



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΓΕΛΕΩΝ ΕΙΡΗΝΗ
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΛΑΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ

ΛΕΡΟΣ
ΑΠΡΙΛΙΟΣ, 2013

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Εισαγωγή.....	5
1.1 Εμπορικές εταιρείες.....	5
1.1.1 Έννοια και σκοπός.....	5
1.1.2 Διακρίσεις εμπορικών εταιρειών.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Έννοιες και χαρακτηριστικά Ο.Ε. & Α.Ε.	7
2.1 Έννοια Ο.Ε. & Α.Ε.	7
2.2 Χαρακτηριστικά Ο.Ε. & Α.Ε.	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Η διοίκηση της Ο.Ε. & Α.Ε.	11
3.1 Η διοίκηση της Ο.Ε.	11
3.2 Η διοίκηση της Α.Ε.	12
3.2.1 Η γενική συνέλευση των μετόχων.....	12
3.2.2 Τρόπος σύγκλησης της γενικής συνέλευσης.....	13
3.2.3 Το διοικητικό συμβούλιο της Α.Ε.	15
3.2.4 Οι ελεγκτές και το δικαίωμα της μειοψηφίας.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Η ευθύνη των εταίρων.....	19
4.1 Η ευθύνη των εταίρων της Ο.Ε.	19
4.2 Η ευθύνη των μετόχων της Α.Ε.	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Η σύσταση της Ο.Ε. & Α.Ε.	24
5.1 Η σύσταση της Ο.Ε.	24
5.2 Η σύσταση της Α.Ε.	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Οικονομικές καταστάσεις και διάθεση κερδών της Ο.Ε. & Α.Ε...37	37
6.1 Διάθεση κερδών και οικονομικές καταστάσεις της Ο.Ε.	37
6.2 Διάθεση κερδών και οικονομικές καταστάσεις της Α.Ε.	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Αύξηση/Μείωση εταιρικού/μετοχικού κεφαλαίου Ο.Ε. & Α.Ε...44	44
7.1 Το κεφάλαιο της Ο.Ε.	44
7.1.1 Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου.....	44
7.1.2 Μείωση εταιρικού κεφαλαίου.....	45
7.2 Το κεφάλαιο της Α.Ε.	46
7.2.1 Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου.....	46
7.2.2 Εισφορές σε είδος.....	47
7.2.3 Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.....	47
7.2.4 Μείωση μετοχικού κεφαλαίου.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 Φορολογία Ο.Ε. & Α.Ε.	52
8.1 Φορολόγηση εισοδήματος Ο.Ε.	52
8.2 Γενικά στοιχεία για το εισόδημα και το φόρο της Α.Ε.	56
8.2.1 Φορολόγηση εισοδήματος Α.Ε.....	80
8.2.1.1 Φορολογία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.....	80
8.2.1.2 Φορολογία του εισοδήματος από μερίσματα Α.Ε. και διανεμόμενα κέρδη λοιπών εταιρειών.....	81

8.2.1.3 Φορολογία του εισοδήματος από τόκους.....	83
8.2.1.4 Φορολογία του εισοδήματος από λοιπούς τίτλους.....	84
8.2.1.5 Φορολογία του εισοδήματος από δικαιώματα(royalties).....	85
8.2.1.6 Φορολογία του εισοδήματος από μεταβίβαση μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο.....	86
8.2.1.7 Φορολογία των κερδών από μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο, λοιπών χρεογράφων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.....	87
8.2.2 Προκαταβολή και παρακράτηση φόρου.....	89
8.2.2.1 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.....	89
8.2.2.2 Υποχρέωση παρακράτησης φόρου.....	91
8.2.2.3 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εκμετάλλευση κεφαλαίου.....	93
8.2.3 Ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα.....	96
8.2.4 Υπόχρεοι, προθεσμίες και περιεχόμενο της δήλωσης των νομικών προσώπων.....	96
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 Λύση-Εκκαθάριση της Ο.Ε. & Α.Ε.	99
9.1 Λύση-Εκκαθάριση της Ο.Ε.	99
9.2 Λύση-Εκκαθάριση της Α.Ε.	104
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	109
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΙΣΤΟΓΡΑΦΙΑ.....	112

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή εκπονήθηκε στα πλαίσια της πτυχιακής εργασίας με θέμα «Διαφορές Ομόρρυθμης και Ανώνυμης Εταιρείας» με σκοπό να μπορεί ο αναγνώστης να έχει μια ολοκληρωμένη άποψη τόσο για τα βασικά χαρακτηριστικά των εταιρειών αυτών όσο και για τη διαφοροποίησή τους.

Συγκεκριμένα η πτυχιακή αυτή αποτελείται από εννέα κεφάλαια, όπου στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια μικρή εισαγωγή στον ορισμό και το σκοπό των εμπορικών εταιρειών καθώς και στη διάκρισή τους.

Στο δεύτερο κεφάλαιο ορίζονται οι βασικές έννοιες της ομόρρυθμης και της ανώνυμης εταιρείας και παρουσιάζονται τα βασικά χαρακτηριστικά της καθεμίας.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στη διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρείας και παρουσιάζονται αναλυτικά τα όργανα διοίκησης της ανώνυμης εταιρείας και ο σκοπός τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο προσδιορίζεται τόσο η εις ολόκληρον ευθύνη των εταίρων της Ο.Ε. όσο και η ευθύνη των μετόχων της Α.Ε.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά οι διαδικασίες σύστασης τόσο της Ο.Ε. όσο και της Α.Ε., δηλαδή όλα τα βήματα που προέχουν για να ολοκληρωθεί η σύσταση και να έχουν ισχύ οι παραπάνω εταιρείες.

Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση της διάθεσης των κερδών και των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών με σκοπό την ομαλή λειτουργία τους.

Στο έβδομο κεφάλαιο γίνεται μελέτη των τρόπων αύξησης ή μείωσης του εταιρικού και μετοχικού κεφαλαίου της Ο.Ε. και Α.Ε. αντίστοιχα.

Στο όγδοο κεφάλαιο προσδιορίζεται το καθαρό εισόδημα των εταιρειών από φορολογικής απόψεως και παρουσιάζονται οι φορολογικοί συντελεστές με τις διατάξεις και τροποποιήσεις του νέου φορολογικού νόμου(2013).

Στο ένατο κεφάλαιο αναφέρονται οι λόγοι που μπορούν να επιφέρουν τη λύση και με άμεση συνέπεια την εκκαθάριση της ομόρρυθμης και της ανώνυμης εταιρείας.

Στο τέλος της πτυχιακής εργασίας παρατίθενται συνοπτικά η σύγκριση των δύο εταιρειών με βάση την ανάλυση τους ανά κεφάλαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

1.1.1 ΕΝΝΟΙΑ & ΣΚΟΠΟΣ

Εταιρία είναι ‘‘η σύμβαση ενός αριθμού προσώπων, φυσικών ή νομικών, με την οποία αυτά αναλαμβάνουν αμοιβαία την υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές, κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό’’. Ο σκοπός που μπορεί να επιδιώκει ποικίλλει. Είναι δυνατόν να είναι φιλανθρωπικός, πολιτικός, πολιτιστικός, εμπορικός κλπ. Η κάθε εταιρία όμως μπορεί να επιδιώξει το σκοπό για τον οποίο έχει συσταθεί εφόσον περιβληθεί το συγκεκριμένο τύπο που καθορίζεται από το νόμο και που κατά κανόνα εξαρτάται από το σκοπό αυτό. Εάν δηλαδή ο σκοπός της είναι εμπορικός δεν μπορεί να τον επιδιώξει παρά μόνον εφόσον λάβει μια από τις συγκεκριμένες μορφές των εμπορικών εταιριών που καθορίζει ο νομός αφού προηγουμένως τηρήσει όλες τις διατυπώσεις και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται. Ως εμπορικός σκοπός θεωρείται κάθε δραστηριότητα που μπορεί να προσδώσει την ιδιότητα του εμπορίου σ’ αυτόν που την ασκεί. Για να χαρακτηριστεί όμως μια εταιρία ως εμπορική δεν είναι απαραίτητο να επιδιώκει μόνο εμπορικό σκοπό. Αυτό που απαιτείται οπωσδήποτε είναι να περιβληθεί έναν από τους συγκεκριμένους νομικούς τύπους. Και αυτό διότι υπάρχουν ορισμένα είδη εταιριών που χαρακτηρίζονται ως εμπορικές ανεξάρτητα από το σκοπό που επιδιώκουν, μόνον εξαιτίας του τύπου τους. Πρόκειται για την ανώνυμη εταιρία, την εταιρία περιορισμένης ευθύνης και το συνεταιρισμό. Αντίθετα, το αντικείμενο της δραστηριότητας όλων των υπολοίπων εμπορικών εταιριών θα πρέπει οπωσδήποτε να έχει χαρακτήρα εμπορικό.

1.1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Οι εταιρίες διακρίνονται ανάλογα με το σκοπό που επιδιώκουν σε:

- α) ΑΣΤΙΚΕΣ όπου είναι οι εταιρίες που προωθούν κοινωνικούς και πολιτιστικούς σκοπούς χωρίς να έχουν εμπορική δραστηριότητα.
- β) ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ όπου είναι οι εταιρίες που έχουν ως σκοπό την επίτευξη κέρδους μέσω των δραστηριοτήτων τους.

Και ανάλογα με τον τρόπο συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο σε:

α) ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ όπου κυρίαρχο ρολό έχει η προσωπικότητα των εταίρων που αποτελεί την κύρια εγγύηση προς τρίτους, ανεξάρτητα από το ύψος συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο. Είναι ολιγομελείς, γιατί στηρίζονται στην αρχή της απόλυτης εμπιστοσύνης μεταξύ των εταίρων. Τα μέλη τους είναι κυρίως πρόσωπα που συνδέονται με δεσμούς εμπιστοσύνης, φιλίας και συγγένειας. Δεν προβλέπεται από τη νομοθεσία ελάχιστο όριο του εταιρικού κεφαλαίου, η δε αποτίμηση των περιουσιακών τους στοιχείων γίνεται με ομόφωνη απόφαση των εταίρων. Η νομοθεσία που διέπει τις προσωπικές εμπορικές εταιρίες βασίζεται στα σχετικά με τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες άρθρα του Εμπορικού Νόμου (άρθρα 18-28,38,39,41-44,46-50 κλπ.). Συμπληρωματικά, εφαρμόζονται και οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί εταιριών (άρθρα 741-784), ενώ πολλά θέματα, όπως η λύση και η εκκαθάριση της εταιρίας, ρυθμίζονται αποκλειστικά απ' αυτές. Ότι αναφέρεται στο καταστατικό της εταιρίας, δεν είναι δυνατόν να αντιβαίνει στον νόμο

β) ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ όπου κυρίαρχο ρόλο έχει το κεφάλαιο που διατηρείται σε ίσα τμήματα και οι εταίροι ευθύνονται μέχρι του ποσού εισφοράς τους σ' αυτό. Η σχέση μεταξύ των εταίρων εκφράζεται από το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει στην εταιρία, είτε σε χρήματα είτε σε είδος και δεν αναγνωρίζεται η προσωπική εργασία. Επίσης, υπάρχει ο διαχωρισμός μεταξύ της προσωπικής και της εταιρικής περιουσίας. Η νομοθεσία ορίζει ελάχιστο όριο στο ύψος του εταιρικού κεφαλαίου, η δε αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας γίνεται αποκλειστικά από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20.

Από τις εταιρίες που προαναφέρθηκαν δυο μόνο συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά των κατηγοριών αυτών στην αμιγή τους μορφή. Συγκεκριμένα, καθαρά προσωπική είναι μόνο η ομόρρυθμη εταιρία, ενώ καθαρά κεφαλαιουχική η ανώνυμη. Οι υπόλοιπες έχουν στοιχεία και από τις δυο κατηγορίες και μερικές πλησιάζουν περισσότερο προς τις προσωπικές, ενώ άλλες προς τις κεφαλαιουχικές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΝΝΟΙΕΣ – ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

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 Α.Ε. είναι η εταιρική μορφή που επικρατεί κατά την ανάληψη σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία επιτρέπει να αρθούν οι παράγοντες εκείνοι που αποτελούν αντικίνητρα στη συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών. Την ανάπτυξη της Α.Ε. υπαγόρευαν κυρίως:

- α) Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους,
- β) Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από τη συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων.
- γ) Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου - εταίρου (μετόχου) ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαιά του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Έτσι αναπτύχθηκε ο θεσμός της Α.Ε. της οποίας το εταιρικό κεφάλαιο

διαίρεται σε ισόποσα τμήματα που αντιπροσωπεύονται από τίτλους (μετοχές) οι οποίοι μπορούν να μεταβιβασθούν, ενώ κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Η βιομηχανική επανάσταση, η δημιουργία επιχειρήσεων εντάσεως παγίου κεφαλαίου υπήρξαν παράγοντες που συντέλεσαν στη διάδοσή της.

Στην Ελλάδα ο θεσμός της Α.Ε. εισήχθη από την Εθνοσυνέλευση της Επιδάουρου, και οι πρώτες Α.Ε. της χώρας μας υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, όπως η Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα (1828), η Εμπορική Τράπεζα Πειραιώς και Παλαιών Πατρών (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841) κ.α.

Το νομικό πλαίσιο όμως που διέπει τις Α.Ε. στη χώρα μας άργησε να διαμορφωθεί. Για σειρά ετών ο θεσμός της Α.Ε. ρυθμιζόταν εντελώς ανεπαρκώς από ολιγάριθμα άρθρα του εμπορικού κώδικα και μόνο το 1918 ψηφίστηκε ο νόμος 1348 με τον οποίον επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής εποπτείας στις Α.Ε., καθορίστηκαν κάποιες υποχρεώσεις σχετικά με τη σύνταξη του ισολογισμού και θεσπίστηκαν ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο νόμος αυτός υπήρξε ατελής και γι' αυτό σύντομα αντικαταστάθηκε από τον νεότερο νόμο 2190/1920 ο οποίος αποτελεί, ακόμη και σήμερα, έπειτα από συμπληρώσεις και τροποποιήσεις, τον βασικό πυρήνα της περί Α.Ε. νομοθεσίας μας, κωδικοποιημένος με το Β.Δ. 174/1963.

2.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

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 λύνονται 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.

Από την άλλη πλευρά τα κύρια χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που έχουν μορφή Α.Ε. είναι:

- 1) Η καθαρή περιουσία (ίδιο κεφάλαιο) της επιχειρήσεως διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κέρδη εις νέο κλπ.).
- 2) Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών (μέτοχοι) οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε. Οι μέτοχοι δεν έχουν τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρίας και πολλές φορές δεν έχουν τη συνείδηση επιχειρηματία αλλά μάλλον του κεφαλαιούχου - επενδυτή.
- 3) Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.
- 4) Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το

ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, γι' αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρία και όχι ως προσωπική.

5) Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.

6) Κατά ρητή διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.

7) Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

3.1 Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η διοίκηση της Ο.Ε συνήθως ανατίθεται σε ένα ή περισσότερα άτομα, τον διαχειριστή ή στους διαχειριστές. Ο διαχειριστής αντιπροσωπεύει την εταιρία εξωδίκως και δικαστικώς, συμβάλλεται με το όνομα και ενεργεί για λογαριασμό της εταιρίας, δεσμεύει και απαλλάσσει την εταιρία με την υπογραφή του. Διαχειριστής μπορεί να είναι ένας ομόρρυθμος εταίρος ή ξένο προς την εταιρία πρόσωπο ή ακόμη και κάποιος πτωχέυσας έμπορος. Ο διαχειριστής ορίζεται από το καταστατικό ή με πλειοψηφική απόφαση των εταίρων.

Απαξ και διοριστεί διαχειριστής, οι ομόρρυθμοι έτεροι δεν έχουν το δικαίωμα να αναμειγνύονται στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Μπορούν μόνο να ελέγχουν και να εποπτεύουν, να ζητούν λογοδοσία. Η θέση του διαχειριστή μπορεί να είναι αμειβόμενη και στην περίπτωση διαχειριστή – εταίρου δύναται να λαμβάνει κέρδη. Εάν δεν οριστεί διαχειριστής, όλοι οι έτεροι θεωρούνται διαχειριστές, οπότε για μια πράξη απαιτείται ομοφωνία, όπως ορίζεται στον ΑΚ ή εάν παραληφθεί η πράξη, το αποτέλεσμα θα είναι η ζημιά της εταιρίας και θα χρειαστεί η λήψη επείγοντων μέτρων.

Εάν ο διορισθείς διαχειριστής είναι ομόρρυθμος έτερος και αυτό αναφέρεται στο καταστατικό τότε ανακαλείται μόνο με ομόφωνη απόφαση των εταίρων και εφόσον συντρέχει σοβαρός λόγος. Εάν είναι τρίτος, δύναται να ανακληθεί με ομοφωνία των εταίρων ή με πλειοψηφική τους απόφαση, εφόσον κάτι τέτοιο ορίζεται στο καταστατικό. Η ανάκληση για να έχει αποτέλεσμα προς τρίτους πρέπει να δημοσιευθεί.

Οι αρμοδιότητες του διαχειριστή και η έκτασή τους ορίζονται από το καταστατικό. Ο διαχειριστής ευθύνεται για κάθε αμέλεια και υπέρβαση του καταστατικού, ενώ είναι υποχρεωμένος να δίνει κάθε πληροφορία στους εταίρους και να λαμβάνει τις συμβουλές τους, χωρίς να δεσμεύεται ότι θα τις ακολουθήσει.

Η Ο.Ε ευθύνεται έναντι τρίτων για τις δικαιοπραξίες του διαχειριστή και εφόσον αυτός ενέργησε στα πλαίσια της εξουσίας του με το όνομα και για λογαριασμό της εταιρίας, αλλά και για τις αδικοπραξίες ή παραλήψεις του, οι οποίες τελέστηκαν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του. Μάλιστα, στην προαναφερθείσα περίπτωση ευθύνεται και ο ίδιος ο διαχειριστής προσωπικά και μάλιστα εξ' ολοκλήρου.

3.2 Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Ο νόμος 2190 ορίζει κατά τρόπο αναγκαστικό τα όργανα και τον τρόπο διοίκησης της Ανώνυμης Εταιρίας. Τα όργανα διοίκησης είναι η γενική συνέλευση των μετόχων , το διοικητικό συμβούλιο και οι ελεγκτές.

3.2.1 Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων

Η γενική συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο της εταιρίας και αποφασίζει για κάθε θέμα που την αφορά. Οι αποφάσεις της εκφράζουν τη βούληση της εταιρίας και είναι δεσμευτικές για όλους τους εταίρους, ακόμη και για αυτούς που διαφωνούν ή απουσιάζουν.

Ο νόμος ορίζει τα θέματα για τα οποία η συνέλευση έχει αποκλειστική αρμοδιότητα, όπως η τροποποίηση του καταστατικού, η έγκριση ισολογισμού, η εκλογή των μελών του διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών, η διάθεση των ετησίων κερδών, η έκδοση ομολογιακού δανείου, η παράταση, η διάλυση της εταιρίας και ο διορισμός εκκαθαριστών.

Οι γενικές συνελεύσεις, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο συνέρχονται, χωρίζονται σε είδη. Έτσι έχουμε τις τακτικές συνελεύσεις, τις έκτακτες, τις καταστατικές και τις συνελεύσεις των προνομιούχων μετόχων.

Πρώτον, η τακτική, η συνήθης γενική συνέλευση συνέρχεται υποχρεωτικά μια φορά το χρόνο και το αργότερο μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της εταιρικής χρήσεως. Εγκρίνει τον ισολογισμό, αποφασίζει την απαλλαγή των μελών του διοικητικού συμβουλίου, την διάθεση των κερδών, την εκλογή νέων μελών στο διοικητικό συμβούλιο και το διορισμό των ελεγκτών για τη νέα χρήση.

Δεύτερον, η έκτακτη γενική συνέλευση συγκαλείται κάθε φορά που ο νόμος, το καταστατικό ή άλλοι απρόοπτοι λόγοι επιβάλλουν τη σύγκλησή της. Τέτοιου είδους λόγοι συνιστούν οι ακόλουθοι :

- Όταν η αξία του καθαρού ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας μειωθεί κάτω από την αξία του μισού εταιρικού κεφαλαίου.
- Όταν οι ελεγκτές απαιτήσουν τη σύγκλιση γενικής συνέλευσης.
- Όταν τη σύγκλιση ζητήσουν οι μέτοχοι που εκπροσωπούν το ½ του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Τρίτον, η καταστατική γενική συνέλευση συγκαλείται και αποφασίζει για κρίσιμα θέματα που επιφέρουν μεταβολή στο καταστατικό, για παράδειγμα αλλαγή της

εθνικότητας ή του σκοπού της εταιρίας, αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, συγχώνευση ή διάλυση της εταιρίας.

Τέταρτον, η συνέλευση των προνομιούχων μετόχων, απαρτίζεται από τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και δύναται να αποφασίζει μονάχα για την κατάργηση ή τον περιορισμό του προνομίου των προνομιούχων μετοχών. Προκειμένου να ληφθεί απόφαση χρειάζεται πλειοψηφία των $\frac{3}{4}$ του κεφαλαίου των προνομιούχων μετοχών που εκπροσωπείται στη συνέλευση.

Πέμπτον, υπάρχει και η καθολική συνέλευση κατά την οποία δεν τηρήθηκαν οι διατυπώσεις σύγκλισης της γενικής συνέλευσης, αλλά παρευρίσκονται σε αυτή όλοι οι μέτοχοι, δηλαδή εκπροσωπείται το σύνολο του κεφαλαίου.

3.2.2 Τρόπος Σύγκλισης της Γενικής Συνέλευσης

Η γενική συνέλευση συγκαλείται πάντοτε από το διοικητικό συμβούλιο, το οποίο αποστέλλει πρόσκληση σε όλους τους μετόχους τουλάχιστον είκοσι μέρες πριν. Η σύγκλιση πρέπει να γίνει στην έδρα της εταιρίας, δεν είναι απαραίτητο να γίνει στο κατάστημα της εταιρίας αρκεί όμως το μέρος να βρίσκεται στην ίδια πόλη. Βέβαια ο νόμος ορίζει ότι η γενική συνέλευση μπορεί να συνέλθει και εκτός έδρας της Ανώνυμης Εταιρίας στην ημεδαπή χωρίς την προβλεπόμενη άδεια της διοίκησης εφόσον στη συνέλευση παρευρίσκονται μέτοχοι που εκπροσωπούν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου και κανείς δεν φέρει αντίρρηση στην πραγματοποίηση της συνεδρίασης και στη λήψη αποφάσεων.

Η πρόσκληση θα πρέπει να περιλαμβάνει την ακριβή τοποθεσία, την ημέρα και την ώρα καθώς και τα θέματα ημερήσιας διάταξης με απόλυτη σαφήνεια. Η πρόσκληση θα πρέπει να τοιχοκολληθεί σε εμφανή θέση εντός του καταστήματος, είκοσι μέρες πριν τη διεξαγωγή της συνέλευσης, να δημοσιευτεί στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε, σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα και κατά την κρίση του διοικητικού συμβουλίου, σε κάποιο τεύχος που έχει ευρύτερη κυκλοφορία σε ολόκληρη τη χώρα καθώς και σε μια οικονομική εφημερίδα. Ακόμα, ο νόμος ορίζει την « αυτόκλητη » γενική συνέλευση, η οποία συγκαλείται χωρίς να έχει προηγηθεί πρόσκληση για σύγκλιση, εάν στη συνέλευση παρευρίσκονται ή αντιπροσωπεύονται μέτοχοι που εκπροσωπούν το σύνολο του κεφαλαίου και κανείς δεν αντιλέγει στην πραγματοποίηση της και στη λήψη αποφάσεων.

Δικαίωμα συμμετοχής στη γενική συνέλευση και στην ψηφοφορία έχει κάθε μέτοχος, αρκεί να έχει καταθέσει πέντε μέρες πριν τη συνεδρίαση τις μετοχές του στο

ταμείο της εταιρίας ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε μια τράπεζα εντός της Ελλάδας. Ο νόμος ορίζει, ότι εάν ο μέτοχος είναι νομικό πρόσωπο, τότε μπορεί να ορίζει ως εκπροσώπους μέχρι τρία φυσικά πρόσωπα.

Προκειμένου να ληφθούν έγκυρες αποφάσεις απαιτείται η ύπαρξη πλειοψηφίας και απαρτίας. Απαρτία υπάρχει όταν παρίσταται στη γενική συνέλευση ορισμένος αριθμός από το σύνολο των μετόχων. Η παρουσία όλων ανεξαιρέτως των μετόχων δεν κρίνεται απαραίτητη. Ύπαρξη πλειοψηφίας σημαίνει ότι για να παρθεί μια απόφαση δεν απαιτείται η ομοφωνία των μετόχων, αλλά η πλειοψηφία των ψήφων όσων παρίστανται στη συνέλευση.

Διαφορετική πλειοψηφία (απόλυτη ή επαυξημένη) και διαφορετική απαρτία (συνήθης ή καταστατική) ορίζεται ανάλογα με το είδος της συνέλευσης.

Η τακτική συνέλευση βρίσκεται σε συνήθη απαρτία όταν παρευρίσκεται το 1/5 του καταβεβλημένου κεφαλαίου και οι αποφάσεις της λαμβάνονται με απόλυτη πλειοψηφία των ψήφων που εκπροσωπούν τη συνέλευση. Αν η γενική συνέλευση δεν έχει απαρτία τότε γίνεται εκ νέου πρόσκληση για άλλη μέρα. Στη νέα συνέλευση υπάρχει απαρτία οποιοδήποτε κι αν είναι ο κεφάλαιο που εκπροσωπείται σε αυτήν.

