



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

## <<ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ>>



ΟΝΟΜΑ ΕΡΕΥΝΗΤΗ: ΒΑΣΙΛΑΣ ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΑΜ:3642, ΚΟΥΦΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ ΑΜ:3357

ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗ: ΧΡΟΝΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, ΜΑΙΟΣ 2016

Copyright © Βασιλάς Στέφανος, Κουφός Κωνσταντίνος 2016

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Η έγκριση της εργασίας από το Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του ΤΕΙ Κρήτης δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων των συγγραφέων εκ μέρους του Τμήματος.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

ΘΕΛΟΥΜΕ ΝΑ ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΣΟΥΜΕ ΤΟΝ ΚΥΡΙΟ ΧΡΟΝΑΚΗ ΙΩΑΝΝΗ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΑΥΤΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΙΑ ΟΛΗ ΤΗΝ ΒΟΗΘΕΙΑ ΠΟΥ ΜΑΣ ΠΑΡΕΙΧΕ ΑΥΤΟ ΤΟΝ ΚΑΙΡΟ . ΕΠΙΣΗΣ ΘΑ ΘΕΛΑΜΕ ΝΑ ΠΟΥΜΕ ΕΝΑ ΜΕΓΑΛΟ ΕΥΧΑΡΙΣΤΩ ΣΕ ΟΛΟΥΣ ΤΟΥΣ ΚΑΘΗΓΗΤΕΣ ΤΗΣ ΣΧΟΛΗΣ ΜΑΣ ΓΙΑ ΟΛΑ ΟΣΑ ΜΑΣ ΕΔΩΣΑΝ ΑΥΤΑ ΤΑ ΧΡΟΝΙΑ. ΤΕΛΟΣ ΘΕΛΑΜΕ ΝΑ ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΣΟΥΜΕ ΤΟΥΣ ΓΟΝΕΙΣ ΜΑΣ ΠΟΥ ΤΟΣΑ ΧΡΟΝΙΑ ΜΑΣ ΣΤΗΡΙΖΑΝ ΨΥΧΟΛΟΓΙΚΑ ΚΑΙ ΚΥΡΙΩΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΗΝ ΦΟΙΤΗΤΙΚΗ ΜΑΣ ΣΤΑΔΙΟΔΡΟΜΙΑ.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή πραγματεύεται το θέμα του τρόπου με τον οποίο φορολογούνται τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων εταιρειών. Αρχικά, γίνεται λόγος για τον προσδιορισμό της έννοιας και του τρόπου λειτουργίας μιας ομόρρυθμης εταιρείας βάσει και των γενικότερων διατάξεων που ισχύουν. Αποτελεί μία εταιρεία διαφορετικού τύπου από τις υπόλοιπες προσωπικές εταιρείες, όπως τις ετερόρρυθμες, καθώς και από άλλων ειδών εταιρείες όπως οι κεφαλαιουχικές (π.χ. ΕΠΕ, ΑΕ κλπ) καθώς διαφοροποιείται ως προς τη σύνταξη του καταστατικού της, τα έξοδα με τα οποία συστήνεται, τις εισφορές των εταίρων και τον λογιστικό της χειρισμό. Επιπλέον, έχει διαφορετική μεθοδολογική προσέγγιση όσον αφορά τον τρόπο άσκησης της διαχείρισης της από τους εταίρους, τις σχέσεις μεταξύ αυτής και των εταίρων της και του τρόπου διανομής των αποτελεσμάτων της σε αυτούς. Όσον αφορά την φορολογία της, υπάρχουν ορισμένα θέματα που είναι κοινά για όλα τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Το σημαντικότερο από αυτά είναι ότι τόσο οι ομόρρυθμες όσο και οι υπόλοιπες εταιρείες φορολογούνται, κατά κανόνα, με τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (ή ΦΕΝΠ). Επιπλέον, τα συστήματα φορολόγησης και ο προσδιορισμός των κερδών τους ακολουθούν την ίδια περίπου θεωρητική βάση. Στο μόνο πράγμα που ίσως να διαφέρουν λίγο μεταξύ τους είναι στο πως αντιδρούν σε μια επιβολή ενός ΦΕΝΠ καθώς, ναι μεν οι αντιδράσεις αυτές είναι γνωστές αλλά είναι κατά κάποιο τρόπο αστάθμητες και δεν μπορούν να προβλεφθούν με ακρίβεια. Οι νόμοι πάντως που ίσχυαν και που ισχύουν στη πράξη για τις ομόρρυθμες εταιρείες ουσιαστικά τις διακρίνει από τις υπόλοιπες εταιρείες και παρουσιάζουν με κάθε λεπτομέρεια τον τρόπο φορολόγησης των κερδών τους. Έχουν μάλιστα αρκετά στοιχεία που αποδεικνύουν ότι πριν από αρκετούς αιώνες υπήρχαν μερικά δείγματα εφαρμογής τους, αν και όχι τόσο ξεκάθαρα όσο στη σύγχρονη εποχή. Τέλος, ιδιαίτερη αναφορά γίνεται και για τις πρόσφατες νομολογίες που μερικώς ισχύουν στη σημερινή περίοδο, καθώς και για τον τελευταίο φορολογικό νόμο του 2013 ο οποίος σηματοδοτεί μια σημαντική αλλαγή στο φορολογικό καθεστώς των ομόρρυθμων εταιρειών αλλά και σε κάθε επιχείρηση γενικότερα αφού οι διατάξεις δεν περιλαμβάνουν μόνο ομόρρυθμες εταιρείες αλλά και άλλες όπως ετερόρρυθμες, κοινωνίες αστικού δικαίου, κοινοπραξίες, συμμετοχές σε άλλες εταιρείες κλπ.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ .....	8
1.1 Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ .....	8
1.2 ΣΥΣΤΑΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ .....	10
1.2.1 Το καταστατικό .....	10
1.2.2 Τα Έξοδα Συστάσεως Ομόρρυθμης Εταιρείας.....	13
1.2.3 Εισφορές Εταίρων Ομόρρυθμης Εταιρείας και αποτίμηση τους .....	15
1.2.4 Λογιστική σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας.....	18
1.3 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ .....	22
1.4 ΣΧΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΩΝ-ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ .....	23
1.5 ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	28
1.6 ΔΙΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΛΥΣΗ ΟΕ.....	35
1.7 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ .....	38
2.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ .....	38
2.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ .....	41
2.3 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ .....	43
2.3.1 Το κλασικό σύστημα .....	43
2.3.2 Το πλήρες ενοποιημένο σύστημα.....	44
2.3.3 Το σύστημα της πίστωσης.....	45
2.3.4 Το σύστημα των δύο συντελεστών.....	46
2.3.5 Συγκριτική ανάλυση των συστημάτων φορολόγησης κερδών των νομικών προσώπων.....	47
2.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ .....	48
2.4.1 Αποσβέσεις και έκπτωση τους από τον φόρο.....	49
2.4.2 Ζημίες και μεταφορά τους σε άλλες χρήσεις .....	57
2.4.3 Μέθοδοι εκτίμησης αποθεμάτων.....	59
2.5 ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ .....	68
3.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	68
3.2 ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑ .....	72

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	80
ΒΙΒΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	82

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο αντικειμενικός σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει το θέμα της φορολόγησης των κερδών των νομικών προσώπων στην Ελλάδα και, συγκεκριμένα, των ομόρρυθμων εταιρειών. Λόγω του ότι τα νομικά πρόσωπα αποτελούν εξίσου σπουδαία πηγή φορολογικών εσόδων για το δημόσιο όσο και τα φυσικά πρόσωπα κρίνεται σκόπιμο να διερευνηθεί το πώς η φορολογία επηρεάζει και τις προσωπικές εταιρείες, με συνηθισμένη περίπτωση την Ομόρρυθμη Εταιρεία. Βεβαίως συναντάται σε κάποιες περιπτώσεις και η Ετερόρρυθμη Εταιρεία για την οποία ισχύει σχεδόν το ίδιο φορολογικό πλαίσιο με μία Ομόρρυθμη, με μικρές αλλά σημαντικές διαφορές μεταξύ τους. Γι' αυτόν τον λόγο, η δομή της εργασίας αυτής διαρθρώνεται σε τέσσερα κεφάλαια:

Στο πρώτο κεφάλαιο θα γίνει προσπάθεια να αναλυθεί η έννοια, το περιεχόμενο και η ο τρόπος διοίκησης μιας Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.). Πιο συγκεκριμένα, αφού προσδιορισθεί η έννοια της Ο.Ε. θα μελετηθεί το πώς αυτή συστήνεται. Έπειτα, θα διερευνηθεί ο τρόπος λειτουργίας σε επίπεδο διοίκησης αλλά και στις σχέσεις που έχουν οι εταίροι τόσο μεταξύ τους όσο και με την ίδια την εταιρεία. Στο τέλος τούτου του κεφαλαίου θα παρουσιασθεί ένα αρκετά σημαντικό κομμάτι που δεν αφορά μόνο τις Ο.Ε. αλλά και όλες τις εταιρείες, ο τρόπος με τον οποίο διανέμονται τα κέρδη χρήσης της στα άτομα που συνεισφέρουν σε αυτή. Αξίζει να σημειωθεί ότι στο κεφάλαιο αυτό θα περιληφθούν και θέματα που έχουν να κάνουν πιο πολύ με τη λογιστική πλευρά της εταιρείας, όμως αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό για την πλήρη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας μιας Ο.Ε.

Στο δεύτερο κεφάλαιο η ανάλυση θα επικεντρωθεί κυρίως στο θέμα της φορολογίας των νομικών προσώπων γενικώς. Αυτό θα γίνει για να καταστεί δυνατή η κατανόηση του φορολογικού πλαισίου στο οποίο λειτουργούν όλες ανεξαιρέτως οι εταιρείες στην Ελλάδα. Ο σκοπός του κεφαλαίου δεν θα είναι φυσικά να παρουσιάσει τον τρόπο φορολογίας κάθε μορφής εταιρείας, απλώς να περιγράψει ορισμένα βασικά θεωρητικά θέματα που ισχύουν για όλες τις εταιρείες, όπως για παράδειγμα τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα επιβολής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, τα συστήματα που υπάρχουν για τη φορολόγηση των κερδών τους, ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών και ποιες αντιδράσεις αναμένονται να προκύψουν από τη πλευρά των επιχειρήσεων.

Στο τρίτο κεφάλαιο η ανάλυση θα εξειδικευθεί στην φορολόγηση των κερδών για τις Ομόρρυθμες Εταιρείες συγκεκριμένα, έχοντας ως βάση τον τρόπο φορολόγησης των κερδών για όλα τα νομικά πρόσωπα από το προηγούμενο κεφάλαιο. Στόχος θα είναι να παρουσιαστούν ορισμένα φορολογικά θέματα που ίσχυαν παλιότερα αλλά και αυτά που ισχύουν σήμερα, έτσι ώστε να γίνει αντιληπτό το ισχύον φορολογικό πλαίσιο στο οποίο θα λειτουργούν οι Ο.Ε.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο θα γίνουν ορισμένα συμπεράσματα σχετικά με το θέμα της φορολόγησης των κερδών των Ομόρρυθμων Εταιρειών, παρουσιάζοντας τα βασικότερα σημεία που προκύπτουν τόσο από τη θεωρία όσο και από τη πράξη για τη φορολογία των Ο.Ε.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

Η ανάλυση του παρόντος κεφαλαίου θα ξεκινήσει με τον προσδιορισμό της έννοιας των προσωπικών εταιρειών.

Προσωπικές εταιρείες ορίζονται ως εκείνες οι εταιρείες που ανήκουν στο εμπορικό δίκαιο και αυτό που παίζει πρωτεύοντα ρόλο σ' αυτές είναι η προσωπικότητα των ατόμων-εταίρων και όχι το κεφάλαιο με το οποίο συνεισφέρουν. Υπάρχουν δύο κύριες μορφές προσωπικών εταιρειών: η Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) και η Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.). (Αλεξανδρίδου, 2009; Ηλιόκαυτος, 2004)

Στη συγκεκριμένη εργασία θα εξεταστεί μόνο η Ομόρρυθμη Εταιρεία εις βάθος ενώ, στο τέλος τούτου του κεφαλαίου, θα γίνει μια απλή και σύντομη αναφορά και στην Ετερόρρυθμη, έτσι ώστε να γίνουν αντιληπτές οι κύριες ομοιότητες και διαφορές που υπάρχουν μεταξύ τους.

### **1.1 Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

Ως Ομόρρυθμη εταιρία ορίζεται η ένωση δύο ή περισσοτέρων προσώπων με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της ευθύνονται όλοι οι εταίροι (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) παράλληλα, αλληλέγγυα, απεριόριστα και σε ολόκληρο (άρθ. 249 § 1, 258 Ν 4072/ 2012). Τα στοιχεία αυτά αποτελούν τα κύρια εννοιολογικά χαρακτηριστικά της ομόρρυθμης εταιρίας. (Παναγιώτου, 2013).

Η Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) αποτελεί την μόνη περίπτωση αμιγούς προσωπικής εταιρείας, στην οποία η προσωπικότητα των εταίρων που πρόκειται να συνεταιριστούν είναι αυτή που αποκτά βαρύνουσα σημασία και όχι το κεφάλαιο με το οποίο εισφέρουν σε αυτή. Για αυτό τον λόγο, σύμφωνα με το εμπορικό νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει για τις Ο.Ε., διακρίνονται τα εξής: (Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008; Καρδακάρης Κ. , 1997)

1. Δεν προβλέπεται ελάχιστο ύψος εταιρικού κεφαλαίου ούτε κατά τη φάση σύστασης της ομόρρυθμης εταιρείας ούτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας της.
2. Ορίζεται ότι οι εταίροι ευθύνονται εις ολόκληρο και όχι σύμφωνα με το ποσοστό του κεφαλαίου τους για τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Αυτό

πρακτικά σημαίνει ότι ευθύνονται προσωπικά να καλύψουν με βάση τη δική τους περιουσία τις ανάγκες της εταιρείας. Ουσιαστικά αυτό γίνεται ως αντιστάθμισμα της έλλειψης ενός ελάχιστου ύψους κεφαλαίου, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως εξασφάλιση τρίτων που συναλλάσσονται με την ομόρρυθμη εταιρεία.

3. Προβλέπεται επίσης ότι η εταιρική επωνυμία αποτελείται μόνο από τα ονόματα των εταίρων, δηλαδή των ατόμων που θα αναλάβουν τις υποχρεώσεις της εταιρείας, καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της. Σε αυτή τη περίπτωση επιτρέπεται μεν να μην τεθούν όλα τα ονόματα των εταίρων στην επωνυμία (όπως π.χ. Γ. Βασιλείου & Σία Ο.Ε.) όμως δεν επιτρέπεται να τεθούν ονόματα μη εταίρων, δηλαδή ατόμων που ο ρόλος τους περιορίζεται μόνο στη λειτουργία της επιχείρησης και όχι στη διαχείριση της. Αν συμβεί κάτι τέτοιο τότε αυτόματα οποιοσδήποτε μη εταίρος καθίσταται ομόρρυθμος εταίρος.
4. Τέλος, προβλέπεται ότι το σύνολο των εταίρων είναι υποχρεωμένο να αναλάβει τη διαχείριση των εταιρικών υποχρεώσεων. Σε αυτή τη περίπτωση είναι επιτρεπτός ο διορισμός ενός ή περισσότερων προσώπων ως διαχειριστών, συνήθως όμως τα πρόσωπα αυτά είναι εταίροι.

Πιο συγκεκριμένα η ομόρρυθμη εταιρία είναι προσωπική, δηλαδή υπερισχύει ο προσωπικός δεσμός μεταξύ των εταίρων αλλά και η από κοινού υποχρέωση τους για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού. Το έντονο προσωπικό στοιχείο απορρέει κυρίως από την απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων έναντι των δανειστών ακόμη και με την προσωπική τους περιουσία. Ο ορισμός της ομόρρυθμης εταιρείας παρατίθεται στο άρθρο 249 παρ. 1 στο οποίο διασαφηνίζεται ότι έχει νομική προσωπικότητα, επιδιώκει εμπορικό σκοπό και ότι παράλληλα με την εταιρία ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών όλοι οι εταίροι της απεριόριστα και εις ολόκληρο. Τη νομική φύση της ομόρρυθμης εταιρίας, καθορίζουν ορισμένα χαρακτηριστικά στοιχεία, τα οποία αποτελούν απόσταγμα τόσο των διατάξεων του ν. 4072/12 όσο και των ρυθμίσεων για την αστική εταιρία.

Πιο συγκεκριμένα με την καταχώρηση της στο ΓΕΜΗ η ομόρρυθμη εταιρία αποκτά νομική της προσωπικότητα (άρθρο 252 παρ. 1 ν. 4072/12) όπως ορίζεται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 ν. 3853/2010. Η απόκτηση της νομικής

προσωπικότητας καθιστά την ομόρρυθμη εταιρία υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων κατά την έννοια των διατάξεων του Αστικού Κώδικα. Η συγκεκριμένη εταιρεία επομένως μπορεί να έχει δική της περιουσία ανεξάρτητη από αυτή των εταίρων της, μπορεί να δικαιοπρακτεί ή να αδικοπρακτεί εκπροσωπούμενη από τα αρμόδια όργανα της (Βλ. ΑΚ 71) και μπορεί κατά το άρθρο 63 ΚΠολΔ να παρίσταται στα δικαστήρια ως διάδικος. (Ψυχομάνης, 2012).

## **1.2 ΣΥΣΤΑΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**

### **1.2.1 Το καταστατικό**

Προκειμένου να συσταθεί μια ομόρρυθμη εταιρεία απαιτούνται τα εξής: (Ψυχομάνης, 2012)

- Η συναίνεση δύο τουλάχιστον φυσικών (ή νομικών) προσώπων. Συγκεκριμένα θα πρέπει να τηρήσουν όλα τα αναγκαία στοιχεία της εταιρικής σύμβασης που απαιτούνται από το νόμο. Οι εταίροι θα πρέπει να καταβάλλουν τις κοινές εισφορές, δηλαδή οποιαδήποτε παροχή, εισφορά σε χρήμα ή σε είδος και εισφορά εργασίας (ΑΚ 742,744, 764, 780) ακόμη και άυλα αγαθά, όπως η εμπορική πίστη. Να καθορίσουν ορισμένο θεμιτό κοινό εταιρικό σκοπό με πρόθεση εταιρικής συνεργασίας .
- Ύπαρξη καταστατικού ή, αλλιώς, μια έγγραφος σύμβαση. Ακριβώς δεν υπάρχει διάταξη που να υπάγει την κατάρτιση ή την υπόσταση της εμπορικής προσωπικής εταιρίας στην τήρηση τύπου (ΑΚ 158). Ο Ν. 4072/2012 δε προσδιορίζει με σαφήνεια αν η εταιρική σύμβαση απαιτείται να περιβληθεί τον έγγραφο τύπο. Ο νόμος δεν απαιτεί έγγραφο τύπο (ιδιωτικό ή δημόσιο) για την έγκυρη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας, εκτός αν συντρέχει η ΑΚ 369. Δηλαδή αρκεί σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας άτυπα και σιωπηρά ακόμη και προφορικά με σύμπραξη όλων των εταίρων και συμφωνία ως προς τα ελάχιστα ουσιώδη στοιχεία της εταιρικής σύμβασης ενώπιον των υπηρεσιών του Γ.Ε.ΜΗ., που απλά καταχωρίζουν την εταιρική σύμβαση, αν και στην πρακτική επικρατεί ο κανόνας του έγγραφου τύπου.

- Δημοσίευση του καταστατικού στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας. Η δημοσιότητα της εταιρείας σήμερα είναι αναγκαία για την αυτοτελή γέννηση του νομικού προσώπου και την επέλευση των έννομων συνεπειών. Πραγματώνεται μαζί με τον έλεγχο νομιμότητας (όχι και σκοπιμότητας) της εταιρικής πράξης. Σήμερα δημοσίευση της ομόρρυθμης εταιρείας αποτελεί γι' αυτή συστατικό τύπο (άρθ. 251 Ν 4072/2012 σε συνδ. με τα άρθ. 15 § 1 περ.α' Ν 3419/2005, άρθ. 13 § 15 Ν 3853/2010). (Παναγιώτου, 2013).

Σε περίπτωση δε που η εταιρεία αυτή έχει υποκαταστήματα και σε άλλες πόλεις από την πόλη-έδρα της, τότε απαιτείται δημοσίευση του καταστατικού της και στα Πρωτοδικεία των αντίστοιχων νομών των πόλεων στις οποίες θα λειτουργήσουν τα υποκαταστήματα της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα, στο καταστατικό ισχύουν τα εξής: (Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008)

- 1) Μπορεί να ληφθεί ως έγγραφο ιδιωτικού ή δημόσιου τύπου, όπου στη τελευταία περίπτωση απαιτείται σύμπραξη συμβολαιογράφου. Το δημόσιο έγγραφο είναι υποχρεωτικό όταν μεταξύ των εισφορών των εταίρων περιλαμβάνεται και ένα δικαίωμα του οποίου η μεταβίβαση προς την εταιρεία απαιτεί τη σύνταξη δημόσιου εγγράφου (π.χ. όταν μεταβιβάζεται η κυριότητα επί ακινήτου από εταίρο σε εταιρεία, πράγμα που απαιτεί συμβολαιογραφικό έγγραφο) ή/και όταν το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου ξεπερνάει κάποια όρια.
- 2) Σε αυτό περιλαμβάνονται οι όροι λειτουργίας της εταιρείας, όπως έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των εταίρων. Θα πρέπει όμως να τηρούνται και οι όροι σύνταξης του καταστατικού, δηλαδή να αναφέρονται τα ονόματα και τα επώνυμα των εταίρων, η ιδιότητα και ο τόπος διαμονής τους, οι εισφορές τους, οι εταίροι που ορίζονται να διαχειριστούν την εταιρεία, η χρονική της διάρκεια και η εταιρική της επωνυμία. Παράλληλα, μπορούν να περιληφθούν και πληροφορίες όπως το αντικείμενο λειτουργίας της επιχείρησης, η έδρα της, τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη της εταιρείας, τη δυνατότητα μεταβίβασης μερισμάτων κλπ.
- 3) Θα πρέπει, μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία σύνταξης του, να κατατεθεί στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας για τη δημοσίευση του. Από εκεί και μετά η εταιρεία λαμβάνει τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου

της (Α.Φ.Μ.) ο οποίος της επιτρέπει να προβεί νομίμως σε οποιοσδήποτε πράξεις συναλλαγών με φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Τη τωρινή περίοδο όμως η σύσταση μιας Ομόρρυθμης Εταιρείας γίνεται με βάση το Γενικό Εμπορικό Μητρώο ή Γ.Ε.ΜΗ. Αποτελεί μια ενιαία βάση δεδομένων με σκοπό τη παροχή διευκόλυνσης στην επιχειρηματική κοινότητα για προβλήματα που σχετίζονταν μέχρι πρότινος με τις κωδικοποιήσεις των εταιρειών, με την ονοματολογία τους, τις επικαλύψεις και τις ελλείψεις στα διάφορα στοιχεία τους κλπ. Η διαφορά σε αυτό το σημείο είναι ότι, προκειμένου να συσταθεί μία Ομόρρυθμη Εταιρεία, οι εταίροι θα πρέπει να απευθύνονται αποκλειστικά στο Γ.Ε.ΜΗ και όχι στην αρμόδια ΔΟΥ που έχει την έδρα της η εταιρεία εκτός από τα φορολογικά της ζητήματα. Προτού οι αρμόδιοι εταίροι για τη σύσταση της εταιρείας απευθυνθούν στο ανάλογο τμήμα του Γ.Ε.ΜΗ θα πρέπει να έχουν πραγματοποιήσει τα κάτωθι: (Γενική Γραμματεία Εμπορίου, 2011; Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2011)

1. Να έχουν ήδη συντάξει το καταστατικό της εταιρείας, τουλάχιστον με τα απαραίτητα στοιχεία όπως επωνυμία της εταιρείας, ονοματεπώνυμο των εταίρων-διαχειριστών, διάρκεια της εταιρείας, ο εταιρικός σκοπός, διάφορα συμπληρωματικά στοιχεία των εταίρων κλπ. Λοιπά στοιχεία τα οποία διαφοροποιούν τη συγκεκριμένη εταιρεία από άλλες της ίδιας νομικής μορφής, συμπληρώνονται από έναν συμβολαιογράφο σε ένα προτυποποιημένο καταστατικό που περιέχει όλες τις απαραίτητες διατάξεις και είναι άμεσα προσβάσιμο από το Γ.Ε.ΜΗ
2. Να έχουν επιλέξει σε ποια περιοχή θα έχει την έδρα της η εταιρεία. Αν το μέρος που πρόκειται να εγκατασταθεί η εταιρεία είναι υπό μίσθωση ή παραχώρηση χρήσεως του, απαιτείται υποβολή δήλωσης περί πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, βάσει του άρθρου 3, παρ. 2 της ΠΟΛ 1013(07/01/2014)
3. Να είναι ενημερωμένοι ως προς τα φορολογικά θέματα που θα είναι υπόχρεοι προς τήρησης τους. Αν δεν συμβεί αυτό τότε είτε θα πρέπει να το κάνουν στο άμεσο μέλλον είτε να μην ενημερωθούν αλλά με κόστος τη μη ίδρυση της εταιρείας και

4. Να έχουν ληφθεί οι απαραίτητες αποφάσεις σχετικά με την σύσταση της εταιρείας με την εκλογή του κατάλληλου αντιπροσώπου για αυτόν τον σκοπό.

