομόρρυθμη εταιρία στην οποία συμμετέχουν δύο ομόρρυθμα μέλη-φυσικά πρόσωπα, με ποσοστό 50% το καθένα και πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 6 του ν.2238/1994 που παραθέσαμε ανωτέρω (και τα δύο φυσικά πρόσωπα έχουν κάνει έναρξη πρώτη φορά και είναι αμφότεροι ηλικίας κάτω των 35 ετών). Η έναρξη των εργασιών πραγματοποιήθηκε στις 30/9/2010. Αν τα κέρδη της είναι 20.000 €, στην περίπτωση αυτή δεν προκύπτει φόρος για την εταιρία αλλά ούτε και επιχειρηματική αμοιβή για τα μέλη της. Αν υποθέσουμε ότι τα καθαρά κέρδη της εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 45.000 €, τότε έχουμε τα εξής:

Κέρδη	45.000,00
Μείον απαλλασσόμενα κέρδη	30.000,00
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών	15.000,00
Μείον επιχειρηματική αμοιβή $15.000 \times 50\% =$	7.500,00
Υπόλοιπο κερδών	7.500,00
Φόρος εταιρείας : $7.500 \times 20\%$	1.500,00
Ομόρρυθμο μέλος Α' επιχειρηματική αμοιβή $7.500 \times 50\% = 3.750 \text{ €}$	3.750,00
Ομόρρυθμο μέλος Β' επιχειρηματική αμοιβή $7.500 \times 50\% = 3.750 \text{ €}$	3.750,00

Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5 προς διευκόλυνση των αναγνωστών.

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στον πίνακα Δ΄ στη δεύτερη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	023		
Σύνολο κερδών	024	→	45.000,00
ή Υπόλοιπο ζημιών	124	→	
Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών, Οικοδομικών Εταιρειών (6)	100	→	
Σε περίπτωση κερδών			
1.Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	026		
αφαιρούνται :			
2.Έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κτλ)	027		
(Σε περίπτωση ζη-			
μιών προστίθενται)			
3.Έσοδα Αφορολόγητα	028		
4.Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	460		
5.	461		
Κέρδη χρήσης	029	→	45.000,00
ή ζημιές χρήσης	030	→	
Διαφορά καθαρών κερδών άρθρου 15 ν.3296/2004	802	→	
Ζημιές κλάδου μη υπαγομένου στην περαίωση του ν.3296/04	803	→	
Κέρδη κλάδου μη υπαγομένων στην περαίωση του ν. 3296/04	804	→	
Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	039	→	
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040	→	45.000,00
Ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	240	→	
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ, κ.τ.λ. :			
1.Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν.1262/1982	043		
2.Αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990	044		
3.Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 2601/1998	046		
4.Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004	061		
5.Δαπάνες επιστημονικής τεχνολογικής έρευνας (εξωλογιστικά)	060		
6.Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρ. 71 ν.3842/2010	041		
7.	059		
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	048		45.000,00
Απαλλασσόμενο ποσό άρθρου 6 παρ. 7 του Κ.Φ.Ε.	530	→	30.000,00
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών	531	→	15.000,00
Ή ΖΗΜΙΕΣ	448	→	

Σημείωση: Στον κωδικό 530 αναγράφουμε το ποσό των 30.000,00 όπως

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

προβλέπεται από την παρ. 7 του άρθρου 6 του ν.2238/1994.

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ	
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')	15.000,00
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')	

Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)

1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε')			
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. (από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')			
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίονητα κτλ. (από Κωδ. 435 Πιν. Ζ')			
	Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06	071	
	Σύνολο Κερδών	500	15.000,00
	ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομόρ. εταιρ. ή κοινωνού)	Υπόλοιπο Ζημιών	501

A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ ½	ποσοστό συμμεχής %		
1	621 065815365	15.000,00	7.500,00	50,00%	505 3.750,00	
2	622 027942526	15.000,00	7.500,00	50,00%	506 3.750,00	
3	623				507 7.500,00	
					Συνολικά φορολογητέα κέρδη	510 7.500,00
					Ή ζημιές	515

Σημείωση: Στον πίνακα Η' έχουν μεταφερθεί τα κέρδη από τον κωδικό 531 του πίνακα Δ' (δηλαδή αυτά που προέκυψαν μετά την αφαίρεση των 30.000,00).