Για την καταστατική συνέλευση ο νόμος ορίζει επαυξημένη απαρτία, δηλαδή οφείλουν να παρευρίσκονται μέτοχοι που εκπροσωπούν τα 2/3 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου. Αν δεν υπάρξει απαρτία η γενική συνέλευση συνέρχεται σε επαναληπτική συνεδρίαση, οπότε και βρίσκεται σε απαρτία εάν εκπροσωπείται το 1/3 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου. Οι αποφάσεις της εν λόγω συνέλευσης λαμβάνονται με πλειοψηφία των 3/5 των ψήφων που εκπροσωπούνται σε αυτήν.

Σε περίπτωση που στη γενική συνέλευση εμφανιστεί ένας μόνο μέτοχος που συγκεντρώνει τον αναγκαίο αριθμό μετοχών για την ύπαρξη απαρτίας, τότε η συνέλευση είναι νόμιμη και έγκυρη, εφόσον στη συνέλευση παρευρίσκεται εκπρόσωπος του υπουργού εμπορίου ή συμβολαιογράφος της έδρας της εταιρίας, ο οποίος υπογράφει τα πρακτικά της συνέλευσης.

Οι αποφάσεις της συνέλευσης καταγράφονται περιληπτικά στο βιβλίο των πρακτικών. Στο ίδιο βιβλίο καταγράφονται και οι μέτοχοι που παρευρίσκονται ή αντιπροσωπεύονται στη συνέλευση. Όμως οι αποφάσεις της συνέλευσης είναι αυτοδικαίως άκυρες όταν η συνέλευση συνήλθε χωρίς να τηρήσει τους κανόνες απαρτίας, πλειοψηφίας και συγκρότησης των γενικών συνελεύσεων όπως αυτές ορίζονται από το καταστατικό και το νόμο.

3.2.3 Το Διοικητικό Συμβούλιο της Ανώνυμης Εταιρίας

Το διοικητικό συμβούλιο της Ανώνυμης Εταιρίας είναι το συλλογικό όργανο που εκπροσωπεί και διευθύνει τις εταιρικές υποθέσεις. Μόνο ένας σύμβουλος δεν δύναται να εκπροσωπήσει την εταιρία, εκτός αν επιτρέπεται από το καταστατικό να εκπροσωπούν την εταιρία γενικώς ή για ορισμένες πράξεις σε ένα ή περισσότερα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή σε « άλλα πρόσωπα », για παράδειγμα γενικούς διευθυντές ή διευθύνοντες συμβούλους. Η έκταση της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου προσδιορίζεται από το νόμο, ενώ το καταστατικό ή σχετική απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων μπορεί να περιορίσει την εξουσία του. Αρμοδιότητα του διοικητικού συμβουλίου είναι η διοίκηση της εταιρίας, η διαχείριση της εταιρικής περιουσίας και ότι δεν είναι στην αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσης.

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να είναι τουλάχιστον τρία και κατά κανόνα εκλέγονται από τη γενική συνέλευση. Ωστόσο υπάρχουν τέσσερις περιπτώσεις που δεν εκλέγονται από την γενική συνέλευση και είναι οι ακόλουθες.

- Κατά την ίδρυση της εταιρίας και την πρώτη γενική συνέλευση τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου διορίζονται από το καταστατικό.
- Σε περίπτωση θανάτου κάποιου διοικητή ή σε περίπτωση παραίτησης, οι υπόλοιποι μπορούν να ορίσουν άλλο μέχρι τη σύγκλιση της επόμενης γενικής συνέλευσης και εφόσον η διαδικασία αυτή προβλέπεται από το καταστατικό.
- Μέτοχος ή μέτοχοι εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό μπορούν να υποδείξουν μέλη του διοικητικού συμβουλίου μέχρι το 1/3 του όλου αριθμού των μελών.
- Σε περίπτωση που δεν υπάρχει διοίκηση, κάθε πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον μπορεί να ζητήσει από το πρωτοδικείο το διορισμό προσωρινού διοικητικού συμβούλου.

Μέλη του διοικητικού συμβουλίου μπορούν να εκλεγούν μέτοχοι ή μη μέτοχοι, γυναίκες και αλλοδαποί εφόσον έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα. Μπορεί ακόμη να διοριστεί νομικό πρόσωπο ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου και να μετέχει με τους νόμιμους εκπροσώπους του.

Υπάρχουν όμως ορισμένα πρόσωπα που απαγορεύεται να εκλεγούν στο διοικητικό συμβούλιο. Τέτοια πρόσωπα είναι οι εισαγγελείς, οι δικαστές, οι δημόσιοι υπάλληλοι, οι βουλευτές, οι ελεγκτές της ίδιας εταιρίας. Η περίπτωση εκλογής ενός τέτοιου προσώπου δεν επιφέρει ακυρότητα, αλλά διοικητικές και πειθαρχικές κυρώσεις.

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να είναι μισθωτά ή άμισθα. Η αμοιβή τους καθορίζεται από τη σύμβαση προσλήψεως. Το ύψος της αμοιβής μπορεί

και να προβλέπεται από το καταστατικό, σε περίπτωση που δεν συμβαίνει αυτό απαιτείται έγκριση από την τακτική γενική συνέλευση.

Υποχρέωση του διοικητικού συμβουλίου είναι να συνεδριάζει μια φορά το μήνα στην έδρα της εταιρίας. Η αυτοπρόσωπη συμμετοχή των συμβούλων στη συνεδρίαση δεν είναι υποχρεωτική. Ένας σύμβουλος μπορεί να εξουσιοδοτήσει έναν άλλον για να τον εκπροσωπήσει. Κάθε σύμβουλος όμως μπορεί να αντιπροσωπεύει μόνο ένα μέλος του συμβουλίου. Το διοικητικό συμβούλιο έχει απαρτία και μπορεί να συνεδριάσει όταν παρευρίσκονται ή αντιπροσωπεύονται τα μισά συν ένα μέλη του. Σε καμία περίπτωση ο αριθμός των παρευρισκομένων μελών δεν μπορεί να είναι κάτω από τρία. Οι αποφάσεις λαμβάνονται με απόλυτη πλειοψηφία των παρευρισκομένων εκτός εάν το καταστατικό ορίζει κάτι διαφορετικό. Σε περίπτωση ισοψηφίας δεν υπερισχύει η ψήφος του Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου.

Καθώς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου έχουν αυξημένη εξουσία, ο νόμος έχει προβλέψει ορισμένες απαγορεύσεις.

1. Απαγορεύεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου να ενεργούν πράξεις που δεν ανάγονται στον σκοπό της εταιρίας ή να είναι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι εταίροι άλλης εταιρίας που έχει τον ίδιο σκοπό με την Ανώνυμη Εταιρία, εκτός αν έχει χορηγηθεί σχετική άδεια.
2. Απαγορεύεται να λάβουν δάνειο από την εταιρία μέλη του διοικητικού συμβουλίου καθώς και συγγενείς τους μέχρι τρίτο βαθμό.
3. Απαγορεύεται σύναψη σύμβασης ανάμεσα στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και των συγγενών τους, μέχρι τρίτου βαθμού, με την Ανώνυμη Εταιρία, εκτός αν το επιτρέψει η γενική συνέλευση.

Η ευθύνη των μελών του διοικητικού συμβουλίου αφορά την διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, επομένως για κάθε πταίσμα, δηλαδή για κάθε υπαίτια παράβαση των διαχειριστικών τους υποχρεώσεων από την οποία ζημιώθηκε η Ανώνυμη Εταιρία, υποχρεούνται να την αποζημιώσουν.

Η ιδιότητα του μέλους του διοικητικού συμβουλίου λήγει είτε με παραίτηση, είτε με ανάκληση του διορισμού του, είτε με τη λήξη της θητείας του, είτε με την έκπτωση του από τον πρόεδρο πρωτοδικών, εφόσον συντρέχει σπουδαίος λόγος και το ζητήσουν μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που το μέλος έχει οριστεί από τη γενική συνέλευση, μπορεί να ανακληθεί οποτεδήποτε χωρίς καμία αιτιολογία.

3.2.4 Οι Ελεγκτές και το Δικαίωμα της Μειοψηφίας

Ο έλεγχος της πορείας της Ανώνυμης Εταιρίας ανήκει σε ένα ιδιαίτερο όργανο, τους ελεγκτές. Οι νόμοι αναφορικά με τους ελεγκτές είναι αναγκαστικού δικαίου και δεν δύνανται να τροποποιηθούν από τη γενική συνέλευση. Ο νόμος προκειμένου να διαφυλάξει τα συμφέροντα των μετόχων έχει καθιερώσει τον τακτικό έλεγχο ή έλεγχο της πλειοψηφίας και τον έκτακτο έλεγχο ή έλεγχο μειοψηφίας.

Ο *τακτικός έλεγχος* διενεργείται από τουλάχιστον δύο ελεγκτές που ορίζονται από την τακτική γενική συνέλευση για μια εταιρική χρήση. Οι ελεγκτές της πρώτης εταιρικής χρήσης διορίζονται είτε από το καταστατικό, είτε από την έκτακτη γενική συνέλευση που συνεδριάζει εντός τριών μηνών από τη σύσταση της εταιρίας. Η γενική συνέλευση μπορεί να ορίσει μόνο έναν ελεγκτή, αν αυτός είναι ορκωτός λογιστής. Οι ελεγκτές αμείβονται πάντα από την εταιρία και το ποσό της αμοιβής ορίζεται μαζί με την εκλογή τους.

Οι ελεγκτές έχουν υποχρέωση να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας σε όλη τη διάρκεια της χρήσης, να συλλέγουν στοιχεία για τις εταιρικές υποθέσεις, να ελέγχουν τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρίας, να κάνουν υποδείξεις προς το διοικητικό συμβούλιο και σε περίπτωση που διαπιστώνουν παραβάσεις του νόμου ή του καταστατικού να το αναφέρουν στην εποπτεύουσα αρχή. Όταν λήξει η χρήση οι ελεγκτές υποχρεούνται να ελέγχουν τον ισολογισμό της εταιρίας και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και να υποβάλλουν έκθεση για τα αποτελέσματα του ελέγχου τους προς τη γενική συνέλευση. Επίσης οι ελεγκτές πρέπει να παρευρίσκονται στη γενική συνέλευση και να ενημερώνουν για την πορεία του ελέγχου.

Οι ελεγκτές είναι όργανα ελέγχου και δεν έχουν την εξουσία ούτε να κατευθύνουν τις εταιρικές υποθέσεις, ούτε να εκπροσωπούν την εταιρία. Έχουν ευθύνη έναντι της εταιρίας για κάθε πταίσμα. Τέλος οι ελεγκτές μπορούν να ζητήσουν από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου να συγκαλέσει έκτακτη γενική συνέλευση.

Ο *έκτακτος έλεγχος ή έλεγχος μειοψηφίας* διατάσσεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι με τις πράξεις που καταγγέλλονται, παραβιάζονται διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή αποφάσεις της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Τον έκτακτο έλεγχο μπορεί να τον απαιτήσει μέτοχος ή μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, η επιτροπή του χρηματιστηρίου, η επιτροπή της κεφαλαιαγοράς για όσες εταιρίες έχουν εισάγει τις

μετοχές τους στο χρηματιστήριο, ο υπουργός εμπορίου, αν συντρέχουν σοβαροί λόγοι. Αν η Ανώνυμη Εταιρία είναι κοινής ωφέλειας, τότε δικαίωμα σύγκλισης έκτακτου ελέγχου έχει και ο υπουργός υπό την εποπτεία του οποίου βρίσκεται η εταιρία.

Οι μέτοχοι της μειοψηφίας έχουν τα ακόλουθα δικαιώματα σύμφωνα με το νόμο.

- Οι εν λόγω μέτοχοι μπορούν να ζητήσουν τη σύγκλιση ή την αναβολή της γενικής συνέλευσης, να ζητήσουν ονομαστική ψηφοφορία ή να δοθούν πληροφορίες που αφορούν ποικίλα εταιρικά θέματα.
- Το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να ζητήσει από το διοικητικό συμβούλιο να δώσει πληροφορίες για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων και την περιουσιακή κατάσταση της εταιρίας.
- Οι μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/4 του εταιρικού κεφαλαίου μπορούν να απαιτήσουν την εισαγωγή της Ανώνυμης Εταιρίας στο χρηματιστήριο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

4.1 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η ομόρρυθμη εταιρεία αποτελεί το μοναδικό εταιρικό τύπο, όπου όλοι οι εταίροι συνευθύνονται παράλληλα με το νομικό πρόσωπο για τα εταιρικά χρέη και μάλιστα και με την ατομική τους περιουσία. Η ρύθμιση αυτή, που απορρέει από τη διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου, καθιερώνει την απεριόριστη και εις ολόκληρον με την εταιρεία ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων σε σχέση με τις αναληφθείσες υποχρεώσεις του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα από τη γενεσιουργό αιτία τους, δηλαδή είτε αυτές προκύπτουν από σύμβαση είτε από αδικοπραξία είτε από άλλο λόγο.

Αιτία της νομοθετικής καθιέρωσης της προσωπικής ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου αποτελεί το γεγονός ότι, στην ομόρρυθμη εταιρεία, όπως εξάλλου και σε όλες τις προσωπικές εταιρείες και σε αντίθεση με τις κεφαλαιουχικές, δεν υπάρχει δέσμευση της εταιρικής περιουσίας, με αποτέλεσμα οι εταίροι να έχουν νόμιμο δικαίωμα πρόσβασης στο ταμείο της εταιρείας (εκτός κι αν υπάρχει αντίθετη μεταξύ τους συμφωνία), γεγονός που θα μπορούσε να προκαλέσει ζημία στους εταιρικούς δανειστές, εάν δε συνέτρεχε το στοιχείο της προσωπικής ευθύνης των εταίρων.

Μάλιστα, η ρύθμιση της απεριόριστης και εις ολόκληρον ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο, πράγμα που σημαίνει, ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί με διάταξη του καταστατικού της εταιρείας. Περαιτέρω, η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων έναντι των εταιρικών δανειστών είναι πρωτογενής, πράγμα που σημαίνει, ότι ο δανειστής δεν υποχρεούται να στραφεί πρώτα κατά μόνης της εταιρείας, και άμεσα, με την έννοια ότι οι εταίροι ευθύνονται ευθέως έναντι των δανειστών της εταιρείας για τα χρέη της.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι ο εταιρικός δανειστής μπορεί να ασκήσει ολόκληρη ή μέρος της αξίωσης του είτε κατά της εταιρείας είτε κατά ενός ή και περισσότερων εταίρων μαζί, είτε και κατά όλων των εταίρων και της εταιρείας μαζί, είτε συγχρόνως είτε διαδοχικώς.

Εντούτοις, η πιο συμφέρουσα επιλογή για τον εταιρικό δανειστή είναι να στραφεί σε κάθε περίπτωση κατά της εταιρείας (δηλαδή είτε κατά μόνης αυτής είτε κατά της εταιρείας και ενός ομορρύθμου εταίρου), καθότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 920 ΚΠολΔ μπορεί με την απόκτηση εκτελεστού τίτλου (συνηθέστατα διαταγής προς πληρωμή) να προβεί σε αναγκαστική εκτέλεση και κατά της περιουσίας των εταίρων, χωρίς να απαιτείται προς τούτο η απόκτηση άλλου εκτελεστού τίτλου, αλλά ούτε και η

διενέργεια προηγούμενης εκτέλεσης ή απόπειρας αυτής κατά του νομικού προσώπου της εταιρείας.

Ωστόσο, η εφαρμογή αυτής της ευνοϊκής για τα συμφέροντα του δανειστή ρύθμισης προσκρούει σε αντικειμενικές δυσκολίες, εντοπιζόμενες καταρχήν στο επίπεδο των κοινοποιήσεων της σχετικής επιταγής προς εκτέλεση. Έτσι, νομολογιακά έχει κριθεί ότι, για να μπορέσει ο εταιρικός δανειστής να προβεί σε εκτέλεση κατά της περιουσίας ομόρρυθμου εταίρου με βάση τον εκτελεστό τίτλο που έχει εκδώσει κατά της εταιρείας, θα πρέπει να προχωρήσει στην κοινοποίηση ατομικής επιταγής και στον ίδιο, ανεξάρτητα από το αν έχει κοινοποιήσει ήδη επιταγή προς εκτέλεση και κατά της εταιρείας.

Περαιτέρω, η διαταγή πληρωμής που στρέφεται κατά της ομόρρυθμης εταιρείας εκτελείται και κατά των εταίρων της, οι οποίοι όμως έχουν το δικαίωμα να ασκήσουν την ανακοπή του άρθρου 632 ΚΠολΔ εντός δεκαπέντε ημερών από την κοινοποίησή της στην εταιρεία και να ζητήσουν την ακύρωσή της. Στην προκειμένη περίπτωση το λεπτό σημείο είναι, ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι πρέπει να ασκήσουν την ανακοπή εντός της ανωτέρω αποκλειστικής προθεσμίας, έστω και αν η διαταγή πληρωμής στρέφεται κατά μόνης της εταιρείας και όχι και ατομικά κατά καθενός εξ αυτών, κατά των οποίων άλλωστε δεν είναι υποχρεωτικό να στραφεί η αναγκαστική εκτέλεση από το δανειστή. Η διάταξη του άρθρου 920 ΚΠολΔ εφαρμόζεται και στην περίπτωση εκτέλεσης απόφασης που εκδόθηκε επί αίτησης ασφαλιστικών μέτρων, χωρίς μάλιστα οι εταίροι να έχουν δικαίωμα προς άσκηση ανακοπής ή προς κατάθεση αίτησης ανάκλησης ή μεταρρύθμισης της απόφασης. Στον αντίποδα ωστόσο, έχει κριθεί, ότι το αίτημα της αίτησης ασφαλιστικών μέτρων για τη χορήγηση άδειας συντηρητικής κατάσχεσης και κατά της προσωπικής περιουσίας των ομορρύθμων εταίρων δεν είναι νόμιμο. Η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων δεν παύει με την περάτωση της εταιρείας, καθώς στην περίπτωση αυτή εκλείπει εφεξής μόνο η ευθύνη του νομικού προσώπου. Εντούτοις, το άρθρο 64 του Εμπορικού Νόμου προβλέπει, ότι οι απαιτήσεις των εταιρικών δανειστών κατά των ομορρύθμων εταίρων παραγράφονται εντός πενταετίας από τη λύση της εταιρείας υπό δύο βασικές προϋποθέσεις. Αφενός η λύση της εταιρείας να έχει υποβληθεί στις απαιτούμενες διατυπώσεις δημοσιότητας και αφετέρου οι προκείμενες αξιώσεις των εταιρικών δανειστών κατά των εταίρων να απορρέουν από εταιρικά χρέη, πράγμα που σημαίνει, ότι η πενταετής παραγραφή δεν αφορά τις απαιτήσεις τους κατά της ομόρρυθμης εταιρείας καθεαυτής.

4.2 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Βασικό χαρακτηριστικό της Ανώνυμης Εταιρείας (Α.Ε.) είναι η σωματειακή της οργάνωση, που εκδηλώνεται με την ανάθεση της διοίκησής της σε ολιγομελές όργανο, το Διοικητικό της Συμβούλιο (Δ.Σ.). Σε αντίθεση δηλαδή με τις προσωπικές εταιρείες, όπου ισχύει η αρχή της αυτοδιαχείρισης, η διοίκηση και εκπροσώπηση της Α.Ε. δεν αποτελεί δικαίωμα και υποχρέωση των μετόχων, αλλά ανατίθεται στο Δ.Σ., το οποίο μάλιστα δεν αποτελείται αναγκαστικά από μέλη της εταιρείας, αλλά ενδέχεται να απαρτίζεται εξ ολοκλήρου από τρίτα πρόσωπα.

Αντιστάθμισμα της ευρύτητας των εξουσιών του Δ.Σ. αποτελεί το σύστημα ευθύνης των μελών του, που προβλέπεται στο νόμο 2190/1920, όπως αυτός αναμορφώθηκε με το νόμο 3604/2007. Η ευθύνη αυτή υφίσταται μόνο έναντι της εταιρείας και όχι απέναντι στους μετόχους ή τους εταιρικούς δανειστές, αποτελώντας έτσι ουσιαστικά εσωτερική ευθύνη. Καινοτομία του νέου νόμου αποτελεί η επέκταση της ευθύνης και σε τρίτα πρόσωπα, μη μέλη του Δ.Σ., στους οποίους έχουν παραχωρηθεί εξουσίες από το τελευταίο.

Κατά κανόνα, τα μέλη του Δ.Σ. ευθύνονται έναντι της εταιρείας για κάθε πταίσμα κατά την εκπλήρωση των καθηκόντων τους, ιδίως αν ο ισολογισμός που συντάξαν περιέχει παραλήψεις ή ψευδείς δηλώσεις, με αποτέλεσμα να αποκρύπτεται η πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρείας. Τα μέλη του Δ.Σ. απαλλάσσονται όμως, αν αποδείξουν ότι κατέβαλαν κατά τη διεξαγωγή των πράξεων διαχείρισης την επιμέλεια του συνετού επιχειρηματία, ενώ προβλέπεται πλέον διαβάθμιση της ευθύνης ανάλογα με την ιδιότητα κάθε μέλους και τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί.

Η ευθύνη των συμβούλων της ανώνυμης ωστόσο δεν μπορεί να αξιολογηθεί αποκομμένη από την ειδική φύση του διαχειριστικού πταίσματος. Με δεδομένο ότι οι επιχειρηματικές αποφάσεις ενέχουν εκ φύσεως το στοιχείο της αβεβαιότητας, τα μέλη του Δ.Σ. δεν θα ευθύνονται αν η απόφασή τους ελήφθη στα πλαίσια της καλής πίστης, στηρίχτηκε σε επαρκείς πληροφορίες και απέβλεπε στην εξυπηρέτηση του εταιρικού συμφέροντος, έστω και αν με αυτήν επήλθε ζημία στην εταιρεία. Συνεπώς, ακόμη και εσφαλμένες επιχειρηματικές επιλογές δεν γεννούν αυτοδικαίως ευθύνη του Δ.Σ., καθώς κάτι τέτοιο θα οδηγούσε στην παρακώλυση κάθε επιχειρηματικής πρωτοβουλίας.

Η ευθύνη του Δ.Σ. δεν νοείται ως ευθύνη συλλογικού οργάνου, αλλά καταλογίζεται αποκλειστικά επί των φυσικών προσώπων που το απαρτίζουν, τα οποία

και ευθύνονται εις ολόκληρον, όταν η υπαίτια συμπεριφορά τους εντοπιστεί στα πλαίσια της συλλογικής τους δράσης. Ωστόσο, σε περίπτωση που οι αρμοδιότητες κατανέμονται μεταξύ των μελών του Δ.Σ., δεν καταλογίζεται συλλογική ευθύνη σε όλα τα μέλη για την κακή διαχείριση του ενός από αυτά, εκτός και αν το τελευταίο είχε δώσει ήδη επαρκείς αφορμές μη προσήκουσας εκτέλεσης των καθηκόντων του. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η ζημία προέκυψε λόγω της εκτέλεσης άστοχων επιχειρηματικών σχεδίων που είχε καταρτίσει το ίδιο το Δ.Σ. Πάντως η ανάθεση ενός τομέα διαχείρισης από το Δ.Σ. σε μέλη του δεν απαλλάσσει τα υπόλοιπα από την υποχρέωση εποπτείας των μελών αυτών, η παράληψη της οποίας γεννά υποχρέωση αποζημίωσης σε βάρος τους.

Σε περίπτωση ζημιογόνου διαχείρισης εκ μέρους του Δ.Σ., εκτός από τη ζημία της εταιρείας, ζημιώνονται αντανακλαστικά και οι μέτοχοι της, λόγω μείωσης της αξίας των μετοχών τους και του ποσοστού μερίσματος που θα ελάμβαναν. Στην περίπτωση αυτή, η Γ.Σ. μπορεί να δώσει εντολή στο Δ.Σ. να ασκήσει κατά των υπαιτίων μελών του την λεγόμενη εταιρική αγωγή, με αίτημα την αποκατάσταση της ζημίας που αυτά προκάλεσαν στην εταιρεία. Με τον τρόπο αυτό αποκαθίσταται και η ζημία που έμμεσα υπέστησαν οι μέτοχοι, ενώ επιπλέον αποτρέπεται ο κίνδυνος μη ικανοποίησης των εταιρικών δανειστών.

Το Δ.Σ. υποχρεούται να ασκήσει την εταιρική αγωγή αν η ζημία οφείλεται σε δόλο των μελών του ή αν το ζητήσει η Γ.Σ. ή μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/10 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, εφόσον απέκτησαν την ιδιότητα αυτή τουλάχιστον τρεις μήνες πριν την υποβολή της αίτησης. Για την άσκηση της ως άνω αγωγής είναι αδιάφορο, αν το εναγόμενο πρόσωπο διατηρεί την ιδιότητα του μέλους του Δ.Σ. κατά το χρόνο έγερσης της αγωγής ή της λήψης της απόφασης για την άσκησή της. Η παροχή του δικαιώματος αυτού στη μειοψηφία των μετόχων ενέχει κεντρική σημασία, διότι τις περισσότερες φορές τα μέλη του Δ.Σ. ζημιώνουν την εταιρεία ακολουθώντας υποδείξεις και εντολές της πλειοψηφίας, τα συμφέροντα της οποίας δεν ταυτίζονται πάντοτε με το εταιρικό συμφέρον.

Μάλιστα, η δυνατότητα απαλλαγής των μελών του Δ.Σ. από την ευθύνη τους περιορίζεται σημαντικά, αφού είναι δυνατή μόνο μετά την πάροδο διετίας από τη γένεση της αξίωσης και μόνον εφόσον συγκατατίθεται η Γ.Σ. και δεν αντιτίθεται μειοψηφία που εκπροσωπεί το 1/5 του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση κεφαλαίου

(αρ.22^α παρ.4 Ν.2190/1920). Εξάλλου, οι αξιώσεις της εταιρείας κατά μελών του Δ.Σ. υπόκεινται σε τριετή παραγραφή αν η ζημία προκλήθηκε από αμέλεια και σε δεκαετή αν προκλήθηκε από δόλο.