### 1.2.2 Τα Έξοδα Συστάσεως Ομόρρυθμης Εταιρείας

Για να μπορέσει να συσταθεί μία ομόρρυθμη εταιρεία και, γενικώς μια οποιαδήποτε εταιρεία (είτε είναι προσωπική είτε κεφαλαιουχική), είναι απαραίτητο να καταβληθούν κάποια ποσά τα οποία ονομάζονται έξοδα συστάσεως της εταιρείας. Αν και τα έξοδα αυτά διαφέρουν λίγο πολύ μεταξύ των εταιρειών, στις ομόρρυθμες εταιρείες περιλαμβάνονται τα εξής έξοδα, λαμβανομένων υπόψη και των εξόδων που χρειάζονται στο αρμόδιο τμήμα του Γ.Ε.ΜΗ: (Ηλιόκαυτος, 2004; Καρδακάρης Κ. , 1997; Λιάπης, 2008; Γενική Γραμματεία Εμπορίου, 2011)

1. Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων. Η εταιρεία, και συγκεκριμένα τα πρόσωπα-εταίροι που θα κληθούν να αναλάβουν τις υποχρεώσεις της εταιρείας, θα πρέπει να καταβάλλουν τον λεγόμενο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων ο οποίος θα καταβληθεί στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία προτού δημοσιοποιηθεί το καταστατικό της εταιρείας, υπολογιζόμενος σε ποσοστό 1% επί του συνολικού κεφαλαίου της. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται ως η τρέχουσα αξία των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων των εταίρων, αφού αφαιρεθούν κάθε είδους αναλαμβανόμενα βάρη των εταίρων και τα όποια έξοδα σύστασης, αύξησης ή μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου, συγχώνευσης ή μεταφοράς της έδρας της εταιρείας κλπ που έχουν εκκαθαριστεί κατά τον χρόνο δημιουργίας της φορολογικής υποχρέωσης. Επιπλέον, ο φόρος αυτός υπολογίζεται από την αρμόδια ΔΟΥ όπου υπάγεται η εταιρεία και όχι από τον νομοθέτη.
2. Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στη περίπτωση που αντικείμενο εισφοράς δεν αποτελεί κάποιο χρηματικό ποσό αλλά ένα ακίνητο, όπως κτίρια, οικόπεδα, γήπεδα κλπ. Ο φόρος είναι συνήθως προοδευτικός, δηλαδή αυξάνει ο συντελεστής φόρου όταν αυξάνεται η τιμή του ακινήτου και βαρύνει κυρίως τον αγοραστή, καθώς στο ποσό του φόρου

αυτού περιλαμβάνεται και δημοτικός φόρος ο οποίος θα καταβληθεί στις δημοτικές αρχές.

3. Εισφορές υπέρ του Ταμείου Συντάξεως Νομικών και Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων. Σε αυτή τη περίπτωση, μετά τη θεώρηση του καταστατικού από την αρμόδια ΔΟΥ και την καταβολή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, το καταστατικό περνά από φάση θεώρησης και από το Ταμείο Συντάξεως Νομικών και το Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων, με εισφορές οι οποίες έχουν την ανάλογη βαρύτητα (συνήθως μεγαλύτερη στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων). Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη σύσταση μέσω του Γ.Ε.ΜΗ, η εισφορά υπέρ του Ταμείου Νομικών ανέρχεται στο 0,5% του εταιρικού κεφαλαίου ενώ η εισφορά υπέρ του ταμείου πρόνοιας δικηγόρων ανέρχεται στο 1% επί του κεφαλαίου από 586,94€ και άνω. Στις εισφορές αυτές λαμβάνεται επίσης και το ύψος του κεφαλαίου που προσδιορίστηκε ήδη από την αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου να καταβληθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων.
4. Έξοδα συμβολαιογράφων. Τα έξοδα αυτά προκύπτουν μόνο εφόσον το καταστατικό λάβει τον τύπο δημοσίου εγγράφου που, όπως αναφέρθηκε, απαιτεί την παρουσία συμβολαιογράφου. Αν το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου είναι σχετικά υψηλό, τότε απαιτείται και η παρουσία δικηγόρου. Τόσο για τον συμβολαιογράφο όσο και για τον δικηγόρο καταβάλλονται αμοιβές ανάλογα με το εταιρικό κεφάλαιο και με διαφορετικό ποσοστό, ενώ για τον συμβολαιογράφο προστίθενται επίσης και ορισμένα πάγια έξοδα που έχουν να κάνουν με τον αριθμό των φύλλων του συμβολαίου, τα αντίγραφα τους, τα αναλογούντα χαρτόσημα κ.α.
5. Τέλος Χαρτοσήμου. Τις τελευταίες δεκαετίες είχε επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου στις χορηγούμενες βεβαιώσεις έναρξης επαγγέλματος από την αρμόδια ΔΟΥ που ανήκει η εταιρεία, δηλαδή προτού λάβει την έγκριση για να προβεί σε συναλλαγές με άλλα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Το τέλος αυτό για τους εταίρους είναι μεγαλύτερο όσο η εταιρεία δραστηριοποιείται σε περιοχές με όλο και μεγαλύτερο αριθμό κατοίκων ενώ για την ίδια επιβάλλεται ενιαίο τέλος. Αν υπάρξει περίπτωση εισόδου νέου εταίρου στην εταιρεία θα πρέπει να καταβληθεί το τέλος που αναλογεί στον εταίρο ενώ σε περίπτωση ιδρύσεως υποκαταστήματος πρέπει να καταβληθεί το τέλος που αφορά την ομόρρυθμη εταιρεία. Το έξοδο όμως αυτό καταργήθηκε τόσο για

τις Ομόρρυθμες όσο και για τις Ετερόρρυθμες και τις Ε.Π.Ε. με τον νόμο 3296/2004 “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις” και έτσι δεν υφίσταται πια ως έξοδο σύστασης.

6. Τέλος καταχώρησης Γ.Ε.ΜΗ. Είναι ένα ειδικό τέλος που επιβάλλεται στις εταιρείες λόγω της σύστασης τους με το νέο σύστημα καταχώρησης και ορίζεται στα 10€.
7. Κόστος εγγραφής στο επιμελητήριο. Το κόστος αυτό ορίζεται διαφορετικά για κάθε επιμελητήριο.

Εφόσον οι παραπάνω προϋποθέσεις πληρούνται, καθώς και τα διάφορα έξοδα συστάσεως, η εταιρεία καταχωρείται αυτόματα στο Γ.Ε.ΜΗ λαμβάνοντας έναν κωδικό αριθμό καταχώρησης της και τα στοιχεία της διαβιβάζονται προς το Υπουργείο Οικονομικών προκειμένου να λάβει τον Α.Φ.Μ. της άμεσα από εκεί. Οι δηλώσεις της εταιρείας παραμένουν στο αντίστοιχο τμήμα της Γ.Ε.ΜΗ που έχει έδρα η εταιρεία και μπορούν να διαβιβαστούν στην αρμόδια ΔΟΥ για φορολογικούς σκοπούς. (Γενική Γραμματεία Εμπορίου, 2011)

Από λογιστικής πλευράς, τα έξοδα συστάσεως, σύμφωνα και με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, καταχωρούνται στον λογαριασμό «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» που αντιστοιχεί στον κωδικό 16.10 ενώ τα έξοδα κτήσεως ακινήτων καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14: «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων». (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002)

Από φορολογικής πλευράς, τα έξοδα συστάσεως και τα έξοδα κτήσεως ακινήτων μπορούν να αποσβεστούν είτε με σταθερό (εφάπαξ) ποσό κατά το έτος πραγματοποίησης τους είτε τμηματικώς μέσα σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (συνήθως μία πενταετία). (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002).

### **1.2.3 Εισφορές Εταίρων Ομόρρυθμης Εταιρείας και αποτίμησή τους**

Μία από τις σημαντικότερες προϋποθέσεις για να συσταθεί μία ομόρρυθμη εταιρεία και, γενικώς, μια οποιαδήποτε εταιρεία του εμπορικού δικαίου, είναι να υπάρχουν κοινές εισφορές από τους εταίρους. Οι εισφορές αυτές, ανάλογα με τη μορφή και την



αξία που έχουν περιλαμβάνονται στο καταστατικό της εταιρείας και η καταβολή τους μπορεί να γίνει είτε άμεσα (δηλαδή κατά τη φάση σύστασης της εταιρείας) είτε έμμεσα (δηλαδή η καταβολή τους να γίνει μελλοντικά, σε ένα μεταγενέστερο χρόνο και μάλιστα τακτό). Όσον αφορά το αντικείμενο των εισφορών, διακρίνονται σε τρία είδη: (Ηλιόκαυτος, 2004; Καρδακάρης Κ. , 1997; Λιάπης, 2008)

α) Χρηματικές εισφορές. Οι εισφορές αυτές υπάρχουν όταν αντικείμενο τους είναι τα πάσης φύσεως είδη του χρήματος, δηλαδή τα μετρητά, οι επιταγές, οι καταθέσεις όψεως, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια κ.α.

β) Εισφορές εργασίας. Σε αυτό το είδος οι εισφορές αφορούν οτιδήποτε αφορά την προσωπική εργασία του εταίρου, τις γνώσεις του και τις δεξιότητες του. Αν και οι εισφορές αυτού του είδους δεν περιλαμβάνονται στο εταιρικό κεφάλαιο της επιχείρησης, εντούτοις είναι σημαντικές για τον προσδιορισμό της συμμετοχής εκάστου εταίρου στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας, δηλαδή στα κέρδη (ή τις ζημίες) της.

γ) Εισφορές σε είδος. Οι εισφορές αυτού του είδους αφορούν οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν αποτελεί χρήμα, όπως για παράδειγμα τα χρεόγραφα, απαιτήσεις, υλικά και άυλα πάγια στοιχεία (π.χ. κτίρια, οικόπεδα, μεταφορικά μέσα, εγκαταστάσεις λογισμικού (software) κλπ), αξιόγραφα κ.α. Από νομικής πλευράς είναι επιθυμητό να εισφέρεται είτε η κυριότητα επί ενός περιουσιακού στοιχείου είτε η χρήση αυτού για ορισμένο χρονικό διάστημα προτού αποδοθεί και πάλι στον κύριο ιδιοκτήτη του.

Το σημαντικότερο όμως κομμάτι που αφορά τη σύσταση εταιρείας είναι, όχι μόνο να προσδιορισθούν τα είδη των εισφορών από τους εταίρους αλλά να αποτιμηθούν και χρηματικός διότι οι αξίες αυτές καθορίζουν τόσο το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου όσο και τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στην επιχείρηση. (Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008)

Συνήθως, για τις ομόρρυθμες εταιρείες, οι τιμές αποτίμησης των εισφορών προκύπτουν μετά από διαπραγματεύσεις μεταξύ των εταίρων. Είναι προφανές ότι για τις εισφορές σε χρήμα δεν ακολουθείται διαδικασία αποτίμησης εφόσον είναι ήδη αξίες σε ευρώ. Για τις υπόλοιπες όμως ακολουθείται η εξής διαδικασία αποτίμησης: (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002)

- 1) Για τις εισφορές εργασίας λαμβάνεται υπόψη το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου στα αποτελέσματα της εταιρείας και υπολογίζεται από κοινού από τους εταίρους. Σημειωτέον ότι στην εισφορά εργασίας δεν προσμετρείται η ανάληψη προσφοράς εργασίας από τους εταίρους πέρα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας.
- 2) Για τις εισφορές σε είδος, η κυριότητα επί ενός περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται ως επί της χρηματικής του αξίας ενώ για τις εισφορές χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου για ένα συγκεκριμένο διάστημα υπολογίζεται ως το γινόμενο της ετήσιας αξίας του επί τον χρόνο για τον οποίο εισφέρεται.

Από οικονομική σκοπιά, ο υπολογισμός της αξίας της εισφοράς χρήσεως απαιτεί την προεξόφληση των μελλοντικών μισθωμάτων του περιουσιακού στοιχείου ώστε η αξία του να αναχθεί σε παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων. Έτσι, ο υπολογισμός έχει ως ακολούθως:

$$PV = \sum \frac{E_t}{t(1+i)^t}$$

όπου

PV= η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων,

E= τα μισθώματα του έτους t,

i= το αναμενόμενο επιτόκιο.

Από λογιστική πλευρά, η εταιρεία που έχει δικαίωμα χρήσης ενός ακινήτου για παράδειγμα, θα εμφανίζει την αξία αυτού στο λογαριασμό 16.04 «Δικαιώματα χρήσεως ενσωμάτων παγίων στοιχείων» και σταδιακά θα αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις εντός του χρόνου χρήσεως του ακινήτου. Επίσης, στην μίσθωση του ακινήτου μπορούν να περιληφθούν και τα έξοδα για συντήρηση-επισκευή και για προσθήκες-βελτιώσεις που πραγματοποιούνται από την εταιρεία λόγω του ότι συμβάλλουν στην διατήρηση της αξίας του παρόλο που δεν θεωρούνται απόσβεση. (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

Τέλος, είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά και σε μια άλλη έννοια η οποία χρήζει αποτίμησης, η έννοια της υπεραξίας (goodwill). (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

Ως υπεραξία ορίζεται η διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας της επιχείρησης και του κόστους επένδυσης σε αυτήν, που μπορεί να προκύψει πιθανότατα από μια εξαγορά ή συγχώνευση της. Το ποσό που θα προκύψει θα είναι η πρόσθετη αξία της εταιρείας. (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

Από λογιστικής πλευράς, η υπεραξία καταχωρίζεται στον λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχείρησης» ο οποίος δημιουργείται όταν υπάρχει εξαγορά ή συγχώνευση μιας οικονομικής μονάδας. Δεν προβλέπεται λογιστική παρακολούθηση σε περίπτωση αρνητικής υπεραξίας ενώ σπανίως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας παρόλο που λαμβάνεται υπόψη από τους εταίρους στα ποσοστά συμμετοχής τους. (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

#### **1.2.4 Λογιστική σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας**

Η σύσταση ομόρρυθμης εταιρείας καταγράφεται τόσο νομικά όσο και λογιστικά, δηλαδή καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της ούτως ώστε να παρακολουθείται ολόκληρη η πορεία της εταιρείας, από τη δημιουργία της μέχρι και τη διάλυση της, από διάφορους εξωτερικούς φορείς όπως για παράδειγμα τις δημόσιες αρχές, τράπεζες, μετόχους άλλων εταιρειών, επενδυτές κλπ. Με άλλα λόγια, αυτό σημαίνει ότι είναι αναγκαίο να παρακολουθείται και να καταγράφεται στους κατάλληλους λογιστικούς λογαριασμούς τόσο η ανάληψη της υποχρέωσης για την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου από τους εταίρους όσο και η εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης με την καταβολή του κεφαλαίου αυτού. (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

Από λογιστικής πλευράς, σε πρώτη φάση η κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου θα έχει ως αποτέλεσμα η απαίτηση της επιχείρησης έναντι των εταίρων για τη κάλυψη αυτού του κεφαλαίου να εμφανιστεί στη πλευρά της χρέωσης, με παράλληλη, ισόποση πίστωση στο λογαριασμό «εταιρικό κεφάλαιο». Έπειτα, ο λογαριασμός αυτός θα

μηδενιστεί με την καταβολή των εισφορών από τους εταίρους με παράλληλη χρέωση των λογαριασμών του Ενεργητικού οι οποίοι θα αντιμετωπίζονται ως εισφορές από τους εταίρους. Αναλυτικότερα, οι λογαριασμοί που ανοίγουν κατά τη διαδικασία σύστασης ομόρρυθμης εταιρείας, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, είναι οι εξής: (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

- 1) Ο λογαριασμός «Εταίροι Λογαριασμός Καλύψεως Κεφαλαίου» (33.03), που αναλύεται σε δευτεροβάθμιους προσωπικούς λογαριασμούς, έναν για κάθε εταίρο. Αρχικά, ο λογαριασμός αυτός θα χρεωθεί με το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου που πρέπει να καλυφθεί με παράλληλη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού «Εταιρικό Κεφάλαιο» (40.06). Κατόπιν, θα πιστωθεί με την αξία των εισφορών των εταίρων οι οποίες καταβάλλονται τακτικά, σε μεταγενέστερο χρόνο και, τέλος, θα πιστωθεί, και παράλληλα θα κλείσει, με το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου που θα καταβληθεί μέχρι ενός χρονικού σημείου στο μέλλον ενώ θα πιστωθεί επίσης και ο λογαριασμός «Οφειλόμενο Κεφάλαιο» (33.04).
- 2) Ο λογαριασμός «Οφειλόμενο Κεφάλαιο» (33.04), ο οποίος προέκυψε από το προηγούμενο στάδιο λογιστικής καταχώρησης και αναφέρεται στο υπόλοιπο του κεφαλαίου που οφείλει ο κάθε εταίρος στην εταιρεία. Προφανώς και αυτός ο λογαριασμός αναλύεται σε δευτεροβάθμιους προσωπικούς λογαριασμούς και θα κλείσει μόνο όταν καταβληθεί όλο το υπόλοιπο από τους εταίρους.
- 3) Τέλος, ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο» (40.06), ο οποίος θα πιστωθεί με το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου που καλύφθηκε από τους εταίρους. Είναι προφανές ότι με τη πίστωση αυτού του λογαριασμού το εταιρικό κεφάλαιο αυξάνεται ενώ με τη χρέωση του το κεφάλαιο μειώνεται. Συνεπώς, μια τέτοια περίπτωση αύξησης/μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου θα πρέπει να υποβληθεί στη δημοσιότητα και να τροποποιηθεί έτσι το καταστατικό της εταιρείας.



	33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	7.500
	33.04.00 Εταίρος Βασιλείου	2.500
	33.04.01 Εταίρος Σπυρόπουλος	5.000
-----		
4.	<u>Καταβολή λοιπών εισφορών του εταίρου Βασιλείου:</u>	
-----		
	12.00 Μηχανήματα	10.000
	30.00 Πελάτες	12.500
	33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	22.500
	33.04.00 Εταίρος Βασιλείου	22.500
-----		
5.	<u>Καταβολή λοιπών εισφορών του εταίρου Σπυρόπουλου:</u>	
-----		
	14.00 Έπιπλα	20.000
	20.00 Αποθέματα Εμπορευμάτων	25.000
	50.08 Προμηθευτές Παγίων	5.000
	33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	40.000
	33.04.01 Εταίρος Σπυρόπουλος	40.000
-----		
6.	<u>Καταβολή εξόδων ίδρυσης και αμοιβής δικηγόρου:</u>	
-----		
	16.10 Έξοδα ιδρύσεως	1.250
	16.10.01 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων	500
	16.10.02 Έξοδα ταμείου συντάξεως νομικών	250
	16.10.03 Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων	500
	61.00 Αμοιβές Τρίτων	750
	61.00.00 Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	750
	54.04 Φόροι αμοιβών ελεύθερων επαγγ/τιών	150
	38.00 Ταμείο	2.000
-----		

### 1.3 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Η ομόρρυθμη εταιρεία, όπως και κάθε άλλη εταιρεία ή επιχείρηση του εμπορικού/αστικού δικαίου, πρέπει, εκτός του ότι θα πρέπει να συσταθεί, να έχει επίσης κεκαλυμμένες τις διάφορες εταιρικές υποχρεώσεις από τους ίδιους τους εταίρους, έτσι ώστε να επιβιώσει η εταιρεία και να είναι ανταγωνιστική στην αγορά που δραστηριοποιείται. Πρέπει, επομένως, να οριστεί ο τρόπος διαχείρισης που πρέπει να λαμβάνει χώρα μέσα σε μια ομόρρυθμη εταιρεία. Την ευθύνη της διαχείρισης των εταιρικών υποχρεώσεων έχουν όλοι ανεξαιρέτως οι εταίροι, οι οποίοι θα πρέπει να λαμβάνουν αποφάσεις ομόφωνα, εκτός αν το καταστατικό της εταιρείας ορίζει διαφορετική μέθοδο λήψης αποφάσεων. Ειδικότερα, για τον τρόπο διοίκησης μιας Ο.Ε. ισχύουν τα εξής: (Τέλλης, 2001; Αλεξανδρίδου, 2009; Ηλιόκαυτος, 2004)

- 1) Στο καταστατικό ενδέχεται να ορίζεται ότι οι αποφάσεις θα λαμβάνονται με την αρχή της απόλυτης πλειοψηφίας, μετρημένη σε αριθμό εταίρων και όχι σε κεφάλαια.
- 2) Από τη στιγμή που η διαχείριση ανατεθεί σε ορισμένους εταίρους, οι υπόλοιποι αποκλείονται από την άσκηση εταιρικών καθηκόντων και δεν έχουν εταιρική δικαιοδοσία. Αυτό θα προκύψει με βάση την αρχή που αναφέρθηκε στην περίπτωση 1), εκτός εάν υπάρχει κίνδυνος σοβαρών απωλειών της εταιρείας, οπότε και θα πρέπει να ληφθούν τα σχετικά αναγκαία μέτρα. Έτσι, κάθε εταίρος-διαχειριστής έχει την αρμοδιότητα να ενεργεί μόνος του, ακόμα και χωρίς την συναίνεση των συνεταίρων του.
- 3) Είναι επιτρεπτό να ορίζεται στο καταστατικό ότι κάθε διαχειριστής μπορεί να ενεργεί να δεσμεύει την εταιρεία από μόνος του. Έτσι, οι υπόλοιποι διαχειριστές έχουν την δυνατότητα να εναντιωθούν σε μια πράξη αλλά μόνο πριν την εκτέλεση της ενώ, δυνατότητα εναντίωσης έχουν και διάφοροι τρίτοι που συναλλάσσονται με την εταιρεία αλλά μόνο στην περίπτωση που έχουν ήδη πραγματοποιήσει συναλλαγές με αυτήν.
- 4) Η διαχείριση της εταιρείας μπορεί να ανατεθεί και σε έναν μη εταίρο, αν και κάτι τέτοιο συμβαίνει σε εξαιρετικά σπάνια περίπτωση.
- 5) Βάσει του καταστατικού, η διαχείριση η οποία έχει ανατεθεί σε έναν ή περισσότερους εταίρους μπορεί να ανακληθεί μόνο εφόσον υπάρχει σοβαρός λόγος για την αδυναμία άσκησης της, όπως για παράδειγμα ανευθυνότητα ή ανικανότητα τακτικής διαχείρισης, παραβίαση καθηκόντων, προσωπικά

- θέματα του εταίρου κλπ. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει με ομόφωνη απόφαση από τους εταίρους, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό.
- 6) Οποιοσδήποτε εταίρος μπορεί να παραιτηθεί από τη διαχείριση που του ανατέθηκε με βάση το καταστατικό μόνο εφόσον συντρέχει σοβαρός λόγος. Προφανώς, ρήτρα που να αποκλείει τη παραίτηση του εταίρου-διαχειριστή από το καταστατικό, εφόσον υπάρχει σοβαρός λόγος, καθίσταται άκυρη όπως επίσης και στην περίπτωση της ανάκλησης της διαχείρισης που αναφέρθηκε παραπάνω. Αν βέβαια ένας εταίρος-διαχειριστής παραιτηθεί δίχως να συντρέχει σοβαρός λόγος, καθίσταται υπεύθυνος για οποιαδήποτε ζημία προκύψει στην εταιρεία λόγω της παραίτησης του.
  - 7) Ένας εταίρος διαχειριστής δεν δικαιούται αμοιβή για τις διαχειριστικές υπηρεσίες που προσφέρει στην εταιρεία, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό.
  - 8) Δικαίωμα πληροφόρησης για όλη την εταιρική πορεία και τις υποχρεώσεις που ανακύπτουν έχουν όλοι ανεξαιρέτως οι εταίροι (διαχειριστές και μη), καθώς επίσης και το δικαίωμα να καταρτίζουν μία σύνοψη της περιουσιακής κατάστασης της ομόρρυθμης εταιρείας. Κι εδώ αντίθετη ρήτρα στο καταστατικό καθίσταται άκυρη. Επίσης, έχουν και το δικαίωμα ελέγχου της εταιρείας που πρέπει να ασκείται αποκλειστικά στα γραφεία της. Μπορεί όμως και το δικαίωμα αυτό να ασκηθεί με πληρεξούσιο αλλά μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις (π.χ. προβλήματα υγείας, απουσία στο εξωτερικό για μεγάλο διάστημα κλπ).