Στους πίνακες Θ' και Ι' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ							
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ')							X 55,00%
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης : 30/9/2010 950 ΝΑΙ 1							1.500,00 X 27,5%
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')							
Προκαταβολή φόρου							520
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή							610
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή							620
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010							909

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ								
A/A	A.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ- ΜΕΤΟ- ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)	
1	621 065815365	ΕΤΑΙΡΟΣ Χ	50,00%	Ο.Μ.	631 3.750,00	750,00	3.000,00	
2	622 027942526	ΕΤΑΙΡΟΣ Ψ	50,00%	Ο.Μ.	632 3.750,00	750,00	3.000,00	
3	623				633			
4	624				634			
5	625				635			
6	626				636			
7	627				637			
8	628				638			
9					639			
		ΣΥΝΟΛΑ	100,00%			7.500,00	1.500,00	6.000,00

Σημείωση: Στον πίνακα Θ' η προκαταβολή έχει υπολογιστεί με συντελεστή 27,50% επειδή πρόκειται για νέα επιχείρηση.

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ			
Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Η)	001		7.500,00
Ή ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Η)	003		
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾	070		

Γπάγεσθε : α) άρθ.118 ν.2238/94	ΝΑΙ	1	β) αρθ. 73 ν.3842/10	ΝΑΙ	1	γ) αρθ. 18 ν.3296/04	ΝΑΙ	1
---------------------------------	-----	---	----------------------	-----	---	----------------------	-----	---

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.				Κύριος και συμπληκός φόρος κτλ.	ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	521	25 %	004		
Φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	522	7.500,00 20 %	523	1.500,00	Σύνολο :
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')			005		A.X.K.
Άθροισμα (004 + 523 + 005)		(α)	700	1.500,00	Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
Μείον: Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε			008		
>> >> που παρακρατήθηκε			009		
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 ⁽⁴⁾			010		
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾			111		ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)
>> αλλοδαπής			600		Εγινε έκπτωση για ποσό
Άθροισμα (008+009+010+111+600)		(β)	701		
Πιστωτικό ποσό (β-α)		(δ)	012		Αριθ. ΤΑΦΕ
Ή Χρεωστικό ποσό (α-β)		(γ)	011	1.500,00	2011
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ - ΟΧΙ) <input checked="" type="checkbox"/> ⁽¹⁾	ΝΑΙ		014	412,50	Ο Ενεργήσας την έκπτωση
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων			140		
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου			145		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν.3877/2010)			910		
Πρόσθ. Φόρος % λόγω εκπροθέσμου			013		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών % >>			113		της δήλωσης
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>			997		
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>			911		2011 <input type="text"/> ⁽¹⁾
Άθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997+911)		(ε)	157	1.912,50	Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		(ε-δ)	160	1.912,50	
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		(δ-ε)	165		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος

5.6 Παράδειγμα κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν δυο κοινωνοί - ανήλικα φυσικά πρόσωπα κι ένα νομικό πρόσωπο

Έστω κοινωνία κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν δυο κοινωνοί (ανήλικα φυσικά πρόσωπα), με ποσοστό συμμετοχής 50% και 30% αντίστοιχα, κι ένα νομικό πρόσωπο η Ο.Ε «Ζ» με ποσοστό 20%. Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 20.000 €. Με τις νέες διατάξεις ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των κοινωνών - ανήλικων φυσικών προσώπων είναι 20%, ενώ ο συντελεστής φορολογίας των κερδών του κοινωνού νομικού προσώπου «Ζ» είναι 25%.