Το Δ.Σ. οφείλει να εγείρει την αγωγή μέσα σε έξι μήνες από την ημέρα σύγκλησης της Γ.Σ. ή από την υποβολή της αίτησης. Μάλιστα η Γ.Σ. μπορεί να διορίσει ειδικούς εκπροσώπους, μοναδική αποστολή των οποίων θα είναι η διεξαγωγή της σχετικής δίκης κατά των υπαιτίων μελών του Δ.Σ. Ειδικούς εκπροσώπους μπορεί να διορίσει και το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας ύστερα από αίτηση της μειοψηφίας που ζήτησε την άσκηση της εταιρικής αγωγής κατά των υπαιτίων συμβούλων. Μάλιστα, στις περιπτώσεις που το Δ.Σ. αδρανήσει να εγείρει την αγωγή ή η Γ.Σ. δεν προκαλέσει τον διορισμό των ειδικών εκπροσώπων, κάθε μέτοχος έχει το δικαίωμα να ζητήσει ο ίδιος από το μονομελές πρωτοδικείο τον διορισμό τους εντός ενός μηνός από την πάροδο της ως άνω εξαμηνιαίας προθεσμίας.

Εν κατακλείδι, το σύστημα ευθύνης των μελών του Δ.Σ. εξακολουθεί να μην θεωρείται απόλυτα ικανοποιητικό, καθώς δεν παρέχεται επαρκής προστασία στους μετόχους. Υπήρξε όμως επιλογή της συντακτικής επιτροπής να μην μεταβάλει απότομα τη δομή του ισχύοντος δικαίου, καθώς κάτι τέτοιο θα αποθάρρυνε την πρόθεση αποδοχής θέσης συμβούλου ή και τη συνέχιση της θητείας των ήδη υφισταμένων διοικητικών συμβουλίων των ανωνύμων εταιρειών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

5.1 Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η διαδικασία σύστασης Ομόρρυθμης εταιρείας ακολουθεί τα εξής στάδια :

α) Προέγκριση επωνυμίας

Εφόσον έχουν επιλεγθεί η επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος της νέας εταιρείας 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. Για την έγκυρη σύσταση Ο.Ε. απαιτείται να κατατεθεί στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας μέσα σε 15 ημέρες από την υπογραφή του. Η περίληψη του καταστατικού καταχωρείται στο βιβλίο Εταιρειών της Γραμματείας του Πρωτοδικείου και τοιχοκολλάται επί τρεις μήνες στο ακροατήριο του Πρωτοδικείου ώστε να λάβει με τον τρόπο αυτό την απαιτούμενη δημοσιότητα.

Η περίληψη πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα ουσιώδη στοιχεία που, σύμφωνα με το νόμο, περιλαμβάνονται στο καταστατικό. Αυτά είναι:

- Τα ονοματεπώνυμα των εταίρων, η διεύθυνση κατοικίας των και η ιδιότητά των.

- Η εταιρική επωνυμία, υπό την οποία θα συναλλάσσεται η εταιρεία.

Στην περίπτωση της Ο.Ε., η επωνυμία αποτελείται από τα ονοματεπώνυμα όλων των εταίρων ή ενός μόνο, οπότε στην επωνυμία προστίθεται η ένδειξη «και Σία» (και συντροφία), που υποκαθιστά τα παραλειπόμενα ονόματα.

Η εταιρική επωνυμία πρέπει να σχηματίζεται υποχρεωτικά από τα ονόματα και τα επώνυμα ενός ή περισσότερων ή όλων των ομορρύθμων εταίρων, το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνεται στην εταιρική

επωνυμία. Η ύπαρξη του ετερόρρυθμου εταίρου πάντως μπορεί να υποδηλώνεται στην επωνυμία με την προσθήκη ενδείξεων όπως « και ΣΙΑ», «και αδερφοί», υπό τις οποίες μπορεί να καλύπτονται τόσο οι λοιποί ομόρρυθμοι εταίροι, τα ονόματα των οποίων δεν περιλαμβάνονται στην εταιρική επωνυμία όσο και ο ετερόρρυθμος ή οι ετερόρρυθμοι εταίροι. Δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή των λέξεων «ετερόρρυθμη εταιρεία» ή «Ε.Ε.» στην εταιρική επωνυμία. Αυτό σημαίνει ότι μόνο από την επωνυμία της εταιρείας δεν γίνεται κατά ανάγκη εμφανές ότι πρόκειται για Ο.Ε. ή για Ε.Ε. αλλά μόνο από τα δημοσιευμένα στοιχεία.

- Τα ονοματεπώνυμα των εταίρων στους οποίους έχει ανατεθεί η διεύθυνση των εταιρικών υποθέσεων ή στους οποίους έχει δοθεί το δικαίωμα να υποχρεώνουν με την υπογραφή τους την εταιρεία. Αν δεν έχουν ορισθεί συγκεκριμένοι εταίροι για το σκοπό αυτό, τότε θεωρείται ότι η εταιρεία διευθύνεται και αναλαμβάνει νομικές δεσμεύσεις από το σύνολο των εταίρων. Η εταιρία υποχρεώνεται με τις υπογραφές των προς τούτο εξουσιοδοτημένων οι οποίες τίθενται κάτω από την εταιρική επωνυμία.

- Το κεφάλαιο που κατέβαλαν ή θα καταβάλουν οι εταίροι καθώς και η μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου σ' αυτό.

- Η χρονική διάρκεια για την οποία έχει συσταθεί η εταιρία, Μερικές εταιρείες συνιστώνται για την εκπλήρωση ενός σκοπού που από τη φύση του έχει περιορισμένη χρονική διάρκεια (π.χ. κατασκευή ενός τεχνικού έργου). Αλλά και όταν δεν υπάρχει αυτός ο φυσικός περιορισμός, στο καταστατικό τίθεται χρονική διάρκεια της εταιρείας, με την πρόβλεψη της δυνατότητας να παραταθεί.

- Το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας.

- Η έδρα της εταιρίας.

Εκτός από τα παραπάνω απαραίτητα στοιχεία, το καταστατικό συνήθως ρυθμίζει, με ειδικούς όρους, και άλλα θέματα αναγόμενα κυρίως στις μεταξύ των εταίρων σχέσεις, όπως είναι:

- Τα ποσοστά συμμετοχής στα αποτελέσματα. Αν δεν προβλεφθεί η ρύθμιση αυτή, τότε θεωρείται ότι όλοι οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες κατά ίσα μέρη. Εν τούτοις όμως είναι δυνατό το καταστατικό να ορίσει διάφορες αναλογίες συμμετοχής στα αποτελέσματα ή ακόμα να διαφοροποιήσει τα ποσοστά συμμετοχής στις ζημίες. Δεν μπορεί όμως να αποκλείσει τελείως κάποιον ή κάποιους εταίρους από τη συμμετοχή στα κέρδη ή στις ζημίες .

- Η δυνατότητα εκχωρήσεως μεριδίων σε άλλα πρόσωπα.

- Η τύχη της κεφαλαιακής μερίδας εταίρου μετά το θάνατό του.
- Οι ατομικές απολήψεις χρημάτων που μπορούν να πραγματοποιούν οι εταίροι, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, για τις ατομικές τους ανάγκες και οι οποίες ουσιαστικά αποτελούν προείσπραξη έναντι των αναμενόμενων κερδών. .
- Οι όροι λύσεως και ο τρόπος εκκαθαρίσεως της εταιρίας.
- Κάθε άλλη ρύθμιση που θεωρείται απαραίτητη για να προληφθούν προστριβές μεταξύ των εταίρων, π.χ. περιοριστικοί όροι στην εξουσία των διαχειριστών για πράξεις όπως αγοραπωλησίες ακινήτων, σύναψη δανείων πάνω από ένα ποσό, κλπ. Για τις πράξεις αυτές μπορεί να προβλέπεται άλλη διαδικασία, όπως π.χ. κοινή απόφαση όλων των εταίρων. Επίσης μπορεί να προβλέπεται προσφυγή σε διαιτησία, στην περίπτωση που θα ανακύψουν διαφωνίες και να καθορίζονται η διαδικασία και οι λεπτομέρειες.

Κάθε τροποποίηση του καταστατικού ομόρρυθμης εταιρίας υπόκειται στις ίδιες διατυπώσεις δημοσιότητας στις οποίες υποβλήθηκε το αρχικό

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 Πρόνοιας 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 εταιρεία 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.

Τα έξοδα συστάσεως Ο.Ε. εκτός, βέβαια, από την αμοιβή του προσώπου που ετοίμασε το καταστατικό ανέρχονται στα εξής ποσά:

α) Φόρος 1% στη συγκέντρωση κεφαλαίου

Η καταβολή του φόρου 1 % γίνεται εντός 15 ημερών από τη σύσταση της εταιρίας, βάσει δηλώσεως σε ειδικό έντυπο της Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται σε τρία αντίγραφα. Τα δύο από τα αντίγραφα αυτά κρατά η Δ.Ο.Υ. για το αρχείο της και το τρίτο επιστρέφεται στην εταιρεία ως αποδεικτικό της πληρωμής. Στην αρμόδια Δ.Ο.Υ (της

έδρας της εταιρείας) υποβάλλονται δύο αντίγραφα του καταστατικού. Η Δ.Ο.Υ κρατά το ένα στο αρχείο της και επιστρέφει το άλλο θεωρημένο (με τη βεβαίωση ότι καταβλήθηκε ο φόρος 1%). Ο φόρος 1% επιβάλλεται κατά την σύσταση των εταιρειών και επί του αναγραφόμενου στο καταστατικό κεφαλαίου. Είναι αδιάφορο αν η σύσταση γίνεται με εισφορές σε χρήμα ή σε είδος. Στις περιπτώσεις συστάσεως εταιρείας, αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου, μετατροπής και συγχωνεύσεως εταιρειών, ο φόρος υπολογίζεται στην «πραγματική αξία» των κάθε είδους εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων. Ως «πραγματική δε αξία» νοείται η αγοραία αξία, δηλαδή εκείνη στην οποία θα μπορούσε κάποιος να μεταβιβάσει τα δικαιώματά του. Η «πραγματική αξία» των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων εξακριβώνεται από τη φορολογική αρχή, η οποία δεν δεσμεύεται από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, που έγινε από τους εταίρους κ.λπ.

Εάν η αποτίμηση της χρηματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, που έγινε στο καταστατικό ή τη συστατική πράξη αποδεικνύεται ανακριβής, η φορολογούσα αρχή προσδιορίζει, κατόπιν ελέγχου, την πραγματική αξία επί της οποίας θα επιβάλλει το φόρο.

Εάν η αρμόδια υπηρεσία της Δ.Ο.Υ εκτιμήσει τις εισφορές σε είδος σε μεγαλύτερη αξία από εκείνη που συμφωνήθηκε μεταξύ των εταίρων και αναφέρεται στο καταστατικό, τότε τόσο ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%, όσο και οι εισφορές υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών υπολογίζονται επί της αυξημένης τιμής εκτιμήσεως της Δ.Ο.Υ. και όχι επί της αναγραφόμενης στο καταστατικό.

Αναβίωση εταιρείας. Σε περίπτωση αναβιώσεως της εταιρείας δεν οφείλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%, επειδή στην αναβίωση δεν έχουμε ίδρυση νέας εταιρείας αλλά συνέχιση του ίδιου νομικού προσώπου με την αρχική του νομική μορφή.

β)Εισφορά υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών. Με το θεωρημένο από την Δ.Ο.Υ αντίγραφο καταστατικού, ο ενδιαφερόμενος απευθύνεται στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών, όπου καταβάλλει την εισφορά 0,50% υπέρ αυτού. Το θεωρημένο από την Δ.Ο.Υ αντίγραφο καταστατικού θεωρείται και στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών.



ΕΙΚΟΝΑ 5.1 Διαδικασία σύστασης ομόρρυθμης εταιρίας

5.2 Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η σύσταση των Α.Ε. πραγματοποιείται από φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, τους ιδρυτές (ο νόμος 2190/20 απαιτούσε δύο τουλάχιστον ιδρυτές, όμως μετά την τροποποίηση του από το άρθρο 11 §2 του Ν.3604/8.8.2007 αρκεί και ένας ιδρυτής για την σύσταση της – Μονοπρόσωπη Α.Ε), που παίρνουν την πρωτοβουλία να γίνουν όλες οι νομότυπες ενέργειες που απαιτούνται προκειμένου η εταιρία να αποκτήσει νομική προσωπικότητα. Όπως όλες οι εταιρίες έχουν κάποια χαρακτηριστικά γνωρίσματα, έτσι και η Ανώνυμη Εταιρία έχει τα δικά της. Ως κύριο χαρακτηριστικό θεωρείται το σχετικό ύψος του μετοχικού κεφαλαίου που απαιτείται κατά την ίδρυση της Α.Ε, το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια ενσωματωμένα σε έγγραφα, τις μετοχές. Ακόμα,

ορίζεται από τον νόμο ότι η ωφέλιμη ζωή μίας Ανώνυμης είναι συνήθως 50 χρόνια. Σε αυτή την εταιρία οι μέτοχοι έχουν περιορισμένη ευθύνη για ότι χρέη προκύψουν και ότι αποφάσεις ληφθούν που αφορούν την επιχείρηση, λαμβάνονται κατά πλειοψηφία. Η Α.Ε αποτελείται από δύο όργανα, την Γενική Συνέλευση και το Διοικητικό Συμβούλιο. Ακόμα, κατά τη σύσταση της και καθ' όλη τη διάρκεια της εταιρίας είναι σημαντική προϋπόθεση η τήρηση της διαδικασίας της δημοσίευσης του καταστατικού.

Η σύσταση μίας Α.Ε μπορεί να πραγματοποιηθεί με ποικίλους τρόπους, ανάλογα με το πώς θα γίνει η κάλυψη του μετοχικού της κεφαλαίου. Έτσι, υφίστανται διαφορετικές διαδικασίες μέχρι την σύνταξη του καταστατικού της. Η πιο συνηθισμένη περίπτωση κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου είναι σε μετρητά, μιας και αποτελεί την πιο απλή διαδικασία σε σχέση με εκείνες που γίνονται σε είδος ή σε είδος και μετρητά. Στην περίπτωση αυτή, ακολουθείται μία συγκεκριμένη διαδικασία που περιλαμβάνει τα παρακάτω βήματα:

Βήμα 1ο: Σύνταξη καταστατικού με υποχρεωτική την παρουσία του δικηγόρου. Το καταστατικό αποτελεί το νομικό έγγραφο συστάσεως της εταιρίας, και ταυτόχρονα προδιαγράφει όλα τα βασικά θέματα που σχετίζονται με τις σχέσεις των μετόχων, τη διοίκηση της εταιρίας, τη διάρκεια ζωής αλλά και λύση της. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κ.Ν.2190/20, το καταστατικό θα πρέπει να περιέχει διατάξεις:

- Για την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρίας. Η επωνυμία καθορίζεται από το είδος της επιχείρησης που ασκείται. Έτσι, μπορεί να περιέχει το ονοματεπώνυμο του ιδρυτή ή άλλου φυσικού προσώπου ή την επωνυμία εμπορικής εταιρίας, ενώ απαραίτητη προϋπόθεση είναι να περιέχει τις λέξεις «Ανώνυμη Εταιρία». Σε περίπτωση που ο σκοπός της εταιρίας εκτείνεται σε πολλά αντικείμενα, η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα από αυτά. Επίσης, εάν ο σκοπός της εταιρίας επεκταθεί, αυτό δε σημαίνει ότι πρέπει να αλλάξει και η εταιρική επωνυμία. Για διεθνείς συναλλαγές, η Α.Ε. μπορεί να εκφράζει την επωνυμία της είτε μεταφρασμένη σε μια ξένη γλώσσα είτε με λατινικά στοιχεία.
- Για την έδρα της εταιρίας, που πρέπει να είναι δήμος ή κοινότητα της ελληνικής επικράτειας.
- Για τη διάρκεια της εταιρίας (συνήθως 50 ετών).
- Για το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου και τον τρόπο καταβολής του.

- Για το είδος των μετοχών, τον αριθμό, τη ονομαστική τους αξία και τη έκδοση τους.
- Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας, αν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών.
- Για την μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες, και αντίστροφα.
- Για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.) της εταιρίας.
- Για τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων (Γ.Σ.) των μετόχων.
- Για τους ελεγκτές.
- Για τα δικαιώματα των μετόχων.
- Για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.
- Για τη λύση της εταιρίας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

Επίσης, κάποια δευτερεύοντα, σε σχέση με τα προηγούμενα, στοιχεία που πρέπει όμως να αναφέρονται στο καταστατικό, είναι:

- Τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων έχει υπογραφεί το καταστατικό αυτό.
- Το συνολικό ποσό, έστω κατά προσέγγιση, όλων των δαπανών που απαιτήθηκαν κατά τη σύσταση της εταιρίας και τη βαρύνουν.

Βήμα 2ο: Υπογραφή της ιδρυτικής πράξεως της Α.Ε με συμβολαιογραφικό τύπο από τους εταίρους και από τον δικηγόρο. Κατά την υπογραφή οι ιδρυτές μπορούν να παρίστανται και να υπογράψουν είτε αυτοπροσώπως είτε εξουσιοδοτώντας άλλα πρόσωπα (συνιδρυτές ή τρίτους) που θα υπογράψουν αντί για αυτούς. Σε περίπτωση που στους συνιδρυτές υπάρχουν και νομικά πρόσωπα, αντιπροσωπεύονται (με εξουσιοδότηση, βάση καταστατικών διατάξεων) μέσω των αρμοδίων οργάνων τους με κατάλληλα φυσικά πρόσωπα.

Αντίγραφο του συμβολαίου κατατίθεται στην αρμόδια νομαρχία προς έγκριση. Η άδεια συστάσεως Α.Ε. χορηγείται από τον Υπουργό Εμπορίου (§1, άρθρο 4 του Κ.Ν. 2190/20), αλλά μετά το Ν.Δ 532/70 περί διοικητικής αποκεντρώσεως, το δικαίωμα

αυτό έχουν οι νομάρχες-εκτός από τις τραπεζικές και ασφαλιστικές Α.Ε., τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίου κεφαλαίου (Ν.Δ. 608/70) τις αθλητικές Α.Ε. (άρθρο 20 Ν. 2339/95) και τις Α.Ε. που έχουν μετοχές στο Χ.Α.Α.

Βήμα 3ο: Καταβολή φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1% επί του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας μέσα στο δεκαπενθήμερο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., και το αποδεικτικό καταβολής του φόρου πρέπει να προσκομιστεί στην αρμόδια Νομαρχία. Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε με το Ν. 1676/86 (άρθρα 17-31) και προέβλεπε την πληρωμή του εντός δεκαπενθημέρου από την υπογραφή του ιδρυτικού συμφωνητικού.



Όμως, η προθεσμία αυτή πληρωμής του φόρου που προέβλεπε η διάταξη του άρθρου 23 §2 εδάφιο α, τροποποιήθηκε από την §1 του άρθρου 1 Ν. 2941/2001 η οποία ορίζει την δεκαπενθήμερη προθεσμία καταβολής του φόρου από την στιγμή καταχώρησης της ιδρυτικής συμβολαιογραφικής πράξης στο Μητρώο Α.Ε. της οικείας νομαρχίας.

Βήμα 4ο: Ανταποδοτικό τέλος 0,1% υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού, το οποίο κατατίθεται μόνο στην σύσταση των Α.Ε και στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 1 §8 του Ν.2837/2000).

Βήμα 5ο: Θεώρηση του καταστατικού στο Επιμελητήριο και χορήγηση άδειας της επωνυμίας και του ιδρυτικού τίτλου αυτής σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2081/92. Όταν, σύμφωνα με το δηλωθέντα σκοπό της εταιρίας, η επιχειρηματική δραστηριότητα υπάγεται σε περισσότερα από ένα επιμελητήρια, έγκυρη θεωρείται η αναγγελία σε εκείνο το επιμελητήριο που έχει αρμοδιότητα ως προς τον πρώτο από τους περισσότερους σκοπούς που αναγράφονται στο καταστατικό (§5 άρθρο 4 Ν. 1089/80, που συμπληρώνεται με το άρθρο 1 §4 Ν.2941/2000). Σύμφωνα με το άρθρο 5α εδάφια β και γ του Ν.1089/80 - όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 1 §7 και §8 του Ν.2941/2000 – χωρίς την προέγκριση για δικαίωμα χρήσης επωνυμίας και ιδρυτικού τίτλου από το οικείο επιμελητήριο, απαγορεύεται οι συμβολαιογράφοι να προβαίνουν στην σύνταξη εγγράφου σύστασης εταιρίας και οι νομαρχίες να εγκρίνουν καταστατικά ή τροποποιήσεις καταστατικών Α.Ε..

Βήμα 6ο: Αφού έχει γραφτεί σαν εταιρία στο βιβλίο ειδικού μητρώου στην Νομαρχία, αποστέλλεται προς δημοσίευση στην Εφημερίδα Κυβερνήσεως και καταχωρείται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

Βήμα 7ο: Μετά την καταχώρηση του καταστατικού στο μητρώο Ανωνύμων Εταιριών και την δημοσίευση αυτού στο Φ.Ε.Κ, αποκτάει νομική προσωπικότητα.

Κατά την διαδικασία της σύστασης της Ανώνυμης Εταιρίας γίνονται κάποια έξοδα, τα οποία είναι:

i. Στο συμβολαιογράφο: Για μετοχικό κεφάλαιο €60.000,κατατίθενται €898,τα οποία αφορούν την σύνταξη του συμβολαιογραφικού καταστατικού €236,00,τα δικαιώματα του Ταμείου Νομικών €236,00,τα δεύτερα φύλλα του συμβολαίου περίπου €80,00,τα αντίγραφα καταστατικού €320,00και για μεγαρόσημα και άλλα έξοδα €26,41.

ii. Στο Εθνικό Τυπογραφείο: Για τη δημοσίευση των στοιχείων της συσταθείσας Α.Ε στο ΦΕΚ απαιτείται διπλότυπο είσπραξης από την αρμόδια

Δ.Ο.Υ. ύψους €470,00,πλέον χαρτοσήμου 3,6% και εισφοράς 7%. Επίσης, με το ίδιο παράβολο καταβάλλεται εισφορά υπέρ του ΤΑΠΕΤ 5%. Ακόμα, προκειμένου να δημοσιευτεί η συγκρότηση του πρώτου Δ.Σ. είναι απαραίτητο ένα διπλότυπο ύψους €289,00.Ισόποση είναι και η δαπάνη για την δημοσίευση της πιστοποιημένης, από το Δ.Σ., καταβολής του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου.

iii. Αμοιβή δικηγόρου: Σύμφωνα με το άρθρο 37 του νόμου 2915/2001 η αμοιβή του δικηγόρου ανέρχεται σε ποσοστό 1% για κεφάλαιο μέχρι 44.020,54€,για κεφάλαιο μέχρι 1.467.351,43€ποσοστό 0,5% , για κεφάλαιο μέχρι 2.934.702,86 ποσοστό 0,4%, για κεφάλαιο μέχρι 5.869.405,72% ποσοστό 0,3% , για κεφάλαιο μέχρι 14.673.514,30% ποσοστό 0,2%, για κεφάλαιο 29.347.028,61 ποσοστό 0,1%, για κεφάλαιο 58.694.057,22 ποσοστό 0,05% και για κεφάλαιο 20.000.000.000 ποσοστό 1%ο.

iv. Καταβάλλεται για φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1% επί το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου στην αρμόδια ΔΟΥ, εντός δεκαπενθημέρου από την καταχώρηση της εγκριτικής απόφασης σύστασης της εταιρίας στο Μητρώο Α.Ε.

v. Καταβάλλεται για ανταποδοτικό τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού 0.1% επί το μετοχικό κεφάλαιο στην Εθνική Τράπεζα Ελλάδος.

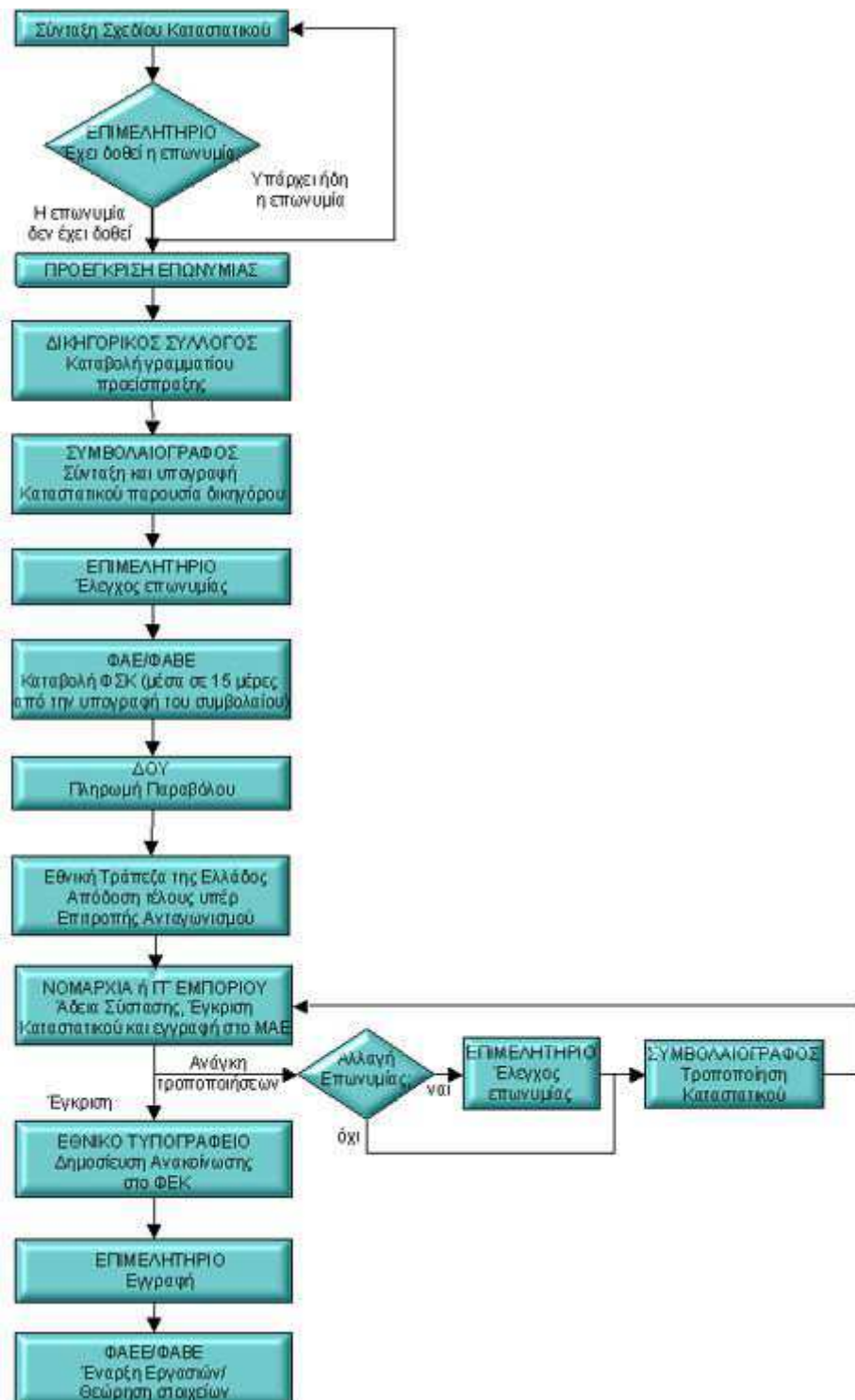
vi. Καταβάλλεται για έλεγχο επωνυμίας στο επιμελητήριο 33,00€και για πρώτη συνδρομή 420,00€.