#### **1.4 ΣΧΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΩΝ-ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**

Εκτός από την περίπτωση της σύστασης μιας ομόρρυθμης εταιρείας και τρόπου διαχείρισης της από τους εταίρους, ένα ακόμα σημαντικό κομμάτι που έχει βαρύνουσα σημασία αφορά τις σχέσεις που αναπτύσσονται μεταξύ των εταίρων και της εταιρείας. Συνήθως, σε μια ομόρρυθμη εταιρεία δεν τίθενται περιορισμοί στις σχέσεις της με τους εταίρους, όμως ενδέχεται να τεθούν από το καταστατικό. Για παράδειγμα, μπορεί το καταστατικό της εταιρείας να αναφέρει ότι απαγορεύεται οποιαδήποτε άσκηση εμπορικής δραστηριότητας των εταίρων η οποία ενεργεί σε βάρος της ίδιας της εταιρείας. (Αλεξανδρίδου, 2009; Τριάντος, 2010)



Υπάρχουν πολλών ειδών σχέσεις μεταξύ εταίρων και εταιρείας, οι οποίες πρέπει να παρακολουθούνται συνεχώς από το λογιστήριο της εταιρείας. Οι σημαντικότερες αναφέρονται παρακάτω: (Ηλιόκαυτος, 2004; Τέλλης, 2001)

- 1) Προσωρινή διευκόλυνση του ταμείου της εταιρείας από τους εταίρους (και αντίστροφα) εφόσον υπάρχει πρόβλημα ρευστότητας,
- 2) Παροχή προθεσμιακών δανείων από τους εταίρους προς την εταιρεία. Το αντίστροφο σε αυτή τη περίπτωση ισχύει, θεωρητικά τουλάχιστον, πλην όμως θα πρέπει να το απαγορεύει το καταστατικό γιατί μπορεί να οδηγήσει σε υπεξαίρεση του χρηματικού κεφαλαίου της εταιρείας,
- 3) Αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους εταίρους έναντι των κερδών που εκτιμάται ότι θα προκύψουν στο τέλος της χρήσης,
- 4) Πιθανές αμοιβές ορισμένων εταίρων για τις υπηρεσίες τους στην εταιρεία.

Στη τελευταία περίπτωση αξίζει να σημειωθεί ότι αν το καταστατικό της εταιρείας ορίζει ότι ορισμένοι εταίροι προσφέρουν αμειβόμενη εργασία ως μισθωτοί ή ως ελεύθεροι επαγγελματίες, τότε η αμοιβή τους δεν αποτελεί, κατά κανόνα, έξοδο χρήσεως από φορολογικής πλευράς αλλά θα πρέπει: είτε να μην καταλογιστούν ως έξοδα χρήσεως αλλά θα επιβαρύνουν τα κέρδη προς διάθεση είτε να καταλογιστούν ως έξοδα χρήσεως και κατόπιν να προστεθεί ως λογιστική διαφορά όταν η εταιρεία θα υποβάλλει τη φορολογική της δήλωση και ως εκ τούτου θα επιβαρύνει το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας. Τα ίδια ισχύουν και για την περίπτωση της ασκούμενης δραστηριότητας της εταιρείας από διαχειριστή που εκπροσωπεί κάποια άλλη εταιρεία-νομικό πρόσωπο (π.χ. ανώνυμη εταιρεία) αλλά έχει την εταιρική ιδιότητα. Έτσι, η αμοιβή του διαχειριστή αυτού βαρύνει αποκλειστικά το νομικό πρόσωπο που εκπροσωπεί και δεν καταλογίζεται ως έξοδο της ομόρρυθμης εταιρείας. (Ηλιόκαυτος, 2004; Τέλλης, 2001; Τριάντος, 2010)

Η περίπτωση που οι αμοιβές μπορούν να καταλογιστούν ως έξοδο χρήσεως είναι όταν υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές αλλά μόνο για το τμήμα που επιβαρύνεται αποκλειστικά ο εργοδότης. (Τέλλης, 2001; Ηλιόκαυτος, 2004)

Αν οι παραπάνω σχέσεις εξεταστούν και από τη λογιστική σκοπιά, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι λογαριασμοί που θα ενεργοποιηθούν στη φάση αυτή θα είναι: (Λιάπης, 2008; Καρδακάρης Κ. , 1997; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

- i. Ο λογαριασμός «Δοσοληπτικός λογαριασμός μετόχων-εταίρων» (33.07) στον οποίο παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές συναλλαγές της εταιρείας με τους εταίρους (διαχειριστές και μη) και αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς τόσους όσους και ο αριθμός των εταίρων. Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται επίσης και δάνεια που προέρχονται από την εταιρεία προς τους εταίρους, τα διανεμόμενα κέρδη στους εταίρους εντός της χρήσης έναντι των κερδών που αναμένονται να προκύψουν στο τέλος της και τα κέρδη που τελικά θα τους διανεμηθούν στο τέλος της χρήσεως. Να σημειωθεί ότι αν στο τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί ορισμένων ή όλων των εταίρων παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο, τα ποσά μεταφέρονται στον λογαριασμό «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τους εταίρους» (53.14).
- ii. Ο λογαριασμός «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών»(33.08) στον οποίο παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές συναλλαγές της εταιρείας με τους διαχειριστές της και μόνο με αυτούς, ανεξαρτήτως αν είναι εταίροι ή όχι. Επίσης παρακολουθούνται και οι αμοιβές των διαχειριστών εφόσον προβλέπονται από το καταστατικό και θα μεταφέρονται στα υπόλοιπα των δοσοληπτικών λογαριασμών τους. Αν βέβαια ορισμένες ή όλες οι αμοιβές των διαχειριστών δεν έχουν δοθεί από την εταιρεία στο τέλος της χρήσης, καταλογίζονται ως έξοδα και μεταφέρονται στον λογαριασμό «Αμοιβές Τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος» (61.90).
- iii. Ο λογαριασμός «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τους εταίρους» (53.14) στον οποίο καταχωρούνται τα βραχυπρόθεσμα δάνεια των εταίρων προς την εταιρεία, καθώς και οποιαδήποτε άλλη βραχυπρόθεσμη υποχρέωση προς τους εταίρους.

Αξίζει να τονιστεί ότι αν κάποιος εταίρος είναι ταυτόχρονα και διαχειριστής της εταιρείας, τότε οι χρηματικές δοσοληψίες που πραγματοποιεί ως εταίρος (διαχειριστής και μη) καταχωρούνται στον λογαριασμό των εταίρων (33.07) ενώ όσες δοσοληψίες πραγματοποιεί ως διαχειριστής (είτε είναι εταίρος είτε όχι) τότε καταχωρούνται στον λογαριασμό των διαχειριστών (33.08). Στο τέλος της χρήσης, τόσο τα υπόλοιπα των δύο αυτών λογαριασμών όσο και του λογαριασμού των βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων θα συμψηφιστούν για κάθε εταίρο. Αν ο συμψηφισμός αυτός παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, διενεργείται στον δοσοληπτικό λογαριασμό του κάθε εταίρου και το σύνολο αυτού εμφανίζεται στο

ενεργητικό της εταιρείας, ξεχωριστά από τους άλλους χρεώστες της, ενώ αν είναι πιστωτικό, διενεργείται στον λογαριασμό των βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων (53.14) και εμφανίζεται στο παθητικό μαζί με τους λοιπούς πιστωτές της εταιρείας. (Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Τέλλης, 2001)

Τέλος, αξίζει να γίνει μία αναφορά και σε μερικές ακόμα έννοιες που αποτελούν σημαντικές σχέσεις μεταξύ εταίρων και εταιρείας: της μεταβίβασης εταιρικών κεφαλαίων και της αύξησης (ή μείωσης) του εταιρικού κεφαλαίου. (Λιάπης, 2008; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004) Οι έννοιες αυτές παρουσιάζονται παρακάτω.

#### Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων

Οι σχέσεις μεταξύ εταίρων και εταιρείας, καθώς και μεταξύ των εταίρων, είναι προσωπικού επιπέδου και γι' αυτό η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων απαγορεύεται αν δεν υπάρχει προηγουμένως συμφωνία μεταξύ τους ότι το νέο πρόσωπο στην εταιρεία είναι φερέγγυο, αποπνέει εκτίμηση και ότι επιτρέπεται σε άλλον εταίρο, εκτός από αυτούς που ήδη υπάρχουν στην εταιρεία. Για παράδειγμα, αν μία ομόρρυθμη εταιρεία αποτελείται από δύο μόνο εταίρους και ο ένας αποχωρήσει με ταυτόχρονη συμμετοχή ενός άλλου εταίρου, τότε η εταιρεία δεν διαλύεται αλλά χρειάζεται να τροποποιηθούν οι σχετικές διατάξεις του καταστατικού ώστε να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα. Η συμφωνία αυτή για τη μεταβίβαση θα πρέπει να δημοσιευτεί και στα άρθρα 42-46 του εμπορικού δικαίου και υπογράφεται από όλους τους εταίρους, τόσο από αυτόν που αποχωρεί όσο και από αυτόν που εισέρχεται. Η μεταβίβαση αυτή φορολογείται με συντελεστή 20% στην υπεραξία που θα προκύψει και στη συνέχεια αποδίδεται εφάπαξ στην ΔΟΥ όπου έχει την έδρα της η εταιρεία. (Τριάντος, 2010; Αλεξανδρίδου, 2009)

Με βάση το άρθρο 573 του Αστικού Κώδικα, οι διατάξεις που διέπουν την μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων εφαρμόζονται και στην ανταλλαγή του σε μια ομόρρυθμη εταιρεία. Ειδικότερα, η ανταλλαγή θεωρείται σαν διπλή πώληση γιατί αυτός που παρέχει τα εταιρικά μερίδια θεωρείται ταυτόχρονα και πωλητής και αγοραστής, μιας και παίρνει εταιρικά μερίδια άλλης ομόρρυθμης εταιρείας. (Τριάντος, 2010)

## Αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου

Πολλές φορές στην ομόρρυθμη εταιρεία υπάρχουν περιπτώσεις όπου καθίσταται αναγκαία η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Αυτή η ενέργεια θα πρέπει να περιληφθεί στο καταστατικό και ταυτόχρονα να τροποποιηθούν οι διατάξεις του με τον προσδιορισμό του νέου εταιρικού κεφαλαίου, καθώς και του ποσοστού συμμετοχής εκάστου εταίρου. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να οφείλεται σε: (Τέλλης, 2001; Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008)

- Πρόσθετες εισφορές,
- Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού,
- Κεφαλαιοποίηση των κερδών,
- Κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών και
- Απορρόφηση μιας άλλης εταιρείας.

Για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις, οι λογαριασμοί οι οποίοι ενεργοποιούνται σε αυτή τη φάση είναι οι εξής: (Τέλλης, 2001; Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008)

- i. Ο λογαριασμός «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου» (43.00) στον οποίο καταχωρούνται τα ποσά που πρόκειται να διατεθούν από τους εταίρους για την αύξηση του κεφαλαίου,
- ii. Ο λογαριασμός «Καταθέσεις Εταίρων» (43.01), στον οποίο καταχωρούνται όλες οι εισφορές των εταίρων σε μορφή καταθέσεων,
- iii. Ο λογαριασμός «Κέρδη χρήσης προοριζόμενα για αύξηση εταιρικού κεφαλαίου» (43.04), ο οποίος ανοίγει στη περίπτωση που οι εταίροι προτίθενται να αυξήσουν το κεφάλαιο από τα κέρδη τα οποία προέκυψαν στο τέλος της χρήσης και
- iv. Ο λογαριασμός «Αποθεματικά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου» (43.90), ο οποίος ανοίγει όταν οι εταίροι προτίθενται να αυξήσουν το εταιρικό κεφάλαιο μέσω διάθεσης των αποθεματικών της εταιρείας.

## Μείωση Εταιρικού Κεφαλαίου

Λιγότερο συνηθισμένη περίπτωση είναι αυτή της μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου σε μια ομόρρυθμη εταιρεία. Οι αιτίες που μπορεί να οφείλεται αυτό είναι οι εξής: (Τέλλης, 2001; Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008)

- Αποχώρηση ενός εταίρου από την εταιρεία και
- Ύπαρξη πλεονάζοντος κεφαλαίου.

Η μείωση του κεφαλαίου πραγματοποιείται κατόπιν συμφωνίας των εταίρων και ανάλογη τροποποίηση του καταστατικού στο οποίο θα πρέπει να καταγράφεται τόσο το ποσό μείωσης του, όσο και ο σκοπός και ο τρόπος για τον οποίο πραγματοποιείται. (Τέλλης, 2001; Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008)

Οι κυριότεροι λογαριασμοί που ανοίγουν όταν μειώνεται το εταιρικό κεφάλαιο είναι οι εξής: (Τέλλης, 2001; Ηλιόκαυτος, 2004; Λιάπης, 2008)

- i. Ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο» (40.06), στον οποίο παρακολουθείται το συνολικό ποσό του κεφαλαίου της εταιρείας,
- ii. Ο λογαριασμός «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες» (45.18), ο οποίος καταγράφει όλες τις υποχρεώσεις που έχει η εταιρεία προς εταίρους και διαχειριστές που εκτείνονται πέρα από το τρέχον οικονομικό έτος και
- iii. Ο λογαριασμός «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις προς εταίρους» (53.14), ο οποίος έχει ήδη εξηγηθεί παραπάνω γι' αυτό κι εδώ δεν θα γίνει περαιτέρω αναφορά.

## **1.5 ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Το τέλος κάθε χρήσεως σηματοδοτεί έναν απολογισμό για τα γεγονότα (λογιστικά, οικονομικά κλπ) που συνέβησαν στη διάρκεια του οικονομικού έτους που πέρασε. Όσα αναφέρθηκαν στις παραπάνω ενότητες, ουσιαστικά είναι γεγονότα που μία ομόρρυθμη εταιρεία πρέπει να λαμβάνει υπόψη προκειμένου να γίνει ύστερα η εκκαθάριση της. Ένα όμως από τα γεγονότα που συμβαίνουν στο τέλος κάθε χρήσεως είναι και η διανομή των αποτελεσμάτων-κερδών που θα προκύψουν προς τους

εταίρους. Η διανομή αυτή δεν έχει να κάνει τόσο με διαχειριστική πράξη αλλά με διανομή περιουσίας της εταιρείας, βάσει της οποίας αποκλείεται οποιαδήποτε παρακράτηση των χρηματικών διαθεσίμων (ταμείο) της εταιρείας με σκοπό τη δημιουργία αποθεματικών (εκτός αν ορίζεται ανάλογα στο καταστατικό) και γι' αυτό τον λόγο οι αποφάσεις πρέπει να ληφθούν ομόφωνα από τους εταίρους. (Ηλιόκαυτος, 2004; Τέλλης, 2001; Αλεξανδρίδου, 2009)

Για τη διανομή των αποτελεσμάτων χρήσεως ισχύουν, βάσει του αστικού κώδικα, τα εξής: (Τριάντος, 2010; Αλεξανδρίδου, 2009)

- 1) Σύμφωνα με το άρθρο 762 του Αστικού Κώδικα, όταν η διάρκεια της εταιρείας είναι μεγαλύτερη του έτους, τα κέρδη της θα μοιράζονται κάθε χρόνο στο τέλος της χρήσεως εφόσον δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από το καταστατικό. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως, η πραγματοποίηση απολήψεων έναντι των κερδών που αναμένονται να προκύψουν θα επιτρέπεται μόνο εφόσον το καταστατικό ορίζει κάτι τέτοιο ή ληφθεί ομόφωνη απόφαση από τους εταίρους. Επιπλέον, δεν επιτρέπεται η παρακράτηση μέρους των κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών, εκτός εάν το καταστατικό ορίζει διαφορετικά ή οι εταίροι λάβουν ομόφωνη απόφαση γι' αυτό το θέμα.
- 2) Σύμφωνα με το άρθρο 763 του Αστικού Κώδικα, η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη ή τις ζημίες της εταιρείας είναι ίση, ανεξάρτητα από την εισφορά τους, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό. Αν στο καταστατικό προβλέπεται ποσοστό συμμετοχής μόνο στα κέρδη ή μόνο στις ζημίες, τότε το ποσοστό αυτό ισχύει και για τα κέρδη και για τις ζημίες. Επίσης, στο άρθρο αυτό αναφέρεται ότι απαγορεύεται ρητά η απόκλιση κάποιου εταίρου από τα κέρδη ή τις ζημίες της εταιρείας. Παρόλα αυτά, ένας εταίρος μπορεί να προεισπράττει τα αναμενόμενα κέρδη εφόσον το επιτρέπει το καταστατικό.

Σχετικά με τον τρόπο διανομής των κερδών, ο οποίος θα πρέπει να περιληφθεί στο καταστατικό, αναφέρονται δύο τρόποι διανομής: (Ηλιόκαυτος, 2004; Τριάντος, 2010)

- Η μέθοδος των ποσοστών και
- Η μέθοδος του μέσου όρου του κεφαλαίου που πραγματικά διατέθηκε.

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, η διανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τη συμφωνία μεταξύ των εταίρων για τα ποσοστά συμμετοχής τους στα κέρδη ή τις ζημίες της εταιρείας, πράγμα που ορίζεται στο καταστατικό. Αν βέβαια υπάρχει μία ρήτρα στο καταστατικό που να αναφέρει τη συμμετοχή ενός εταίρου μόνο στα κέρδη και όχι στις ζημίες της εταιρείας, αυτή καθίσταται αυτόματα άκυρη και συνήθως απαγορεύεται κάτι τέτοιο. (Ηλιόκαυτος, 2004; Τριάντος, 2010)

Με βάση την δεύτερη μέθοδο, η οποία είναι και πιο σύνθετη σε σύγκριση με την πρώτη, εστιάζει στο αρχικό κεφάλαιο το οποίο συνεισέφεραν οι εταίροι και στις δοσοληψίες που πραγματοποίησαν οι εταίροι με την εταιρεία, όπως για παράδειγμα δάνεια, απολήψεις κλπ. Πιο συγκεκριμένα, από το εισφερόμενο κεφάλαιο εκάστου εταίρου, αφαιρούνται τα ποσά των απολήψεων που πραγματοποίησαν εντός της χρήσεως από την εταιρεία και προστίθενται τα δάνεια που παρέχουν στην εταιρεία. Το ποσό που θα απομείνει θα είναι το κεφάλαιο που πραγματικά διατέθηκε από τον κάθε εταίρο, άρα και το ποσοστό που αντιστοιχεί στο κεφάλαιο αυτό θα είναι το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στα αποτελέσματα. Η μέθοδος αυτή παρουσιάζει δυσκολίες στην περίπτωση οι απολήψεις και τα δάνεια ενός εταίρου υπερβαίνουν την αρχική εισφορά του στο κεφάλαιο της εταιρείας. (Τριάντος, 2010)

Οι κυριότεροι λογαριασμοί που ανοίγουν στη φάση της διανομής των αποτελεσμάτων είναι οι ακόλουθοι: (Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Καρδακάρης Κ. , 1997)

- i. Ο λογαριασμός των βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων προς τους εταίρους (53.14), ο οποίος έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω,
- ii. Ο δοσοληπτικός λογαριασμός των εταίρων (33.07), ο οποίος επίσης έχει αναφερθεί παραπάνω και δε θα γίνουν περαιτέρω σχόλια,
- iii. Ο λογαριασμός «Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» (54.07), ο οποίος παρακολουθεί τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας που εμφανίζεται στα κέρδη της που υπόκεινται σε φορολογία,
- iv. Ο λογαριασμός «Καθαρά κέρδη χρήσεως» (88.00) και καταγράφει τα κέρδη που πραγματοποιούνται μετά την απόδοση του φόρου εισοδήματος στην αρμόδια ΔΟΥ,

- v. Ο λογαριασμός «Ζημίες Χρήσεως» (88.01), ο οποίος ισοδυναμεί με τον 88.00 λογαριασμό με τη μόνη διαφορά ότι καταγράφονται οι τυχόν ζημίες που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης,
- vi. Ο λογαριασμός «Φόρος εισοδήματος» (88.08),
- vii. Οι λογαριασμοί «Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη» (88.03), «Ζημίες εις νέο» (88.98) και «Κέρδη προς διάθεση» (88.99) και
- viii. Οι λογαριασμοί «Υπόλοιπο κερδών εις νέο» (42.00) και «Υπόλοιπο ζημιών εις νέο» (42.01).

Για την καλύτερη κατανόηση της διανομής των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα.