Κέρδη	20.000 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	
$20.000 \times 50\% \times 80\% (50\% + 30\%) =$	4.000 €
Υπόλοιπο κερδών	6.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό -ανήλικο φυσικό πρόσωπο «Χ»	
$[10.000 \times 50\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 5.000 - 2.500 = 2.500 \times 20\% =$	500 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό -ανήλικο φυσικό πρόσωπο «Ψ»	
$[10.000 \times 30\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 3.000 - 2.500 = 1.500 \times 20\% =$	300 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στον κοινωνό - νομικό πρόσωπο «Ζ»	
$2.000 \times 25\% =$	<u>500 €</u>
Σύνολο φόρου κοινωνίας	1.300 €

Παραθέτουμε συμπληρωμένους τους σχετικούς πίνακες από το έντυπο Ε5 προς διευκόλυνση των αναγνωστών.

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ	
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')	10.000,00
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')	

Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)

1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε')		
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. (από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')		
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. (από Κωδ. 435 Πιν. Ζ')		
Έκπτωση λόγω απασχόλησης απόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06	071	
Σύνολο Κερδών	500	10.000,00
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομόρ.εταίρ. ή κοινωνού)	Υπόλοιπο Ζημιών	501

Α/Α	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ ½	ποσοστό συμμεχής %			
1	621 065815365	10.000,00	5.000,00	50,00%	505	2.500,00	
2	622 027942526	10.000,00	5.000,00	30,00%	506	1.500,00	
3	623				507	4.000,00	
Συνολικά φορολογητέα κέρδη					→	510	6.000,00
Ή ζημιές					→	515	

Στους πίνακες Θ' και Ι' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΤΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ			
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ')	1.300,00	X 55,00%	715,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950	ΝΑΙ	1
		X 27,5%	
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')			
Προκαταβολή φόρου	520		715,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

Ε5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΤΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ									
Α/Α	Α.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)		
1	621	065815365	ΚΟΙΝΩΝΟΣ ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ Χ	50,00%	Κ.	631	2.500,00	500,00	2.000,00
2	622	027942526	ΚΟΙΝΩΝΟΣ ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ Ψ	30,00%	Κ.	632	1.500,00	300,00	1.200,00
3	623					633			
4	624	037321626	ΚΟΙΝΩΝΟΣ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΟΕ Ζ	20,00%	Ν.Π.	634	2.000,00	500,00	1.500,00
5	625					635			
6	626					636			
7	627					637			
8	628					638			
9						639			
			ΣΥΝΟΛΑ	100,00%			6.000,00	1.300,00	4.700,00

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ													
Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Ή)							001	6.000,00					
Ή ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Ή)							003						
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών (2)							070						
/πάγασθε : α) άρθ.118 ν.2238/94			ΝΑΙ	1	β) αρθ. 73 ν.3842/10			ΝΑΙ	1	γ) αρθ. 18 ν.3296/04		ΝΑΙ	1
ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.					Κύριος και συμπληρωματικός φόρος κτλ.			ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)					
φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	521	2.000,00	25 %	004	500,00			Σύνολο : Α.Χ.Κ. Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση					
φόρος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	522	4.000,00	20 %	523	800,00								
φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')				005				ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1) Εγινε έκπτωση για ποσό					
Άθροισμα (004 + 523 + 005)			(α)	700	1.300,00								
Μείον: φόρος εισοδός που προκαταβλήθηκε				008				Αριθ. ΤΑΦΕ 2011 Ο Ενεργήσας την έκπτωση					
>> >> που παρακρατήθηκε				009									
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 (4)				010									
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών (2)				111									
>> αλλοδαπής				600									
Άθροισμα (008+009+010+111+600)			(β)	701				Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης					
Πιστωτικό ποσό (β-α)			(δ)	012									
Ή Χρεωστικό ποσό (α-β)			(γ)	011	1.300,00			ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ 2011 (1)					
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ - ΟΧΙ)	ΝΑΙ (1)			014	715,00								
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων				140				Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩ					
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου				145									
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν.3877/2010)				910				Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος					
Πρόσθ. φόρος % λόγω εκπροθέσμου				013									
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών % >>				113									
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>				997									
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>				911									
Άθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997+911)			(ε)	157	2.015,00								
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			(ε-δ)	160	2.015,00								
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			(δ-ε)	165									

Σημείωση: Στον κωδικό 522 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας και αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα. Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 20%.