Για παράδειγμα, αν μια Α.Ε. συσταθεί με το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο των €60.000 τα έξοδα που θα επιβαρύνουν την εταιρία θα είναι: α) στο συμβολαιογράφο θα κατατεθεί συνολικό ποσό ύψους €898,από τα οποία τα €236αφορούν τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού καταστατικού, τα €236τα δικαιώματα του Ταμείου Νομικών, τα €80τα αντίγραφα του συμβολαιογράφου, τα €320τα αντίγραφα του καταστατικού και για μεγαρόσημα και άλλα έξοδα €26,41,β) στο Εθνικό τυπογραφείο για τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως κατατίθεται συνολικό ποσό ύψους €544,67,γ) η αμοιβή του δικηγόρου ανέρχεται στο €300 (60.000*0.5%),δ) για φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου €600 (60.000*1%),ε) για ανταποδοτικό τέλος υπέρ της Επιτροπής ανταγωνισμού €60 (60.000*0.1%)και ζ) στο Επιμελητήριο καταβάλλεται €33για την έγκριση της επωνυμίας και €420για την πρώτη συνδρομή.

Για να μπορεί μία Α.Ε. να κάνει έναρξη άσκησης δραστηριότητας στη Δ.Ο.Υ. πρέπει να προσκομίσει κάποια δικαιολογητικά, έτσι ώστε να μπορεί να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία. Τα δικαιολογητικά αυτά είναι :

- Έγκριση από την Νομαρχία του νομού.
- Ανακοίνωση από την Νομαρχία.
- Το καταστατικό της εταιρίας.
- Το συμβόλαιο της επαγγελματικής έδρας ή το τίτλο κυριότητας ή την υπεύθυνη δήλωση για παραχώρηση του χώρου.
- Την υπεύθυνη δήλωση βάσει του Ν.1599/86 όπου ο εκπρόσωπος της εταιρίας δηλώνει ότι θα προσκομίσει το ΦΕΚ της σύστασης της εταιρίας.
- Αποδεικτικό έντυπο καταβολής φόρου συγκεντρώσεως του κεφαλαίου 1% στο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας.
- Για την έναρξη της δραστηριότητας της εταιρίας, συμπληρωμένο το έντυπο Μ3 για την έναρξη της εταιρίας, το Μ6 για την δήλωση δραστηριοτήτων της επιχείρησης και το έντυπο Μ7 για τα αποτελούμενα μέλη του Δ.Σ.
- Ένα εξουσιοδοτημένο τρίτο πρόσωπο και γνώστη του οικονομικού κλάδου για την εκπροσώπηση της έναρξης της εταιρίας.
- Ασφαλιστικές ενημερότητες για τους εταίρους που έχουν ποσοστό τουλάχιστον 3% του μετοχικού κεφαλαίου.
- Φωτοτυπία της αστυνομικής ταυτότητας του εκπρόσωπου της Α.Ε.
- Φωτοτυπίες των εκκαθαριστικών, των ατομικών δηλώσεων των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας.
- Αν κάποιο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου δεν έχει ΑΦΜ ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής, θα πρέπει να πάρει από την Δ.Ο.Υ. του νομού που ανήκει.
- Βεβαίωση από το επιμελητήριο.
- Αντίγραφο της απόφασης της Γενικής Συνέλευσης για την σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, εφόσον έχει συγκροτηθεί.
- Εξουσιοδότηση του εκπρόσωπου της εταιρίας, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής, ότι οι δηλώσεις θα υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο.
- Άδεια της επαγγελματικής εγκατάστασης ή της λειτουργίας από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Ανάπτυξης.

- Προέγκριση ίδρυσης για καταστήματα του υγειονομικού ενδιαφέροντος από Δήμους και Κοινότητες.



ΕΙΚΟΝΑ 5.2 Διαδικασία σύστασης ανώνυμης εταιρίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Ο.Ε. & Α.Ε.

6.1 ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 762 του Αστικού Κώδικα επί εταιρείας η οποία έχει διάρκεια πλέον του έτους, ο λογαριασμός κλείνεται και τα κέρδη διανέμονται εφόσον από την εταιρική σύμβαση δεν προκύπτει κάτι άλλο στο τέλος έκαστου έτους. Βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ., οι ομόρρυθμες εταιρείες, ανάλογα των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσεως, τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας.

Στην περίπτωση που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, τότε στο τέλος της χρήσεως οι άνω εταιρείες θα πρέπει να καταχωρίσουν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού: α) τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διάθεσης κερδών.

Τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις υπογράφουν: σύμφωνα με το άρθρο 50α, παρ. 4, του Ν. 3190/1955 και το άρθρο 29, παρ. 3, του Κ.Β.Σ. οι εξής:

- α) Ο διαχειριστής ή οι συνδιαχειριστές,
- β) Ο διευθύνων το λογιστήριο, ο οποίος πρέπει να έχει την άδεια του λογιστή-φοροτέχνη.

Με βάση την άνω διάταξη του Αστικού Κώδικα δεν απαιτείται έγκριση των ανωτέρω οικονομικών διατάξεων από τη συνέλευση των εταίρων.

Αντιθέτως, για τη μη διανομή κερδών, π.χ., λόγω σχηματισμού αποθεματικών απαιτείται προς τούτο απόφαση της συνέλευσης των εταίρων.

Ομόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία. Βάσει του άρθρου 50α, παρ. 4, πρώτο εδάφιο, του Ν. 3190/1955, οι εταιρείες αυτές, είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν για τη σύνταξη της απογραφής και των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, τη δημοσίευση και των έλεγχο αυτών, τα άρθρα 22 και 23 του Ν. 3190/1955. Επομένως, οι διαχειριστές των εταιρειών αυτών είναι υποχρεωμένοι:

- α) Μια φορά στο τέλος της εταιρικής χρήσεως να συντάσσουν λεπτομερή απογραφή όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού της εταιρείας, με λεπτομερή περιγραφή του κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας

καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή (άρθρο 22, παρ. 1, Ν. 3190/1955).

β) Για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α και 43γ του κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 22, παρ. 2, Ν. 3190/1955).

Το άρθρο 42α, παρ. 1, κωδ. Ν. 2190/1920 όπως τροποποιημένο ισχύει από 11.9.2006 με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 3487/2006 έχει ως εξής:

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- (α) τον ισολογισμό,
- (β) το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»,
- (γ) τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» και
- (δ) το προσάρτημα.

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α και 37.

«Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιημένες σε αυτές επιχειρήσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 134, καταρτίζουν, επιπροσθέτως, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, καθώς και κατάσταση ταμειακών ροών.

Τις καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου καταρτίζουν και όσες ανώνυμες εταιρείες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιημένες σε αυτές επιχειρήσεις.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης καθορίζεται το περιεχόμενο της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμειακών ροών που προβλέπονται στο προηγούμενο εδάφιο.»(1)

Επίσης, οι άνω εταιρείες είναι υποχρεωμένες, είτε ως μητρικές είτε ως θυγατρικές σε ενοποίηση (άρθρο 90, παρ. 2, τελευταίο εδάφιο, κωδ. Ν. 2190/1920).

Επομένως οι εταιρείες αυτές, σύμφωνα με τα ανωτέρω, υποχρεούνται να συντάσσουν τις εξής οικονομικές καταστάσεις:

- (α) Ισολογισμό συνοπτικό στην περίπτωση που επί δύο συνεχείς χρήσεις τα αριθμητικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν υπερβαίνουν τα όρια του άρθρου 42α (παρ. 6, 7 και 8) του Ν. 2190/1920 ή πλήρη,
- (β) Λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»,
- (γ) Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και

(δ) Προσάρτημα. συνοπτικό (με βάση τα όρια που αναφέρουμε στην άνω περ. α) ή πλήρες.

Επίσης, εάν οι άνω εταιρείες ενοποιούνται, τότε πρέπει να συντάξουν επιπροσθέτως και τις εξής οικονομικές καταστάσεις:

(ε) Κατάσταση ταμειακών ροών και

(στ) Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

Για την κατάρτιση της έκθεσης διαχείρισεως του ή των διαχειριστών, που απευθύνεται στη συνέλευση των εταίρων, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παρ. 3, του άρθρου 43α του κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 22, παρ. 3, Ν. 3190/1955). Οι άνω οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι σχετικές εκθέσεις των διαχειριστών υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8, του Ν. 3190/1955. Οι διατάξεις των παρ. 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 43β, του κωδ. Ν. 2190/1920 εφαρμόζονται αναλόγως, δηλαδή οι άνω οικονομικές καταστάσεις μαζί με το πιστοποιητικό ελέγχου όταν προβλέπεται έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές δημοσιεύονται 20 ημέρες πριν από τη συνέλευση των εταίρων στις εφημερίδες και τα έντυπα που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 26 του κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 22, παρ. 4, Ν. 3190/1955).

Στην περίπτωση όπου τα αριθμητικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ανωτέρω εταιρειών υπερβαίνουν επί δύο συνεχείς χρήσεις τα όρια του άρθρου 42α (παρ. 6, 7 και 8) τότε οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και η έκθεση διαχείρισεως πρέπει να ελεγχθούν από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (άρθρο 23, παρ. 1 και 2, Ν. 3190/1955).

Στην περίπτωση όπου οι άνω εταιρείες δεν υποχρεούνται σε έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, τότε οι διαχειριστές που παραβαίνουν τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 3190/1955 τιμωρούνται με τις ποινές του άρθρου 458 του Ποινικού Κώδικα (άρθρο 23, παρ. 3, Ν. 3190/1955).

Ομόρρυθμες εταιρίες των οποίων όλοι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία. Και για τις εταιρείες αυτές ισχύουν τα ανωτέρω αναφερόμενα βάσει του άρθρου 50α, παρ. 4, δεύτερο εδάφιο, του Ν. 3190/1955 σχετικά με την απογραφή, σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης διαχείρισης, ενοποίηση και έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Διανομή κερδών και ζημιών. Κατά το άρθρο 763 του Αστικού Κώδικα ελλείπει ενάντια συμφωνίας, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες κατ' ίσα μέρη ανεξαρτήτως εισφοράς. Συνήθως, το καταστατικό ρυθμίζει τον τρόπο κατανομής των αποτελεσμάτων της χρήσεως (κέρδη ή ζημίες) ο οποίος δεν είναι απαραίτητο να είναι ανάλογος της συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο και όμοιος μεταξύ διανομής κερδών και ζημιών, π.χ., τρεις εταίροι συμμετέχουν στο κεφάλαιο μιας ομόρρυθμης εταιρείας με ποσοστά 60%, 30% και 10%, στα κέρδη της χρήσεως 40%, 40% και 20% και στις ζημίες με ποσοστά 40%, 30% και 30%.

6.2 ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α) τον ισολογισμό,
- β) το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως",
- γ) τον "πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων",
- δ) το προσάρτημα.

Ισολογισμός

Ο ισολογισμός είναι μια συνοπτική απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της εταιρίας κατά το τέλος της εταιρικής χρήσης.

Δηλαδή, ο ισολογισμός της Α.Ε. πρέπει να είναι συνταγμένος με απόλυτη ακρίβεια και οι εγγραφές σ' αυτό να στηρίζονται σε στοιχεία πλήρη και συγκεκριμένα, ώστε σαφώς να εξάγεται η αληθινή οικονομική κατάσταση της εταιρίας και να είναι δυνατός ο έλεγχος των εγγράφων από κάθε δικαιούμενο. Πάντως, ο ισολογισμός δεν δίνει απολύτως ακριβή εικόνα της εταιρικής περιουσίας, καθώς είναι δυνατή η παρέκκλιση από τις αρχές των κανόνων αποτίμησης., αρκεί κάθε τέτοια παρέκκλιση ν' αναφέρεται στο προσάρτημα, κατάλληλα αιτιολογημένη, όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στ' αποτελέσματα χρήσης της εταιρίας. Με τη ρύθμιση αυτή επιδιώκονται 2 στόχοι: ν' αποφευχθεί η διανομή ανύπαρκτων ή υπερβολικών κερδών, και να δοθεί στους τρίτους ενδιαφερόμενους μια ειλικρινής και όχι απατηλή εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της εταιρίας.

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

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

Λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως"

Μαζί με τον ισολογισμό πρέπει κατά το νόμο να συντάσσεται και ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως".

Ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως" διαφέρει ουσιωδώς τόσο από τον ισολογισμό όσο και από την απογραφή:

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

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

Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

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

Προσάρτημα

Στο προσάρτημα αναφέρονται διάφορες πρόσθετες πληροφορίες όπως π.χ. οι μέθοδοι αποτίμησης

Κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων

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

α) το διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο ή σε περίπτωση που δεν υπάρχει

τέτοιος σύμβουλος, ένα μέλος του Δ.Σ., που ορίζεται από αυτό,

β) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση της εταιρίας,

γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση Λογιστηρίου.

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

Δημοσιότητα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις

δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος, με τη μορφή και το περιεχόμενο, με βάση το οποίο ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές της εταιρίας έχουν συντάξει την έκθεση ελέγχου τους.

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

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

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

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

β) σε μια ημερήσια οικονομική εφημερίδα .

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

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

Η έγκριση ή η απόρριψη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αποφασίζεται από την τακτική Γ.Σ., η οποία είναι και η μόνη αρμόδια γι' αυτό,

οπότε και από την έγκρισή της αποκτούν νομική ισχύ.

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

Από το κλείσιμο της εταιρικής χρήσης προκύπτει πια κέρδη υπάρχουν προς διάθεση. Για την διάθεση τους αποφασίζει η τακτική Γ.Σ. μέσα στα όρια του νόμου και του καταστατικού, αφού προηγουμένως ψηφίσει τον ισολογισμό.

Τον τρόπο διάθεσης των καθαρών κερδών από την Γ.Σ. καθορίζει ο νόμος ως εξής:

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

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

Όμως, με βάση νεότερη διάταξη το διανεμόμενο πρώτο μέρισμα δεν επιτρέπεται να είναι κατώτερο του 35% των καθαρών κερδών, εφόσον η Γ.Σ. με αυξημένη πλειοψηφία των 4/5 (80%) του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου το αποφασίσει. Στην περίπτωση αυτή το μη διανεμόμενο μέρισμα μέχρι τουλάχιστον το ποσοστό του 35% κεφαλαιοποιείται και οι μετοχές που εκδίδονται παραδίνονται στους δικαιούχους μετόχους. Πάντως, και οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται εφόσον η Γ.Σ. με πλειοψηφία 95% τουλάχιστον του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου το αποφασίσει .

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ/ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Ο.Ε. & Α.Ε.

7.1 ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ Ο.Ε

7.1.1 ΑΥΞΗΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Στη διάρκεια λειτουργίας μιας ομόρρυθμης εταιρίας, παρουσιάζονται ανάγκες που καθιστούν επιτακτική την αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, συνιστά και ταυτόχρονη τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας με τον προσδιορισμό του νέου κεφαλαίου και των ποσοστών συμμετοχής των εταίρων σ' αυτό.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να πραγματοποιηθεί με οποιονδήποτε από τους παρακάτω τρόπους:

- Πρόσθετες εισφορές
- Κεφαλαιοποίηση κερδών
- Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών
- Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού
- Απορρόφηση άλλης επιχείρησης

Στην περίπτωση αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου με την καταβολή συμπληρωματικών εισφορών σε χρήμα ή σε είδος, η αναλογία των εταίρων πρέπει να είναι ίδια με την αρχική, ώστε να μην μεταβληθεί η σχέση συμμετοχής τους στην εταιρία. Δηλαδή οι εταίροι αποφασίζουν την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και εισφέρουν ποσά, τα οποία είναι ανάλογα του ποσοστού συμμετοχής τους, στο ήδη κατατεθέν κεφάλαιο. Στην περίπτωση που η εισφορά των εταίρων είναι ποσοστιαία διαφορετική από την αρχική εισφορά, τότε έχουμε και μεταβολή στα εταιρικά μερίδια, οπότε και απαιτείται αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας καθώς και των υποχρεώσεων της, προκειμένου να διαμορφωθούν εκ νέου τα ποσοστά συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο.

Η είσοδος νέων εταίρων στην εταιρία, με εισφορά νέου κεφαλαίου, αποτελεί αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Στην περίπτωση αυτή θα υπάρχει μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής των αρχικών εταίρων, οπότε όπως και παραπάνω, θα πρέπει να γίνει εκ νέου αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της

ομόρρυθμης εταιρίας, προκειμένου να καθοριστούν τα νέα ποσοστά συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο (μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων).

Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να προκύψει και από την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ή από αδιανέμητα κέρδη της εταιρίας. Σ' αυτήν την περίπτωση, οι εταίροι αποφασίζουν αντί να διανέμουν τα κέρδη της εταιρίας να τα κεφαλαιοποιήσουν, προκειμένου να αυξήσουν την καθαρή θέση της ομόρρυθμης εταιρίας. Ιδιαίτερα σημαντικό είναι το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη, δεδομένου ότι, όταν αυτό είναι διαφορετικό από το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο, αυτομάτως θα αλλάξει η κεφαλαιοποίηση των κερδών και το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο εταιρικό κεφάλαιο.

Ακόμη, είναι δυνατόν, το κράτος για λόγους φορολογικούς και ιστορικού κόστους, να επιβάλλει στις επιχειρήσεις την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών τους στοιχείων. Αυτό πρακτικά σημαίνει, ότι για τις ομόρρυθμες εταιρίες έχουμε μεταβολή στην αξία κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων. Από την αναπροσαρμογή, θα προκύψει υπεραξία η οποία αυξάνει το εταιρικό κεφάλαιο.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%. Η αποτίμηση της εισφοράς σε είδος για τον υπολογισμό του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Στην περίπτωση που έχουμε απορρόφηση μιας εταιρίας από μια άλλη, έχουμε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου για την απορροφούσα εταιρία. Από την απορροφούμενη εταιρία, θα αποτιμηθούν τα περιουσιακά της στοιχεία και ανάλογα θα χρεωθούν σε λογαριασμούς του ενεργητικού και του παθητικού της απορροφούσας εταιρίας. Σ' αυτήν την περίπτωση απαιτείται νέα αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, προκειμένου να καθοριστούν εκ νέου τα ποσοστά συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο.

7.1.2. ΜΕΙΩΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Σε σπάνιες περιπτώσεις, παρουσιάζονται, παρουσιάζονται ανάγκες για μείωση του εταιρικού κεφαλαίου σε μια ομόρρυθμη εταιρία. Οι κυριότεροι λόγοι που οδηγούν στη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου είναι, η έξοδος εταίρου από την εταιρία ή η ύπαρξη πλεονάζοντος κεφαλαίου.

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται κατόπιν συμφωνίας όλων των εταιρών και τροποποίηση του καταστατικού. Στο καταστατικό πρέπει να αναγράφεται, ο σκοπός της μείωσης, το ποσό και ο τρόπος που θα πραγματοποιηθεί.

7.2 ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ Α.Ε.

Η Α.Ε. έχει ένα ορισμένο ύψος μετοχικού κεφαλαίου. Το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε είναι 60000 €. Για ορισμένες κατηγορίες Α.Ε. το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου που απαιτεί ο νόμος ορίζεται μεγαλύτερο π.χ. οι προερχόμενες από συγχώνευση ή μετατροπή ανώνυμες εταιρείες πρέπει να έχουν ελάχιστο ύψος μετοχικού κεφαλαίου 30000€. Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας διαιρείται σε μετοχές που μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και ενσωματώνονται σε τίτλους μιας ή περισσότερων μετοχών.

7.2.1 Καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου

Η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου είναι υποχρεωτική και η πιστοποίησή της γίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο υποχρεούται να συνέλθει για το σκοπό αυτό σε ειδική συνεδρίαση μέσα στο πρώτο δίμηνο από τη σύσταση της εταιρείας. Αντίγραφο πρακτικού της παραπάνω συνεδρίασης ο πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου υποχρεούται μέσα στην ίδια προθεσμία να υποβάλει στο Υπουργείο Εμπορίου.

Στην ανώνυμη εταιρεία μπορεί να γίνει και μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου. Μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου είναι η καταβολή κατά την σύσταση της εταιρείας μέρους της ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής και ανάληψη από τους μετόχους της υποχρέωσης να καταβάλουν το υπόλοιπο της αξίας της σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού. Σε περίπτωση μερικής καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου ισχύουν υποχρεωτικά τα εξής:

Το σύνολο της πρώτης δόσης δεν μπορεί να είναι λιγότερο από το ελάχιστο καταβεβλημένο κεφάλαιο, που ο νόμος απαιτεί για τη σύσταση του συγκεκριμένου είδους ανώνυμης εταιρείας. Το τμήμα της αξίας κάθε μετοχής το οποίο έχει καταβληθεί δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ένα τέταρτο της ονομαστικής αξίας και των 0,10 ευρώ. Αν προβλέπεται έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, η διαφορά καταβάλλεται ολόκληρη εφάπαξ μαζί με την καταβολή της πρώτης δόσης. Ο χρόνος αποπληρωμής των μετοχών δεν μπορεί να ξεπερνάει τα δέκα χρόνια. Οι μετοχές

μέχρι την αποπληρωμή τους πρέπει να είναι ονομαστικές. Σε όλα τα έντυπα, διαφημίσεις, δημοσιεύματα ή άλλα έγγραφα της εταιρείας στα οποία αναφέρεται το ονομαστικό κεφάλαιο πρέπει δίπλα να αναφέρεται και το καταβεβλημένο κεφάλαιο

7.2.2 Εισφορές σε είδος

Το κεφάλαιο της Α.Ε. διαμορφώνεται από τις εισφορές των μετόχων. Για να σχηματιστεί το κεφάλαιο δεν αρκούν οποιεσδήποτε αλλά απαιτούνται εισφορές σε χρήμα ή σε είδος δεκτικό χρηματικής απότμησης ή, με άλλα λόγια, δεκτικό εμφάνισης στον ισολογισμό.

Τα στοιχεία του ενεργητικού δεν μπορεί να περιλαμβάνουν απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών. Εισφορές που αφορούν σε αντικείμενα μη αποτιμητά σε χρήμα είναι δεκτές και στην Α.Ε., όπως και σε κάθε εταιρία, αλλά όχι για τον σχηματισμό του μετοχικού κεφαλαίου. Πρόκειται για τις πρόσθετες εισφορές και αυτό για κατοχύρωση των συμφερόντων των εταιρικών δανειστών.

Οι ιδρυτές της εταιρείας έχουν ελευθερία στην επιλογή των εισφορών έτσι μπορούν να επιλέξουν εισφορές είτε σε χρήμα είτε σε είδος είτε και τις δύο παράλληλα και μάλιστα σε οποιαδήποτε αναλογία. Αν όμως οι μετοχές είναι να πληρωθούν σε είδος δεν υπάρχει επιλογή καθώς είναι από τον νόμο αναγκασμένοι να δεχτούν μόνο εισφορές σε χρήμα αφού μερική καταβολή του κεφαλαίου δεν επιτρέπεται σε περίπτωση εισφοράς σε είδος. Αν υπάρχουν εισφορές σε είδος πρέπει να αναφέρεται η αξία τους. Αν το καταστατικό δεν ορίζει την κατηγορία των εισφορών αυτές είναι σε χρήμα.

7.2.3 Αύξηση κεφαλαίου

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου των Α.Ε. γίνεται:

- α) είτε με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου.
- β) είτε με απόφαση της γενικής συνέλευσης (τακτικής ή έκτακτης).

Για να γίνει λοιπόν η αύξηση του Μ.Κ. συντάσσεται το πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου ή το πρακτικό της γενικής συνέλευσης και μέσα σε 15 ημέρες από τη σύνταξή του προσκομίζεται εις διπλούν (μαζί με την έντυπη δήλωση απόδοσης του φόρου) στη Δ.Ο.Υ. για την καταβολή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων που είναι 1 % πάνω στο ποσό της αύξησης που γίνεται. Στη συνέχεια, το ένα αντίγραφο του πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου ή της γενικής συνέλευσης

με το οποίο αποφασίζεται η αύξηση του κεφαλαίου, πάνω στο οποίο βεβαιώνεται και από τη Δ.Ο.Υ. ότι καταβλήθηκε ο φόρος 1%, προσκομίζεται στη διεύθυνση το Υπουργείου Εμπορίου για δημοσίευση. Τα έξοδα δημοσίευσης βαρύνουν τη εταιρία. Τα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου ή της γενικής συνέλευσης που αφορούν την αύξηση του κεφαλαίου της Α.Ε. γίνονται χωρίς συμβολαιογράφο. Αν το ποσό που αποφασίστηκε να καταβάλλουν οι μέτοχοι δεν καλυφθεί πλήρως μέσα στη προθεσμία που τάσσεται από το νόμο, αλλά μερικώς, τότε για το τμήμα το ποσού που δεν καλύφτηκε θα επιστραφεί ο φόρος 1% στην εταιρία.