### **Παράδειγμα**

Σε μια ομόρρυθμη εταιρεία με τίτλο «Νικολακόπουλος και Σία Ο.Ε.» με αρχικό κεφάλαιο 100.000€, συμμετέχουν οι εταίροι Νικολακόπουλος και Αντωνίου με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο 50% ο καθένας. Τα ποσοστά συμμετοχής στα αποτελέσματα είναι 70% και 30% αντίστοιχα. Στη τρέχουσα χρήση, προέκυψαν ζημίες 20.000€ ενώ πραγματοποιήθηκαν και απολήψεις που αντιστοιχούν σε 5.000€ για τον εταίρο Νικολακόπουλο και 2.000€ για τον Αντωνίου. Στην επόμενη χρήση, η εταιρεία εμφάνισε κέρδη ύψους 105.000€ και οι εταίροι πραγματοποίησαν απολήψεις που αντιστοιχούν σε 8.000€ για τον Νικολακόπουλο και 15.000€ για τον Αντωνίου. Η εταιρεία φορολογείται με συντελεστή 25% για τα κέρδη χρήσης της.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η λύση θα είναι η εξής:

1. Απολήψεις εταίρου Νικολακόπουλου:

-----	-----
33.07.00 Δοσοληπτικός λογαριασμός Νικολακόπουλου	5.000
38.00 Ταμείο	5.000
-----	-----

2. Απολήψεις εταίρου Αντωνίου:

-----	-----
33.07.01 Δοσοληπτικός λογαριασμός Αντωνίου	2.000
38.00 Ταμείο	2.000
-----	-----



3. <u>Μεταφορά αποτελεσμάτων χρήσεως σε ζημίες:</u>		
-----	-----	
88.01 Ζημίες χρήσεως		20.000
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		20.000
-----	-----	
4. <u>Μεταφορά ζημιών χρήσεως σε ζημίες εις νέο:</u>		
-----	-----	
88.98 Ζημίες χρήσεως εις νέο		20.000
88.01 Ζημίες Χρήσεως		20.000
-----	-----	
5. <u>Μεταφορά ζημιών χρήσεως εις νέο στα αποτελέσματα εις νέο:</u>		
-----	-----	
42.01.00 Ζημίες χρήσεως εις νέο Νικολακόπουλος		14.000
42.01.01 Ζημίες χρήσεως εις νέο Αντωνίου		6.000
88.98 Ζημίες χρήσεως εις νέο	20.000	
-----	-----	
6. <u>Απολήψεις εταίρου Νικολακόπουλου επομένης χρήσεως:</u>		
-----	-----	
33.07.00 Δοσοληπτικός λογαριασμός Νικολακόπουλου		8.000
38.00 Ταμείο		8.000
-----	-----	
7. <u>Απολήψεις εταίρου Αντωνίου επομένης χρήσεως:</u>		
-----	-----	
33.07.01 Δοσοληπτικός λογαριασμός Αντωνίου		15.000
38.00 Ταμείο	15.000	
-----	-----	
8. <u>Μεταφορά αποτελεσμάτων χρήσεως σε κέρδη χρήσεως:</u>		
-----	-----	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		105.000
38.00 Ταμείο	105.000	
-----	-----	
9. <u>Μεταφορά ζημιών προηγούμενης χρήσης:</u>		
-----	-----	
88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως		20.000

42.01.00 Κέρδη εις νέο Νικολακόπουλος 14.000  
42.01.01 Κέρδη εις νέο Αντωνίου 6.000

10. Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών:

88.08 Φόρος εισοδήματος 21.250  
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών 21.250

Σημ:  $21.250 = (105.000 - 20.000) \times 25\%$

11. Μεταφορά κερδών χρήσεως σε κέρδη προς διάθεση:

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως 105.000  
88.99 Κέρδη προς διάθεση 105.000

12. Αφαίρεση φόρου εισοδήματος και ζημιών προηγούμενης χρήσης από τα κέρδη προς διάθεση:

88.99 Κέρδη προς διάθεση 41.250  
88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως 20.000  
88.08 Φόρος εισοδήματος 21.250

Τα κέρδη που θα μοιραστούν κατά την επόμενη χρήση θα είναι:  $105.000 - 21.250 = 83.750\text{€}$  και τα οποία θα διατεθούν στον κάθε εταίρο ως εξής:

Νικολακόπουλος:  $83.750 \times 70\% = 58.625\text{€}$  και

Αντωνίου:  $83.750 \times 30\% = 25.125\text{€}$

13. Μεταφορά κερδών επόμενης χρήσης σε εταίρους:

88.99 Κέρδη προς διάθεση 83.750  
53.14.00 Εταίρος Νικολακόπουλος 58.625  
53.14.01 Εταίρος Αντωνίου 25.125

14. Αφαίρεση ζημιών προηγούμενης χρήσεως από τα διατιθέμενα κέρδη:

-----	-----
53.14.00 Εταίρος Νικολακόπουλος	14.000
53.14.01 Εταίρος Αντωνίου	6.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση	20.000
-----	-----

15. Μεταφορά βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων των εταίρων στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς τους:

-----	-----
53.14.00 Εταίρος Νικολακόπουλος	44.625
53.14.01 Εταίρος Αντωνίου	19.125
33.07.00 Δοσοληπτικός λογ/μός Νικολακόπουλου	44.625
33.07.01 Δοσοληπτικός λογ/μός Αντωνίου	19.125

Σημ: Βραχυπρ. Υποχρ.= 83.750-20.000=63.750€ και

Εταίρος Νικολακόπουλος: 63.750X70%=44.625€

Εταίρος Αντωνίου: 63.750X30%=19.125€

-----

-----

Το ποσό που θα αναλογεί στον δοσοληπτικό λογαριασμό του κάθε εταίρου θα είναι:  
 Εταίρος Νικολακόπουλος: 44.625-5.000-8.000=31.625€  
 Εταίρος Αντωνίου: 19.125-2.000-15.000=2.125€

Στην επόμενη χρήση, κατά την απόδοση των υποχρεώσεων της εταιρείας προς τους εταίρους, θα πραγματοποιηθεί η εξής λογιστική εγγραφή:

16. Εξόφληση εταίρων Νικολακόπουλου και Αντωνίου:

-----	-----
33.07.00 Δοσοληπτικός λογ/μός Νικολακόπουλου	31.625
33.07.01 Δοσοληπτικός λογ/μός Αντωνίου	2.125
38.00 Ταμείο	44.625
-----	-----

## 1.6 ΔΙΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΛΥΣΗ ΟΕ

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

- Μετά την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της.
- Μετά την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση.
- Μετά από απόφαση των εταίρων της.
- Μετά από δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σημαντικός λόγος.
- Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσεως της εταιρείας.

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

- Εφόσον παρήλθε το χρονικό διάστημα για το οποίο συστάθηκε και δεν πραγματοποιήθηκε η ανανέωση με τους ισχύοντες νόμους. Η λύση της εταιρείας επέρχεται αυτοδικαίως, με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής, χωρίς να είναι απαραίτητη κάποια ιδιαίτερη ενέργεια από μέρους των εταίρων.
- Μετά την αποχώρηση ενός από τους εταίρους. Εάν για οποιονδήποτε λόγο αποχωρήσουν ένας ή περισσότεροι εταίροι και παραμείνει ένας μόνο εταίρος, η εταιρεία λύνεται, εφόσον μέσα σε δύο μήνες δεν δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ.
- Μετά από ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων. Ακόμα και πριν από το πέρας του χρόνου διάρκειας της Ο.Ε. αυτή είναι δυνατό να λυθεί με απόφαση των εταίρων (άρθρο 259 1 Ν. 4072/2012).
- Μετά από θάνατο ενός από του εταίρους, εκτός αν διαφορετικά αναφέρεται στο καταστατικό.
- Με τη δικαστική ή νόμιμη απαγόρευση ενός εταίρου. Εάν ο εταίρος τέθηκε σε απαγόρευση από το δικαστήριο, η λύση της εταιρείας επέρχεται μετά από την τελεσίδικη απόφαση. Διαφορετική ρύθμιση προβλέπει ωστόσο το άρθρο 260 του νέου νόμου 4072/2012, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του οποίου, η υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση εταίρου προβλέπει την έξοδο του από

την εταιρεία εκτός αν αυτό προβλέπεται διαφορετικά από την εταιρική σύμβαση.

- Μετά από καταγγελία της εταιρείας από κάποιον από τους εταίρους. Η καταγγελία γίνεται με δήλωση του εταίρου προς όλους, του άλλους εταίρους για λύση της εταιρείας. Τα άρθρα 766-767 του Α.Κ. προβλέπουν τη λύση της εταιρείας με καταγγελία ενός ή περισσότερων μελών της, ανεξαρτήτως αν είναι ορισμένης ή αόριστης διάρκειας.

## **1.7 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**

Για να ολοκληρωθεί η ανάλυση του παρόντος κεφαλαίου, κρίνεται σκόπιμο σε αυτό το σημείο να γίνει μια πολύ σύντομη αναφορά και στην Ετερόρρυθμη Εταιρεία, καθώς παρουσιάζει πολλές ομοιότητες και διαφορές με την Ομόρρυθμη Εταιρεία.

Η απλή ετερόρρυθμη εταιρία είναι η εμπορική προσωπική εταιρία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος, ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος), (άρθ. 271 § 1Ν 4072/2012). Τα χαρακτηριστικά της ετερόρρυθμης εταιρίας είναι τα ίδια όπως της ομόρρυθμης εταιρίας, αφού αποτελεί παραλλαγή αυτής και οι ιδιαιτερότητές της ρυθμίζονται στα άρθ. 271 – 283 Ν 4072/2012. Η βασική διαφορά της ετερόρρυθμης εταιρίας από την ομόρρυθμη εταιρία εντοπίζεται στην έκταση της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων έναντι των εταιρικών δανειστών, δηλαδή στην ύπαρξη εταίρων με ή χωρίς περιορισμένη προσωπική ευθύνη και στον περιορισμό της διαχείρισης των ετερόρρυθμων εταίρων (άρθ. 279 Ν 4072 / 2012).

Για την απλή σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρίας πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον φυσικά ή νομικά πρόσωπα με αμοιβαία υποχρέωση να επιδιώξουν εμπορικό σκοπό. Τα νομικά πρόσωπα πρέπει να είναι μία από τις εταιρίες του εμπορικού δικαίου με νομική προσωπικότητα, γιατί αυτό επιβάλλει η αρχή του κλειστού αριθμού των εταιριών. Οι εταίροι θα πρέπει να καταβάλλουν κοινές εισφορές, δηλαδή η εισφορά κατ' αρχήν πρέπει να είναι χρηματική χωρίς να απαγορεύεται εισφορά και σε άλλη παροχή (είδος, εργασία κ.λ.π.) . Η δε δημοσιότητα

της ετερόρρυθμης εταιρίας πραγματοποιείται με την καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ ως συστατική δημοσιότητα και τη δημοσίευση στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ (άρθ. 16 § 1 περ. α' Ν 3419/2005).

Συγκεκριμένα: (Ψυχαμάνης 2012)

- 1) Όπως ήδη αναφέρθηκε, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι διαχειριστής της εταιρείας και γι' αυτό το όνομα του δεν εμφανίζεται στην επωνυμία της εταιρείας. Αν, για οποιοδήποτε λόγο, ο εταίρος αυτός ασκήσει διαχείριση ή εμφανίσει το όνομα του σε συναλλαγές που πραγματοποιεί η εταιρεία, καθίσταται αυτόματα ομόρρυθμος εταίρος.
- 2) Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει δικαίωμα εισφοράς στην προσωπική του εργασία έναντι συμμετοχής του στα αποτελέσματα αυτής,
- 3) Ο ετερόρρυθμος εταίρος δύναται να απασχοληθεί στην εταιρεία είτε ως μισθωτός είτε ως ελεύθερος επαγγελματίας, οπότε και η αμοιβή του θα αντιμετωπιστεί αναλόγως και
- 4) Κατά τη φάση διανομής των αποτελεσμάτων στους εταίρους, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν επιβαρύνεται με ποσό μεγαλύτερο από αυτό για το οποίο ευθύνεται.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

Είναι γεγονός ότι η φορολογία εισοδήματος που προκύπτει για τις ομόρρυθμες εταιρείες αλλά και για τα νομικά πρόσωπα γενικότερα παίζει σπουδαίο ρόλο για την εξυπηρέτηση των αναγκών τόσο αυτών όσο και του κράτους το οποίο χρειάζεται τα ανάλογα φορολογικά έσοδα για να έχει τη δυνατότητα να παρέχει στο κοινωνικό σύνολο διάφορες υπηρεσίες και με τέτοιο τρόπο ώστε να κρίνεται από αυτό κοινωνικά επιθυμητό. Λόγω του ότι οι ομόρρυθμες εταιρείες αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΙΔ), η φορολόγησή τους γενικώς βασίζεται στο ίδιο θεωρητικό υπόβαθρο με εταιρείες όπως η Ετερόρρυθμη Εταιρεία, η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης και η Ανώνυμη Εταιρεία. (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Δαλαμάγκας, 2010)

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι ένας φόρος που επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη των ΝΠΙΔ, όπως αυτά ορίζονται με βάση τη νομοθεσία κάθε χώρας. Αυτό σημαίνει ότι η σημασία του διαφέρει από χώρα σε χώρα είτε λόγω του διαφορετικού τρόπου ερμηνείας της φορολογικής βάσης (π.χ. εισόδημα, περιουσία, δαπάνη) είτε λόγω της διαφοράς που υπάρχει στους φορολογικούς συντελεστές. Μία ακόμα σημαντική διαφορά είναι και ο βαθμός στον οποίο αναπτύσσεται ο θεσμός της εταιρικής μορφής των επιχειρήσεων καθώς επίσης και οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τη φορολόγησή τους. (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

### **2.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Η επιβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ή απλώς ΦΕΝΠ) στηρίζεται στην άποψη ότι όλα τα νομικά πρόσωπα έχουν δική τους νομική και ουσιαστική υπόσταση, διαφορετική από εκείνη των φυσικών προσώπων. Οι υποστηρικτές αυτής της άποψης τονίζουν ότι η νομοθεσία διακρίνει τις προσωπικές εταιρείες από τις εταιρείες εταιρικής μορφής (π.χ. ανώνυμες εταιρείες) και επισημαίνουν ότι τόσο οι πρώτες όσο και οι δεύτερες θα πρέπει να έχουν νομική υπόσταση διαφορετική από αυτή των φυσικών προσώπων που τις αποτελούν. Συνήθως, οι σκοποί, οι στόχοι και τα συμφέροντα των νομικών προσώπων απέχουν πολύ από τους σκοπούς, τους

στόχους και τα συμφέροντα των εταίρων ή μετόχων. Η παραπάνω άποψη είναι γνωστή και ως απόλυτη άποψη και αναφέρει ότι τα νομικά πρόσωπα θα πρέπει να φορολογούνται για τα εισοδήματά τους ανεξάρτητα από τη φορολογία των φυσικών προσώπων. Συγκεκριμένα, η χωριστή φορολόγηση των νομικών προσώπων πηγάζει από τις θεωρίες του ανταλλάγματος και της φοροδοτικής ικανότητας, οι οποίες θα αναφερθούν συνοπτικά παρακάτω. (Καράγιωργας, 1981; Γεωργακόπουλος, 2012)

Σύμφωνα με τη θεωρία του ανταλλάγματος, οι φόροι πρέπει να επιβάλλονται στα φυσικά και νομικά πρόσωπα με τέτοιο τρόπο που να ανταποκρίνεται στο όφελος που αποκομίζουν από τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχονται από το κράτος. Συγκεκριμένα, για να κατανεμηθούν δίκαια τα φορολογικά βάρη θα πρέπει: (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

- 1) Να υπάρχει ίση φορολογική μεταχείριση για όσα φυσικά και νομικά πρόσωπα αποκομίζουν το ίδιο όφελος από τα αγαθά και υπηρεσίες του κράτους και
- 2) Να υπάρχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση για όσα φυσικά και νομικά πρόσωπα αποκομίζουν διαφορετικό όφελος μεταξύ τους από τα αγαθά και τις υπηρεσίες του κράτους.

Σύμφωνα με τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, οι φόροι πρέπει να επιβάλλονται στους πολίτες ανάλογα με την δυνατότητα τους να πληρώνουν φόρους, δηλαδή με την ικανότητα τους να συμβάλλουν στα φορολογικά βάρη. Συγκεκριμένα, για να κατανεμηθούν δίκαια τα φορολογικά βάρη θα πρέπει: (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

- 1) Να υπάρχει ίση φορολογική μεταχείριση για όσα φυσικά και νομικά πρόσωπα έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα και
- 2) Να υπάρχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση για όσα φυσικά και νομικά πρόσωπα έχουν διαφορετική φοροδοτική ικανότητα.

Έτσι, με βάση τη θεωρία του ανταλλάγματος, οι υποστηρικτές της απόλυτης άποψης πιστεύουν ότι τα νομικά πρόσωπα θα πρέπει να φορολογούνται διαφορετικά από τα φυσικά πρόσωπα για τον λόγο ότι στα πρώτα παρέχονται ειδικές ενισχύσεις τόσο από το κράτος όσο και από άλλους φορείς (π.χ. τράπεζες) με αποτέλεσμα να απολαμβάνουν ειδικότερα οφέλη. Για παράδειγμα, παρέχεται από το κράτος στις



επιχειρήσεις η δυνατότητα συγκέντρωσης κεφαλαίων από αρκετές πηγές με σκοπό την αποκόμιση μεγαλύτερων κερδών, κάτι που εξαρτάται φυσικά από την λειτουργία των επιχειρήσεων αυτών καθ' εαυτών. Επίσης παρέχονται και άλλα ειδικά προνόμια όπως είναι η εξασφάλιση κατάλληλου νομικού και θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των επιχειρήσεων, δημιουργία και διατήρηση κατάλληλου και υγιούς εργατικού περιβάλλοντος, εκπαίδευση και κατάρτιση ανθρώπινου δυναμικού, ευκαιρίες ανταγωνισμού, επιδοτήσεις στη παραγωγή, στο εμπόριο κλπ. Επιπλέον, πολλά από τα δημόσια αγαθά, δηλαδή τα αγαθά εκείνα που παράγονται (σχεδόν αποκλειστικά) από τον κρατικό τομέα και παρέχονται στους πολίτες, όπως είναι οι δρόμοι, τα λιμάνια, οι γέφυρες κ.α. ωφελούν κατά πολύ τις επιχειρήσεις γιατί αυξάνεται η παραγωγικότητα τους και μειώνονται τα κόστη μεταφοράς των αγαθών και υπηρεσιών που παράγουν, επομένως και τα κέρδη τους. Τέλος, αν όχι όλες, τουλάχιστον μια μεγάλη πλειοψηφία των επιχειρήσεων που είναι σε λειτουργία δημιουργούν αρνητικές εξωτερικές οικονομίες, όπως ρύπανση του περιβάλλοντος, κάτι που δημιουργεί την ανάγκη για την φορολόγηση τους λόγω της ζημιάς που προκαλούν στο φυσικό περιβάλλον. Συνεπώς, δικαιολογείται από πολλούς η ανάγκη φορολόγησης των νομικών προσώπων ανάλογα με το όφελος που απολαμβάνουν από τα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες με βάση έναν ανταποδοτικό φόρο ή έναν φόρο με τον οποίο πρέπει να πληρώσουν την τιμή των υπηρεσιών που τους παρέχονται. (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

Από τη σκοπιά της φορολόγησης των νομικών προσώπων με βάση τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, αυτή θεωρείται αναγκαία από τους υποστηρικτές της απόλυτης άποψης καθώς οι επιχειρήσεις δεν είναι ένα άψυχο αντικείμενο ούτε λειτουργούν στο κενό αλλά δραστηριοποιούνται μέσα σε ένα περιβάλλον φυσικό, κοινωνικό, οικονομικό, πολιτικό κ.α. μαζί με άλλες επιχειρήσεις ίδιου ή διαφορετικού χαρακτήρα, κατέχουν περιουσιακά στοιχεία, αποκτούν εισόδημα, προβαίνουν σε διάφορες συναλλαγές με αγοραστές και πωλητές τους κλπ. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι όσο πιο πολλά περιουσιακά στοιχεία έχει μια επιχείρηση, όσο μεγαλύτερο εισόδημα λαμβάνει τόσο πιο πολλά θα είναι τα κέρδη της και άρα θα έχει την ικανότητα να πληρώσει φόρο αντίστοιχο της κερδοφορίας της. Αν τα νομικά πρόσωπα δεν φορολογούνταν κατ' αυτόν τον τρόπο τότε τα φυσικά πρόσωπα θα είχαν την δυνατότητα να αποφύγουν την καταβολή φόρου μέσω απόκρυψης των

εισοδημάτων τους εντός της επιχείρησης. (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

Γενικώς, ανεξαρτήτως των παραπάνω θεωριών που τάσσονται υπέρ της επιβολής φόρων στα νομικά πρόσωπα, η φορολόγηση τους θεωρείται απαραίτητα διότι αποτρέπονται διάφορα αντικοινωνικά και αντιπαραγωγικά φαινόμενα που διευρύνουν το εισοδηματικό χάσμα μεταξύ του πλουσιότερου και του φτωχότερου τμήματος του πληθυσμού, όπως δημιουργία μονοπωλιακών καταστάσεων και στρέβλωση του ανταγωνισμού, διάφοροι κίνδυνοι από εταιρείες μεγάλου μεγέθους (π.χ. πολυεθνικές), παραμέληση της ενίσχυσης μικρομεσαίων επιχειρήσεων και κλάδων που θεωρούνται επωφελείς για την οικονομία κλπ. (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

Συνεπώς, το συμπέρασμα που προκύπτει από τα παραπάνω είναι ότι τα κέρδη των νομικών προσώπων θα πρέπει να φορολογούνται ξεχωριστά, με διαφορετικό φόρο από τα φυσικά πρόσωπα. Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί και το εξής: για τα μερίσματα ή διανεμόμενα κέρδη που μοιράζονται στους εταίρους ή μετόχους, εφόσον αποδίδονται σε φυσικά πρόσωπα, θα πρέπει να φορολογηθούν με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Αν η πρόταση αυτή ισχύει στη πράξη, τότε τα κέρδη που θα διανεμηθούν στους μετόχους ή εταίρους θα υποστούν διπλή φορολόγηση αφού τα κέρδη αυτά αρχικά θα έχουν φορολογηθεί σε επίπεδο νομικού προσώπου με τον ανάλογο φόρο ενώ στη συνέχεια θα φορολογηθούν σε επίπεδο φυσικού προσώπου με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Όσοι όμως τάσσονται υπέρ της φορολόγησης κερδών των νομικών προσώπων στην ουσία δεν συμφωνούν με την παραπάνω πρόταση καθώς δεν τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης εφόσον φυσικό και νομικό πρόσωπο φορολογούνται ξεχωριστά. (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

## **2.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Εκτός από τα επιχειρήματα που αναφέρθηκαν στη προηγούμενη ενότητα και υποστηρίζουν ότι τα νομικά πρόσωπα θα πρέπει να φορολογούνται ξεχωριστά από τα φυσικά πρόσωπα, υπάρχει και η αντίθετη άποψη, η οποία ονομάζεται συνήθως και ολοκληρωτική άποψη. Σύμφωνα με αυτήν, τα κέρδη που πραγματοποιεί μία

επιχείρηση καταλήγουν τελικά σε φυσικά πρόσωπα και κατά συνέπεια είναι τα μόνα υποκείμενα που μπορούν να υπόκεινται σε φορολογία του εισοδήματος τους. Κι αυτό γιατί τα νομικά πρόσωπα αποτελούν απλώς δημιουργήματα δικαίου ή, με άλλη διατύπωση, πλάσματα δικαίου από φυσικά πρόσωπα για την εξυπηρέτηση των δικών τους συμφερόντων, την αποκόμιση κερδών και την προώθηση των δραστηριοτήτων τους. Με αυτόν τον τρόπο, όλα τα εισοδήματα που αποκτώνται συν τα κέρδη από τις εταιρείες καταλήγουν σε φυσικά πρόσωπα και πρέπει να φορολογούνται αποκλειστικά με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Η επιβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων θεωρείται από ορισμένους ως κοινωνικά άδικοι διότι προκαλεί αναποτελεσματική κατανομή των πόρων και, κατ' επέκταση, των εισοδημάτων. Επιπλέον, δημιουργείται το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης καθώς τα κέρδη φορολογούνται αρχικά με τον ΦΕΝΠ ενώ στη συνέχεια με τον ΦΕΦΠ (Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων). (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

Άλλες κριτικές που έχουν ασκηθεί πάνω στο θέμα της επιβολής του ΦΕΝΠ είναι ότι διευρύνει τις ανισότητες μεταξύ των επιχειρήσεων σε θέματα όπως κέρδη, μέγεθος, ανταγωνιστικότητα κλπ, τις ωθεί να διανέμουν λιγότερα κέρδη προς τους εταίρους ή μετόχους και οι ίδιοι έχουν κίνητρο να αναλαμβάνουν όλο και λιγότερα επενδυτικά σχέδια με μικρότερο κίνδυνο. Για αυτούς τους λόγους πολλοί θεωρούν πως ο φόρος που επιβάλλεται θα πρέπει να επιβαρύνει αποκλειστικά τα φυσικά πρόσωπα και ενισχύουν αυτή την άποψη με το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις που υπόκεινται σε καταβολή του ΦΕΝΠ θα τείνουν να μετακυλήσουν ένα μέρος του φόρου σε αύξηση των τιμών των προϊόντων τους, σε μείωση των μισθών και του εργατικού δυναμικού. Λόγω του ότι είναι πρακτικά δύσκολο να καταλάβει κανείς ποιον επιβαρύνει τελικά ο ΦΕΝΠ, προτείνεται η φορολόγηση μόνο με τον ΦΕΦΠ. Παρόλα αυτά και ο ΦΕΦΠ έχει τις δικές του αδυναμίες και δυσκολίες στην πρακτική του εφαρμογή τόσο όσο και ο ΦΕΝΠ, κάτι που καθιστά δυσχερές την αποτελεσματική λειτουργία του φορολογικού συστήματος. (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

Γενικά όμως, το συμπέρασμα που προκύπτει από τα παραπάνω είναι ότι δεν υπάρχει κανένας ουσιαστικός λόγος για την μη φορολόγηση των κερδών των νομικών προσώπων αλλά ότι υπάρχουν ισχυροί λόγοι για την τροποποίηση του συστήματος φορολόγησης των κερδών τους. Άρα, το βασικότερο πρόβλημα που καλείται να

επιλύσει το φορολογικό σύστημα δεν είναι αν θα πρέπει να φορολογούνται ή όχι τα νομικά πρόσωπα αλλά το ποιοι τρόποι φορολόγησης θεωρούνται αποτελεσματικοί προκειμένου να εξυπηρετηθούν οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής. (Δαλαμάγκας, 2010; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