Στον κωδικό 521 του εντύπου αναγράφουμε το ποσό των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα του κοινωνού - νομικού προσώπου Ο.Ε. Ζ) . Ο συντελεστής φόρου στην περίπτωση αυτή είναι όπως αναφέραμε ανωτέρω στην ανάλυσή μας 25%.

5.7 Παράδειγμα ομόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν πέντε ομόρρυθμοι εταίροι

Έστω, η ομόρρυθμη εταιρία «Αφοί Άλφα και Σια Ο.Ε.» στην οποία συμμετέχουν ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Α» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30%, ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Β» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 20%, ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Γ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 20%, ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Δ» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 13%, κι ένα ομόρρυθμο μέλος - φυσικό πρόσωπο, ο «Ε» εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 17%.

Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε 100.000 €. Οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής είναι οι "Α", "Β" και "Γ".

Κέρδη	100.000 €
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	
$100.000 \times 50\% \times 70\% (30\%+20\%+20\%) =$	35.000 €
Υπόλοιπο κερδών	65.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Α»	
$[100.000 \times 30\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 30.000 - 15.000 = 15.000 \times 20\% =$	3.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Β»	
$[100.000 \times 20\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 20.000 - 10.000 = 10.000 \times 20\% =$	2.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Γ»	
$[100.000 \times 20\%] - \text{ΕΠΙΧ. ΑΜΟΙΒΗ} \Rightarrow 20.000 - 10.000 = 10.000 \times 20\% =$	2.000 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Δ»	
$[100.000 \times 13\%] = 13.000 \times 20\% =$	2.600 €
Φόρος για τα κέρδη που αναλογούν στο ομόρρυθμο μέλος «Ε»	
$[100.000 \times 17\%] = 17.000 \times 20\% =$	<u>3.400 €</u>
Σύνολο φόρου εταιρίας	13.000 €

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

Στον πίνακα Η' στην τρίτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ											
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')								100.000,00			
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')											
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1,2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)											
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 425 και 424 πιν. Ε')											
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας κτλ. (από Κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')											
3. Καθαρό εισόδημα από κινητές κτλ. Συμμετοχές αλλοδαπής, Δ.Χ. Αυτοκίνητα κτλ. (από Κωδ. 435 Πιν. Ζ')											
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06								071			
Σύνολο Κερδών								500	100.000,00		
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομόρ. εταιρ. ή κοινωνού)											
Υπόλοιπο Ζημιών								501			
A/A	ΑΦΜ ΔΙΑΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	Χ ½	ποσοστό συμμεχής %							
1	621 028280120	100.000,00	50.000,00	30,00%	505	15.000,00					
2	622 126123355	100.000,00	50.000,00	20,00%	506	10.000,00					
3	623 138872329	100.000,00	50.000,00	20,00%	507	10.000,00			35.000,00		
Συνολικά φορολογητέα κέρδη								→	510	65.000,00	
Ή ζημιές								→	515		

Στους πίνακες Θ' και Ι' στην τρίτη και τέταρτη σελίδα αντίστοιχα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ			
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ')	13.000,00	Χ 55,00%	7.150,00
(7) Είσαθε νέα επιχείρηση ; Ημερομηνία έναρξης :	950	ΝΑΙ	1
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')			
Προκαταβολή φόρου	520		7.150,00
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
(8) Καθαρό γεωργικό εισόδημα για την επιβολή εισφοράς του αρ. 13ν.3877/2010	909		