Λόγοι αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να γίνει για πολλούς λόγους, όπως:

- α) όταν δεν έχει επάρκεια κεφαλαίων Στην περίπτωση αυτή η εταιρεία θα αναζητήσει τα αναγκαία κεφάλαια είτε στο δανεισμό είτε στην αύξηση του ίδιου κεφαλαίου της. Καλούνται, δηλαδή, οι μέτοχοι να εισφέρουν νέα ποσά σε μετρητά και αν αυτοί δεν ανταποκριθούν στην πρόσκληση, οι νέες μετοχές, που αντιστοιχούν στην αύξηση του κεφαλαίου, προσφέρονται σε τρίτους.
- β) Όταν γίνεται συνεργασία της Α.Ε. με νέα πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, τα οποία συνεισφέρουν σε χρήμα ή σε είδος και έτσι επέρχεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δηλαδή, νέοι μέτοχοι εισφέρουν μετρητά ή άλλα είδη χρήσιμα στη λειτουργία της εταιρείας. Επίσης, στην περίπτωση αυτή ανήκει η απορρόφηση της περιουσίας άλλης επιχειρήσεως οπότε τις νέες μετοχές, που αντιστοιχούν στην αύξηση του κεφαλαίου, θα πάρουν οι ιδιοκτήτες της περιουσίας που εισφέρθηκε, δηλαδή, οι μέτοχοι της επιχειρήσεως που απορροφήθηκε.
- γ) Όταν η ανώνυμη εταιρεία έχει μεγάλα έκτακτα αποθεματικά Τα αποθεματικά έχουν ορισμένο σκοπό. Το τακτικό αποθεματικό προορίζεται αποκλειστικά για να καλύψει τυχόν ζημίες της εταιρείας. Επίσης, διάφορα άλλα αποθεματικά σχηματίζονται για να καλύψουν ειδικές ανάγκες της εταιρείας. Όλα αυτά τα αποθεματικά δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθούν για άλλο σκοπό εκτός από εκείνο για τον οποίο σχηματίστηκαν. Υπάρχουν, όμως, και αποθεματικά, τα οποία σχηματίστηκαν απλώς, επειδή δε διανεμήθηκε στους μετόχους το σύνολο ή μέρος των πραγματοποιηθέντων κερδών μιας ή περισσότερων χρήσεων.
- δ) Όταν κεφαλαιοποιούνται χρέη της εταιρείας. Πολλές φορές, μία ανώνυμη εταιρεία μπορεί να υπερβεί την ορθή σχέση μεταξύ ιδίων και ξένων

κεφαλαίων, δηλαδή, καταλήγει να είναι υποχρεωμένη ή και απλώς βρίσκεται σε ταμειακή δυσχέρεια και αδυναμία εξοφλήσεως των χρεών της. Σε όλες αυτές οι περιπτώσεις, είναι δυνατόν να επιδιωχθεί η εξυγίανση της εταιρείας και η βελτίωση της ρευστότητάς της με τη μετατροπή των χρεών της σε μμετοχικό κεφάλαιο. Αυτό γίνεται κατόπιν συνεννοήσεως και σύμφωνης γνώμης των δανειστών οι οποίοι δέχονται, όπως σε εξόφληση των απαιτήσεών της, λάβουν ίσης αξίας μετοχές της εταιρείας, που αντιστοιχούν σε ισόποση αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

7.2.4 Μείωση κεφαλαίου της Α.Ε.

Ανάλογα με τον επιδιωκόμενο σκοπό η μείωση κεφαλαίου διακρίνεται σε πραγματική ή ονομαστική.

Πραγματική μείωση κεφαλαίου

Πραγματική μείωση κεφαλαίου αποφασίζεται στις σπάνιες περιπτώσεις, που η Α.Ε. δεν χρειάζεται ένα μέρος από την εταιρική της περιουσία και γι αυτό το επιστρέφει στους μετόχους μετά από ισόποση μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Ονομαστική μείωση του κεφαλαίου

Ονομαστική είναι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ως λογιστικού μεγέθους χωρίς αντίστοιχη μείωση της εταιρικής περιουσίας.

Η ονομαστική μείωση κεφαλαίου εταιρίας, η οποία έχει υποστεί μεγάλες ζημιές, μπορεί προς το σκοπό της εξυγιάσεώς της να συνδυάζεται με πραγματική αύξηση κεφαλαίου. Έτσι, με τη μείωση προσαρμόζεται καταρχήν το μετοχικό κεφάλαιο στην εταιρική περιουσία, ενώ με την αύξηση, που επακολουθεί επιτυγχάνεται η εισροή νέων περιουσιακών στοιχείων στην εταιρία, τα οποία χρειάζονται για την εξυγιάσή της.

Λόγοι μείωσης

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει για δύο λόγους:

α. Γιατί μέρος αυτής δεν είναι απαραίτητο στην Α.Ε. και μπορεί ν' αποδοθεί στους μετόχους.

β. Γιατί συνεπεία ζημιών μειώθηκε ανεπανόρθωτα η περιουσία της εταιρίας και ο ισολογισμός πρόκειται να εμφανίζει για κάποιο μακρύ χρονικό διάστημα έλλειμμα, ώστε να μην υπάρχει ελπίδα για διανομή μερίσματος σε σύντομο χρονικό

διάστημα, οπότε επιβάλλεται αναπροσαρμογή των κεφαλαίων στην πραγματική κατάσταση της εταιρίας.

Πάντως, η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν επιτρέπεται κάτω από το ελάχιστο, που ορίζεται από το νόμο. Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου είναι συνήθως προαιρετική.

Υποχρεωτική είναι μόνο στην περίπτωση της μη αποπληρωμής μετοχών, που αναλήφθηκαν κατά την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου. Αν το κεφάλαιο της εταιρίας γίνει κατώτερο από το 1/2 του ελάχιστου, που ορίζεται από το νόμο, το Δ.Σ. υποχρεούται να συγκαλέσει τη Γ.Σ. μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της χρήσης, η οποία θ' αποφασίσει αν η εταιρία λυθεί ή αν ληφθεί κάποιο άλλο μέτρο.

Επίσης, αν το σύνολο του ενεργητικού, που εμφανίζεται στους ετήσιους λογαριασμούς μειωθεί κάτω από το 1/10 του κεφαλαίου ανακαλείται η άδεια σύστασης της εταιρίας

Τρόποι μείωσης

Η μείωση του κεφαλαίου μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

- α. με μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που υπάρχουν,
- β. με ακύρωση ορισμένων από αυτές.

Ο πρώτος τρόπος δεν είναι πάντοτε εφικτός και πραγματοποιήσιμος, γιατί η ονομαστική αξία των μετοχών δεν επιτρέπεται να κατέλθει κάτω των 0,30€. Ο δεύτερος τρόπος περιέχει άνιση μεταχείριση ορισμένων μετόχων, γιατί τους στερεί από τις μετοχές τους και αυτό δεν επιτρέπεται, εκτός αν προβλέπει σχετικά το καταστατικό.

Στην περίπτωση αυτή προς τήρηση της αρχής της ίσης μεταχείρισης των μετόχων, ο καθορισμός των μετοχών, που θ' ακυρωθούν πρέπει να γίνει κατά τρόπο αμερόληπτο και αντικειμενικό, ενδεχόμενα και με κλήρωση.

Διαδικασία μείωσης κεφαλαίου

Η σύγκληση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, που θα αποφασίσει για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ακολουθεί τη διαδικασία που ισχύει γενικώς.

Η πρόσκληση για τη σύγκληση της γενικής συνελεύσεως και η απόφαση αυτής για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να ορίζει το σκοπό της μείωσης καθώς και τον τρόπο πραγματοποιήσεώς της. Η απόφαση αυτή πρέπει να συνοδεύεται από έκθεση Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία να βεβαιώνεται η ικανότητα

της εταιρείας να ικανοποιήσει τους δανειστές της. Η εποπτεύουσα αρχή έχει το δικαίωμα να μη εγκρίνει την απόφαση της γενικής συνελεύσεως για μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, αν θεωρήσει ότι μετά απ' αυτήν δεν απομένουν ικανές εγγυήσεις για την ικανοποίηση των δανειστών. Η μείωση του κεφαλαίου συνιστά τροποποίηση του καταστατικού και συνεπώς πρέπει να εγκριθεί από το νομάρχη της έδρας της εταιρείας, η απόφαση αυτή μαζί με τα τροποποιούμενα άρθρα του καταστατικού να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Το μετοχικό κεφάλαιο δεν μπορεί να μειωθεί πέρα από το κατώτατο όριο που ορίζεται από τον νόμο, εκτός αν η απόφαση για τη μείωση προβλέπει την ταυτόχρονη αύξηση του κεφαλαίου τουλάχιστον μέχρι το πιο πάνω κατώτατο. Δεν γίνεται καμία καταβολή στους μετόχους από το αποδεσμευμένο με τη μείωση ενεργητικό της εταιρείας, με ποινή ακυρότητας αυτής της καταβολής, εκτός εάν ικανοποιηθούν οι δανειστές της εταιρείας, των οποίων οι απαιτήσεις γεννήθηκαν πριν από τη δημοσιότητα της αποφάσεως για μείωση ή εάν το δικαστήριο αποφανθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές είναι αβάσιμες.

Εάν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετόχων, κάθε απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως, που αφορά τη μείωση του κεφαλαίου, τελεί υπό την έγκριση της κατηγορίας ή των κατηγοριών μετόχων, τα δικαιώματα των οποίων θίγονται από την απόφαση αυτή.

Η έγκριση παρέχεται με απόφαση των μετόχων της θιγόμενης κατηγορίας, που λαμβάνεται σε ιδιαίτερη συνέλευση με τα ποσοστά απαρτίας και πλειοψηφίας. Για τη σύγκληση αυτής της συνελεύσεως, τη συμμετοχή σ' αυτήν, την παροχή πληροφοριών, την αναβολή λήψεως αποφάσεων, τη ψηφοφορία, καθώς και την ακύρωση των αποφάσεών της, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές διατάξεις για τη Γενική Συνέλευση των μετόχων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΚΑΙ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

8.1. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Φορολογικού Νόμου, όπως αυτός ψηφίστηκε στις 11/1/2013 από τη Βουλή των Ελλήνων (αναμένεται ο αριθμός του Νόμου και η δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως), αλλάζει ριζικά ο τρόπος φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών (ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες) για τα εισοδήματα που θα αποκτήσουν οι εν λόγω υπόχρεοι τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) και επόμενες.

Συγκεκριμένα, τροποποιήθηκαν τα 5 πρώτα εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 10 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, μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς καθώς και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, φορολογείται ως εξής:

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

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

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

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

Επίσης για τους υπόχρεους αυτούς εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 98 και επόμενα.»

Οι διατάξεις που αντικαταστάθηκαν και ισχύουν μέχρι και τα εισοδήματα της χρήσης 2012 (οικονομικό έτος 2013) είχαν 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 περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

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

Ουσιαστικά με τις νέες διατάξεις πέραν της αύξησης των φορολογικών συντελεστών, καταργείται η έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής και πλέον τα κέρδη που προκύπτουν φορολογούνται όλα στο όνομα της εταιρείας μετά την αφαίρεση τυχόν αφορολογήτων εσόδων, μερισμάτων που μπορεί να έλαβε η εταιρεία από τη συμμετοχή της σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες ή συνεταιρισμούς και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (σε άλλες δηλαδή προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ). Τα κέρδη αυτά θα φορολογηθούν με έναν μεγαλύτερο φορολογικό συντελεστή ο οποίος ανέρχεται σε 26%, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους που τηρούν απλογραφικά βιβλία και για ποσό κερδών μέχρι 50.000,00 ευρώ, καθώς και για τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία για το σύνολο των κερδών τους. Στην περίπτωση των υπόχρεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, εάν το σύνολο των κερδών τους ανέρχεται σε ποσό μεγαλύτερο των 50.000,00 ευρώ, για το επιπλέον αυτό ποσό θα φορολογηθούν με συντελεστή 33%, όπως φαίνεται και από την ανωτέρω κλίμακα.

Επιπλέον όμως, προστίθεται νέα υποχρέωση για τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, να παρακρατήσουν, σε περίπτωση διανομής των κερδών τους μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ποσοστό φόρου 10% επί των διανεμομένων κερδών και το υπόλοιπο ποσό να το διανέμουν στους εταίρους ελεύθερο φόρου. Ουσιαστικά πρόκειται για μια εξομοίωση του χειρισμού των διανεμομένων κερδών όμοια με αυτή που ισχύει για τις Ανώνυμες Εταιρείες, τις Ε.Π.Ε. και τις λοιπές περιπτώσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55.

Αντίθετα, η συγκεκριμένη υποχρέωση δεν ισχύει στις περιπτώσεις των υπόχρεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Για να γίνουν πλήρως αντιληπτά τα ανωτέρω παραθέτουμε ένα απλό παράδειγμα υπολογισμού του φόρου σε Ομόρρυθμη εταιρεία που τηρεί απλογραφικά βιβλία καθώς και μιας Ομόρρυθμης Εταιρείας που τηρεί διπλογραφικά βιβλία έχοντας και οι δύο το ίδιο ποσό καθαρών κερδών:

Έστω η Ομόρρυθμη εταιρεία Β. Βασιλείου Ο.Ε. η οποία κατά τη διαχειριστική χρήση 2013 έχει καθαρά κέρδη από την άσκηση της δραστηριότητάς της ύψους 150.000,00 ευρώ. Στην εταιρεία συμμετέχουν 2 ομόρρυθμοι εταίροι εκ των οποίων ο πρώτος με ποσοστό συμμετοχής 55% και ο δεύτερος με ποσοστό συμμετοχής 45%.

Αν η επιχείρηση τηρούσε απλογραφικά τα βιβλία της, ο φόρος της θα προέκυπτε ως εξής:

Καθαρά κέρδη: 150.000,00

Για τις 50.000,00 X 26% = 13.000,00

Για τις 100.000,00 X 33%=33.000,00

Σύνολο φόρου = 46.000,00

Υπόλοιπο κερδών: 104.000,00 εκ των οποίων τα 57.200,00 θα λάβει ο πρώτος εταίρος ενώ τα υπόλοιπα 46.800,00 θα λάβει ο δεύτερος εταίρος. Και οι δύο θα συμπεριλάβουν τα ανωτέρω κέρδη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους ελεύθερα φόρου μιας και έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Αν τώρα η ίδια επιχείρηση τηρούσε διπλογραφικά βιβλία ο φόρος της θα προέκυπτε ως εξής:

Καθαρά κέρδη: 150.000,00 X 26% = 39.000,00 συνολικός φόρος.

Υπόλοιπο κερδών: 111.000,00.

Αν η εταιρεία προχωρήσει σε διανομή του υπολοίπου των κερδών, θα πρέπει να υπολογίσει και να αποδώσει παρακρατούμενο φόρο ίσο με το 10% επί του διανεμόμενου ποσού. Έτσι θα παρακρατήσει και θα αποδώσει ποσό 11.100,00 ευρώ (= 111.000,00 X 10%) και το υπόλοιπο ποσό θα διανεμηθεί ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στον πρώτο εταίρο ποσό 54.945,00 ευρώ και στον δεύτερο εταίρο ποσό 44.955,00. Και οι δύο θα συμπεριλάβουν τα ανωτέρω κέρδη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους ελεύθερα φόρου μιας και έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Η συνολική εκταμίευση φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενου φόρου για αυτή την περίπτωση ανέρχεται σε 50.100,00 ευρώ.

8.2 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΤΟ ΦΟΡΟ ΤΗΣ Α.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του νέου φορολογικού νομοσχεδίου, αντικείμενο και επιβολή του φόρου σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι το καθαρό ποσό των κεφαλαιοποιούμενων ή διανεμόμενων με οποιαδήποτε μορφή κερδών, μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος.

Είναι σημαντικό να δοθεί η έννοια της διαχειριστικής περιόδου της ανώνυμης εταιρίας. Ως διαχειριστική περίοδος νοείται δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείριση του :

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή,

β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή τοιαύτη με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση,

γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή

επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση, και

δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση. Επί αλλαγής του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της αλλοδαπής επιχείρησης ή της συμμετέχουσας, οι επιχειρήσεις των παραπάνω περιπτώσεων α', β', γ' και δ' μπορούν, χωρίς έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσαρμόζουν το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου με αυτόν της αλλοδαπής ή της συμμετέχουσας επιχείρησης. Η προσαρμογή μπορεί να γίνεται είτε με επιμήκυνση είτε με σύντμηση της διαχειριστικής περιόδου.

Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μία διαχειρίσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων. Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου. Σε αυτήν την περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο.

Ως χρόνος επιβολής του φόρου νοείται το οικονομικό έτος για το εισόδημα που αποκτήθηκε στο προηγούμενο οικονομικό έτος. Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, καθώς και τους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι την 31η Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Ως συνολικό εισόδημα νοείται στην περίπτωση των νομικών προσώπων, το άθροισμα των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα και εκμετάλλευση κεφαλαίου, τα οποία αποκτώνται αυτά είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά το αρνητικό στοιχείο – ζημιά του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, αν δεν

καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης κατηγορίας, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος, είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφιστεί είτε ολόκληρο είτε κατά το υπόλοιπο αυτού που απομένει κάθε φορά, κατά περίπτωση, διαδοχικά στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, νοείται για τα νομικά πρόσωπα των ανώνυμων εταιριών που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο η διαχειριστική περίοδος.

Σύμφωνα με το άρθρο 9 του νομοσχεδίου, τα νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται από το φόρο :

α) Το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι δημοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης, διαχείρισης απορριμμάτων και τηλεθέρμανσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων, οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδας, καθώς και τα νοσοκομεία, βρεφοκομεία, κέντρα παιδικής μέριμνας και γηροκομεία που συνιστώνται από τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, καθώς και τα Ανώτατα και Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από τόκους και λοιπούς τίτλους. Τα εισοδήματα από τόκους και λοιπούς τίτλους φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις εκτός από αυτά που προέρχονται από τόκους καταθέσεων και δάνεια του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικά για το Ελληνικό Δημόσιο, η απαλλαγή ισχύει και για τα εισοδήματα που προέρχονται από τόκους και λοιπούς τίτλους, επί των οποίων δεν ενεργείται ούτε παρακράτηση φόρου.

β) Για την υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται, σε περίπτωση διανομής ή

διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν εφαρμόζονται για συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

γ) Για τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία, που αποκτώνται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, συνεταιρισμούς ή ενώσεις συνεταιρισμών, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά. Αν δικαιούχους των ως άνω κερδών είναι ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία ή συνεταιρισμός, σε περίπτωση διανομής τους με οποιαδήποτε μορφή, τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων της παραγράφου 18 του άρθρου 18.

δ) Για τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών, που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τον όρο της αμοιβαιότητας.

ε) Για τα εισοδήματα που αποκτούν οι συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αγροτικοί από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνονται:

αα) Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, εκτός των τόκων από συναλλαγματικές

και γραμμάτια, εφόσον πηγάζουν από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και των τόκων από δάνεια ή πιστώσεις στα μέλη του συνεταιρισμού.

ββ) Τα κέρδη από πώληση προϊόντων μετά από προηγούμενη επεξεργασία τους ή διασκευή η οποία μπορεί να προσδώσει σε αυτά το χαρακτήρα βιομηχανικών προϊόντων. Δεν θεωρείται ως βιομηχανική επεξεργασία η διαλογή, εξευγενισμός, καθαρισμός, έκθλιψη, εκκόκκιση, εκχύμωση, αποφλοιώση, παστερίωση, η παραγωγή γαλακτοκομικών προϊόντων, καθώς και η απλή συσκευασία για τη συντήρηση και

μεταφορά των γεωργικών προϊόντων στον τόπο της κατανάλωσης, ανεξάρτητα από τα μέσα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.

γγ) Τα κέρδη από τη λιανική πώληση σε τρίτους γεωργικών προϊόντων γενικά παραγωγής του συνεταιρισμού ή των μελών αυτού από ίδια πρατήρια ή με τη μεσολάβηση τρίτων που ενεργούν λιανική πώληση κατ' εντολή και για λογαριασμό τους.

δδ) Τα κέρδη από την πώληση σε τρίτους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού, αγαθών γενικά που δεν παράγονται από το συνεταιρισμό ή από τα μέλη του, καθώς και τα κέρδη από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού. Στα εισοδήματα αυτά συμψηφίζονται οι τυχόν ζημιές, που προκύπτουν από κλάδους του συνεταιρισμού, που απαλλάσσονται από το φόρο.

στ) Για τα κέρδη που αποκτούν ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτο κράτος, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998 (Φ.Ε.Κ. 30/Α'). Τα πιο πάνω κέρδη εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών και σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 2 και της παραγράφου 19 του άρθρου 18. Σε περίπτωση συμψηφισμού του ποσού αυτού με ζημιά δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 περί μεταφοράς της ζημιάς.

ζ) Οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και τα αμοιβαία κεφάλαια, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 3 και 5 του άρθρου 52.

η) Για τα εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο.

θ) Για τα κέρδη των νομικών προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 1 εφόσον εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως αυτές ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/EK της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε». ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξη τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης

Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του Άρθρου 14 του Ν. 3468/2006 (Φ.Ε.Κ. 8/Α'). ι) Για τη διαφορά υπερτιμήματος των οικοπέδων που πωλούν στα μέλη τους οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την εκτέλεση έργων κοινής ωφέλειας, που θα εξυπηρετήσουν τις ανάγκες του οικισμού, δεν αποτελεί εισόδημα του συνεταιρισμού. Σε περίπτωση διανομής με οποιονδήποτε τρόπο του πιο πάνω υπερτιμήματος στα μέλη του συνεταιρισμού, αυτό φορολογείται με βάση τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

ι) Για τη διαφορά υπερτιμήματος των οικοπέδων που πωλούν στα μέλη τους οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την εκτέλεση έργων κοινής ωφέλειας, που θα εξυπηρετήσουν τις ανάγκες του οικισμού, δεν αποτελεί εισόδημα του συνεταιρισμού. Σε περίπτωση διανομής με οποιονδήποτε τρόπο του πιο πάνω υπερτιμήματος στα μέλη του συνεταιρισμού, αυτό φορολογείται με βάση τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

Ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα των ανώνυμων εταιριών νοείται το εισόδημα από αμοιβές μελών Δ.Σ. Α.Ε. και διαχειριστών λοιπών εταιριών, ήτοι:

α) Κάθε παροχή σε χρήμα ή σε είδος, και γενικά κάθε παροχή αποτιμητή σε χρήμα που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία σε διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, και η οποία δεν προέρχεται από διανομή κερδών της εταιρείας και δεν καταβάλλεται λόγω σύμβασης παροχής εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών ή έργου ή έμμισθης εντολής.

β) Κάθε παροχή σε χρήμα ή είδος, και γενικά κάθε παροχή αποτιμητή σε χρήμα που καταβάλλεται από τα λοιπά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 1 στους διαχειριστές τους, και η οποία δεν προέρχεται από τη διανομή κερδών της εταιρείας και δεν καταβάλλεται λόγω σύμβασης παροχής εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών ή έργου ή έμμισθης εντολής.

Ωστόσο, στο ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων του άρθρου 1, δηλαδή των ανώνυμων εταιριών συμπεριλαμβάνεται και το εισόδημα από εκμετάλλευση κεφαλαίου.

Κατά συνέπεια, το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα των Α.Ε. εξευρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται με βάση το κόστος πωληθέντων και το σύνολο γενικά των εξόδων που πραγματοποιεί η επιχείρηση και αφορούν τη διαχειριστική περίοδο. Η έκπτωση των ως άνω δαπανών διενεργείται εφόσον είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα, στηρίζονται σε φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία. Δαπάνες υπό μορφή πρόβλεψης αναγνωρίζονται υπό την προϋπόθεση ότι στηρίζονται σε φορολογικά στοιχεία τα οποία έχουν παραληφθεί μέχρι το τέλος του τέταρτου (4ου) μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και πριν την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

Οι δαπάνες που περιλαμβάνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις εκπίπτουν υπό τις προϋποθέσεις που αναγράφονται σε αυτές :

α) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβών του προσωπικού τακτικές και έκτακτες, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους παροχών σε χρήμα ή σε είδος, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 (Φ.Ε.Κ. 285/Α'), εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Εξαιρετικά οι δαπάνες μισθοδοσίας αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η σταδιακή εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, η διαδικασία της εξοφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

β) Οι μισθοί υπαλλήλων μελών του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις της περίπτωσης α'.

ε) Οι αποδοχές προσωπικού κατά το μέρος που δεν επιδοτούνται από τον Ο.Α.Ε.Δ. με τις προϋποθέσεις της περίπτωσης α'.

στ) Τα ποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε υπαλλήλους της για τα παιδιά αυτών που σπουδάζουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχουν καταβληθεί η βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται στην περίπτωση α' και εφόσον φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

ζ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση για ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται η ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων εφόσον φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

η) Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν εφόσον τα ποσά αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Η προϋπόθεση του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει εφόσον η απόσταση του τόπου εργασίας και διαμονής απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εβδομήντα πέντε (75) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης.