## **2.3 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

Η φορολόγηση των νομικών προσώπων και ειδικότερα για τα κέρδη που πραγματοποιούν απασχολούν πολλούς ερευνητές που έχουν σχέση με το θέμα και ορισμένες φορές τείνει να βρίσκεται και στο επίκεντρο των σημαντικότερων πολιτικών ζητημάτων, όχι μόνο για τη θεωρητική της χρησιμότητα αλλά και για την πρακτική της εφαρμογή. Λόγω των διαφορετικών απόψεων που έχουν διατυπωθεί σχετικά με την επιβολή ή όχι φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και λόγω της ανάγκης αντιμετώπισης του προβλήματος της διπλής φορολόγησης που προκύπτει κρίνεται αναγκαία η ανάπτυξη και εφαρμογή διαφόρων φορολογικών συστημάτων. Οι κατηγορίες των συστημάτων αυτών βασίζονται στον βαθμό ενοποίησης που υπάρχει μεταξύ του ΦΕΦΠ και του ΦΕΝΠ. Συγκεκριμένα, τα συστήματα αυτά είναι τέσσερα και θα αναφερθούν αμέσως παρακάτω: το κλασικό σύστημα, το πλήρες ενοποιημένο σύστημα, το σύστημα της πίστωσης και το σύστημα των δύο συντελεστών. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

### **2.3.1 Το κλασικό σύστημα**

Με βάση το κλασικό σύστημα, τα κέρδη που πραγματοποιεί μία επιχείρηση και στο στάδιο πριν την διανομή τους στους μετόχους ή εταίρους φορολογούνται αρχικά σε επίπεδο νομικού προσώπου με έναν αναλογικό συντελεστή, δηλαδή με έναν σταθερό συντελεστή επί των κερδών και στη συνέχεια, αφού διανεμηθούν σε αυτούς θα φορολογηθούν εκ νέου με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ουσιαστικά, το σύστημα αυτό φαίνεται να τάσσεται υπέρ της απόλυτης άποψης που περιγράφηκε παραπάνω, δηλαδή ότι τα νομικά πρόσωπα αποτελούν ξεχωριστές οντότητες από τα φυσικά πρόσωπα και γι' αυτό θα πρέπει να φορολογούνται με διαφορετικό τρόπο από αυτά. Με άλλη διατύπωση, το σύστημα αυτό αντανάκλα έναν βαθμό ενοποίησης μεταξύ των ΦΕΦΠ και ΦΕΦΝΠ που είναι μηδενικός καθώς τα κέρδη θα

φορολογηθούν διπλά κι έτσι το εισόδημα υπόκειται σε διπλή φορολόγηση. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Είναι προφανές ότι έχουν ασκηθεί πολλές κριτικές πάνω στο κλασικό σύστημα και η σημαντικότερη μεταξύ αυτών είναι η διπλή φορολόγηση που αποτελεί ένα από τα κύρια προβλήματα που απασχολούν τόσο μία χώρα όσο και τη διεθνή κοινότητα γενικότερα. Μία δεύτερη κριτική που υπάρχει σε αυτό το σημείο είναι ότι το κλασικό σύστημα παρέχει ένα είδος διακριτικής ευχέρειας σε βάρος των μερισμάτων που διανέμονται διότι τόσο τα κέρδη σε επίπεδο εταιρείας όσο και τα μερίσματα σε επίπεδο μετόχου ή εταίρου φορολογούνται πλήρως με τον αντίστοιχο φόρο χωρίς να υπάρχει κάποια φορολογική ελάφρυνση για να αποφευχθεί η διπλή φορολογία. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι όσο μεγαλύτερα κέρδη διανέμονται από μία εταιρεία τόσο μεγαλύτερος θα είναι και ο φόρος που θα καταβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ που έχει την έδρα της, κάτι που τσι ωθεί να διανέμουν όλο και λιγότερα κέρδη στα φυσικά πρόσωπα. Αυτό βέβαια δεν είναι εν μέρει μειονέκτημα αλλά μπορεί και να ωφελήσει την ίδια την επιχείρηση σε επενδυτικές πρωτοβουλίες, καθώς όσο μεγαλύτερο μέρος των κερδών παραμένει στην επιχείρηση τόσο πιο μεγάλες πιθανότητες έχουν να επενδυθούν. Το πρόβλημα όμως σε αυτή τη περίπτωση είναι ότι η ενθάρρυνση των επιχειρηματικών επενδύσεων θα μπορούσε να ήταν ακόμα μεγαλύτερη αν τα κέρδη που διανέμονταν στους μετόχους ή εταίρους τα χρησιμοποιούσαν για να κάνουν επενδύσεις σε πιο κερδοφόρες επιχειρήσεις, κατά τη γνώμη τους. Γιατί, κανείς δεν μπορεί να ισχυριστεί ότι η ίδια η επιχείρηση που διανέμει τα κέρδη της στους μετόχους ή εταίρους θα είναι βιώσιμη ες αεί και ως εκ τούτου δεν αποτελεί πλήρη εξασφάλιση των χρημάτων τους. Για να μετριαστούν όλες οι παραπάνω συνέπειες του κλασικού συστήματος, που έχουν έντονο αντίκτυπο ιδίως στα νομικά πρόσωπα, εφαρμόστηκαν και ορισμένα άλλα συστήματα που είναι χρήσιμα στην πρακτική τους εφαρμογή. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

### **2.3.2 Το πλήρες ενοποιημένο σύστημα**

Το σύστημα αυτό αποτελεί κατά βάση τον αντίποδα του κλασικού συστήματος και ουσιαστικά προασπίζει την ολοκληρωτική άποψη. Έτσι, υποστηρίζεται ότι όλα τα κέρδη που πραγματοποιεί μία επιχείρηση τελικά θα διανεμηθούν σε μετόχους και εταίρους και επομένως θα πρέπει να φορολογούνται αποκλειστικά με τον φόρο

εισοδήματος φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα αν ορισμένα κέρδη παρακρατούνται από την επιχείρηση για λόγους ασφαλείας. Ειδικότερα, οι μέτοχοι ή εταίροι πληροφορούνται από την επιχείρηση για το ποσό των κερδών που παρακρατούνται σε αυτήν και που αναλογούν στον καθένα ανάλογα με το μερίδιο ή κεφάλαιο με το οποίο εισφέρουν στο νομικό πρόσωπο και στη συνέχεια οι ίδιοι τα συμπεριλαμβάνουν μαζί με τα άλλα εισοδήματα τους στην φορολογική τους δήλωση προκειμένου να καταβάλλουν αποκλειστικά τον ΦΕΦΠ. Με αυτόν τον τρόπο, το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης εξαλείφεται πλήρως και δεν υφίσταται θέμα πολιτικής διανομής των κερδών αφού όλα τελικά θα φορολογηθούν με τον ΦΕΦΠ. Παρόλα αυτά, αν και αυτό το σύστημα ουσιαστικά θα μπορούσε να λειτουργήσει αποτελεσματικά στην πρακτική του εφαρμογή, παρουσιάζει μία μεγάλη δυσκολία που το καθιστά ακατάλληλο στην πράξη: η φορολόγηση των κερδών με αυτό το σύστημα επιβαρύνει τελικά τα φυσικά πρόσωπα με περισσότερο φόρο και μάλιστα για κέρδη (μερίσματα) τα οποία στην πράξη ποτέ δεν έλαβαν αλλά παρέμειναν μέσα στην επιχείρηση. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

### **2.3.3 Το σύστημα της πίστωσης**

Ένα άλλο σύστημα που έχει ιδιαίτερη σημασία στην εφαρμογή του είναι αυτό της πίστωσης. Αν και το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης δεν εξαλείφεται πλήρως αλλά απλώς περιορίζεται, το σύστημα αυτό μοιάζει με το κλασικό σύστημα στο ότι τα κέρδη φορολογούνται στο επίπεδο της επιχείρησης-νομικού προσώπου και στη συνέχεια οι μέτοχοι ή οι εταίροι δηλώνουν στις φορολογικές αρχές τα μερίσματα που έλαβαν από την εταιρεία πλέον το ποσό του φόρου που επιβλήθηκε σε αυτές ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους. Με άλλα λόγια, το συνολικό εισόδημα που θα υποβληθεί σε φορολογία από τους μετόχους ή εταίρους και το οποίο λαμβάνουν από την επιχείρηση θα είναι τα μερίσματα που τους αποδόθηκαν και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε από την επιχείρηση και το οποίο τους αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο. Έτσι, το σύνολο αυτού του εισοδήματος, καθώς και τα άλλα εισοδήματα των μετόχων ή εταίρων υποβάλλονται σε φορολογία μέσω του ΦΕΦΠ και από τον φόρο που θα προκύψει θα αφαιρεθούν οι φόροι που παρακρατήθηκαν σε επίπεδο επιχείρησης και με τους οποίους προσαυξήθηκαν τα μερίσματα κάθε εταίρου ή μετόχου που φορολογούνται με τον ΦΕΦΠ. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Ειπώθηκε αμέσως παραπάνω ότι το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης δεν αντιμετωπίζεται πλήρως με βάση το σύστημα αυτό αλλά απλώς περιορίζεται, όμως αυτό συμβαίνει όταν η πίστωση του φόρου είναι μερική, δηλαδή 50% επί της φορολογικής βάσης. Ενδέχεται όμως να είναι και ολική με 100% επί της φορολογικής βάσης, αν και αυτό σπάνια συμβαίνει στη πράξη επειδή πολλές φορές δεν ικανοποιεί ορισμένους στόχους της φορολογικής πολιτικής. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Στο παρελθόν, το σύστημα της πίστωσης είχε εφαρμοσθεί προκειμένου για την εναρμόνιση των στόχων της φορολογικής πολιτικής των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης από πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, όμως γρήγορα εγκαταλείφθηκε καθώς οι διαφορές μεταξύ των χωρών στην φορολογική μεταχείριση των φυσικών και νομικών προσώπων είναι μεγάλες και δεν είναι κοινωνικά επιθυμητές. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

#### **2.3.4 Το σύστημα των δύο συντελεστών**

Με βάση το τέταρτο και τελευταίο σύστημα φορολόγησης των κερδών των νομικών προσώπων, το σύστημα των δύο συντελεστών, επιβάλλονται δύο διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές όπου ο ένας αντιστοιχεί στα κέρδη που παρακρατούνται από την επιχείρηση και ο άλλος στα κέρδη που διανέμονται στους μετόχους ή εταίρους. Πρακτικά, ο φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται στα παρακρατούμενα κέρδη είναι υψηλότερος σε σχέση με εκείνον που επιβάλλεται στα διανεμόμενα κέρδη. Εν συνεχεία, τα διανεμόμενα αυτά κέρδη προστίθενται στα λοιπά εισοδήματα των μετόχων ή εταίρων και φορολογούνται ενιαία με τον ΦΕΦΠ. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Σε αυτή τη περίπτωση, το σύστημα δεν εξαλείφει πλήρως το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος αλλά το περιορίζει ως έναν βαθμό. Σε σύγκριση όμως με το σύστημα της πίστωσης, όπου ο περιορισμός της διπλής φορολόγησης γίνεται σε επίπεδο φυσικού προσώπου, το σύστημα των δύο συντελεστών περιορίζει τη διπλή φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου και αυτό δικαιολογείται από τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή επί των διανεμομένων κερδών. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

### **2.3.5 Συγκριτική ανάλυση των συστημάτων φορολόγησης κερδών των νομικών προσώπων**

Καθένα από τα παραπάνω συστήματα που περιγράφηκαν έχει και πλεονεκτήματα και αδυναμίες και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι κάποιο από αυτά είναι το αποτελεσματικότερο από όλα τα άλλα. Γι' αυτό και η επιλογή του συστήματος φορολόγησης κερδών των νομικών προσώπων θα εξαρτηθεί πρώτα απ' όλα από τους στόχους της οικονομικής και φορολογικής πολιτικής. Συνοπτικά αναφέρεται εδώ ότι οι στόχοι γενικώς της οικονομικής πολιτικής είναι η βέλτιστη κατανομή των πόρων, η δίκαιη διανομή του εισοδήματος, η οικονομική ανάπτυξη και μεγέθυνση της εθνικής οικονομίας και η οικονομική σταθερότητα. Επιπλέον, οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής μπορεί να είναι ο βαθμός επίδρασης του ΦΕΝΠ στη διανομή των κερδών, στην αποδοτικότητα των επενδυτικών σχεδίων, οι πηγές άντλησης κεφαλαίων κλπ.

Μπορεί να διαπιστωθεί από την παραπάνω ανάλυση ότι το κλασικό σύστημα φαίνεται να υπερτερεί σε σχέση με τα άλλα συστήματα για το γεγονός ότι είναι το πιο απλό και συνάμα ουδέτερο στις διεθνείς συναλλαγές. Όσον αφορά το σύστημα της πίστωσης, θεωρείται περισσότερο σύνθετο και περίπλοκο ενώ το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης εξαρτάται σχεδόν αποκλειστικά από τα διανεμόμενα κέρδη. Παρόλα αυτά, δύναται να εξαλείψει πλήρως τη διπλή φορολογία του εισοδήματος, εφόσον βέβαια η πίστωση αναλογεί με ποσοστό 100%. Επίσης, με το σύστημα αυτό αποτρέπεται η φοροδιαφυγή καθώς όλα τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται κατ' αρχάς με τον ΦΕΝΠ και τον ίδιο φορολογικό συντελεστή ενώ ο φόρος που αναλογεί σε αυτά έχει ήδη καταβληθεί προτού διανεμηθούν στους μετόχους ή εταίρους, σαν μία προκαταβολή της φορολογικής τους υποχρέωσης. Παρουσιάζει όμως αρκετά προβλήματα στη πράξη και ιδίως στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που εξαιρούνται από τον ΦΕΝΠ, των μερισμάτων που λαμβάνουν επιχειρήσεις όταν συμμετέχουν σε άλλες επιχειρήσεις, των μετόχων ή εταίρων από ξένη χώρα, των μετόχων ή εταίρων που λαμβάνουν μερίσματα από ξένες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό κ.α., καθώς ενδέχεται να υπάρξει επιστροφή φόρου που ποτέ δεν εισπράχθηκε από τις φορολογικές αρχές και είναι ένας από τους λόγους που καταργήθηκε από την Ε.Ε. ως μέσο εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)



Αν εξετάσει κανείς όλα αυτά τα συστήματα σε συνδυασμό θα παρατηρήσει ότι οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής επιτυγχάνονται με την επιβολή διαφορετικών συντελεστών φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, ανάλογα πάντα με το σύστημα που θα επιλεγεί και εφόσον το κάθε σύστημα έχει διαφορετικά αποτελέσματα τόσο στα κέρδη που παρακρατούνται εντός επιχείρησης όσο και στα (καθαρά) μερίσματα που αποδίδονται στους μετόχους ή εταίρους. Οι διαφορές μεταξύ των συστημάτων είναι αρκετά σημαντικές τόσο για την αποτελεσματικότερη άσκηση της φορολογικής πολιτικής όσο και για τις επιπτώσεις των φορολογικών μέτρων στη συμπεριφορά των φυσικών και νομικών προσώπων. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καραγιωργας, 1981)

## 2.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Μία σημαντική λεπτομέρεια η οποία είναι απαραίτητο να εξεταστεί σε αυτό το σημείο είναι η φορολογία των κερδών των νομικών προσώπων, όχι γενικά αλλά ειδικά για ποια ακριβώς κέρδη φορολογούνται. Συνήθως, ο ΦΕΝΠ επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων τα οποία ισούνται με τα έσοδα της επιχείρησης που έχουν πραγματοποιηθεί στη διάρκεια ενός έτους μείον τα έξοδα που κατέβαλλε στο έτος αυτό. Αυτό σημαίνει ότι προκειμένου να επιλεγεί μία οποιαδήποτε μέθοδος φορολόγησης, θα πρέπει πρώτα να υπολογιστεί το ύψος των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων. Γενικώς, τα καθαρά κέρδη ορίζονται ως εξής: (Λιάπης, 2008; Καραγιωργας, 1981; Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005)

$$\Pi = S - C_0 - W - OC - D$$

Όπου  $\Pi$ = τα καθαρά κέρδη,

$S$ = οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών (Sales),

$C_0$ = το κόστος για πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά, εμπορεύματα κλπ,

$W$ = το κόστος για μισθούς και ημερομίσθια (Wages),

$OC$ = διάφορα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης όπως ενοίκια, ηλεκτροδότηση, παροχή νερού κλπ (OperatingCost) και

$D$ = οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων της επιχείρησης (Depreciation).

Ο παραπάνω υπολογισμός των καθαρών κερδών μπορεί να φαίνεται εκ πρώτης όψεως απλοϊκός και σαφής πλην όμως παρουσιάζει πολλά προβλήματα στην πράξη.

Υπάρχουν πολλές δυσκολίες όσον αφορά τον εννοιολογικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών και των λοιπών στοιχείων που τα απαρτίζουν ενώ συχνά η νομοθεσία που επιβάλλεται σε κάθε χώρα προσπαθεί να βρει λύσεις στον παραπάνω ορισμό με διάφορες νομολογίες που μεταξύ τους έχουν πολλές διαφορές στον τρόπο εφαρμογής τους αλλά και στις επιπτώσεις που έχουν στην οικονομία. Μέχρι στιγμής, δεν έχει καταφέρει καμία νομοθετική ρύθμιση να αντιμετωπίσει πλήρως το πρόβλημα αυτό. (Λιάπης, 2008; Καραγιωργας, 1981; Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005)

Για παράδειγμα, για να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη, όπως αναφέρθηκε, θα πρέπει από τα έσοδα της επιχείρησης να αφαιρεθούν οι δαπάνες που πραγματοποίησε εντός της ίδιας χρονικής περιόδου. Να σημειωθεί όμως εδώ ότι τα έξοδα αυτά θα πρέπει να είναι τέτοια που να συμβάλλουν πραγματικά στα κέρδη της επιχείρησης και όχι έξοδα που έγιναν απλώς ηθελημένα από την επιχείρηση. Γιατί, αν επιτρεπόταν σε κάθε επιχείρηση να απαλλάσσεται από τη φορολογία για κάθε έξοδο που πραγματοποιούσε σε κάθε οικονομικό έτος τότε και καταστρατηγήσεις θα υπήρχαν και η κατανομή των πόρων θα ήταν αδικαιολόγητα αναποτελεσματική. (Λιάπης, 2008; Καραγιωργας, 1981; Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005)

Στην παρούσα ενότητα είναι σκόπιμο να γίνει μια ιδιαίτερη αναφορά για τις αποσβέσεις καθώς είναι ιδιαίτερα σημαντικές όταν πρόκειται να εκπέσουν από τον ΦΕΝΠ, όπως επίσης και για άλλα χρήσιμα θέματα όπως η μεταφορά των ζημιών των νομικών προσώπων και οι μεθόδους που χρησιμοποιούν για εκτίμηση των αποθεμάτων τους.

#### **2.4.1 Αποσβέσεις και έκπτωση τους από τον φόρο**

Κάθε επιχείρηση, εκτός από τα πάσης φύσεως έξοδα που πραγματοποιεί για ενοίκια, μισθούς και ημερομίσθια υπαλλήλων, εμπορεύματα, πρώτες ύλες κλπ, χρησιμοποιεί για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της διάφορα πάγια στοιχεία όπως κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα, μεταφορικά μέσα κλπ τα οποία με την πάροδο του χρόνου υφίστανται φθορά και απαξιώνονται. Αυτή η αναπόφευκτη φθορά που οδηγεί σε μείωση της αξίας και της ποιότητας των παγίων στοιχείων της επιχείρησης στο χρόνο καλείται απόσβεση και η οποία θεωρείται ως έξοδο που συμβάλλει στη λειτουργία της επιχείρησης. Άρα θα πρέπει να εκπέσει από το εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία. Αν αντίθετα δεν συμβεί αυτό και οι φορολογικές αρχές επιτρέψουν να φορολογηθούν οι αποσβέσεις, τότε θα υπάρξουν αντικίνητρα για

επενδύσεις, θα μειωθεί το επίπεδο εισοδήματος της εθνικής οικονομίας καθώς και ο ρυθμός ανάπτυξης της και θα δημιουργηθούν διάφορες στρεβλώσεις στην αγορά οι οποίες θα ευνοήσουν κυρίως τις επιχειρήσεις μεγάλης κλίμακας και σχέσης κεφαλαίου-εργασίας. (Λιάπης, 2008; Καρδακάρης, 2008; Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981)

Η φορολογική μεταχείριση των αποσβέσεων όταν πρόκειται να ληφθούν αποφάσεις για επενδύσεις είναι ιδιαίτερα σημαντική. Αυτό μπορεί να φανεί καλύτερα με την χρησιμοποίηση ενός παραδείγματος προκειμένου να γίνει κατανοητή η έννοια της απόσβεσης. Έστω ότι ένας επιχειρηματίας προτίθεται να πραγματοποιήσει μια επένδυση. Ως ένα ορθολογικό άτομο, την επένδυση αυτή θα την πραγματοποιήσει μόνο όταν η παρούσα αξία των ετήσιων κερδών που αναμένει να πραγματοποιήσει είναι μεγαλύτερη ή ίση με το κόστος της, πράγμα που σημαίνει ότι το κόστος της επένδυσης θα είναι όπως στον παρακάτω τύπο: (Καρδακάρης, 2008; Φλώρος, 2010; Λιάπης, 2008)

$$C = \frac{R_1}{(1+r)} + \frac{R_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{R_n}{(1+r)^n} = \sum_{i=1}^n \frac{R_i}{(1+r)^i}$$

Όπου C= το κόστος της επένδυσης,

R= η απόδοση της επένδυσης τα έτη  $i=1,2,\dots,n$  και

r= το επιτόκιο προεξόφλησης ή προεξοφλητικό επιτόκιο.

Υποθέτοντας τώρα ότι επιβάλλεται φόρος επί των κερδών που πραγματοποιεί μια επιχείρηση μέσω των επενδύσεων με φορολογικό συντελεστή t, τότε η παρούσα αξία των ετήσιων κερδών που αναμένονται να πραγματοποιηθούν θα μειωθεί και έτσι ο τύπος του κόστους της επένδυσης θα γίνει ως εξής: (Καρδακάρης, 2008; Φλώρος, 2010; Λιάπης, 2008)

$$C = \frac{R_1(1-t)}{(1+r)} + \frac{R_2(1-t)}{(1+r)^2} + \dots + \frac{R_n(1-t)}{(1+r)^n} = \sum_{i=1}^n \frac{R_i \times (1-t)}{(1+r)^i}$$

Αν τώρα η επιχείρηση αυτή έχει έκπτωση για τις αποσβέσεις της τότε το εισόδημα που θα υποβληθεί σε φορολογία θα μειωθεί και το ίδιο θα συμβεί και με την φορολογική επιβάρυνση ενώ θα αυξηθεί η καθαρή απόδοση της επένδυσης. Έτσι, το

κόστος της επένδυσης θα είναι τελικά όπως στον παρακάτω τύπο: (Καρδακάρης, 2008; Φλώρος, 2010; Λιάπης, 2008)

$$C = \frac{R_1(1-t) - t \times D_1}{(1+r)} + \frac{R_2(1-t) - t \times D_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{R_n(1-t) - t \times D_n}{(1+r)^n}$$

$$= \sum_{i=1}^n \frac{R_i \times (1-t) - t \times D_i}{(1+r)^i}$$

όπου το  $D$  συμβολίζει το ποσό των παγίων στοιχείων που αποσβένεται τα έτη  $i=1,2,\dots,n$ .