E5 Σελ.3/4 υπόχρεου

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ									
A/A	A.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	% ΣΥΜ-ΜΕΤΟ-ΧΗΣ	ΙΔΙΟ ΤΗΤΑ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ)=(α)-(β)		
1	621	028280120	OM. ΕΤΑΙΡΟΣ "Α"	30,00%	Ο.Μ.	631	15.000,00	3.000,00	12.000,00
2	622	126123355	OM. ΕΤΑΙΡΟΣ "Β"	20,00%	Ο.Μ.	632	10.000,00	2.000,00	8.000,00
3	623	138872329	OM. ΕΤΑΙΡΟΣ "Γ"	20,00%	Ο.Μ.	633	10.000,00	2.000,00	8.000,00
4	624	031119855	OM. ΕΤΑΙΡΟΣ "Δ"	13,00%	Ο.Μ.	634	13.000,00	2.600,00	10.400,00
5	625	037321626	OM. ΕΤΑΙΡΟΣ "Ε"	17,00%	Ο.Μ.	635	17.000,00	3.400,00	13.600,00
6	626					636			
7	627					637			
8	628					638			
9						639			
			ΣΥΝΟΛΑ	100,000%			65.000,00	13.000,00	52.000,00

Στους πίνακες Β' και Γ' στην πρώτη σελίδα του εντύπου, έχουμε:

Σύσταση – λειτουργία – φορολογία προσωπικών εταιριών

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ			
Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Ή)	001		6.000,00
Ή ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Ή)	003		
Τεκμηρατά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾	070		

πάγασθε : α) αρθ.118 ν.2238/94 ΝΑΙ 1 β) αρθ. 73 ν.3842/10 ΝΑΙ 1 γ) αρθ. 18 ν.3296/04 ΝΑΙ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.				Κύριος και συμπληρικός φόρος κτλ.	ΒΕΒΑΙΩΣΗ (1)
λόγος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	521	25 %	004		
λόγος που αναλογεί : (από πιν. Ι')	522	65.000,00 20 %	523	13.000,00	Σύνολο :
Φόρος συμπληρωματικός 3% (από κωδ. 420 + 422 πιν. Ε')			005		A.X.K.
Άθροισμα (004 + 523 + 005)			(α) 700	13.000,00	Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
Μείον: Φόρος εισοδτος που προκαταβλήθηκε			008		
>> >> που παρακρατήθηκε			009		
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 ⁽⁴⁾			010		
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομικών			111		ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (1)
>> αλλοδαπής			600		Εγινε έκπτωση για ποσό
Άθροισμα (008+009+010+111+600)			(β) 701		
Πιστωτικό ποσό (β-α)			(β) 012		Αριθ. ΤΑΦΕ
Ή Χρεωστικό ποσό (α-β)			(γ) 011	13.000,00	2011
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ - ΌΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>) ⁽¹⁾			014	7.150,00	Ο Ενεργήσας την έκπτωση
Τέλη Χαρτί/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων			140		
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μου			145		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν.3877/2010)			910		
Πρόσθ. φόρος % λόγω εκπροθέσμου			013		Ελέχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα
Πρόσθ. Τέλη Χαρτί/μου οικοδομών % >>			113		της δήλωσης
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>			997		
Πρόσθ. Εισφ ΟΓΑ Χαρτί/μου οικοδομών % >>			911		ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ
Άθροισμα (011+014+140+145+910+013+113+997+911)			(ε) 157	20.150,00	2011 <input type="text"/> (1)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			(ε-δ) 160	20.150,00	Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			(δ-ε) 165		Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος

6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΠΗΓΕΣ

- ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ – ΑΝΤΩΝΗΣ ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 1997.
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ – ΑΝΤΩΝΗΣ ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, ΤΟΜΟΣ Α΄, ΑΡΘΡΑ 1-58 ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 2001.
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ – ΑΝΤΩΝΗΣ ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, ΤΟΜΟΣ Β΄ ΑΡΘΡΑ 59-118 ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 2001.
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ 2011 10^η ΕΚΔΟΣΗ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Α. ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ.
- ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ & ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ 2011 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΑΘΗΝΩΝ.
- ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΙΝΙΤΡΟΝ Ε.Π.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2011.
- INTERNET (WWW.TAXISNET.GR)
- INTERNET(E-FOROLOGIA.GR)
- INTERNET (LSA.GR)
- INTERNET (GUS.GR)