θ) Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς τους εργαζομένους για επιβράβευση της απόδοσής τους ή της επίδοσης τους σε εκπαιδευτικά ιδρύματα που σπουδάζουν εφόσον έχουν καταβληθεί η βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται στην περίπτωση α' και εφόσον φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

ι) Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας και πρόσβασης στο διαδίκτυο σε ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) για λογαριασμούς εφόσον οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, συμπεριλαμβανομένων και των νομίμων εκπροσώπων της επιχείρησης.

- ια) Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού, εφόσον είναι απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του, για λόγους υγιεινής ή/και ασφάλειας ή/και ομοιόμορφης εμφάνισης.
- ιβ) Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της ή/και τρίτων συνεργατών εφόσον η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού και των τρίτων συνεργατών μέσα στην επιχείρηση ή με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή την εκμάθηση ξένων γλωσσών
- ιγ) Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς εφόσον τα παραστατικά εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης.
- ιδ) Οι δαπάνες κυκλοφορίας, επισκευών και συντηρήσεων, οι αποσβέσεις και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο των επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων σε ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%). Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατηγών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών καθώς και στις αντιπροσωπείες και τα συνεργεία αυτοκινήτων για τα αυτοκίνητα αντικατάστασης.
- ιε) Τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης όπως και των άυλων περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές έγγραφες. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.
- ιστ) Τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 (Φ.Ε.Κ. 194/Α') για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβέννυνται και ισόποσα,

ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Οι εταιρείες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα της περίπτωσης αυτής, καθώς και τις δαπάνες επιστημονικής -τεχνολογικής έρευνας ή αντίστοιχων εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αναγνωρίζονται ως τέτοια βάσει νόμου, ανάλογα με τον υπολειπόμενο χρόνο από την αρχική καταχώρισή τους.

ιζ) Τα ποσά των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.

ιη) Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό έως μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων. Οι ανώνυμες χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών υπολογίζουν την πρόβλεψη επί της αξίας της προμήθειας που αναγράφεται στα πινακίδια, τα οποία εκδίδουν προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, και με την προϋπόθεση ότι σε αυτά αναγράφονται τα στοιχεία, που ορίζονται από τις διατάξεις των Κανόνων Απεικόνισης Συναλλαγών. Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης-αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό έως ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα στοιχεία. Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό έως ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 – 503, 521 – 528 και 721 – 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 – 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία

της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών που είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης για τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές, για τους δε τηρούντες απλογραφικά βιβλία μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές το συνολικό ποσό εφόσον παρακολουθείται σε ιδιαίτερη στήλη στα τηρούμενα βιβλία. Τα οριζόμενα στα δύο προηγούμενα εδάφια εφαρμόζονται αναλόγως και για πελάτες εξωτερικού. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τις διαχειριστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1.1.2013 για τις υφιστάμενες επιχειρήσεις ή από το έτος έναρξης δραστηριότητας για τις νέες, υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω της μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Επίσης, οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 (Φ.Ε.Κ. 194/Α') επιτρέπεται να ενεργούν για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεών τους, έκπτωση έως και δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστική χρήση. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα

τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

ιθ) Το σύνολο των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών.

κ) Οι προβλέψεις για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

λ) Τα ποσά των κάθε είδους φόρων, δικαιωμάτων και τελών, που βαρύνουν την επιχείρηση καθώς και του ανταποδοτικού τέλους λόγω συμμετοχής σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2939/2001 (Φ.Ε.Κ. 179/Α'), με εξαίρεση τους φόρους και τέλη που ορίζονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.

μ) Τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

ν) Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού. Όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, υπερβαίνουν μέσα στη χρήση, το μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, επιπλέον ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση. Στην περίπτωση αυτή, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του παρόντος για τη μεταφορά της ζημιάς, έχουν εφαρμογή για το υπόλοιπο ζημιών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του πιο πάνω ποσοστού. Προϋπόθεση εφαρμογής των δύο προηγούμενων εδαφίων είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησης των πιο πάνω δαπανών από το Υπουργείο. Για το σκοπό αυτό, η

αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου αυτού υποχρεούται να χορηγεί βεβαίωση στην οποία θα αναφέρεται το είδος των δαπανών και ο χρόνος πραγματοποίησής τους.

ξ) Η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημιάς αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

ο) Η ζημιά που προκύπτει από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων

χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

π) Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. Για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 (Φ.Ε.Κ. 179/Α') κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση διενεργήσει απογραφή λήξης ενώ η απογραφή έναρξης έχει ληφθεί με ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) τότε για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης ως απογραφή λήξης θα ληφθεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών της χρήσης και η διενεργηθείσα απογραφή λήξης θα ληφθεί υπόψη ως απογραφή έναρξης της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Επίσης αν η επιχείρηση δεν υποχρεούται να διενεργήσει απογραφή λήξης τότε για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης ως απογραφή έναρξης θα ληφθεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών της προηγούμενης χρήσης.

ρ) Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων και του κόστους παραγωγής τους που βαρύνουν την επιχείρηση είτε εφάπαξ κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου είτε ισόποσα σε πέντε (5) διαχειριστικές περιόδους. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ Ο.Τ.Α., δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν έχει καταβληθεί το τέλος που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου.

σ) Τα δώρα της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον έχει καταβληθεί το οφειλόμενο τέλος υπέρ Ο.Τ.Α. για τη συνολική αξία των δώρων αυτών μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα εκατό πενήντα (150) ευρώ για κάθε λήπτη.

τ) Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιείται η καταβολή ή η πίστωση αυτών, δεν κοινοποιηθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου καταβάλλεται ή πιστώνεται η αποζημίωση ή η αμοιβή στον δικαιούχο. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν προκειμένου για αποζημιώσεις που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ασφαλιστικές εταιρίες.

υ) Οι ακόλουθες δωρεές :

αα) Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής (Ε.ΤΑ.Κ.Σ.), τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

ββ) Η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά, προς το κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ -ΙΔΡΥΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΙΝΑΣ» (Φ.Ε.Κ. 540/Β'/1995). Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως αξία των δωριζομένων ειδών διατροφής λαμβάνεται το κόστος απόκτησης ή παραγωγής τους, κατά περίπτωση και είναι απαραίτητη η έκδοση του προβλεπόμενου στοιχείου.

γγ) Η αξία των κινητών μνημείων, όπως αυτά ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο ή σε μουσεία αναγνωρισμένα από τον Υπουργό Πολιτισμού σύμφωνα με την ίδια νομοθεσία. Σε περίπτωση μεταβίβασης στο Δημόσιο, η αποδοχή της δωρεάς γίνεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού και Τουρισμού, ύστερα από γνώμη του αρμόδιου γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού και Τουρισμού και μετά από χρηματική αποτίμηση της αξίας των μνημείων από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από τον δωρητή. Η απόφαση αυτή περιλαμβάνει τα στοιχεία του δωρητή, την περιγραφή και τη χρηματική αποτίμηση του μνημείου. Τα μνημεία κατατίθενται σε κρατικά μουσεία. Σε περίπτωση μεταβίβασης λόγω δωρεάς σε μουσεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο, η αποδοχή της δωρεάς γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση των μνημείων από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του έκτου εδαφίου του παρόντος. Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό δέκα πέντε τοις εκατό (15%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής περιόδου από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει. Σε περίπτωση που η έκδοση της απόφασης της ειδικής εκτιμητικής επιτροπής γίνεται σε μεταγενέστερη χρήση από αυτή της δωρεάς, το ποσό του προηγούμενου εδαφίου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία εκδίδεται η απόφαση αυτή.

δδ) Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

εε) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που συστάθηκαν και διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 1514/1985 (Φ.Ε.Κ. 13/Α') και του Ν. 3653/2008 (Φ.Ε.Κ. 49/Α'), καθώς και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για δωρεές χρηματικών ποσών προς αθλητικά σωματεία. σστ) Επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών, γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων. Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών των υποπεριπτώσεων εε' και σστ', με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου της υποπερίπτωσης σστ', υπερβαίνουν τα τριακόσια (300) ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα. Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος. Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου. ηη) Οι παροχές σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (Φ.Ε.Κ. 179/Α') για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς

διαχείρισης αποβλήτων που αναφέρονται στην 69728/824/1996 (Φ.Ε.Κ. 358/Β') υπουργική απόφαση ή άλλες σχετικές διατάξεις, καθώς και οι σχετικές με αυτές δαπάνες που πραγματοποιούνται. φ) Οι ασφαλιστικές εισφορές σε ταμεία υποχρεωτικής ασφάλισης που καταβάλλονται από επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα για την ασφάλιση των εταίρων ή/και των διοικούντων νομικά πρόσωπα εφόσον αυτές έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 (Φ.Ε.Κ. 285/Α'). χ) Η ζημιά που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε άλλη επιχείρηση, εκτός συνδεδεμένης, έναντι τιμήματος μικρότερου του ύψους των απαιτήσεων αυτών.

ψ) Η ζημιά που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την εκχώρηση απαιτήσεων που ενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3156/2003 (Φ.Ε.Κ. 157/Α').

Οι δαπάνες που περιλαμβάνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα :

α) Αποσβέσεις παγίων :

αα) Στην αξία γηπέδου ή οικοπέδου επί του οποίου είτε ευρίσκονται είτε δεν ευρίσκονται κτίσματα.

ββ) Στην αξία κτιρίου τράπεζας που περιέχεται σε αυτή μετά από πλειστηριασμό για ικανοποίηση απαιτήσεών της, εφόσον δεν χρησιμοποιείται από την ίδια ή δεν εκμισθώνεται.

γγ) Όταν η επιχείρηση δεν διενεργεί απόσβεση χρησιμοποιούμενου παγίου σε συγκεκριμένη χρήση, εφόσον αυτό δεν έχει τεθεί εκτός εκμετάλλευσης, ή όταν διενεργεί με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, δεν έχει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις.

δδ) Όταν διενεργείται απόσβεση με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το επιπλέον του νομίμου ποσού απόσβεσης,.

εε) Οι αποσβέσεις που ενεργεί επιχείρηση στο κόστος επαναγοράς ακινήτου (κτιρίου), πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back), δεν

αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της μέχρι του ποσού της υπεραξίας του κτιρίου για το οποίο έτυχε απαλλαγής κατά την αρχική πώληση του ακινήτου προς την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης

στστ) Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων παγίων περιουσιακών στοιχείων από την επιχείρηση που μετατρέπεται ή συγχωνεύεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 (Φ.Ε.Κ. 217/Α').

ζζ) Οι αποσβέσεις που διενεργούν οι τραπεζικές, ασφαλιστικές καθώς και οι εισηγμένες στο Χ.Α. ανώνυμες εταιρείες, λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 3091/2002, κατά το μέρος που αναλογούν στην υπεραξία αυτή.

ηη) Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς των κρατικών επιχορηγήσεων του Ν. 1892/1990 και του Ν. 2601/1998, για την πραγματοποίηση επενδύσεων.

β) Ζημιά :

αα) Η ζημιά που προκύπτει σε βάρος ημεδαπής επιχείρησης από τη συμμετοχή της σε αλλοδαπή επιχείρηση ή από τη συμμετοχή της σε εκκαθαρισθείσα αλλοδαπή επιχείρηση.

ββ) Η ζημιά που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών, ομολόγων και συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις.

γγ) Η χρεωστική διαφορά (ζημιά) που προκύπτει κατά την εξαγορά σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 (Φ.Ε.Κ. 137/Α') Ν.Δ. 1297/1972 (Φ.Ε.Κ. 217/Α') και Ν. 2190/1920 (Φ.Ε.Κ. 37/Α'), θυγατρικής εταιρείας από τη μητρική της ή το αντίθετο, όταν το καταβαλλόμενο τίμημα είναι μεγαλύτερο από την καθαρή θέση ή το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας που εξαγοράζεται.

δδ) Η ζημιά που προκύπτει όταν κατά τη μεταβίβαση επιχείρησης ή μέρους αυτής μεταβιβάζονται στοιχεία παθητικού μεγαλύτερης αξίας από την αξία των στοιχείων του ενεργητικού.

εε) Η ζημιά που προκύπτει από την αποτίμηση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.

στστ) Η ζημιά από τη μείωση της ονομαστικής αξίας μετοχών ανώνυμης εταιρείας τις οποίες κατέχει άλλη ανώνυμη εταιρεία.

γ) Οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και για τους καταβαλλόμενους δασμούς.

δ) Φόροι - Τέλη :

αα) Ο φόρος εισοδήματος που βαρύνει την επιχείρηση.

ββ) ο φόρος υπεραξίας λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992 (Φ.Ε.Κ. 113/Α'),

γγ) ο φόρος ακίνητης περιουσίας της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/Α'),

δδ) το ενιαίο τέλος ακινήτων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3634/2008 (Φ.Ε.Κ. 9/Α'),

εε) το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α'),

στστ) το έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών του άρθρου 53 του Ν. 4021/2011 (Φ.Ε.Κ. 218/Α'),

ζζ) η έκτακτη εισφορά του πέμπτου άρθρου του Ν. 3845/2010 (Φ.Ε.Κ. 65/Α') ηη) η έκτακτη εισφορά του άρθρου 2 του Ν. 3808/2009 (Φ.Ε.Κ. 227/Α'),

θθ) η έκτακτη εισφορά ακινήτων του άρθρου 3 του Ν. 3808/2009 (Φ.Ε.Κ. 227/Α'). Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον έχουν αποτελέσει έσοδο φορολογητέο για αυτήν.

ιι) Οι καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους.

ιαια) Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης όπως και οι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα

για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης μετά από το φορολογικό έλεγχο. Τα ίδια ισχύουν και για τους πρόσθετους φόρους ή πρόστιμα που καταβάλλονται λόγω εκπρόθεσμου στο Δημόσιο. ιβιβ) Το ποσό των προσαυξήσεων που κατέβαλε επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας και επικουρικής ασφάλισης.

ιγγ) Ο οριζόμενος από τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 18 του Ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330/Α') ετήσιος ειδικός φόρος επί της αξίας των ακινήτων που έχουν στην κυριότητα τους αλλοδαπές εταιρείες χωρίς καμία άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα.

ιδιδ) Το ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί στην αξία των κτισμάτων που παραδίδει οικοδομική επιχείρηση στον οικοπεδούχο, στην περίπτωση ανέγερσης οικοδομής με αντιπαροχή, σε περίπτωση που δεν εισπράττεται από τον τελευταίο.

ιειε) Το αγγελιόσημο που καταβάλουν οι εκδοτικές επιχειρήσεις, καθόσον βαρύνει τους πελάτες τους και οι υπόψη επιχειρήσεις απλώς μεσολαβούν για την είσπραξη και την απόδοσή του αγγελιόσημου στον Ενιαίο Δημοσιογραφικό Οργανισμό Επικουρικής Ασφάλισης και Περίθαλψης.

ισισστ) Το ποσό εξαγοράς ποινής για αγορανομική παράβαση.

ε) Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρείες, εφόσον τα μερίσματα αυτά απαλλάσσονται της φορολογίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά το ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν.

στ) Χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση σ' της παραγράφου 2.

ζ) Αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη αυτών συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό.

Για τις ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες εκπίπτουν, επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα :

α) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.

β) Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με συντελεστή που ορίζεται, κατά κλάδους με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης.

γ) Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί, οι οποίες λαμβάνονται όπως αυτές καθορίζονται με πραγματογνωμοσύνη, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές. Ως καθαρό ασφαλιστρο νοείται, για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, το ολικό ποσό του ασφαλιστρού μειωμένο κατά το ποσό του αντασφαλιστρού.

δ) Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρεία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένου ολόκληρου του χαρτοφυλακίου των ασφαλιστηρίων συμβολαίων μετά των συναφών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ασφαλιστικής εταιρείας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί. Επίσης, από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής ανώνυμης εταιρείας προς την οποία έχει μεταβιβαστεί το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρείας ζωής εκπίπτει το ποσό του ελλείμματος των επενδύσεων της τελευταίας που της αναλογεί, όπως το ποσό αυτό ορίζεται στην απόφαση του προηγούμενου εδαφίου. Η έκπτωση του ποσού αυτού πραγματοποιείται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας εκδίδεται η πιο πάνω απόφαση. Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το χρόνο ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της ασφαλιστικής εταιρείας ζωής.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών εκπίπτουν και οι ακόλουθες:

- α) Τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- β) Οι τόκοι που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- γ) Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/1920.

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της ανώνυμης εταιρίας, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη των πιο πάνω προσώπων, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, και αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 1, δηλαδή των ανώνυμων εταιριών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που

διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αφορολόγητα αποθεματικά των νομικών προσώπων, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 59 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά. Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή : α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 (Φ.Ε.Κ. 127/Α') και του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990, β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του Ν. 2065/1992 οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά. Σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών που δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, η δήλωση του άρθρου 59, για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου υποβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που γίνεται η πίστωση ή η ανάληψη ή η εξαγωγή στο εξωτερικό των κερδών ή αποθεματικών και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα στην προθεσμία, που ορίζεται από την παράγραφο αυτή. Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ή τα μέλη του συνεταιρισμού ή των κερδών που λαμβάνουν τα μέλη των λοιπών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 1, ανεξάρτητα αν η καταβολή γίνεται σε μετρητά ή

μετοχές ή εταιρικά μερίδια, ενεργείται και παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 55.

Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσανυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε περίπτωση διάλυσης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας, ετερόρρυθμης και ομόρρυθμης εταιρείας ή αστικής εταιρείας.

Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντίτιμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, με βάση την παράγραφο 6 του άρθρου 21 φόρου, από τα συνολικά κέρδη. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσανυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών. Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει, μέσα στη διαχειριστική περίοδο που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου, εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών θα καθοριστούν η λογιστική εμφάνιση και ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεματικών, που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη κάθε χρήσης. Από το ακαθάριστο εισόδημα που ορίστηκε πιο πάνω, από αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. και διαχειριστών των λοιπών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 1, εκπίπτει κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε ασφαλιστικού οργανισμού υποχρεωτικής ασφάλισης που βαρύνει το εισόδημα αυτό.

Τέλος, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από αμοιβές μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών και διαχειριστών λοιπών εταιρειών θεωρείται ο χρόνος καταβολής ή πίστωσής του στους δικαιούχους.

8.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.

8.2.1.1 Φορολογία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα

Το εισόδημα από αμοιβές μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών και διαχειριστών λοιπών εταιρειών υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

Το συνολικό καθαρό εισόδημα των λοιπών υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 1 υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%). Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 1 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 59, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση.

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

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν: α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27, 29, 31, 33, 35, 37, 39, 50, 52, 54 και 56, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή

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

Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα κατάρτιση μελετών και σχεδίων ή τη διεξαγωγή ερευνών τεχνικής, οικονομικής ή επιστημονικής γενικά φύσεως, ανεξάρτητα αν αυτές εκπονούνται στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή ή την επίβλεψη και συντονισμό εκτέλεσης τεχνικών έργων που πραγματοποιούνται από τρίτους στην Ελλάδα ή την παροχή επιστημονικής φύσεως συμβουλών προς τον κύριο του εκτελούμενου στην Ελλάδα τεχνικού έργου, επιβάλλεται, για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν από τις υπηρεσίες αυτές, φόρος εισοδήματος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), ο οποίος υπολογίζεται στη συνολική ακαθάριστη αμοιβή τους. Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή κατά την εκάστοτε πίστωση ή την καταβολή της αμοιβής στο δικαιούχο. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν από τις υπηρεσίες αυτές. Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος ή ευρώ που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό εισοδημάτων, που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

8.2.1.2 Φορολογία του εισοδήματος από μερίσματα ανωνύμων εταιρειών και διανεμόμενα κέρδη λοιπών εταιρειών

Ως εισόδημα από μερίσματα νοείται αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από:

- α) μερίσματα και προμερίσματα μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών,
- β) μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης,
- γ) κέρδη ανωνύμων εταιρειών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στα μέλη του Δ.Σ. και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους,

δ) αποθεματικά ανωνύμων εταιρειών, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα εάν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες.

Ως εισόδημα από διανεμόμενα κέρδη εταιρειών νοείται αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος:

α) από κάθε εταίρο ημεδαπής εταιρείας οποιασδήποτε νομικής μορφής, εκτός από αυτή της ανώνυμης εταιρείας, από τα κέρδη της εταιρείας που διανέμονται, συμπεριλαμβανομένων των κερδών που διανέμονται από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες, αστικές εταιρίες, αφανείς εταιρίες, συνεταιρισμούς, καθώς και εταιρίες όλων των εταιρικών τύπων που προβλέπονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας και έχουν νομική προσωπικότητα,

β) από κάθε εταίρο αλλοδαπής εταιρείας οποιασδήποτε νομικής μορφής, εκτός από αυτή της ανώνυμης εταιρείας.

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται :

α) Από μερίσματα και διανεμόμενα κέρδη ημεδαπών εταιρειών ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, ή από το ανάλογο όργανο που προβλέπεται από την εκάστοτε ισχύουσα εταιρική νομοθεσία, ή για τους εταιρικούς τύπους που δεν προβλέπεται όργανο έγκρισης, η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η χρήση.

β) Από μερίσματα και διανεμόμενα κέρδη αλλοδαπών εταιρειών ο χρόνος πίστωσης ή καταβολής αυτών στο δικαιούχο.

γ) Από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του μετόχου ή εταίρου σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας, η ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας κατά περίπτωση.

Τα μερίσματα ή κέρδη που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 1 υποβάλλονται σε φορολογία με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Από

το ποσό του φόρου που αναλογεί εκπίπτει ο φόρος που παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55.

8.2.1.3 Φορολογία του εισοδήματος από τόκους

Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από : α) Καταθέσεις οποιασδήποτε μορφής, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμιευτήριο, που είναι στην Ελλάδα. β) Καταθέσεις οποιασδήποτε μορφής στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. γ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του Ν.Δ. 3746/1957 (Φ.Ε.Κ. 173/Α'). δ) Δάνεια που χορηγούνται σε ημεδαπά φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα.

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια (ZERO COUPON) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοση τους.

Ο κατά τα ανωτέρω παρακρατούμενος φόρος αποτελεί έσοδο του οικονομικού έτους επί του οποίου υπολογίστηκαν οι τόκοι. Τα πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν ή είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα και έχουν καταστεί «φορείς πληρωμής» με βάση την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 3312/2005 (Φ.Ε.Κ. 35/Α') υποχρεούνται για τα εισοδήματα που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 και εισπράττονται από αυτά για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδος σε παρακράτηση του φόρου κατά την καταβολή των τόκων ή στην πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου. Ο φόρος υπολογίζεται επί του συνόλου των τόκων που εισπράττουν τα πιστωτικά ιδρύματα για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδας είτε το προϊόν της είσπραξης εισάγεται στην Ελλάδα είτε επανεπενδύεται ή παραμένει στο εξωτερικό. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται και για τους δεδουλευμένους τόκους κατά το χρόνο μεταβίβασης του ομολόγου αλλοδαπής προέλευσης ή τοκομεριδίου.

8.2.1.4 Φορολογία του εισοδήματος από λοιπούς τίτλους

Ως ακαθάριστο εισόδημα από λοιπούς τίτλους νοείται αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο, το οποίο προκύπτει:

- α) από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων
- β) από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 400/1970 (Φ.Ε.Κ. 22/Α') για ασφαλίσεις ζωής,
- γ) από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος δεν είναι εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. 3371/2005 (Φ.Ε.Κ. 178/Α') ή αμοιβαίο κεφάλαιο του Ν. 3283/2004 (Φ.Ε.Κ. 210/Α'), ή πιστωτικό ή χρηματοδοτικό ίδρυμα. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στο άρθρο 5 του Ν. 3606/2007 (Φ.Ε.Κ. 195/Α'), καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικό προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP επί συναλλάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψης της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται και τα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, η απόδοση των οποίων συνδέεται με το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν (ρήτρες Α.Ε.Π.). Όταν δικαιούχος του εισοδήματος των προϊόντων της παραγράφου αυτής είναι κάτοικος αλλοδαπής φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από λοιπούς τίτλους.
- δ) από την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων που λαμβάνουν οι κάτοχοι αυτών από την ανώνυμη εταιρεία.

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από λοιπούς τίτλους θεωρείται ο χρόνος πίστωσης ή καταβολής του στο δικαιούχο. Το καθαρό εισόδημα από λοιπούς τίτλους που υπόκειται σε φορολόγηση προκύπτει αν από το ακαθάριστο εισόδημα αφαιρεθούν κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

Το εισόδημα από λοιπούς τίτλους υποβάλλεται σε φορολογία με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Αν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο της

παραγράφου 4 του άρθρου 1 το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε.

8.2.1.5 Φορολογία του εισοδήματος από δικαιώματα (royalties)

Το εισόδημα από δικαιώματα (royalties) υποβάλλεται σε φορολογία με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για το εισόδημα αυτό.

Στα δικαιώματα τα οποία καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους -μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένης εταιρείας κράτους -μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος -μέλος, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Για την εφαρμογή των αναφερόμενων στην παράγραφο αυτή διατάξεων, μία εταιρεία θεωρείται «συνδεδεμένη» με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας ή η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας ή μία τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας και υπό τον όρο ότι σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, η συμμετοχή κατέχεται χωρίς διακοπή για δύο έτη. Η απαλλαγή από την παρακράτηση παρέχεται με την προϋπόθεση ότι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων δέχεται τις πληρωμές για δικό του λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου και εφόσον προσκομίσει σχετική βεβαίωση που ισχύει για δύο έτη από την ημερομηνία χορήγησης της. Η βεβαίωση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία του δικαιούχου : α) ότι έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησης του σε ένα συγκεκριμένο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, β) ότι υπόκειται στο πιο πάνω κράτος -μέλος που έχει την έδρα του σε φόρο εισοδήματος χωρίς να τυγχάνει απαλλαγής από αυτόν, γ) ότι κατέχει την πιο πάνω αναφερόμενη συμμετοχή χωρίς διακοπή τουλάχιστον για δύο έτη, δ) ότι το εισόδημα από τα δικαιώματα που αποκτά, σε περίπτωση που αυτός είναι μόνιμη εγκατάσταση άλλης εταιρείας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος - μέλος όπου έχει τη μόνιμη εγκατάσταση και ότι η εταιρεία της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα στοιχεία α', β', γ' και ε' της παρούσας παραγράφου, ε) ότι έχει μία από τις μορφές που ορίζονται με απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών σύμφωνα με το Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK (L.157/49). Εξαιρετικά, μέχρι την 30η Ιουνίου 2013 που λήγει η μεταβατική περίοδος που προβλέπεται από την Οδηγία αυτή, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Για την παρακράτηση και την απόδοση του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου.