Επομένως, με βάση το παραπάνω παράδειγμα μπορεί να οδηγηθεί κανείς στο συμπέρασμα πως η έκπτωση των αποσβέσεων παίζει σπουδαίο ρόλο στην επίδραση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στις αποφάσεις των επιχειρήσεων για επενδυτικά σχέδια. Ένα βασικό ερώτημα όμως που ανακύπτει είναι το πότε θα πρέπει να γίνει η έκπτωση αυτή και με ποιο τρόπο. (Καρδακάρης, 2008; Φλώρος, 2010; Λιάπης, 2008)

Αν το σκεφτεί κάποιος λογικά, θα μπορούσε να υποστηρίξει ότι το ποσοστό των αποσβέσεων που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα της κάθε επιχείρησης ετησίως θα πρέπει να αντικατοπτρίζει την φθορά που πραγματικά υπέστη ένα πάγιο στοιχείο ή και όλα μαζί τα πάγια στοιχεία. Είναι όμως προφανές ότι αυτό πρακτικά είναι αδύνατο και, προκειμένου να αντιμετωπιστεί αυτή η δυσκολία, υπάρχουν διάφοροι τρόποι προσδιορισμού των ποσών των αποσβέσεων κάθε χρόνο και οι οποίοι δίνουν διαφορετικά μεταξύ τους κίνητρα για επενδύσεις. Εκτός από την φθορά, άλλα χαρακτηριστικά των αποσβέσεων που είναι προσδιοριστικοί παράγοντες των επενδύσεων είναι ο συντελεστής απόσβεσης, η διάρκεια ζωής της επένδυσης, το ανώτατο ποσό για απόσβεση κλπ. Οι παράγοντες αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την εκάστοτε κυβέρνηση ως μέσα πολιτικής για την ενίσχυση ή αποθάρρυνση των επενδύσεων στον ιδιωτικό τομέα. (Καρδακάρης, 2008; Φλώρος, 2010; Λιάπης, 2008)

## Μέθοδοι Απόσβεσης

Όταν οι αποσβέσεις εκπίπτουν από τα κέρδη των επιχειρήσεων που υποβάλλονται σε φορολογία, ουσιαστικά το κόστος απόκτησης παγίων στοιχείων σε όλη τη διάρκεια ζωής τους επιμερίζεται σε μικρότερα ποσά τα οποία είναι μεταξύ τους ίσα ή διαφορετικά ανά χρόνο. Αυτό εξαρτάται από την μέθοδο απόσβεσης που θα επιλέξει μία επιχείρηση προκειμένου να τις υπολογίσει σε καθαρά χρηματική αξία και να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα της. Οι μέθοδοι αυτές είναι πολλές στην πράξη και η καθεμία έχει διαφορετικές επιπτώσεις στην οικονομία. Ειδικότερα, η κάθε μέθοδος έχει έναν διαφορετικό τρόπο προσδιορισμού του ανακτήσιμου κόστους της επένδυσης και επίσης διαφέρουν όσον αφορά στον τρόπο επίδρασης τους στην ρευστότητα της επιχείρησης και στον κίνδυνο που ενέχουν οι επενδύσεις. Άρα, είναι σαφές ότι οι αποφάσεις που λαμβάνονται για επενδύσεις εξαρτώνται και από τη μέθοδο απόσβεσης που θα επιλεγεί με βασικότερο παράγοντα την διαχρονική κατανομή των αποσβέσεων που εκπίπτουν από τον ΦΕΝΠ. (Γεωργακόπουλος, 2012; Λιάπης, 2008; Φλώρος, 2010)

Αν για παράδειγμα μία μέθοδος έκπτωσης των αποσβέσεων διευκολύνει την σύντμηση του χρόνου απόσβεσης των επενδύσεων τότε θα αυξηθεί η ρευστότητα των επιχειρήσεων και θα μειωθούν οι πιθανότητες για έκδοση νέων μετοχών ή αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου. Αυτό είναι μεγάλο πλεονέκτημα ιδίως για εκείνες τις εταιρείες οι οποίες δεν έχουν άμεση πρόσβαση στη κεφαλαιαγορά. Επίσης, όσον αφορά την αβεβαιότητα, αυτή είναι μεγαλύτερη όταν και το χρονικό διάστημα που ορίζεται για μια επένδυση είναι μεγάλο. Έτσι, όσο πιο σύντομα πραγματοποιείται πλήρης απόσβεση των παγίων στοιχείων με την μέθοδο που θα επιλεγεί, τόσο μεγαλύτερη θα είναι και η έκπτωση από τις αποσβέσεις και άρα όλο και λιγότερο εισόδημα θα είναι αυτό που θα υποβληθεί σε φορολογία. Επίσης, αξίζει να γίνει μια αναφορά και για τον πληθωρισμό. Όσο το γενικό επίπεδο των τιμών είναι υψηλό, η σύντμηση του χρόνου απόσβεσης αυξάνει την πραγματική τους αξία και άρα είναι επωφελές για τις επιχειρήσεις σε αντίθεση με περιόδους όπου υπάρχουν αντιπληθωριστικές πιέσεις, όπου μειώνεται η πραγματική αξία των αποσβέσεων. (Γεωργακόπουλος, 2012; Λιάπης, 2008; Φλώρος, 2010)

Στην πράξη, υπάρχουν δύο μέθοδοι εκτίμησης των αποσβέσεων: η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης και η μέθοδος των επιταχυνόμενων αποσβέσεων.

#### Μέθοδος Σταθερής Απόσβεσης

Η πιο συνηθισμένη και απλούστερη μέθοδος απόσβεσης είναι αυτή της σταθερής απόσβεσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, κάθε χρόνο αποσβένεται ένα σταθερό ποσοστό της συνολικής αξίας του παγίου στοιχείου. Έτσι, το κόστος κτήσης του συγκεκριμένου παγίου στοιχείου επιμερίζεται σε ισόποσα μέρη για ολόκληρη την διάρκεια ζωής του και άρα κάθε χρόνο θα εκπίπτει ένα σταθερό ποσό από το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης. Αλγεβρικά, η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης ορίζεται ως εξής: (Μιχαλινάκης & Σγουρινάκης, 2013; Λιάπης, 2008; Ντόμαλης, 2002; Φλώρος, 2010)

$$D = \frac{C}{N}$$

όπου D= η απόσβεση,

C= το κόστος κτήσης του παγίου και

N= η διάρκεια ζωής του παγίου.

Για παράδειγμα, αν το κόστος κτήσης ενός παγίου (π.χ. ένα κτήριο ή ένα μηχάνημα) μιας ομόρρυθμης εταιρείας αξίζει 50.000€ και η διάρκεια ζωής του ορίζεται για φορολογικούς σκοπούς στα 5 έτη, σύμφωνα με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, το ποσό που θα εκπίπτει κάθε χρόνο από το φορολογητέο εισόδημα θα είναι σταθερό και ίσο με  $50.000/5=10.000€$ .

#### Μέθοδος των επιταχυνόμενων αποσβέσεων

Η δεύτερη μέθοδος απόσβεσης εφαρμόζεται λιγότερο συχνά στην πράξη αλλά έχει σημαντικά πλεονεκτήματα σε σύγκριση με την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Μία βασική αδυναμία της πρώτης μεθόδου είναι ότι η φθορά των παγίων στοιχείων είναι συνήθως μεγαλύτερη στα πρώτα χρόνια της ζωής των απ' ό,τι στα επόμενα έτη. Έτσι, προκειμένου να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις στην έκπτωση όλο και μεγαλύτερων ποσών από τις αποσβέσεις αλλά και για να δοθούν κίνητρα για επενδύσεις, υιοθετείται τις τελευταίες δεκαετίες η μέθοδος της επιταχυνόμενης απόσβεσης ως εναλλακτική της πρώτης. Το βασικότερο χαρακτηριστικό γνώρισμα αυτής της μεθόδου είναι ότι μειώνουν το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί για την πλήρη

απόσβεση των παγίων στοιχείων ή, αν ενδεχομένως το χρονικό διάστημα είναι το ίδιο με αυτό της πρώτης μεθόδου, η κατανομή της απόσβεσης στο διάστημα αυτό θα είναι εντελώς διαφορετική. Το σύστημα αυτό ακολουθείται από αρκετές χώρες διεθνώς και οι οποίες δίνουν την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να πραγματοποιούν πολύ υψηλά ποσοστά απόσβεσης, κυρίως τον πρώτο χρόνο στον οποίο αποκτήθηκε ένα πάγιο στοιχείο, για να δώσουν κίνητρα σε αυτές για να κάνουν περισσότερες επενδύσεις. Το όφελος δηλαδή που απολαμβάνουν οι επιχειρήσεις με βάση αυτή τη μέθοδο είναι μεγαλύτερο σε σχέση με αυτό της μεθόδου της σταθερής απόσβεσης. (Γεωργακόπουλος, 2012; Μιχελινάκης & Σγουρινάκης, 2013; Φλώρος, 2010)

Για παράδειγμα, έστω ότι το κόστος κτήσης ενός κτηρίου μιας ομόρρυθμης εταιρείας είναι 500.000€ με διάρκεια ζωής 5 χρόνια και φορολογείται με τον ΦΕΝΠ με συντελεστή 50%. Αν υιοθετηθεί η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, η επιχείρηση θα εκπίπτει ετησίως ένα σταθερό ποσό απόσβεσης από τα κέρδη της και ίσο με 100.000€ και άρα το ποσό του φόρου που θα καταβληθεί τελικά στις φορολογικές αρχές θα μειώνεται κάθε χρόνο κατά  $100.000 \times 50\% = 50.000\text{€}$ . Αν τώρα υποθεθεί ότι το ποσό αυτό επενδύεται με ετήσια απόδοση 10%, το όφελος που θα αποκομίζει η επιχείρηση από την επένδυση αυτή θα είναι κάθε χρόνο  $50.000 \times 10\% = 5.000\text{€}$ . Τροποποιώντας λίγο το παράδειγμα αυτό, έστω ότι συμβαίνει η πιο ακραία περίπτωση στην οποία τον χρόνο απόκτησης του κτηρίου αναγνωρίζεται πλήρης απόσβεση του, πράγμα που σημαίνει ότι όλο το ποσό που πληρώνεται διαχρονικά θα πρέπει να καταβληθεί σε ένα και μοναδικό έτος. Σε αυτή την περίπτωση, θα εκπέσουν 500.000€ και έτσι ο φόρος θα μειωθεί κατά  $500.000 \times 50\% = 250.000\text{€}$ . Αυτό σημαίνει ότι τα κέρδη μετά φόρων της επιχείρησης θα αυξηθούν σε πολύ μεγάλο βαθμό και το όφελος της από την επένδυση που θα πραγματοποιήσει θα είναι  $250.000 \times 10\% = 25.000\text{€}$ .

Το παραπάνω παράδειγμα ουσιαστικά εξηγεί ότι όσο η κατανομή των αποσβέσεων μεταβάλλεται διαχρονικά και δεν είναι σταθερή, το όφελος που θα απολαμβάνει η επιχείρηση θα είναι μεγαλύτερο όσο πιο μικρό χρονικό διάστημα αναγνωρίζεται πλήρης απόσβεση των παγίων στοιχείων και άρα τόσο μεγαλύτερα θα είναι τα καθαρά της κέρδη. Αυτό είναι, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ένα μεγάλο πλεονέκτημα για οποιαδήποτε επιχείρηση (προσωπική και κεφαλαιουχική) διότι έχουν τη δυνατότητα να επανακτήσουν άμεσα το κόστος για το οποίο απόκτησαν ένα πάγιο στοιχείο. Ένα ακόμη πλεονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι μειώνεται ο κίνδυνος των επιχειρήσεων για αθέτησης της υποχρέωσης τους να καταβάλλουν όλο

το ποσό της απόσβεσης για τον λόγο ότι όσο πιο μεγάλο ποσό καταβληθεί τα πρώτα χρόνια της ζωής του παγίου, τόσο πιο λίγο θα μείνει για τα υπόλοιπα όπου τα κέρδη θεωρούνται περισσότερο αβέβαια και μη αναμενόμενα. Όμως, για καθαρά τεχνικούς και πρακτικούς λόγους που θα αναλυθούν παρακάτω, η μέθοδος αυτή δεν συνιστάται γιατί μπορεί να προκαλέσει προβλήματα στην αποτελεσματική λειτουργία των επιχειρήσεων. (Γεωργακόπουλος, 2012; Μιχελινάκης & Σγουρινάκης, 2013; Φλώρος, 2010)

Ένα θέμα όμως που δεν έχει συζητηθεί στη μέχρι τώρα ανάλυση των αποσβέσεων αφορά τον τρόπο εκτίμησης της αξίας των παγίων στοιχείων. Με άλλη διατύπωση, προκύπτει ένα πρόβλημα σχετικά με το αν η απόσβεση ενός παγίου θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση το ιστορικό του κόστος ή το κόστος κτήσης του, ή με το κόστος αντικατάστασης του. Η σημασία του είναι αρκετά μεγάλη όταν πρόκειται για περιόδους όπου κυριαρχεί υψηλός πληθωρισμός διότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και του κόστους αντικατάστασης είναι μεγάλη. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αν υποτεθεί ότι η τιμή ενός παγίου αυξηθεί και η απόσβεση υπολογίζεται με βάση το κόστος κτήσης του παγίου, οι επιχειρήσεις θα αδυνατούν στο μέλλον να το αντικαταστήσουν επειδή το ποσό της απόσβεσης που θα εκπέσει δεν θα είναι αρκετό για να αντικατασταθεί. Αν όμως η απόσβεση υπολογιζόταν με βάση το κόστος αντικατάστασης το μειονέκτημα αυτό δεν θα υπήρχε αλλά ορισμένοι υποστηρίζουν ότι και αυτός ο τρόπος παρουσιάζει δυσκολίες στην πράξη διότι οι επιχειρήσεις που κατέχουν πάγια στοιχεία που τα αγόρασαν σε χαμηλότερο κόστος κτήσης στο παρελθόν θα ευνοούνται εις βάρος εκείνων των επιχειρήσεων που αγόρασαν πρόσφατα ακριβότερο κεφαλαιουχικό εξοπλισμό και άρα θα ωφελούνται περισσότερο εξαιτίας του πληθωρισμού. Κατά κανόνα όμως, οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν στις επιχειρήσεις την έκπτωση αποσβέσεων με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους ή κόστους κτήσης των παγίων στοιχείων τους. Σε μερικές χώρες βέβαια, λόγω εγγενών αδυναμιών εφαρμογής της παραπάνω αρχής, εφαρμόζονται πολλοί και διάφοροι τρόποι εκτίμησης της αξίας των παγίων στοιχείων και οι οποίες και πάλι δεν καταφέρνουν να αντιμετωπίσουν πλήρως το πρόβλημα. Σε αυτή τη περίπτωση, κάποιες χώρες είτε μειώνουν την χρονική διάρκεια χρήσης των παγίων στοιχείων είτε κάνουν αναπροσαρμογή των αποσβέσεων με βάση το ύψος του πληθωρισμού είτε, τέλος, αναπροσαρμόζουν ακόμα και την ίδια την αξία των παγίων



στοιχείων στις επιχειρήσεις. (Καρδακάρης, 2008; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Λιάπης, 2008)

Ένα ακόμη ζήτημα που αξίζει να αναφερθεί στο σημείο αυτό σε σχέση με τις αποσβέσεις είναι το ποιος είναι αρμόδιος για να προσδιορίσει τον συντελεστή απόσβεσης επί της αξίας των παγίων στοιχείων, δηλαδή το ποσό εκείνο της απόσβεσης που θα εκπίπτει ετησίως από τα κέρδη των επιχειρήσεων. Έτσι, το ερώτημα που τίθεται είναι αν θα πρέπει το ποσό αυτό να προσδιορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία ή να υπόκειται στην ευχέρεια των ίδιων των επιχειρήσεων να αποφασίζουν από μόνες τους για την διαχρονική κατανομή του ποσού των αποσβέσεων. Στην πράξη, το ποσό αυτό συνήθως προσδιορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία γιατί έτσι δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να έχουν μεγαλύτερα κίνητρα για επενδύσεις. Αν πάλι προσδιορίζονταν από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, θα υπήρχαν αρκετές δυσκολίες όσον αφορά τον έλεγχο των επιχειρήσεων από τις φορολογικές αρχές και αρκετά περιθώρια καταστρατηγήσεων. (Καρδακάρης, 2008; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Λιάπης, 2008)

Τέλος, ένα ακόμη θέμα που ανακύπτει από τα παραπάνω είναι και ο προσδιορισμός της κατάλληλης διάρκειας της περιόδου απόσβεσης. Λογικά θα πρέπει η διάρκεια της απόσβεσης να είναι ίση με την διάρκεια ζωής των παγίων στοιχείων. Κάτι τέτοιο όμως πρακτικά δεν ισχύει γιατί υπάρχει ισχυρός αντίλογος στο θέμα του προσδιορισμού της διάρκειας ζωής των παγίων. Συνήθως η διάρκεια ζωής τους είναι μικρότερη από αυτήν που προβλέπεται βάσει του νόμου διότι εξαρτάται από πολλούς παράγοντες πέρα από τη χρήση τους. Για να αντιμετωπιστεί αυτή η δυσκολία η φορολογική νομοθεσία προσδιορίζει τη διάρκεια απόσβεσης για διάφορες κατηγορίες παγίων στοιχείων, όπως κτήρια, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, μηχανήματα κλπ ανεξαρτήτως της χρήσης τους και των προδιαγραφών τους. Έτσι, λόγω αδυναμίας ακριβούς προσδιορισμού της διάρκειας ζωής του κάθε παγίου στοιχείου, τα παραπάνω δεδομένα κατατάσσονται σε κατηγορίες από τις οποίες προσδιορίζεται και η εκάστοτε διάρκεια ζωής ενώ η απόσβεση τους γίνεται πάντοτε με βάση τον χρόνο ωφέλιμης ζωής τους. (Καρδακάρης, 2008; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Λιάπης, 2008)

## 2.4.2 Ζημίες και μεταφορά τους σε άλλες χρήσεις

Είναι λογικό ότι οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να πραγματοποιούν συνεχώς κέρδη ορισμένες περιόδους αλλά τυχαίνει ορισμένες φορές να εμφανίζουν και ζημίες οι οποίες θα πρέπει να καλυφθούν είτε από τους ίδιους τους εταίρους (περίπτωση προσωπικών εταιρειών) είτε από το ίδιο το (μετοχικό) κεφάλαιο (περίπτωση κεφαλαιουχικών εταιρειών). Σε αυτή τη περίπτωση θα ήταν άδικο από τη μεριά του κράτους να συμμετέχει ενεργά στα κέρδη των επιχειρήσεων και να μην λαμβάνει μέτρα αντιμετώπισης των ζημιών τους. Η άποψη ότι όταν υπάρχουν ζημίες δεν επιβάλλεται φόρος είναι αναγκαία αλλά όχι και ικανή συνθήκη και γι' αυτό στην πράξη εφαρμόζονται από τις φορολογικές αρχές η μέθοδος της μεταφοράς ζημιών. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, οι επιχειρήσεις που εμφανίζουν ζημίες σε κάποιες χρήσεις έχουν το δικαίωμα να τις συμψηφίσουν με τα κέρδη που πραγματοποίησαν σε άλλες χρήσεις. Ο συμψηφισμός αυτός μπορεί να γίνει με δύο τρόπους: (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Δαλαμάγκας, 2010)

- 1) Με μεταφορά των ζημιών προς τα εμπρός, δηλαδή μεταφορά και συμψηφισμό των ζημιών με τα κέρδη που αναμένονται να προκύψουν τα επόμενα έτη και
- 2) Με μεταφορά των ζημιών προς τα πίσω, δηλαδή μεταφορά και συμψηφισμό των ζημιών με τα κέρδη που προέκυψαν στις προηγούμενες χρήσεις.

Οι παραπάνω τρόποι συμψηφισμού ζημιών μιας ή περισσότερων οικονομικών χρήσεων με τα κέρδη άλλων χρήσεων έχουν ορισμένες βασικές επιπτώσεις για όλες τις επιχειρήσεις. Πρώτα απ' όλα ενθαρρύνεται η δημιουργία νέων επιχειρήσεων μιας και είναι συνήθως ζημιογόνες τα πρώτα χρόνια από τη σύσταση τους και μπορούν να συμψηφισθούν με τα κέρδη επομένων χρήσεων, μειώνοντας παράλληλα τη φορολογική τους επιβάρυνση. Επιπλέον, η παραπάνω μέθοδος ενθαρρύνει, έστω και έμμεσα, τις επενδύσεις και την εξαγορά ζημιογόνων επιχειρήσεων προκειμένου να εκσυγχρονιστούν και να συμψηφίσουν τις ζημίες τους με τα κέρδη των άλλων χρήσεων. Παρόλα αυτά, οι τρόποι με τους οποίους γίνεται ο συμψηφισμός αυτός διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις επιπτώσεις που έχουν τελικά στην εθνική οικονομία αλλά και ως προς τον τρόπο χειρισμού των ζημιών. (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Δαλαμάγκας, 2010)

Με βάση τον τρόπο της μεταφοράς των ζημιών προς τα εμπρός, η φορολογική επιβάρυνση μειώνεται τα χρόνια που μία επιχείρηση πραγματοποιεί κέρδη και έπονται αυτών που πραγματοποιούνται ζημίες διότι στα έτη αυτά οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης είναι καλύτερες ενώ με βάση τη μεταφορά των ζημιών προς τα πίσω οι ζημίες συμψηφίζονται με τα κέρδη των προηγούμενων χρήσεων και οι επιχειρήσεις λαμβάνουν επιστροφές φόρων που είχαν ήδη πληρώσει τις χρήσεις εκείνες. Επομένως, η βασική επίπτωση που έχει ο πρώτος τρόπος είναι ο περιορισμός των διακυμάνσεων γύρω από το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης τους ενώ ο δεύτερος διευκολύνει τις επιχειρήσεις σε περιόδους δυσμενούς οικονομικής κατάστασης με επιστροφές φόρων, κάτι που αυξάνει την ρευστότητα τους και βελτιώνει την οικονομική τους θέση. (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Δαλαμάγκας, 2010)

Υπάρχουν όμως και ορισμένες αδυναμίες για καθέναν από τους δύο παραπάνω τρόπους μεταφοράς. Συγκεκριμένα, η μεταφορά των ζημιών προς τα εμπρός έχει το σοβαρό μειονέκτημα ότι δημιουργεί σχετική αστάθεια στην οικονομία για τον λόγο ότι παλιές ζημίες συμψηφίζονται με κέρδη που πραγματοποιούνται σε περιόδους όπου υπάρχει αύξηση των κερδών των επιχειρήσεων με αποτέλεσμα να μειώνεται μεν η φορολογική τους επιβάρυνση αλλά επίσης να μειώνονται και τα καθαρά κέρδη τους. Όσον αφορά τη μεταφορά ζημιών προς τα πίσω, απαιτείται να υπολογιστούν εκ νέου όλοι οι φόροι που καταβλήθηκαν τα προηγούμενα έτη από τις επιχειρήσεις αλλά αυτό είναι πρακτικά δύσκολο, ιδιαίτερα όταν η λειτουργία των φορολογικών αρχών είναι αναποτελεσματική, κάτι που καθιστά την μεταφορά ζημιών προς τα εμπρός προτιμητέα με βάση το κριτήριο αυτό διότι δεν καθίσταται αναγκαία η εύρεση παλαιότερων φορολογικών δηλώσεων για τον υπολογισμό του φόρου. Επίσης, η μεταφορά των ζημιών προς τα πίσω έχει το μειονέκτημα ότι κάνει διακρίσεις σε βάρος των νέων επιχειρήσεων που ιδρύονται και αυτό γιατί δεν έχουν πραγματοποιηθέντα κέρδη για να συμψηφιστούν με τις ζημίες που έχουν τα πρώτα χρόνια λειτουργίας τους. Σε αυτή τη περίπτωση προτιμάται η μεταφορά προς τα εμπρός για λόγους ισότητας. Τέλος, ένα ακόμη μειονέκτημα της μεταφοράς ζημιών προς τα πίσω είναι ότι οι όποιες επιστροφές φόρων καταβληθούν προς την επιχείρηση ενδέχεται να καθυστερήσουν για μεγάλο χρονικό διάστημα λόγω διαδικαστικών ενεργειών από τις φορολογικές αρχές και, όταν έρθει η στιγμή της καταβολής του φόρου αυτού, η επιχείρηση ενδέχεται να παρουσιάζει και πάλι κέρδη για τα οποία

φορολογείται με συνέπεια να μην της επιστραφούν τα αντίστοιχα ποσά. Εδώ και πάλι προτιμάται η μεταφορά προς τα εμπρός καθώς οι επιχειρήσεις έχουν από μόνες τους τη δυνατότητα αυτή και η φορολογική τους υποχρέωση προσαρμόζεται άμεσα στις ανάγκες τους. (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Δαλαμάγκας, 2010)

Αν και από τα παραπάνω μπορεί να διαπιστωθεί ότι η μεταφορά των ζημιών προς τα εμπρός ενδεχομένως να προτιμάται περισσότερο από την μεταφορά τους προς τα πίσω, δεν μπορεί κανένας να ισχυριστεί με βεβαιότητα ότι είναι και η αποτελεσματικότερη μέθοδος καθώς οι ανισότητες και τα προβλήματα παραμένουν. Η καλύτερη λύση σε αυτή την περίπτωση θα ήταν ένας συνδυασμός και των δύο μεθόδων. Αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί αν οι νεοσυσταθείσες επιχειρήσεις εφαρμόζαν πρώτα την μέθοδο της μεταφοράς των ζημιών τους προς τα εμπρός και, όταν θα διανύουν περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούν κέρδη να τα συμψηφίζουν μαζί με τις ζημίες των προηγούμενων χρήσεων και κατόπιν να ακολουθούν την μέθοδο της μεταφοράς τους προς τα πίσω όταν βρεθούν πάλι σε δύσκολη οικονομική κατάσταση. (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Δαλαμάγκας, 2010)

Αν εξεταστούν οι παραπάνω μέθοδοι στην πρακτική τους εφαρμογή, μπορεί να συναχθεί ότι η επιλογή της μεθόδου μεταφοράς των ζημιών σε επιχειρήσεις διαφέρει μεταξύ των χωρών. Μάλιστα, στις περισσότερες χώρες έχει επικρατήσει να εφαρμόζεται η μεταφορά των ζημιών προς τα εμπρός με διάρκεια πέντε έτη. Η ίδια μέθοδος ελάχιστα εφαρμόζεται για παραπάνω από πέντε έτη ενώ σπάνια μπορεί να εφαρμοσθεί εις το διηνεκές. Όσο για την μέθοδο μεταφοράς των ζημιών προς τα πίσω, ελάχιστες χώρες την εφαρμόζουν και, αν τελικά την επιλέξουν, διαρκεί για πολύ μικρό χρονικό διάστημα, το πολύ μέχρι δύο χρόνια. Στην Ελλάδα, η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει τη μεταφορά ζημιών προς τα εμπρός για πέντε χρόνια ενώ απαγορεύει την μεταφορά ζημιών προς τα πίσω για λόγους ασφαλείας. (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Δαλαμάγκας, 2010)

#### **2.4.3 Μέθοδοι εκτίμησης αποθεμάτων**

Στη μέχρι τώρα ανάλυση που έχει γίνει έχει γίνει γνωστό ότι για να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που υποβάλλονται σε φορολογία, θα πρέπει προηγουμένως να έχουν αφαιρεθεί όλα τα έξοδα που γίνονται αποκλειστικά για την πραγματοποίησή τους. Τα έξοδα αυτά, που θα επαναληφθούν εδώ εν συντομία, είναι:

οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις για πρώτες ύλες, εμπορεύματα, αποθέματα κλπ, οι αμοιβές προσωπικού που αντιστοιχούν σε μισθούς και ημερομίσθια, λοιπές δαπάνες που έχουν σχέση με τη λειτουργία τους όπως ενοίκια, μισθώματα, παροχές τρίτων κ.α. και έξοδα για αποσβέσεις παγίων στοιχείων. Το τελευταίο εξετάστηκε λεπτομερώς σε προηγούμενη ενότητα λόγω της πρακτικής χρησιμότητας του αλλά και της επίδρασης που ασκεί στην υποβολή του εισοδήματος που θα υποβληθεί σε φορολογία. Σε αυτό το σημείο θα αναλυθεί διεξοδικά και ένα ακόμη θέμα που έχει και αυτό ιδιαίτερη βαρύτητα στον υπολογισμό των κερδών που τελικά θα φορολογηθούν, είναι αυτό της μεθόδου εκτίμησης της αξίας των αποθεμάτων που έχουν οι επιχειρήσεις, είτε με τη μορφή προϊόντων είτε με τη μορφή πρώτων υλών και ημικατεργασμένων προϊόντων είτε ως εμπορεύματα που αγοράζονται για να πουληθούν αυτούσια. Τα αποθέματα αυτά, αναλόγως και το είδος της επιχείρησης, χρησιμοποιούνται για πώληση ή για περαιτέρω επεξεργασία ή παραμένουν αδιάθετα εντός των επιχειρήσεων. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του είδους της εκμετάλλευσης τους, από την έναρξη μίας χρήσης μέχρι και τη λήξη της κατέχουν έναν αριθμό αποθεμάτων με όλες τις μορφές, μετρημένο σε τεμάχια ή ποσότητες. Κατά συνέπεια, για να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη αλλά και για λόγους που σχετίζονται με την έκδοση οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων, θα πρέπει τα αποθέματα να εκτιμηθούν σε αξία. Συνήθως οι κατηγορίες αποθεμάτων που πρέπει να αποτιμηθούν για να περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων είναι κατά κανόνα τα εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα, αναλώσιμα υλικά, υλικά συσκευασίας κλπ. Ουσιαστικά, αυτό που θα πρέπει να υπολογιστεί είναι ποιο τμήμα των αποθεμάτων πουλήθηκε, ποιο κατέληξε σε περαιτέρω επεξεργασία προϊόντων που προορίζονται για πώληση και ποιο τμήμα τους παρέμεινε αδιάθετο στις εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων. Από φορολογικής πλευράς, ο κύριος λόγος για τον οποίο γίνεται αυτό είναι για να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. (Γεωργακόπουλος, 2012; Καραγιωργας, 1981; Λιάπης, 2008; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Φλώρος, 2010)

Ειδικότερα, ο υπολογισμός των αποθεμάτων που έχει μία επιχείρηση στο τέλος ενός οικονομικού έτους είναι τα αποθέματα που κατείχε με οποιαδήποτε μορφή (εμπορεύματα, πρώτες ύλες κλπ) στην αρχή της χρήσης αυτής πλέον τα αποθέματα που αγοράστηκαν εντός της χρήσης και μείον όσα αποθέματα πουλήθηκαν ή

χρησιμοποιήθηκαν εκ νέου στην παραγωγή των προϊόντων της. Ο υπολογισμός αυτός παρουσιάζεται και αλγεβρικά όπως στον παρακάτω τύπο: (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Λιάπης, 2008; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Φλώρος, 2010)

Αποθέματα τέλους =

Αποθέματα Αρχής + Αγορές – Πωλήσεις(ή επεξεργασία) Αποθεμάτων,

όπου στο πρώτο σκέλος της εξίσωσης τα αποθέματα τέλους αντιστοιχούν ουσιαστικά στα αποθέματα που έχει η επιχείρηση στο τέλος της χρήσης ενώ στο δεύτερο σκέλος τα αποθέματα αρχής αντιστοιχούν στα αποθέματα που είχε η επιχείρηση στην αρχή της χρήσης αυτής, οι αγορές στις δαπάνες τις επιχείρησης για προμήθεια αποθεμάτων και οι πωλήσεις (ή επεξεργασία) αποθεμάτων στις όποιες δαπάνες της επιχείρησης για αυτές τις ενέργειες. (Γεωργακόπουλος, 2012; Καράγιωργας, 1981; Λιάπης, 2008; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004; Φλώρος, 2010)

Η παραπάνω εξίσωση υπολογίζει τα αποθέματα μετρημένα σε τεμάχια ή ποσότητες και η χρηματική αποτίμηση τους θα ήταν σχετικά εύκολη αν το κόστος τους σε όλη τη διάρκεια της χρήσης ήταν σταθερό. Επειδή στην πράξη το κόστος τους μεταβάλλεται για πολλούς λόγους, έχουν προταθεί διάφορες μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων οι οποίες διαφέρουν ως προς την σημαντικότητα και την αποτελεσματικότητα τους. Η επιλογή όμως μιας συγκεκριμένης μεθόδου από μια επιχείρηση παίζει σπουδαίο ρόλο για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών της. Συνήθως, οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται είναι, κατά κύριο λόγο, δύο: η μέθοδος εξαντλήσεως των αποθεμάτων ή FIFO (FirstIn-FirstOut) και η μέθοδος της αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων ή LIFO(LastIn-FirstOut).Για να γίνουν κατανοητές οι παραπάνω μέθοδοι παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα. (Λιάπης, 2008; Φλώρος, 2010; Καρδακάρης, 2008; Ντόμαλης, 2002)

Έστω ότι μία προσωπική επιχείρηση (π.χ. ομόρρυθμη εταιρεία) είχε στην αρχή του οικονομικού έτους 2013 100 τεμάχια αποθεμάτων τα οποία κόστιζαν 10€ το τεμάχιο. Κατά τη διάρκεια της χρήσης αυτής η εταιρεία πραγματοποίησε αγορά επιπλέον 100 τεμαχίων τα οποία τα προμηθεύτηκε με κόστος 12€ το τεμάχιο ενώ πούλησε 50 τεμάχια προς 20€ το τεμάχιο. Το ζητούμενο είναι πως θα αποτιμηθούν τα 150 αποθέματα που είχε η εταιρεία στο τέλος της χρήσης ή ποιο θα είναι το κέρδος της από τη πώληση 50 τεμαχίων;

Αν υποτεθεί ότι τα 50 τεμάχια που πουλήθηκαν κόστιζαν 10€ το ένα, το καθαρό της κέρδος θα είναι  $50 \times 20 - 50 \times 10 = 1000 - 500 = 500€$  ενώ, αν υποτεθεί ότι κόστιζαν 12€ το ένα, το καθαρό κέρδος θα ήταν  $50 \times 20 - 50 \times 12 = 1000 - 600 = 400€$ .

Σύμφωνα με τη πρώτη μέθοδο, τη FIFO, τα αγαθά που αγόρασε η εταιρεία στην αρχή της χρήσης είναι αυτά που πουλήθηκαν πρώτα ενώ αυτά που αγοράστηκαν προς το τέλος της χρήσης θεωρούνται ότι παρέμειναν αδιάθετα αποθέματα στις εγκαταστάσεις της εταιρείας. Με βάση τη δεύτερη μέθοδο, την LIFO, τα αγαθά που αγοράστηκαν προς το τέλος της χρήσης θεωρούνται ότι είναι αυτά που πουλήθηκαν πρώτα ενώ αυτά που αγοράστηκαν προς την αρχή της χρήσης παρέμειναν εντός των εγκαταστάσεων της εταιρείας. Αξίζει εδώ να σημειωθεί πως μεταξύ των δύο αυτών μεθόδων εφαρμόζεται συχνά και μία τρίτη μέθοδος, του μέσου σταθμικού κόστους αποθεμάτων το οποίο υπολογίζεται με βάση τον παρακάτω τύπο: (Λιάπης, 2008; Φλώρος, 2010; Καρδακάρης, 2008; Ντόμαλης, 2002)

$$\text{ΜΣΚ} = \frac{\text{Αξία Αποθέματος Αρχής} + \text{Αξία Αγορών}}{\text{Απόθεμα αρχής} + \text{Αγορές}}$$

Ουσιαστικά, η μέθοδος αυτή είναι η γνωστή μέση τιμή που χρησιμοποιείται ευρέως στην Στατιστική και θεωρείται η πιο απλούστερη από τις άλλες. Το βασικό της πρόβλημα όμως είναι ότι δεν λαμβάνει υπόψη το κόστος ανά μονάδα αποθέματος το οποίο θεωρείται σταθερό σε όλη τη διάρκεια της χρήσης, κάτι που σπάνια συμβαίνει στην πράξη. (Λιάπης, 2008; Φλώρος, 2010; Καρδακάρης, 2008; Ντόμαλης, 2002)

Συνεπώς, είναι φανερό ότι τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που τελικά θα υποβληθούν σε φορολογία εξαρτώνται κάθε φορά από τη μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων που θα επιλεγεί. Αν για παράδειγμα στην οικονομία παρατηρούνται πληθωριστικές πιέσεις, η μέθοδος LIFO προτιμάται έναντι των άλλων δύο μεθόδων γιατί το κόστος πωληθέντων που υπολογίζεται είναι μεγαλύτερο και επιπλέον το κόστος αγοράς τους είναι μικρότερο. Το ακριβώς αντίθετο συμβαίνει όταν το γενικό επίπεδο των τιμών μειώνεται, οπότε και προτιμάται η πρώτη μέθοδος της FIFO. Η τρίτη μέθοδος εφαρμόζεται μόνο αν το επιθυμεί μία επιχείρηση ή θεωρείται η μόνη εφαρμοστέα, βάσει του νόμου, μέθοδος για όλες τις επιχειρήσεις στην οικονομία. (Λιάπης, 2008; Φλώρος, 2010; Καρδακάρης, 2008; Ντόμαλης, 2002)

Πρακτικά το ποια από τις παραπάνω τρεις μεθόδους που θα χρησιμοποιηθεί προσδιορίζεται, σχεδόν αποκλειστικά, από την νομοθεσία. Κάποιες χώρες επιτρέπουν μόνο την εφαρμογή της FIFO ενώ άλλες την LIFO και κάποιες άλλες το Μέσο Σταθμικό Κόστος. Στην Ελλάδα, βάσει του νομικού και θεσμικού πλαισίου που επικρατεί, δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επιλέξουν εκείνη την μέθοδο που επιθυμούν αλλά η απόφαση τους αυτή είναι δεσμευτική και δεν μπορεί να αλλάξει στη συνέχεια. (Λιάπης, 2008; Φλώρος, 2010; Καρδακάρης, 2008; Ντόμαλης, 2002)

## **2.5 ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων δεν είναι δυνατόν να αφήσει ανεπηρέαστη μια επιχείρηση καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της αλλά οι πολιτικές και οι αποφάσεις προσαρμόζονται κάθε τόσο στις ανάγκες της και ανάλογα με το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης της. Γι' αυτό και οι επιχειρήσεις αντιδρούν πολλές φορές στα φορολογικά μέτρα και τις πολιτικές των κρατικών μηχανισμών και επιδιώκουν διάφορους τρόπους για να αποφύγουν ενδεχόμενη μείωση των καθαρών κερδών τους και βαριά φορολόγηση. Οι τρόποι με τους οποίους μπορεί μία επιχείρηση να αποφύγει τον φόρο είναι δύο: η μετακύλιση του φόρου και η μεταφορά των κερδών της. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Με βάση τον πρώτο τρόπο αντίδρασης, η μετακύλιση έχει πολύ μεγάλη σημασία ιδιαίτερα για τα νομικά πρόσωπα καθώς περιλαμβάνονται διάφορες κατηγορίες προσώπων και ως εκ τούτου τίθεται το ερώτημα ποιος τελικά επιβαρύνεται με τον φόρο αυτό: Οι επιχειρήσεις καθ' εαυτές, οι μέτοχοι ή οι εταίροι της, οι εργαζόμενοι ή οι καταναλωτές; Η απάντηση σε αυτό το σύνθετο ερώτημα δεν είναι απλή και πολλές φορές οδηγεί σε αδιέξοδο τις αποφάσεις τόσο των επιχειρήσεων όσο και της φορολογικής πολιτικής. Αν για παράδειγμα οδηγηθεί κανείς στο συμπέρασμα πως είναι οι μέτοχοι ή οι εταίροι αυτοί που τελικά επιβαρύνονται με τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, ο φόρος αυτός θα λειτουργήσει προοδευτικά, δηλαδή θα αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής σε κάθε αύξηση των διανεμόμενων κερδών, λαμβάνοντας βεβαίως υπόψη ότι οι μέτοχοι ή οι εταίροι ανήκουν σε



υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Αν κάποιος άλλος καταλήξει το ότι οι εργαζόμενοι ή οι καταναλωτές είναι αυτοί που φέρουν το βάρος του ΦΕΝΠ, τότε η επίδραση θα είναι εντελώς διαφορετική. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Ειδικότερα, όσον αφορά την μετακύλιση του ΦΕΝΠ προς τους εργαζόμενους στις επιχειρήσεις ή στους καταναλωτές, στη βραχυχρόνια περίοδο, διάφορες έρευνες δεν έχουν καταλήξει σε μια ολοκληρωμένη απάντηση. Τα αποτελέσματα των ερευνών αυτών έδειξαν ότι η μετακύλιση του φόρου κυμαίνεται από την πλήρη απορρόφηση του από τους μετόχους ή τους εταίρους έως και πάνω από 100% μετακύλιση του φόρου προς τους καταναλωτές. Τα αποτελέσματα αυτά είναι διαφοροποιημένα μεταξύ τους καθώς το καθένα περιλαμβάνει διαφορετικούς παράγοντες από τα υπόλοιπα, όπως τα έτη όπου οι έρευνες αυτές διεξήχθησαν, η μεθοδολογία και η θεωρητική προσέγγιση τους πάνω στο θέμα, τα στοιχεία και τα δεδομένα που χρησιμοποίησαν κλπ. Η ίδια αμφισβήτηση επικρατεί και στα αποτελέσματα ερευνών που εξετάζονται σε μακροχρόνια βάση και οι επιπτώσεις του φόρου δεν είναι ιδιαίτερα σαφείς. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Παρόλα αυτά, η μετακύλιση ενός φόρου σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα δεν είναι παράνομη αλλά αποτελεί έναν από τους νόμιμους τρόπους μιας επιχείρησης (ή ενός φυσικού προσώπου) για την μείωση της φορολογικής της επιβάρυνσης. Αυτή η μετακύλιση μπορεί να γίνει με αναπροσαρμογή των τιμών που καταβάλλονται στις οικονομικές συναλλαγές που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις με τρίτους. Δύο είναι οι τρόποι με τους οποίους γίνεται η μετακύλιση: (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

- 1) Η μετακύλιση προς τα εμπρός, βάσει της οποίας ο φόρος επιβάλλεται στο στάδιο της παραγωγής προϊόντων. Στη περίπτωση αυτή ο παραγωγός θα θελήσει να αυξήσει την τιμή διάθεσης των προϊόντων του στον χονδρέμπορο, ο οποίος με τη σειρά του θα αυξήσει την τιμή πώλησης των στον λιανέμπορο και τέλος ο λιανέμπορος θα μετακυλίσει το βάρος αυτό στους καταναλωτές. Με λίγα λόγια, οι καταναλωτές είναι αυτοί που τελικά επωμίζονται με όλο (ή σχεδόν όλο) το βάρος του φόρου που επιβάλλεται στο στάδιο παραγωγής ενός προϊόντος.

- 2) Η μετακύλιση προς τα πίσω, σύμφωνα με την οποία μια επιχείρηση, στην οποία έχει μετακυλιθεί το φορολογικό βάρος, αποφασίζει να το μετακυλίσει με τη σειρά της σε αυτούς που πραγματοποίησε συναλλαγές πριν αγοράσει η ίδια το προϊόν, όπως για παράδειγμα στους προμηθευτές της με την καταβολή χαμηλότερης τιμής αγοράς και στους εργαζομένους της με την συμπίεση των μισθών και ημερομισθίων τους.

Στη δεύτερη μέθοδο αντίδρασης των επιχειρήσεων, η χρήση των αποσβέσεων, των αποθεμάτων (προϊόντων, εμπορευμάτων κλπ) και των λοιπών στοιχείων ως έξοδα που εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη τους τις βοηθούν να μειώσουν την φορολογική τους επιβάρυνση. Αυτή η φορολογική ελάφρυνση επιδιώκεται πολλές φορές και από το κράτος προκειμένου να τις δώσει κίνητρα για επενδύσεις, αύξηση του περιθωρίου κέρδους τους κλπ. Όταν όμως δεν παρέχονται τέτοια κίνητρα στις επιχειρήσεις που πραγματικά έχουν ανάγκη καταφεύγουν συνήθως σε μη θεμιτά μέσα προκειμένου να φοροδιαφύγουν. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Τα μέσα αυτά είναι η σκόπιμη αύξηση της αξίας των δαπανών των επιχειρήσεων προκειμένου να εμφανίσουν μειωμένα κέρδη στη φορολογική τους δήλωση, η υποτίμηση της αξίας των αγαθών που απογράφονται, η έκδοση ψευδών παραστατικών και τιμολογίων, η διόγκωση ορισμένων ποσών σε λειτουργικά έξοδα όπως ενοίκια, μισθούς κλπ. Ένα άλλο μέσο φοροδιαφυγής είναι και η υπερτιμολόγηση των αγαθών που αγοράζουν οι επιχειρήσεις και η υποτιμολόγηση των αγαθών που πωλεί στο καταναλωτικό κοινό που είναι ουσιαστικά η πρακτική της μεταφοράς κερδών που είναι ο δεύτερος τρόπος αντίδρασης των επιχειρήσεων. Αυτός ο τρόπος φοροδιαφυγής εμφανίζεται συνήθως στις τιμές αγαθών και υπηρεσιών που πωλούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και σε τέτοιο βαθμό που οι οικονομικές καταστάσεις τους παραποιούνται με σκοπό την μείωση του φορολογητέου εισοδήματος. Οι επιχειρήσεις αυτές μπορεί να είναι δύο ή και περισσότερες και λειτουργούν υπό τον έλεγχο μιας άλλης (μητρικής) επιχείρησης με την ίδια διοίκηση και με κοινά οικονομικά συμφέροντα και στόχους. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

Για να αντιμετωπιστεί αυτό το πρόβλημα έχει καθιερωθεί ένας κανόνας σύμφωνα με τον οποίο δύο συνδεδεμένες επιχειρήσεις, από τις οποίες η μία είναι στην ημεδαπή και η άλλη σε μια αλλοδαπή χώρα και έχουν συνάψει μεταξύ τους σύμβαση για προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών η μία με την άλλη, δεν αναγνωρίζεται η τιμή πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών που αναγράφονται στη σύμβαση παρά μόνο όταν είναι προσαρμοσμένη με βάση τις τιμές που επικρατούν στην αγορά. Αυτό σημαίνει ότι στην πράξη οι φορολογικές αρχές πρέπει να δικαιολογήσουν το γεγονός ότι η τιμή που καταβάλλεται είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτή που θα υπήρχε αν οι δύο επιχειρήσεις δεν ήταν συνδεδεμένες μεταξύ τους. Όμως η περίπτωση αυτή δεν είναι εύκολη να πραγματοποιηθεί και ούτε είναι εύκολο να αποδειχθεί ότι δεν υπήρχαν σκοπιμότητες στις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών. (Γεωργακόπουλος, 2012; Δαλαμάγκας, 2010; Καράγιωργας, 1981)

#### Φορολόγηση νομικών προσώπων με τον ΦΕΦΠ ή τον ΦΕΝΠ:

Σε αυτό το σημείο πρέπει να γίνει μία αναφορά για την φορολόγηση εισοδήματος νομικών προσώπων και ιδιαίτερα των προσωπικών εταιρειών όπως είναι οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες. Στις πρώτες ενότητες αυτού του κεφαλαίου αναφέρθηκε ότι υπάρχουν ορισμένα επιχειρήματα που τάσσονται υπέρ ή κατά της φορολόγησης των νομικών προσώπων γενικότερα. Όμως, επειδή στις προσωπικές εταιρείες την ευθύνη της εταιρείας την αναλαμβάνουν αποκλειστικά οι εταίροι και όχι το κεφάλαιο με το οποίο εισφέρουν σε αυτήν, ουσιαστικά η φορολόγηση τους θα πρέπει να γίνεται μόνο με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Αυτό δεν συμβαίνει στην πράξη καθώς, όπως ειπώθηκε, τα νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των προσωπικών εταιρειών, θεωρούνται ξεχωριστές οντότητες και επιδιώκουν συνήθως διαφορετικούς σκοπούς και στόχους σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα. Η μόνη περίπτωση στην οποία επιχειρήσεις φορολογούνται αποκλειστικά με τον ΦΕΦΠ είναι οι ατομικές (προσωπικές) επιχειρήσεις στις οποίες τη διοίκηση ασκεί αποκλειστικά ένα μόνο άτομο, που καλείται επιχειρηματίας καθώς τα κέρδη που πραγματοποιούνται τα καρπώνεται όλα το άτομο αυτό και άρα είναι στην ουσία το εισόδημα του από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Στη περίπτωση όμως των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, συμμετέχουν τουλάχιστον δύο άτομα-εταίροι και γι' αυτό τα κέρδη που πραγματοποιούνται τα μοιράζονται μεταξύ τους. Σε πρώιμο στάδιο θα επιβληθεί ο ΦΕΝΠ στα κέρδη της εταιρείας και στη συνέχεια, αφού διανεμηθούν τα

κέρδη στους εταίρους, θα επιβληθεί ο ΦΕΦΠ στο εισόδημα τους, που στη πράξη καλείται “Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις”, δηλαδή το εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα από την άσκηση ατομικής ή εταιρικής εμπορικής, βιομηχανικής ή βιοτεχνικής επιχείρησης. Συνεπώς, οι προσωπικές εταιρείες (εκτός των ατομικών επιχειρήσεων) φορολογούνται, κατά κανόνα, με τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. (Ηλιόκαυτος, 2004; Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Αλεξανδρίδου, 2009; Παπαδάτου & Πομόνης, 2004)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ**

Η μέχρι τώρα ανάλυση βασίστηκε στην περιγραφή της έννοιας και του τρόπου λειτουργίας των ομόρρυθμων εταιρειών και στη συνέχεια εξετάστηκε η θεωρητική προσέγγιση του τρόπου και των μεθόδων φορολόγησης των νομικών προσώπων γενικότερα και που προφανώς ισχύει και για τις ομόρρυθμες (και ετερόρρυθμες) εταιρείες. Λόγω του ότι εδώ ενδιαφέρει κυρίως ο τρόπος φορολόγησης των κερδών των ομόρρυθμων εταιρειών, το κεφάλαιο αυτό θα αφιερωθεί αποκλειστικά στο φορολογικό πλαίσιο που ίσχυε και που ισχύει για την φορολόγηση τους.