8.2.1.6 Φορολογία εισοδήματος από μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο

Ως ακαθάριστο εισόδημα από μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας, μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο, λαμβάνεται το τίμημα που έχει συμφωνηθεί και αναγράφεται στην αντίστοιχη σύμβαση μεταβίβασης το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151/Α').

Καθαρό εισόδημα από μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας, μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο, είναι αυτό που προκύπτει αν από το ακαθάριστο εισόδημα αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης ανά περίπτωση.

Ως κόστος απόκτησης, για τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία θεωρείται το καταβληθέν ποσό για την απόκτηση αυτών όπως αυτό αναγράφεται στη σχετική σύμβαση αγοράς, ενώ για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το καταβληθέν ποσό για την απόκτηση αυτών όπως αυτό αναγράφεται στη σχετική σύμβαση αγοράς και έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τους κατά το χρόνο της αγοράς.

Το καθαρό εισόδημα από μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Αν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 1 το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε.

8.2.1.7 Φορολογία των κερδών από μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο, λοιπών χρεογράφων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων

Τα κέρδη τα οποία αποκτούν φυσικά πρόσωπα ή επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησης τους, φορολογούνται όταν οι μετοχές αυτές έχουν αποκτηθεί με οποιονδήποτε τρόπο από 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για τον υπολογισμό του κέρδους που υπόκειται σε φορολογία λαμβάνεται η πραγματική τιμή πώλησης των μετοχών στο Χ.Α., όπως αυτή αναγράφεται στο πινακίδιο που εκδίδει η Ανώνυμη Εταιρεία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών ή το πιστωτικό ίδρυμα που μεσολαβεί. Όταν η πώληση των μετοχών πραγματοποιείται εξωχρηματιστηριακά ή μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που δηλώνεται στην εταιρεία «Ελληνικά Χρηματιστήρια Ανώνυμη Εταιρεία» (Ε.Χ.Α.Ε.) για το διακανονισμό της συναλλαγής και αν δεν δηλωθεί η τιμή κλεισίματος της μετοχής κατά την ημέρα της συναλλαγής.

Για τον υπολογισμό του κόστους απόκτησης των μετοχών ισχύουν τα ακόλουθα :

- α) Όταν η απόκτηση των μετοχών έχει γίνει σταδιακά για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης των πωλούμενων μετοχών λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησης αυτών.
- β) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται η αξία που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας κεφαλαίου ή αν δεν οριστικοποιήθηκε η δηλωθείσα αξία.
- γ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί δωρεάν μετά από κεφαλαιοποίηση αποθεματικών δεν επηρεάζεται το κόστος κτήσης του συνόλου των μετοχών. Τα ίδια ισχύουν κατά τη μεταβολή του αριθμού των μετοχών με αύξηση ή μείωση της ονομαστικής τους αξίας (split -reverse split).
- δ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί πριν από την έγκριση εισαγωγής τους στο Χ.Α., για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τιμή εισαγωγής τους σε αυτό.

ε) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης μετοχών (stock option plan), ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος.

στ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί ως μέρισμα (αντί μετρητών), ως κόστος κτήσης αυτών λαμβάνεται το ποσό του μερίσματος που θα λάμβανε ο κάθε μέτοχος αν η διανομή γινόταν σε χρήμα.

ζ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί στο πλαίσιο επίτευξης της αναγκαίας διασποράς εν όψει της εισαγωγής τους στο Χ.Α., για τον υπολογισμό του κόστους απόκτησης λαμβάνεται υπόψη η τιμή με την οποία αποκτήθηκαν.

η) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί κατά την εκκαθάριση εισηγμένου στο Χ.Α. παραγώγου προϊόντος επί μετοχών με παράδοση της υποκείμενης αξίας έναντι τιμήματος, για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τελική τιμή εκκαθάρισης για τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και η τιμή κλεισίματος της υποκείμενης μετοχής στο Χ.Α. κατά την ημέρα άσκησης του δικαιώματος για τα δικαιώματα προαίρεσης επί μετοχών.

θ) Όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί από εξαγορά μεριδίων Διαπραγματεύσιμων Αμοιβαίων Κεφαλαίων (Δ.Α.Κ.) του άρθρου 24Α του Ν. 3283/2004 (Φ.Ε.Κ. 210/Α') για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης λαμβάνεται υπόψη η τιμή κλεισίματος των υποκείμενων μετοχών στο Χ.Α. κατά την ημέρα της εξαγοράς.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους που υπόκειται σε φορολογία, λαμβάνεται υπόψη η ζημιά που προκύπτει μέσα στο ίδιο έτος από την ίδια αιτία. Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα η τυχόν ζημιά συμψηφίζεται μόνο με κεφαλαιακά κέρδη. Για την εφαρμογή των ανωτέρω, οι Ανώνυμες Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών ή τα πιστωτικά ιδρύματα, που χειρίζονται τις μετοχές των πελατών τους σύμφωνα με τον Κανονισμό του Συστήματος Αυλών Τίτλων, χορηγούν, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιανουαρίου, στους δικαιούχους πελάτες τους κατάσταση κερδών ή ζημιών που προέκυψαν κατά το προηγούμενο έτος από τις πωλήσεις μετοχών κάθε εταιρείας διακεκριμένα και συνολικά, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του δικαιούχου, καθώς και ο αριθμός φορολογικού μητρώου.

Χρόνος που προκύπτει το εισόδημα είναι ο χρόνος διακανονισμού της πώλησης των μετοχών, χωρίς να ασκεί επιρροή η τιμή στην οποία έχει λάβει χώρα η πώληση. Όταν πραγματοποιείται ανοιχτή πώληση, το εισόδημα προκύπτει κατά το χρόνο διακανονισμού της αγοράς των απαιτούμενων μετοχών ή της μεταφοράς μετοχών στο λογαριασμό του επενδυτή. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Το καθαρό εισόδημα από μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο, λοιπών χρεογράφων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων φορολογείται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Αν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 1 το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε.

8.2.2 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

8.2.2.1 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε. Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται σε εκατό τοις εκατό (100%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (Φ.Ε.Κ. 248/Α'). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. Επίσης η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που κάνουν έναρξη δραστηριότητας μετά από εικονική λύση ή διακοπή άλλης επιχείρησης. Ως εικονική θεωρείται η λύση εταιρείας ή η διακοπή ατομικής επιχείρησης, όταν, μετά τη λύση ή διακοπή, στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση συνεχίζεται η ίδια δραστηριότητα από νέα εταιρεία με άλλη μορφή αλλά τους ίδιους εταίρους ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει το φυσικό

πρόσωπο που είχε την ατομική επιχείρηση. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 59, τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση. Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται στην πηγή, καθώς και ο φόρος που καταβάλλεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 27, 29, 31, 33, 35, 37 και 39. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου. α) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972 (Φ.Ε.Κ. 217/Α'), β) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες, καθώς και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, που μετασχηματίζονται σε άλλες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του Ν. 2166/1993 (Φ.Ε.Κ. 137/Α'), γ) για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρεία ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, του Κ.Ν. 2190/1920 (Φ.Ε.Κ. 37/Α'), δ) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 3190/1955 (Φ.Ε.Κ. 91/Α'), ε) για τα πιστωτικά ιδρύματα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2515/ 1997 (Φ.Ε.Κ. 154/Α'), στ) για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, καθώς και τις δευτεροβάθμιες ή τριτοβάθμιες αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 2810/2000 (Φ.Ε.Κ. 61/Α'), ζ) για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 1 που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας

παραγράφου, η) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και επί των εισοδημάτων που ορίζονται από την παράγραφο 19 του άρθρου 18. θ) Για τα πρόσωπα των περιπτώσεων ζ' και η' της παραγράφου 4 του άρθρου 1 που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972 (Φ.Ε.Κ. 217/Α') ή του Ν. 2166/1993 (Φ.Ε.Κ. 137/Α'), σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία.

8.2.2.2 Υποχρέωση παρακράτησης φόρου

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τους συνεταιρισμούς, τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, για τα κέρδη τα οποία κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν σε φυσικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας. Οι διατάξεις του άρθρου 55 εφαρμόζονται ανάλογα και όταν ο καταβάλλων το εισόδημα ή δικαιούχος αυτού είναι νομικό πρόσωπο ή επιχείρηση από τα αναφερόμενα στο άρθρο 1 του παρόντος. Εξαιρετικά, αν ο δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, είναι πρόσωπο από τα αναφερόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 1, το οποίο όμως δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου ορίζεται σε σαράντα τοις εκατό (40%) στο εισόδημα αυτό και ο αλλοδαπός δικαιούχος δεν υποχρεούται στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης για το πιο πάνω εισόδημα.

Στους τόκους που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και τους οποίους καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους - μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένης εταιρείας κράτους -μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος -μέλος, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Ως τόκοι νοούνται τα εισοδήματα από πάσης φύσεως απαιτήσεις, ασφαλισμένες ή μη

με υποθήκη και παρέχουσες ή μη δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη και ιδίως εισοδήματα από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα, συμπεριλαμβανομένων ενδεχόμενων πρόσθετων ωφελημάτων και ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή άλλα χρεόγραφα. Για την εφαρμογή των αναφερόμενων στην παράγραφο αυτή διατάξεων, μία εταιρεία θεωρείται «συνδεδεμένη» με άλλη εταιρεία εφόσον τουλάχιστον η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας ή η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας ή μία τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας, και υπό τον όρο ότι σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις η συμμετοχή κατέχεται χωρίς διακοπή για δύο έτη. Η απαλλαγή από την παρακράτηση παρέχεται με την προϋπόθεση ότι ο δικαιούχος των τόκων δέχεται τις πληρωμές για δικό του λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου και εφόσον προσκομίσει σχετική βεβαίωση που ισχύει για δύο έτη από την ημερομηνία χορήγησης της. Η βεβαίωση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία του δικαιούχου: α) ότι έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησης του σε ένα συγκεκριμένο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, β) ότι υπόκειται στο πιο πάνω κράτος -μέλος που έχει την έδρα του σε φόρο εισοδήματος χωρίς να τυγχάνει απαλλαγής από αυτόν, γ) ότι κατέχει την πιο πάνω αναφερόμενη συμμετοχή χωρίς διακοπή τουλάχιστον για δύο έτη, δ) ότι το εισόδημα από τους τόκους που αποκτά, σε περίπτωση που αυτός είναι μόνιμη εγκατάσταση άλλης εταιρείας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος - μέλος όπου έχει τη μόνιμη εγκατάσταση και ότι η εταιρεία της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα στοιχεία α', β', γ' και ε' της παραγράφου αυτής, ε) ότι έχει μία από τις μορφές που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών σύμφωνα με το Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK (L.157/49). Με την ίδια απόφαση θα καθοριστούν ο τρόπος και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των αναφερόμενων στο άρθρο αυτό. Εξαιρετικά, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου οκτώ ετών που αρχίζει από την 1η Ιουλίου 2005, κατά την καταβολή των αναφερόμενων πιο πάνω τόκων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα πρώτα τέσσερα έτη και πέντε τοις εκατό (5%) κατά τα τελευταία τέσσερα έτη, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Η παρακράτηση του φόρου

ενεργείται από τον χρεώστη κατά την καταβολή των τόκων ή την εγγραφή τους στα βιβλία σε πίστωση του αλλοδαπού δικαιούχου και αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν έχουν εφαρμογή για τόκους από προνομιούχες μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, για τόκους υπερημερίας, καθώς και για τόκους που αποτελούν έμμεση διανομή κερδών. Μέχρι την έναρξη της μεταβατικής περιόδου που αναφέρεται πιο πάνω, κατά την καταβολή των υπόψη τόκων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ή της εσωτερικής νομοθεσίας, κατά περίπτωση.

8.2.2.3 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εκμετάλλευση κεφαλαίου

Στα μερίσματα ή κέρδη που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα των ανώνυμων εταιριών, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Όταν ένα εκ των οριζομένων στο πρώτο εδάφιο πρόσωπο προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά του περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή του σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 1, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος του και αναλογεί στα διανεμόμενα από το πιο πάνω πρόσωπο κέρδη τα οποία προέρχονται από τη συμμετοχή του αυτή. Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος του νομικού προσώπου

επιστρέφεται σε αυτό κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

α) Για εισοδήματα από τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 18 από τα ακαθάριστα έσοδα κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου.

β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρείας.

γ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 17 κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου και το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα από την έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

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

ε) Για τόκους, από την καταβολή τους ή την εγγραφή τους στα βιβλία του οφειλέτη σε πίστωση του δανειστή. Εξαιρετικά, αν ο οφειλέτης τόκων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου. Στην περίπτωση αυτή, ο δικαιούχος του εισοδήματος των τόκων έχει υποχρέωση να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος δέκα τοις εκατό (10%) στην αρμόδια για τη φορολογία του δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι την 31η Ιανουαρίου για τους τόκους που καταβλήθηκαν το προηγούμενο έτος.

στ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, κατά το χρόνο λήξης έκαστης σύμβασης ή κατά την καταβολή τους, εφόσον αυτό συμφωνείται να γίνει πριν από το χρόνο λήξης της σύμβασης. Για τα πιο πάνω εισοδήματα που προέρχονται από την αλλοδαπή, η παρακράτηση φόρου ενεργείται από το ημεδαπό

πιστωτικό ίδρυμα κατά την καταβολή ή την πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και όταν τα έσοδα από τα χρηματοοικονομικά παράγωγα επανεπενδύονται ή παραμένουν στο εξωτερικό.

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

Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται :

α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και ζ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.

β) Για τα εισοδήματα της παραγράφου 3 και της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρεία και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή η πίστωση.

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

δ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της προηγούμενης παραγράφου, το πρόσωπο που τα καταβάλλει. Όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από την αλλοδαπή, η παρακράτηση ενεργείται από το ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα, ανεξάρτητα αν έχει

μεσολαβήσει ή όχι, για τη σύναψη της σύμβασης μεταξύ του δικαιούχου του εισοδήματος και του αλλοδαπού οργανισμού.

8.2.3 Ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα

Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρείας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 1, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. .

8.2.4 Υπόχρεοι, προθεσμίες και περιεχόμενο της δήλωσης των νομικών προσώπων

Σύμφωνα με το άρθρο 59, κάθε νομικό πρόσωπο της Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό. Η δήλωση

της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

α) από τα νομικά πρόσωπα της ΑΕ από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 31η Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους.

β) Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο. Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη. Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελεσιδικία της εγγραφής.

γ) Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Η δήλωση υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου και υποβάλλεται από τον ίδιο ή πρόσωπο που έχει ορισθεί από αυτόν. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται μαζί με αυτή.

Οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να αποδίδουν το φόρο που παρακρατούν εφάπαξ, με την υποβολή δήλωσης στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα, με εξαίρεση τον φόρο που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται για το κλείσιμο του ισολογισμού.

Τέλος, ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 50 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του άρθρου 59, καταβάλλονται :

α) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 59, σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. β) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 59, εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Αν καταβληθεί εφάπαξ το συνολικό ποσό της οφειλής, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο με την εμπρόθεσμη δήλωση, παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του καταβαλλόμενου ποσού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΛΥΣΗ-ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Ο.Ε. & Α.Ε.

9.1 ΛΥΣΗ-ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Λύση της ΟΕ είναι η επέλευση του γεγονότος ή του χρονικού σημείου μετά από το οποίο, σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό, λήγει η αμοιβαία αξίωση των εταίρων για την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού και στη θέση της γεννάται η επίσης αμοιβαία αξίωσής τους για την εκκαθάριση της εταιρείας.

Συνέπειες λύσης της ΟΕ


1. Είναι η αλλαγή του καταστατικού σκοπού, δηλαδή αντικαθίσταται ο παραγωγικός σκοπός της εταιρείας από το σκοπό της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η νομική προσωπικότητα της εταιρείας.
2. Η λύση της εταιρείας δεν επιφέρει βίαιη διακοπή των δικών στις οποίες συμμετέχει ούτε καταργούνται οι εκκρεμείς συμβατικές σχέσεις της.
3. Λήγει η εκπροσωπευτική και διαχειριστική εξουσία των διαχειριστών.
4. Οι αξιώσεις των εταίρων μεταξύ τους όσο και οι αξιώσεις τους κατά της εταιρείας δεν μπορούν να ασκηθούν παρά μόνο μετά το κλείσιμο του ισολογισμού της εκκαθάρισης.
5. Αίρεται ο αυστηρά προσωπικός χαρακτήρας της εταιρείας καθόσον κατά το στάδιο της λύσης π.χ. επιτρέπεται η είσοδος των κληρονόμων του αποβιώσαντος εταίρου, η περιέλευση της εταιρικής μερίδας του ομορρύθμου εταίρου στην πτωχευτική περιουσία κ.λπ.


Οι λόγοι λύσης της ΟΕ

- Η παρέλευση της διάρκειας της εταιρείας.
- Η πραγματοποίηση ή η αδυναμία πραγματοποίησης του εταιρικού σκοπού της.
- Με απόφαση των εταίρων.
- Η πτώχευση της εταιρείας.
- Με καταγγελία της εταιρείας.
- Με τη θέση σε δικαστική συμπάρασταση κάποιου από τους εταίρους.
- Με την πτώχευση των εταίρων, εκτός αν συμφωνήθηκε η συνέχιση της εταιρείας μεταξύ των υπολοίπων εταίρων.
- Η μείωση του αριθμού των εταίρων σε έναν, καθόσον στην ομόρρυθμη εταιρεία δεν

νοείται μονοπρόσωπη συμμετοχή, όπως ισχύει στις κεφαλαιουχικές εταιρείες (ΑΕ και ΕΠΕ).


I. Λύση της εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειάς της




Από τις διατάξεις των άρθρων 765 και 769 ΑΚ  συνάγονται τα κάτωθι:

- Η εταιρεία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, λύεται αυτοδικαίως (ήτοι άνευ ιδιαίτερας ενεργείας εκ μέρους των εταίρων, όπως είναι π.χ. η λήψη αποφάσεων ή η σύνταξη εγγράφου κ.λπ.) μετά την παρέλευση του χρόνου αυτού.
- Δεν επέρχεται λύση της εταιρείας όταν αυτή συνεχίζει να δραστηριοποιείται σιωπηρά και μετά την πάροδο της διάρκειάς της. Στην περίπτωση αυτή υφίσταται σιωπηρή ανανέωσή της για αόριστο χρόνο (άρθρο 769 ΑΚ .

II. Η λύση της εταιρείας με καταγγελία

Η καταγγελία είναι μονομερής απευθυντέα δήλωση με διαπλαστικό χαρακτήρα.

Εν προκειμένω σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 766-767 ΑΚ , υφίστανται δύο περιπτώσεις καταγγελίας:

1. Η εταιρεία που έχει συναφθεί για ορισμένο χρόνο λύεται με καταγγελία και πριν περάσει ο χρόνος διάρκειάς της, αν υπάρχει σπουδαίος λόγος. Κατά τη νομολογία η εταιρεία λύεται με καταγγελία και χωρίς την ύπαρξη σπουδαίου λόγου, αλλά ο ακαίρως καταγγέλων -λόγω της μη ύπαρξης τέτοιου, κατά τα ανωτέρω, σπουδαίου λόγου, ευθύνεται σε αποζημίωση των λοιπών εταίρων (ΕφΑθ 823/1981  ΕΕμπΔ 1982, σελ. 50).
 2. Όταν η εταιρεία έχει αόριστη διάρκεια λύεται οποτεδήποτε με καταγγελία οποιουδήποτε εταίρου. Εταιρεία αορίστου χρόνου θεωρείται και η εταιρεία που συνεστήθη για ολόκληρη τη ζωή κάποιου εταίρου (άρθρο 768 ΑΚ .
- Είδη σπουδαίων λόγων που επιτρέπουν την καταγγελία της εταιρείας αναφέρονται ενδεικτικώς (καθόσον ως ζητήματα πραγματικά διαπιστώνονται από τα εκάστοτε δικαστήρια):
- α. Η αντισυμβατική συμπεριφορά κάποιου εταίρου (π.χ. η διενέργεια ανταγωνιστικών πράξεων [ΕφΑθ 11141/1982  ΕΕμπΔ 1983, σ. 419], οι τυχόν υπεξαίρεσεις χρηματικών ποσών από το ταμείο της εταιρείας κ.λπ.).
 - β. Η κακή πορεία των εργασιών της εταιρείας.
 - γ. Οι σοβαρές διαφωνίες μεταξύ των εταίρων.

δ. Η αδυναμία κάποιου εταίρου να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του (όπως είναι π.χ. η μακρά ασθένειά του).

Δημοσίευση του εγγράφου της καταγγελίας

1. Το έγγραφο της καταγγελίας, στην πράξη, έχει τη μορφή εξώδικου και επιδίδεται στον προς τον απευθύνεται εταίρο με δικαστικό επιμελητή. Στο περιεχόμενο του παραπάνω εγγράφου περιλαμβάνονται τα κάτωθι στοιχεία:

α. Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του καταγγέλλοντος εταίρου.

β. Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εταίρου προς τον οποίο απευθύνεται.

γ. Τα περιστατικά που συνιστούν το σπουδαίο λόγο, βάσει του οποίου πρέπει να λυθεί η εταιρεία.

δ. Πρόσκληση του καταγγέλλοντος προς τον άλλο εταίρο να προσέλθει σε συγκεκριμένο τόπο, ημέρα και ώρα για σύνταξη από κοινού απογραφής της εταιρικής παρουσίας, βάσει της οποίας θα διενεργηθεί η εκκαθάριση της εταιρείας.

2. Το παραπάνω εξώδικο έγγραφο καταγγελίας προσκομίζουμε στην αρμόδια ΔΟΥ της έδρας της εταιρείας για να καταχωρηθεί στο οικείο μητρώο.

3. Επικυρωμένο αντίγραφο του ως άνω εξώδικου, με την παράδοσή του από την αρμόδια ΔΟΥ, προσκομίζουμε στο αρμόδιο επιμελητήριο (επαγγελματικό, βιομηχανικό ή βιοτεχνικό κ.λπ.) για καταχώριση.

4. Επικυρωμένο αντίγραφο του ως άνω εγγράφου (με τη σφραγίδα της ΔΟΥ και του Επιμελητηρίου) και με την επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση επίδοσης του αρμόδιου δικαστικού επιμελητή προσκομίζουμε στο οικείο πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, για καταχώρισή του στα βιβλία των εταιρειών.

[Σημ.: Κατά την ως άνω διαδικασία δεν απαιτείται η καταβολή οποιουδήποτε τέλους στο ΤΝ και στο ΤΠΔ].

5. Μετά την εγγραφή της λύσης της εταιρείας με καταγγελία στα βιβλία των εταιρειών του οικείου Πρωτοδικείου, λαμβάνουμε ένα επικυρωμένο αντίγραφο με τον αριθμό καταχώρισης του Πρωτοδικείου και το προσκομίζουμε στο οικείο επιμελητήριο για εγγραφή της λύσης στο μητρώο εταιρειών. Είναι πρόδηλο ότι μετά τη λύση της εταιρείας πρέπει να κατατεθεί ο ισολογισμός κλεισίματος των εργασιών της εταιρείας στην οικεία ΔΟΥ της έδρας της εταιρείας.

III. Η λύση της εταιρείας με απόφαση των εταίρων

α. Η εταιρεία μπορεί να λυθεί και πριν την παρέλευση της διάρκειάς της και με κοινή απόφαση των εταίρων.

Συνήθως στο καταστατικό καθορίζεται το ποσοστό της πλειοψηφικής απόφασης των εταίρων που απαιτείται για τη λύση της εταιρείας. Η ανωτέρω συμφωνία είναι γραπτή και το σχετικό έγγραφο ακολουθεί τη διαδικασία δημοσίευσης της σύστασης ΟΕ (ήτοι μετάβαση στην αρμόδια ΔΟΥ, στο επιμελητήριο, στο ΤΝ, στο ΤΠΔ και στο οικείο Πρωτοδικείο και τέλος επαναφορά στην ΔΟΥ για εγγραφή στο μητρώο).

Γίνεται μνεία ότι η συγκέντρωση των εταιρικών μεριδίων σε έναν εταίρο επιφέρει τη λύση της εταιρείας, καθόσον δεν νοείται στις προσωπικές εταιρείες μονοπρόσωπη ομόρρυθμη εταιρεία ή ετερόρρυθμη εταιρεία όπως ισχύει στις κεφαλαιουχικές, όπως είναι η ΕΠΕ και η ΑΕ.

Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται εκκαθάριση και διανομή, καθίσταται όμως απαραίτητη η δημοσίευση όλων των πράξεων με τις οποίες έγινε η συγκέντρωση των εταιρικών μεριδίων σε έναν εταίρο. Μέχρις ότου εξοφληθούν όλα τα χρέη της εταιρείας, αυτή εξακολουθεί να υφίσταται για τους τρίτους.

β. Η μετατροπή και συγχώνευση ομόρρυθμης εταιρείας σε άλλη μορφή εταιρείας δεν επιφέρει λύση της εταιρείας και δεν εισέρχεται στο στάδιο της εκκαθάρισης και της διανομής.

Η πτώχευση της εταιρείας δεν επιφέρει τη λύση της, καθόσον η πτωχεύσασα εταιρεία μπορεί να συμβιβαστεί και ν' αποκατασταθεί. Με την πτώχευση, όμως, της ομόρρυθμης εταιρείας συμπτωχεύουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι, με άμεση συνέπεια τη λύση της εταιρείας, εκτός αν υπάρχει αντίθετη συμφωνία των μερών.

Δ. Υπόδειγμα λύσης ΟΕ με καταγγελία

Ο του κάτοικος οδός
..... αρ. ...

ΚΑΤΑ

Του, κατοίκου οδός αρ. ... ατομικά ως
διαχειριστών της άνω εταιρείας.

Δυνάμει του από Ιδιωτικού εγγράφου σύστασης ομόρρυθμης εταιρείας
συνεστήθη μεταξύ εμού και υμών η ομόρρυθμος εμπορική εταιρεία με την επωνυμία:
..... και Σία ομόρρυθμος εταιρεία, με έδρα την οδός
..... αρ. και διάρκεια έτη, αρχομένη από
την και λήγουσα την και σκοπό την εκμετάλλευση

ζαχαροπλαστείου - αναψυκτηρίου και με διακριτικό τίτλο «.....».
Σήμερα με την παρούσα σας δηλώνω ότι καταγγέλλω την από και με
αύξοντα αριθμό καταχώρισης στα βιβλία εταιρειών του πρωτοδικείου
μεταξύ μας υφιστάμενη εταιρεία με την επωνυμία : «..... και Σία
ομόρρυθμος εταιρεία» και τον διακριτικό τίτλο «.....» για τους λόγους που
αναφέρονται στις προκοινοποιηθείσες εξώδικες δηλώσεις μου καθ' υμών και δη για
τους εξής λόγους:

1. Η συμπεριφορά σας ως διαχειριστού της εταιρείας μας θέτει σε κίνδυνο την
φορολογική νομιμότητα της εταιρείας και εμού επαγωγικώς. Συγκεκριμένα υποπέσατε
στην παράνομη συμπεριφορά να δώσετε εντολή στον υπάλληλο του καταστήματος να
μην κτυπάει στην ταμειακή μηχανή κάθε προϊόν που σερβίρεται σε πελάτες αλλά να
πράττει αυτό με φειδώ και επιλεκτικά. Τούτο ενέχει φορολογικό κίνδυνο για την
εταιρεία και για εμένα ως συνεταιίρο αλλά και καθιστά αδύνατο τον έλεγχο των
εισπράξεων του καταστήματος, την σύνταξη ακριβούς ισολογισμού κ.λπ.

2. Παρότι έχετε κατ' επανάληψη κληθεί δεν αποδώσατε τη λογοδοσία των εσόδων της
εταιρείας και των αναλογούντων σε εμένα κερδών.

Επίσης, αν και έχετε και επίσημα οχληθεί να κάνετε κλείσιμο ταμείου κατά τακτά
χρονικά διαστήματα και να μου αποδώσετε την αναλογία μου επί των εισπράξεων,
χρήματα τα οποία είναι αναγκαία για την επιβίωση εμού και της οικογένειάς μου,
αρνείσθε να ανταποκριθείτε.

3. Εξαιτίας των ανωτέρω έχει επέλθει έλλειψη της εμπιστοσύνης μου στο πρόσωπό σας
ως διαχειριστών της εταιρείας μας, διαφωνία και αδυναμία συνεργασίας και
συνεννόησης, για το λόγο δε αυτό παρίσταται άμεση ανάγκη επιστήσεως της προσοχής
μου προς εσάς, ώστε να προβείτε στην άρση της ανωτέρω παρανόμου και
αντισυμβατικής συμπεριφοράς.

Επειδή σπουδαίο λόγο καταγγελίας συνιστά και εν προκειμένω η υπαίτια ή μη
επέλευση περιστατικού ή καταστάσεως που αφορά είτε την εταιρεία ή την επιχείρηση
καθεαυτή είτε το πρόσωπο κάποιου από τους εταίρους και κατά τρόπο που ταιριάζει ή
δύναται να επηρεάσει και μάλιστα να δυσχεράνει την ομαλή και απρόσκοπτη
λειτουργία της εταιρείας και βεβαίως και της συγκεκριμένης εταιρείας. Επίσης λόγους
καταγγελίας αποτελούν οι κάθε φύσεως παραβάσεις ουσιωδών εταιρικών
υποχρεώσεων, ιδιαίτερα δε η αδυναμία συνεργασίας των εταίρων λόγω διαφωνιών,
διασάλευσης της εμπιστοσύνης, οι καταχρήσεις σχετικά με την εταιρική διαχείριση, η

υπονόμευση από κάποιον εταίρο του εταιρικού έργου και η επέλευση ζημιών.

Επειδή η υπαίτια συμπεριφορά σας δημιούργησε και εξακολουθεί να συντηρεί τους παραπάνω λόγους δυσαρμονίας και αδυναμίας συνέχισης της εταιρείας μας οι οποίοι έχουν κριθεί και είναι σπουδαίοι λόγοι καταγγελίας.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Με τη ρητή επιφύλαξη κάθε νόμιμου δικαιώματός μου.

ΚΑΤΑΓΓΕΛΛΩ

Τη μεταξύ εμού και υμών από υφιστάμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» που συστήθηκε με το με αύξοντα αριθμό καταχώρισης καταστατικό έγγραφο για τους ανωτέρω λόγους που αφορούν εσάς και αναφέρονται στο ιστορικό της παρούσας, προκειμένου να επέλθουν τα περαιτέρω προβλεπόμενα του άρθρου στο καταστατικό της εταιρείας μας.

Αρμόδιος δικαστικός επιμελητής παραγγέλλεται να επιδώσει νόμιμα την παρούσα προς εκείνον στον οποίον απευθύνεται για να λάβει γνώση και για τις έννομες συνέπειες αντιγράφοντάς την ολόκληρη στην έκθεση επίδοσής του.

Ο ΕΞΩΔΙΚΟΣ ΔΗΛΩΝ – ΚΑΤΑΓΓΕΛΛΩΝ

9.2 ΛΥΣΗ - ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 48, 47α § 1 περ. β, 48α και 49 του ν. 2190/1920 και 65, 67, 72, 73 και 74 του ΑΚ, η ανώνυμη εταιρεία λύεται:

α) με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται κατά τις διατάξεις των άρθρων 29 παρ. 3 και 31 παρ. 2 αυτού του νόμου. Η γενική συνέλευση με την ίδια απόφαση ορίζει και τους εκκαθαριστές. Ούτε το καταστατικό, ούτε η συμφωνία των μετόχων, ή των δανειστών, μπορεί να αποκλείσει το στάδιο της εκκαθάρισης (ΕφΘεσ 12/1986).

β) με τη διοικητική ανάκληση της άδειας σύστασής της. Με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου, που εκδίδεται μετά σύμφωνο γνωμοδότηση της Επιτροπής Ανωνύμων Εταιρειών και δημοσιεύεται στο δελτίο Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδος της Κυβέρνησης, δύναται ν' ανακαλείται η άδεια σύστασης Ανωνύμων Εταιρειών, αν παραληφθεί η υποβολή ισολογισμών τριών

τουλάχιστον διαχειριστικών ετών. Με την ίδια Υπουργική απόφαση η ανώνυμη εταιρεία τίθεται σε εκκαθάριση. Εάν για οιονδήποτε λόγο η γενική συνέλευση της ανώνυμης εταιρείας δεν διορίσει εκκαθαριστές εντός μηνός από την δημοσίευση της Υπουργικής απόφασης, οι εκκαθαριστές διορίζονται από τον Υπουργό Εμπορίου, όχι περισσότεροι από τους προβλεπόμενους στο καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας.

Αιτίες που μπορούν να επιφέρουν τη λύση της Ανώνυμης Εταιρείας.

1. Το καταστατικό ορίζει το χρόνο λειτουργίας της Ανώνυμης Εταιρείας, όταν παρέλθει ο χρόνος αυτός και δεν υπάρξει παράταση με απόφαση της καταστατικής συνέλευσης των μετόχων, τότε αυτοδίκαια λύεται η εταιρεία. Δεν εννοείται σιωπηρή παράταση της διάρκειας.
2. Η καταστατική γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη λήξη της Ανώνυμης Εταιρείας πριν τη πάροδο του χρόνου για τον οποίο έχει συσταθεί.
3. Σε περίπτωση πτώχευσης λύεται η Ανώνυμη Εταιρεία.
4. Όταν κατά την σύνταξη του ισολογισμού η αξία του ενεργητικού, έπειτα από την αφαίρεση του παθητικού είναι ίση με το μισό του εταιρικού κεφαλαίου, τότε θα πρέπει σε διάστημα έξι μηνών να συγκληθεί γενική συνέλευση για να αποφασιστεί η λύση ή η συνέχιση της εταιρείας.
5. Υπάρχει περίπτωση εκ των πραγμάτων λύσης της εταιρείας, όταν η διοίκηση ανακαλέσει την άδεια σύστασης της εταιρείας.

Με την λύση της ανώνυμης εταιρείας επακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισής της. Μέχρι να τελειώσει το στάδιο αυτό, θεωρείται ότι υπάρχει το νομικό πρόσωπό της, που διοικείται από τους εκκαθαριστές, οι οποίοι την εκπροσωπούν δικαστικώς και εξωδίκως.

Ανεξάρτητα από το αν το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας προέβλεψε τον ορισμό εκκαθαριστών ή όχι, αρμόδιο όργανο να διορίσει εκκαθαριστές είναι η γενική συνέλευση των μετόχων, η οποία δύναται να ανακαλεί ελεύθερα τους εκκαθαριστές, διορισθέντες από την ίδια, το καταστατικό της, το δικαστήριο, ή την εποπτεύουσα διοικητική αρχή, και να διορίζει άλλους (ΑΠ 1642/1995, ΕφΠειρ 621/1995).

Το Δικαστήριο μπορεί να ανακαλέσει μόνο αυτούς που διόρισε ο Νομάρχης, ή το ίδιο. Η τελευταία περίπτωση υφίσταται, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έλλειψης εκκαθαριστών, π.χ. μη σύγκληση γενικής συνέλευσης, σύγκληση αλλά μη διορισμός

εκκαθαριστών, παραίτηση, βαρεία ασθένεια, θάνατος κ.λπ. εκκαθαριστών, οπότε διορίζονται εκκαθαριστές με δικαστική απόφαση (ΕφΑθ 396/1991).

Η σχετική δικαστική απόφαση εκδίδεται με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας και ερείδεται στη διάταξη του άρθρου 73 εδ. β ΑΚ περί ελλείψεως εκκαθαριστών, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 69 ΑΚ περί ελλείψεως προσώπων διοίκησης. Οι διοριζόμενοι εκκαθαριστές δύναται να αντικατασταθούν στα πλαίσια εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 786 παρ. 3 ΚΠολΔ.

Ο διορισμός των εκκαθαριστών υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7 β ν. 2190/1920, η οποία πραγματοποιείται με την καταχώρησή τους στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (Μ.Α.Ε.), που τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας της έδρας της εταιρίας και με την δημοσίευση της ανακοίνωσης για την καταχώρηση αυτή στο οικείο τεύχος της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, το διοικητικό δε συμβούλιο της εταιρίας είναι υπεύθυνο για την υποβολή στην αρμόδια υπηρεσία των πράξεων για τις οποίες απαιτείται η τιαυτή δημοσιότητα (ΕφΑθ 5488/2006).

Εάν στο όνομα της σε εκκαθάριση εταιρείας ενεργηθούν διαδικαστικές πράξεις, όχι από εκκαθαριστές, αλλά από άλλα πρόσωπα, δημιουργείται ακυρότητα, αφού λείπει η διαδικαστική προϋπόθεση, που προαναφέρθηκε (ΕφΑθ 5488/2006, ΠολΠρΑθ 8215/2008).

Σκοπός της εκκαθάρισης είναι η αποκατάσταση της καθαρής (ενεργητικής ή παθητικής) περιουσίας της ανώνυμης εταιρείας, μετά την είσπραξη των οφειλομένων σ' αυτήν και αντίστοιχα την πληρωμή των οφειλών της. Η καθαρή αυτή περιουσία της είναι διανεμητέα στους μετόχους της, αν βέβαια είναι ενεργητική.

Η ανώνυμη εταιρεία και μετά τη λύση της εξακολουθεί να υπάρχει και να διατηρεί τη νομική προσωπικότητα της. Αλλά όμως με τη λύση της επέρχεται μία βαθιά μεταβολή στην υπόστασή της, αφού δεν μπορεί να συνεχίσει την επιδίωξη του σκοπού της, που ειδικά ορίζεται στο καταστατικό της. Έτσι διατηρείται μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης των εκκρεμών σχέσεων της και τη διανομή του τυχόν καθαρού ενεργητικού της στους μετόχους της.

Κατά τη διάταξη του άρθρου 49 περ. 6 του ν.2190/1920 το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να υπερβεί την πενταετία από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης, οπότε και η εταιρεία διαγράφεται από το μητρώο ανωνύμων εταιρειών. Για τη συνέχιση της εκκαθάρισης πέραν της πενταετίας απαιτείται ειδική άδεια του Υπουργού Εμπορίου. Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να υπερβεί τη δεκαετία.

Μετά την παρέλευση της πενταετίας, ή της δεκαετίας, από το χρόνο της έναρξης της εκκαθάρισης, η εκκαθάριση θεωρείται ότι έχει περατωθεί. Έκτοτε η Διοίκηση οφείλει εντός ευλόγου χρόνου να προβεί στη διαγραφή της ανώνυμης εταιρείας από το μητρώο των ανωνύμων εταιρειών και να δημοσιεύσει τη σχετική ανακοίνωση περί διαγραφής στο ΦΕΚ, οπότε από την παραπάνω δημοσίευση παύει και η νομική προσωπικότητα της εταιρείας (ΕφΑθ 3969/2006, ΠολΠρΑθ 8215/2008).

Όταν εκ των υστέρων αποκαλυφθεί η ύπαρξη και άλλων ανεξόφλητων υποχρεώσεων, ή αδιανέμητη περιουσία, μπορεί, όποιος έχει έννομο συμφέρον να ζητήσει από το νομάρχη την επανεγγραφή της εταιρείας στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (εξάλειψη διαγραφής). Στη συνέχεια μπορεί να ζητήσει το διορισμό εκκαθαριστών, οι οποίοι θα συνεχίσουν την εκκαθάριση, μέχρι την ουσιαστική λήξη της ανώνυμης εταιρείας.

Ήδη με το άρθρο 58 του ν. 3604/2007 έχει ανατεθεί μετά την πενταετία από τη λύση της ανώνυμης εταιρείας, η επιτάχυνση και περάτωση της εκκαθάρισής της, χωρίς χρονικούς περαιτέρω περιορισμούς, στη γενική συνέλευση των μετόχων και επί ασυμφωνίας των στο μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, το οποίο αποφασίζει κατόπιν προσφυγής του εκκαθαριστή ή μετόχων, που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας ΑΠ 30/2010).

γ) Κατά το άρθρο 47α §§ 1, 3 και 4 του ν. 2190/1920, η ανώνυμη εταιρεία λύεται με την κήρυξη της σε κατάσταση πτώχευσης. Τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η πτωχευτική διαδικασία, που αποτελεί μορφή συλλογικής εκτέλεσης και εκκαθάριση, χωρίς να επέρχεται η εξαφάνιση της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας, η οποία υφίσταται ως υποκείμενο δικαίου.

Κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, αν και δεσμεύεται η εταιρική περιουσία και αναλαμβάνει τη διαχείριση αυτής ο σύνδικος της πτωχεύσεως, δεν παύει η ύπαρξη

των οργάνων της εταιρείας, αλλά, τόσο η γενική συνέλευση των μετόχων της, όσο και το διοικητικό συμβούλιο, εξακολουθούν να υφίστανται (ΑΠ 914/2010). Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, η πτωχευτική περιουσία εκκαθαρίζεται κατά τη διαδικασία της πτωχεύσεως με επιμέλεια του συνδίκου, χωρίς όμως να αποκλείεται η συμμετοχή της πτωχεύσασας σ' αυτή, καλούμενης να παραστεί κατά τη διενέργεια διαφόρων πράξεων (αποσφράγιση της πτωχευτικής περιουσίας, υποβολή αντιρρήσεων κατά την εξέλεξη των πιστώσεων, υποβολή προτάσεων για την επίτευξη του πτωχευτικού συμβιβασμού).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η βασική διαφορά της Ο.Ε με την Α.Ε είναι ότι η πρώτη αποτελεί προσωπική εταιρία, ενώ η Α.Ε είναι αμιγώς κεφαλαιουχική εταιρία. Στην ομόρρυθμη εταιρία προέχει το προσωπικό στοιχείο στο οποίο κυρίως στηρίζεται η όλη συγκρότηση και λειτουργία της εταιρίας. Η Α.Ε έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την ομόρρυθμη εταιρία, αφού κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιό της που έχει συγκεντρωθεί τόσο από την εισφορά των εταίρων όσο και από τα μη διανεμόμενα κέρδη (αποθεματικά) και το οποίο διαιρείται σε μετοχές .

Στην προσωπική ομόρρυθμη εταιρία, η διοίκηση αναλαμβάνεται από έναν διαχειριστή , ο οποίος ορίζεται από το καταστατικό και εκπροσωπεί την εταιρεία δικαστικά και εξώδικα. Στην κεφαλαιουχική ανώνυμη εταιρία όμως, συναντάμε ένα είδος διοικητικής ιεραρχίας και σαφώς ο τρόπος διοίκησης έχει μια σχετική πολυπλοκότητα, η οποία αποσαφηνίζεται από τις ειδικές νομικές διατάξεις. Για παράδειγμα η Α.Ε. έχει ως ανώτατο όργανο λήψης αποφάσεων τη συνέλευση των μετόχων , ενώ το διοικητικό συμβούλιο την αντιπροσωπεύει . Λόγω της φύσης του συγκεκριμένου εταιρικού τύπου η νομοθεσία ορίζει και το σώμα των ελεγκτών. Ωστόσο, η επιχειρησιακή συγκρότηση με μορφή ΑΕ παρέχει μεγαλύτερη ευχέρεια συγκεντρώσεως κεφαλαίων έναντι της προσωπικής επιχείρησης, ενώ υστερεί όσον αφορά στην ταχύτητα λήψεως αποφάσεων.

Όσον αφορά την ίδρυση και σύσταση τους, η ομόρρυθμη εταιρεία δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την κατάρτισή της, αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό. Το καταστατικό αποτελεί το έγγραφο της συστάσεως της εταιρείας αλλά επίσης προδιαγράφει και όλα τα βασικά θέματα που αφορούν στις σχέσεις των εταίρων, στη διοίκηση της εταιρείας, σε θέματα που αφορούν τη διάρκεια ζωής της αλλά και τη διάλυσή της καθώς και τις εισφορές των εταίρων. Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους και δεν χρειάζεται να συνταχθεί από ή να υπογραφεί σε συμβολαιογράφο. Ωστόσο, για την σύσταση της ΑΕ απαιτείται η σύνταξη καταστατικού ενώπιον συμβολαιογράφου με την απαραίτητη παράσταση δικηγόρου και η δημοσίευση της ιδρυτικής απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Το καταστατικό ορίζει όλα τα θέματα που αφορούν στις σχέσεις των εταίρων, τη διοίκηση της εταιρείας, τη διάρκεια και τη λύση αυτής.

Συμπερασματικά, η Α.Ε. έχει τεράστια σημασία για την εθνική οικονομία, αφού η διαίρεση του κεφαλαίου της σε μερίδια μικρής αξίας , των οποίων η απόκτηση δεν

συνεπάγεται άλλες υποχρεώσεις, δίνει τη δυνατότητα σε πολλούς ανθρώπους να συμμετέχουν και παράλληλα συγκεντρώνεται ένα μεγάλο κεφάλαιο που διατίθεται σε επαγωγικές επενδύσεις. Συνήθως, αυτός ο εταίρος τύπος προτιμάται από μεγάλες επιχειρήσεις.

Οι προσωπικές εταιρίες, αρμόζουν περισσότερο στις μικρές επιχειρήσεις. Εξ ου και έχουν έντονο προσωπικό χαρακτήρα. Καθώς ο αριθμός των εταίρων είναι συνήθως περιορισμένος, χρειάζεται η προσωπική επαφή, αμοιβαία εμπιστοσύνη και αυξημένο αίσθημα προσωπικής ευθύνης και έτσι ακριβώς ορίζεται και η εταιρική υπευθυνότητα από τον νόμο.

Στις ομόρρυθμες εταιρίες, με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο, καταργείται η έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής και πλέον τα κέρδη που προκύπτουν φορολογούνται όλα στο όνομα της εταιρείας μετά την αφαίρεση τυχόν αφορολογήτων εσόδων, μερισμάτων που μπορεί να έλαβε η εταιρεία από τη συμμετοχή της σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες ή συνεταιρισμούς και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (σε άλλες δηλαδή προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ). Τα κέρδη αυτά θα φορολογηθούν με έναν φορολογικό συντελεστή ο οποίος ανέρχεται σε 26%, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους που τηρούν απλογραφικά βιβλία και για ποσό κερδών μέχρι 50.000,00 ευρώ, καθώς και για τους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία για το σύνολο των κερδών τους. Στην περίπτωση των υπόχρεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, εάν το σύνολο των κερδών τους ανέρχεται σε ποσό μεγαλύτερο των 50.000,00 ευρώ, για το επιπλέον αυτό ποσό θα φορολογηθούν με συντελεστή 33%. Ωστόσο, για τις ομόρρυθμες εταιρίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούνται να παρακρατήσουν, σε περίπτωση διανομής των κερδών τους μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ποσοστό φόρου 10% επί των διανεμομένων κερδών και το υπόλοιπο ποσό να το διανέμουν στους εταίρους ελεύθερο φόρου. Αντίθετα, η συγκεκριμένη υποχρέωση δεν ισχύει στις περιπτώσεις των υπόχρεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Ουσιαστικά πρόκειται για μια εξομοίωση του χειρισμού των διανεμομένων κερδών όμοια με αυτή που ισχύει για τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων το εισόδημα υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

Σχετικά με τη λύση της ομόρρυθμης εταιρείας επέρχεται συνήθως λόγω των κατωτέρω γεγονότων:

1. της παρόδου του χρόνου για τον οποίο η εταιρεία έχει συσταθεί

2. της πραγματοποίησης ή της αδυναμίας πραγματοποίησης του σκοπού της εταιρίας
3. απόφασης των εταίρων
4. πτώχευσης της εταιρείας
5. καταγγελίας από ένα εταίρο
6. θανάτου, κήρυξης σε αφάνεια, δικαστικής συμπαράστασης, πτώχευσης ή απώλειας της ικανότητας για εμπορία ενός από τους εταίρους
7. μείωσης του αριθμού των εταίρων σε ένα.

Η ομόρρυθμη εταιρεία μετά τη λύση της περιέρχεται υποχρεωτικά στο στάδιο της εκκαθάρισης. Όσο διαρκεί η εκκαθάριση, η εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται αλλά μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης. Οι εκκαθαριστές της εταιρείας δεν μπορούν πλέον να προβαίνουν σε πράξεις διαχείρισης ή να συνεχίζουν την εμπορική δραστηριότητα της εταιρείας. Αντίθετα, έχουν την υποχρέωση να διατηρήσουν τα στοιχεία του ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας και να προβαίνουν σε όλες τις πράξεις εκκαθάρισης που κρίνονται απαραίτητες για την επίτευξη του σκοπού της.

Από την άλλη πλευρά, ο Ν. 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών», ορίζει ότι η ανώνυμη εταιρεία λύεται:

1. με την πάροδο του χρόνου διάρκειας της εταιρείας που ορίζεται στο καταστατικό της.
2. με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης κατά το α. 29 παρ. 3 και 31 παρ. 2 του Ν. 2190/1920.
3. με την κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης.
4. με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον και υπό τις προϋποθέσεις του α. 48 Ν. 2190/1920.
5. με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση των μετόχων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 48^α του Ν. 2190/1920.

Μετά τη λύση των ανωνύμων εταιρειών ακολουθεί, όπως σε όλες τις εταιρείες, η διαδικασία της εκκαθάρισης, η οποία αποσκοπεί στην επίλυση κάθε νομικής και οικονομικής εκκρεμότητας της εταιρείας έναντι των τρίτων, μετά το πέρας της οποίας είναι δυνατή και η επιστροφή των εισφορών στους μετόχους της. Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης τακτοποιούνται οι σχέσεις της εταιρείας με τους τρίτους, οι σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρείας από την εταιρική σύμβαση καθώς και οι σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους ως προς την εταιρική περιουσία που απομένει μετά την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΡΙΣΤΕΑ ΣΙΝΑΝΙΩΤΗ-ΜΑΡΟΥΔΗ/ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ/ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΑΝΤ.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑ/2004

ΑΝΤΩΝΙΑ ΠΟΥΛΑΚΟΥ-ΕΥΘΥΜΙΑΤΟΥ/ΕΠΙΤΟΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ
ΔΙΚΑΙΟΥ/ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑ/2008

ΔΗΜ. Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ-ΙΩΑΝ. Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ-ΑΙΚ. Δ.
ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ/ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ/21^H
ΕΚΔΟΣΗ/2009

ΔΗΜ. Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ-ΙΩΑΝ. Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ-ΑΙΚ. Δ.
ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ/ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ/13^H
ΕΚΔΟΣΗ/2010

ΧΡΗΣΤΟΣ Ι. ΝΕΓΚΑΚΗΣ/ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ/ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΟΦΙΑ/2010

ΝΕΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟ 2013

ΙΣΤΟΓΡΑΦΙΑ

(www.taxheaven.gr)

(www.capital.gr)

(<http://eureka.lib.teithe.gr>)

(<http://xkarampagias.gr>)

(<http://www.moke.teiath.gr/epixeirein/>)

(www.taxisnet.gr)

(www.e-forologia.gr)