### **3.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ**

Η φορολογία εισοδήματος γενικώς ξεκίνησε πριν από πάρα πολλούς αιώνες και συγκεκριμένα δείγματα του υπήρχαν και στην αρχαιότητα. Σε εκείνη την εποχή οι άνθρωποι είχαν την υποχρέωση να καταβάλλουν διάφορα προϊόντα ή αντικείμενα αξίας σε ανώτατους άρχοντες ή κράτη ολόκληρα. Στη μετά Χριστού εποχή, την εποχή του Βυζαντίου και του Μεσαίωνα οι φόροι που πλήρωνε το κοινωνικό σύνολο ουσιαστικά αποδιδόταν στην κοινότητα κι εκείνη με τη σειρά της την κατέβαλλε στο κράτος. Όμως σε εκείνες τις εποχές δεν υπήρχε ουσιαστικά φορολόγηση του προσωπικού εισοδήματος των φυσικών αλλά ούτε και των νομικών προσώπων. (Καρτσώνας, 2013; Καράγιωργας, 1981)

Αν και δεν είναι γενικά σίγουρο το πότε επιβλήθηκε για πρώτη φορά η φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, εντούτοις από το 1919, με το νόμο 1640 περί φορολογίας των καθαρών προσόδων, η φορολόγηση όλων ανεξαιρέτως των εισοδημάτων γίνεται πράξη και θεωρείται ένας από τους κυριότερους φορολογικούς νόμους που έχουν επιβληθεί στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, το 1955 το φορολογικό καθεστώς αλλάζει με τη θέσπιση του Ν.Δ. 3323/55 και αφορά αποκλειστικά την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με επιβολή ενιαίου και προοδευτικού φόρου επί των συνολικών εισοδημάτων. Όμως, με το Ν.Δ. 3843/58 καθιερώνεται για πρώτη φορά η φορολόγηση των κερδών των νομικών προσώπων το

οποίο, μαζί με το Ν.Δ. 3323/55, αποτελούν σταθμό στην εξέλιξη του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα, καθώς αποτέλεσαν νόμους που οδήγησαν σε μια πιο δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και, κατά συνέπεια, οι ΦΕΦΠ και οι ΦΕΝΠ αποτελούν τις κυριότερες πηγές φορολογικών εσόδων από το κράτος στη σημερινή εποχή. Οι νόμοι αυτοί τροποποιήθηκαν στη συνέχεια με τους νόμους 820/78, 1828/89, 1882/90, 1914/90 και 2238/94. (Καρτσώνας, 2013; Καράγιωργας, 1981)

Σύμφωνα με το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε πριν δύο δεκαετίες και συγκεκριμένα με το άρθρο 10 του Ν. 2238/1994, όλες οι ομόρρυθμες εταιρείες υποβάλλονταν σε φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 25% επί των συνολικών καθαρών κερδών ανεξαρτήτως αν κάποια από αυτά διανεμόνταν στους εταίρους και κάποια άλλα παρακρατούνταν στην εταιρεία. Με την καταβολή του φόρου αυτού οι εταίροι δεν έχουν φορολογική υποχρέωση επί των κερδών. Όμως δεν υπήρχε δικαίωμα σε αυτούς να συμπεριλάβουν στη φορολογική τους δήλωση τα διανεμόμενα κέρδη, προκειμένου να φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος. Αν τα κέρδη τα οποία πραγματοποιούνταν προέκυπταν από μια ομόρρυθμη εταιρεία η οποία είχε την έδρα της σε κάποιο νησί με πληθυσμό, κατά την τότε απογραφή, μέχρι και 3.100 κατοίκους, ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται από 25% σε 21% βάσει του άρθρου 118 του Ν. 2238/1994. (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Αναγνώστου, 2013)

Για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών μιας ομόρρυθμης εταιρείας, αναφερόμενοι πάντα στο τότε ισχύον φορολογικό καθεστώς, το σύνολο των κερδών τους υποβάλλεται σε φορολογία ανεξαρτήτως πηγής προέλευσης εκτός από τις παρακάτω περιπτώσεις κερδών: (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Αναγνώστου, 2013)

- 1) Κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από τη φορολογία ή φορολογούνται αυτοτελώς, όπως για παράδειγμα οι τόκοι τραπεζικών καταθέσεων με παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15% και μείωση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας,
- 2) Κέρδη που πηγάζουν από μερίσματα ημεδαπών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμών, ανωνύμων εταιρειών, αμοιβαίων κεφαλαίων ή από συμμετοχή σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία, κερδοσκοπικές

επιχειρήσεις και κοινοπραξίες βάσει του άρθρου 1, παρ. 2 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992). Αυτά τα κέρδη εξαιρούνται από το φορολογητέο εισόδημα για τον λόγο ότι έχουν ήδη φορολογηθεί σε επίπεδο νομικού προσώπου. Αξίζει βεβαίως εδώ να σημειωθεί ότι στη περίπτωση της ομόρρυθμης (όπως και της ετερόρρυθμης) εταιρείας, πρώτα υπολογίζεται το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από κάθε πηγή εισοδήματος και έπειτα αυτά αθροίζονται για να προκύψουν τα συνολικά κέρδη ή ζημίες της χρήσης,

- 3) Οι επιχειρηματικές αμοιβές οι οποίες αφαιρούνται από το σύνολο των κερδών που προκύπτουν, αφού αφαιρεθούν φυσικά και τα παραπάνω είδη κερδών. Οι αμοιβές αυτές εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα για μέχρι και τρεις ομόρρυθμους εταίρους οι οποίοι κατέχουν και τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Αν συντρέχει η περίπτωση περισσότερων από τρεις ομόρρυθμων εταίρων με τα ίδια μεταξύ τους ποσοστά συμμετοχής, τότε οι δικαιούχοι για επιχειρηματική αμοιβή καθορίζονται από την εταιρεία και η ίδια προσδιορίζεται μέσω εφαρμογής του ποσοστού συμμετοχής ενός δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της ομόρρυθμης εταιρείας που δηλώνονται μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της. Σε περίπτωση που ο ίδιος εταίρος συμμετέχει σε άλλες εταιρείες είτε ως ομόρρυθμος εταίρος είτε ως διαχειριστής σε μία εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μία εξ αυτών, μετά από δική του επιλογή η οποία δηλώνεται μαζί με τη δήλωση της εταιρείας και δεν μπορεί να ανακληθεί.

Αν στα συνολικά κέρδη της ομόρρυθμης εταιρείας συμπεριλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ποσό αυτό υποβάλλεται σε φορολογία με συμπληρωματικό φόρο 3% και δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου επί των συνολικών κερδών. (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Αναγνώστου, 2013)

Επίσης, η ομόρρυθμη εταιρεία έχει την υποχρέωση να καταβάλλει επιπλέον και μια προκαταβολή φόρου εισοδήματος ίσου με 55% του φόρου που προκύπτει εντός της χρήσης που διανύει η εταιρεία. Το ποσό αυτό του φόρου που βεβαιώνεται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε, βάσει των άρθρων 52 και 53 του Ν. 2238/1994. Από το σύνολο των φορολογητέων κερδών εκπίπτουν τόσο ο φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε στην αντίστοιχη πηγή κέρδους όσο και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή. Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να είναι ανώτερος από

τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα εντός της ελληνικής επικράτειας. Αν το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που καταβάλλεται γίνεται συμψηφισμός στο υπόλοιπο που προκύπτει προς βεβαίωση. (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Αναγνώστου, 2013)

Σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, τα κέρδη των ομόρρυθμων εταιρειών που προκύπτουν υποβάλλονται σε καταβολή τέλους χαρτοσήμου με ποσοστό 1% συν εισφορά υπέρ ΟΓΑ με ποσοστό 20% επί του χαρτοσήμου, που σημαίνει ότι η συνολική επιβάρυνση θα είναι 1,20% επί των κερδών. (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Αναγνώστου, 2013)

Αφού καταβληθούν όλα τα παραπάνω, στη συνέχεια η ομόρρυθμη εταιρεία καλείται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην αρμόδια ΔΟΥ όπου έχει την έδρα της, με παράλληλη δήλωση αναλυτικών στοιχείων φορολογίας των κερδών της. Με βάση την δήλωση αυτή, τα οφειλόμενα ποσά του φόρου που καταβάλλεται και των όποιων τελών χαρτοσήμου ή εισφορών καταβάλλονται σε πέντε ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Όσον αφορά την επιχειρηματική αμοιβή, συνήθως θεωρείται για τον ομόρρυθμο εταίρο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο. Στην υποβολή της φορολογικής του δήλωσης, ο εταίρος θα συμπεριλάβει και την επιχειρηματική αμοιβή για να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα του και να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων για φορολογία εισοδήματος. Πρόκειται για ένα όφελος το οποίο ασκείται από ορισμένους εταίρους και η άσκηση του είναι ουσιαστικά ανεξάρτητη από το αν αυτή είναι πραγματική ή μη αμοιβή αλλά εξαρτάται σχεδόν αποκλειστικά από τον φορολογικό συντελεστή με τον οποίο θα φορολογηθεί το συγκεκριμένο εισόδημα του εταίρου. Ένα θέμα πάντως που ενδέχεται να ανακύψει σε αυτή τη περίπτωση σχετίζεται με τα δικαιώματα των εταίρων που έχουν για τα αποθεματικά που προκύπτουν από έναν συνδυασμό κερδών που φορολογούνται σε επίπεδο εταιρείας και κερδών που φορολογούνται ως επιχειρηματική αμοιβή. (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2005; Αναγνώστου, 2013)



### 3.2 ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑ

Με τις νέες και πιο πρόσφατες διατάξεις για τα κέρδη των υπόχρεων του άρθρου 2, παρ. 4 του ΚΦΕ, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται εταιρείες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, αστικές κερδοσκοπικές και μη, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν τη διαχείριση μιας εταιρείας ή επαγγέλματος, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες και κοινοπραξίες του άρθρου 2, παρ. 2 του ΚΒΣ<sup>1</sup>, φορολογούνται με συντελεστή 25%. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές δεν έχουν αλλάξει και έχουν ήδη αναφερθεί στην παραπάνω ενότητα γι' αυτό και εδώ δεν θα επαναληφθούν. Αυτά όμως που ισχύουν από το έτος 2010 και ειδικότερα με το άρθρο 6, παρ. 1 του νόμου 3842/2010 είναι τα εξής: (Νεγκάκης, 2010; Φλώρος, 2010)

Όσον αφορά τις ομόρρυθμες και τις ετερόρρυθμες εταιρείες, καθώς και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου, στις οποίες κοινωνίες περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που διανέμονται στους ομόρρυθμους εταίρους και στα υπόλοιπα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 20%, εφόσον έχει από πριν αφαιρεθεί η επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι και τρεις ομόρρυθμους εταίρους ή μέχρι και τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, οι οποίοι έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η αμοιβή αυτή, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, προσδιορίζεται με την εφαρμογή της στο 50% του ποσοστού συμμετοχής κάθε εταίρου στα κέρδη της εταιρείας ή της κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία κατά περίπτωση δήλωση της. Η έκπτωση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι απαραίτητη να γίνει καθώς υπάρχει συγκεκριμένος τρόπος φορολόγησης των κερδών των νομικών προσώπων. (Νεγκάκης, 2010; Φλώρος, 2010)

Στη περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι από τρεις ομόρρυθμοι εταίροι με τα ίδια ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι για επιχειρηματική αμοιβή καθορίζονται κάθε χρόνο από την εταιρεία ή τη κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ετησίως. Κάτω από αυτές τις προϋποθέσεις, αν ένας ομόρρυθμος εταίρος ή κοινωνός συμμετέχει σε περισσότερες εταιρείες ή κοινωνίες, η επιχειρηματική του αμοιβή υπόκειται σε φορολογία για όλες τις εταιρείες ή κοινωνίες στις οποίες αυτός συμμετέχει. (Νεγκάκης, 2010; Φλώρος, 2010)

---

<sup>1</sup>Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) τροποποιήθηκε την 1.1.2014 και μετονομάστηκε σε Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, βάσει του ν.4093/2012 και από τις τροποποιήσεις που έγιναν με το άρθρο 51 του ν.4223/2013. (Υπουργείο Οικονομικών, 2014)

Τα παραπάνω ποσοστά όμως δεν ισχύουν για εταιρείες που υπάγονται στο άρθρο 13 του ν. 718/1977, καθώς σε αυτές ισχύει ειδικό καθεστώς κατανομής της επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους και τα λοιπά φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους και ανεξάρτητα από τον αριθμό τους. (Νεγκάκης, 2010; Φλώρος, 2010)

Σημειωτέον ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται πλέον στα κέρδη της εταιρείας ή της κοινωνίας, αλλά, σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 3 του ΚΦΕ, θα αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αθροίζεται μαζί με τα υπόλοιπα εισοδήματα του δικαιούχου. Επομένως, σε επίπεδο νομικού προσώπου, τα κέρδη των ομόρρυθμων εταίρων και κοινωνών φυσικών προσώπων κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία περιλαμβάνονται και ανήλικοι, φορολογούνται με συντελεστή 20% και τα κέρδη όλων των λοιπών εταίρων και κοινωνών, όπως ετερόρρυθμων εταίρων, εταίρων νομικών προσώπων κ.α. θα φορολογούνται με συντελεστή 20%. (Νεγκάκης, 2010; Φλώρος, 2010)

Από το έτος 2013 όμως γίνονται ακόμα ορισμένες τροποποιήσεις σχετικά με τη φορολογία των κερδών των ομόρρυθμων εταιρειών. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον νόμο 4110/2013 και το άρθρο 6 του νόμου αυτού, έγιναν ορισμένες αλλαγές στις διατάξεις του άρθρου 10 του νόμου 2238/1994 που αφορούν τη φορολογία ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και κοινοπραξιών. (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014)

Με βάση το ισχύον φορολογικό καθεστώς, όλες οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, καθώς και οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές και μη εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες και κοινοπραξίες, βάσει του άρθρου 6, φορολογούνται με συντελεστή 26% επί των συνολικών καθαρών εισοδημάτων τους μέχρι και 50.000€ και με συντελεστή 33% για υπερβάλλον ποσό, έναντι 20% που ίσχυε πιο πριν, αφού φυσικά αφαιρεθούν: (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014)

- 1) Τα κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία ή φορολογούνται αυτοτελώς, όπως οι τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου, τόκοι από καταθέσεις κλπ.

- 2) Τα κέρδη που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή κέρδη από μερίσματα ΕΠΕ ή από συνεταιρισμούς ή από κοινοπραξίες ή από συμμετοχή σε άλλες Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρείες.

Όσον αφορά τα κέρδη που διανέμονται στους ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους εταίρους, καθώς και στις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες περιλαμβάνονται και ανήλικοι φορολογούνται με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή όπως και πριν το νόμο 4110/2013, δηλαδή με 20% εφόσον έχει ήδη αφαιρεθεί η επιχειρηματική αμοιβή. (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014)

Για την επιχειρηματική αμοιβή, αυτή υπολογίζεται στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας όπως και πριν και μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014)

Η ίδια διάταξη όσον αφορά και τα εισοδήματα από ακίνητα ισχύει από παλιότερες νομολογίες, όπου το ακαθάριστο ποσό αυτών των εισοδημάτων υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο 3%, βάσει του Άρθρου 10, παρ.2. (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014)

Επίσης, για τα υποκαταστήματα ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών στην αλλοδαπή, η φορολόγηση των καθαρών κερδών τους γίνεται με συντελεστή 20% όπως και πριν μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής. Την αμοιβή αυτή την δικαιούνται μέχρι τρεις ομόρρυθμοι εταίροι της αλλοδαπής εταιρείας με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και το εισόδημα τους αυτό φορολογείται βάσει των γενικών διατάξεων, ανεξαρτήτως αν ο δικαιούχος της αμοιβής είναι κάτοικος της ημεδαπής ή της αλλοδαπής. (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014)

Σε αυτό το σημείο, λόγω της σημαντικότητας που έχει ο νόμος αυτός, ιδιαίτερη αναφορά αξίζει να γίνει με τις αποσβέσεις οι οποίες φυσικά δεν ισχύουν μόνο στην περίπτωση των ομόρρυθμων εταιρειών αλλά και για κάθε νομικό πρόσωπο. Έτσι, βάσει του νόμου 4110/2013, σημαντικές αλλαγές παρατηρούνται στον υπολογισμό των αποσβέσεων, γιατί η διαδικασία απόσβεσης παγίων στοιχείων γίνεται πιο απλούστερη και συγκεκριμένα οι συντελεστές απόσβεσης περιορίζονται σε έξι

μονάχα κατηγορίες. Καταργούνται επίσης η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης, καθώς και ο ανώτερος και κατώτερος συντελεστής απόσβεσης. Επιπλέον, με βάση τον Ν. 4172/13, άρθρο 24, οι αλλαγές που έχουν παρατηρηθεί στις αποσβέσεις, είναι οι εξής: (Φορολογία εισοδήματος Ν. 4172, 2013)

- 1) Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:
  - a. Τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις, εκτός της περίπτωσης b,
  - b. Τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης
- 2) Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:
  - a. Την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου μίσθωσης.
  - b. Η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας.
  - c. Η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον τον ενενήντα τοις εκατό της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης.
  - d. Κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται στο ενενήντα τοις εκατό της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται.
  - e. Τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.
- 3) Υποχρεωτική διενέργεια τακτικών αποσβέσεων με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων στοιχείων συν τις όποιες δαπάνες για προσθήκες-βελτιώσεις και τη συντήρηση.
- 4) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται κάθε χρόνο και για τη κάθε κατηγορία παγίου ισχύουν τα παρακάτω:

- i. Τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων υπολογίζονται με συντελεστή απόσβεσης 4%,
  - ii. Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτές δραστηριότητες εξόρυξης με συντελεστή απόσβεσής 5%.
  - iii. Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών με συντελεστή απόσβεσης 5%.
  - iv. Όλοι οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και τα προγράμματα λογισμικού με συντελεστή 20%,
  - v. Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού με συντελεστή απόσβεσης 10%,
  - vi. Μέσα μεταφοράς ατόμων με συντελεστή απόσβεσης 16%,
  - vii. Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων με συντελεστή απόσβεσης 12%,
  - viii. Τα λοιπά πάγια στοιχεία με συντελεστή 10%,
  - ix. Η υπεραξία απόκτησης με επιχείρησης με συντελεστή 10%,
  - x. Τα κάθε λογής δικαιώματα που ορίζονται βάσει σύμβασης. Αν δεν ορίζεται χρόνος στη σύμβαση αυτή, τότε ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10%,
  - xi. Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, με συντελεστή 10%, όπως αυτά ορίζονται στο Π.Δ. 1123/1980.
- 5) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.
- 6) Το ποσό της απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

- 7) Στη περίπτωση των παγίων στοιχείων των οποίων η αξία κτήσης τους είναι μέχρι 5.000€ αποσβένονται ολόκληρα εντός του οικονομικού έτους στο οποίο αυτά τέθηκαν σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκαν.
- 8) Δεν υπολογίζονται αποσβέσεις για το διάστημα κατά το οποίο ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας επιχείρησης έχει τεθεί εκτός λειτουργίας. Αν στο μέλλον το πάγιο αυτό τεθεί εντός εκμετάλλευσης, ο υπολογισμός των αποσβέσεων συνεχίζεται από την ημερομηνία συνέχισης της εκμεταλλεύσεως του.
- 9) Όλα τα πάγια στοιχεία για νεοϊδρυόμενες επιχειρήσεις που λειτουργούν έως και τρεις διαχειριστικές επιχειρήσεις διενεργούνται με μηδενικό συντελεστή απόσβεσης. Το ίδιο ισχύει και όταν οι επιχειρήσεις αυτές καταβάλλουν έξοδα για τη κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο του παρόχου ηλεκτρικού ρεύματος.
- 10) Οι νεοϊδρυόμενες επιχειρήσεις που λειτουργούν μέχρι τρεις διαχειριστικές περιόδους δεν έχουν δικαίωμα να διενεργήσουν αποσβέσεις παγίων στοιχείων για τις επόμενες χρήσεις, εφόσον τα πάγια αυτά δεν έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης ή δεν διενεργούνται σε αυτά αποσβέσεις ή διενεργούνται με μικρότερο συντελεστή από αυτόν που ο νόμος ορίζει. Στη τελευταία αυτή περίπτωση το επιπλέον ποσό απόσβεσης από το νόμιμο δεν εκπίπτει από τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης.
- 11) Τέλος, ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης ορίζεται ανάλογα με τη διάρκεια της μίσθωσης. Αν ο ετήσιος συντελεστής που προκύπτει κατ' αυτόν τον τρόπο είναι μικρότερος από τον συντελεστή που ορίζεται στην περίπτωση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για το ίδιο πάγιο, η επιχείρηση δύναται να εφαρμόσει τον συντελεστή που ισχύει σε αυτή την κατηγορία.

Συνεπώς, ο τρόπος φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών, δηλαδή Ομόρρυθμων, Ετερόρρυθμων κλπ φαίνεται ότι θα αλλάξει και θα υπάρξει μία τελείως διαφορετική μεταχείριση των κερδών των εταιρειών αυτών. Ότι προβλεπόταν στον νόμο 2238/1994 και ήταν σε ισχύ από τον νόμο 2065/1992 καταργείται και πλέον θα υπάρξει μία μεταρρύθμιση τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση των εταιρειών αυτών σε σχέση με τις άλλες μορφές εταιρικών

επιχειρήσεων, καθώς και απλούστερος υπολογισμός της φορολογικής τους επιβάρυνσης. (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014)

### Παράδειγμα εφαρμογής του νέου φορολογικού νόμου για τη φορολόγηση κερδών για Ομόρρυθμες Εταιρείες

Έστω ότι σε μια Ομόρρυθμη Εταιρεία με τίτλο <<Αντωνόπουλος & Σία ΟΕ>> συμμετέχουν τέσσερις εταίροι, Αντωνόπουλος, Παπαδόπουλος, Δημητρίου και Σωτηρίου, με ποσοστά συμμετοχής αντίστοιχα 40%, 35%, 15% και 20% (για λόγους απλούστευσης του παραδείγματος, θα υποθεθεί ότι οι εταίροι έχουν το ίδιο ποσοστό συμμετοχής τόσο στο κεφάλαιο όσο και στα κέρδη). Οι εταίροι αυτοί δεν αποκτούν άλλα εισοδήματα και, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών αμοιβών τους, φορολογούνται αποκλειστικά με τον ΦΕΦΠ. Κατά το οικονομικό έτος 2012, η εταιρία παρουσιάζει λογιστικά κέρδη ύψους 50.000€ τα οποία, μετά την φορολογική τροπολογία, θα είναι 55.000€.

Με βάση το άρθρο 10 του ν. 2238/1994, η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας και των εταίρων, με βάση τον επιμερισμό των φορολογητέων κερδών θα υπολογιστεί ως εξής:

1. Υπολογισμός επιχειρηματικών αμοιβών για μέχρι και τρεις ομόρρυθμους εταίρους με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής με 50% επί των φορολογητέων κερδών:

Αντωνόπουλος:  $27.500 \times 40\% = 11.000\text{€}$

Παπαδόπουλος:  $27.500 \times 35\% = 9.675\text{€}$

Σωτηρίου:  $27.500 \times 20\% = 5.500\text{€}$

Άρα το σύνολο των επιχειρηματικών αμοιβών θα είναι το παραπάνω άθροισμα, δηλαδή 26.175€. Έτσι, βάση της φορολογικής κλίμακας του 2012, ο εταίρος Αντωνόπουλος θα πληρώσει φόρο ίσο με  $(11.000 - 5.000) \times 10\% = 600\text{€}$ , ο εταίρος Παπαδόπουλος φόρο  $(9.675 - 5.000) \times 10\% = 467,5\text{€}$  και ο Σωτηρίου φόρο  $(5.500 - 5.000) \times 10\% = 50\text{€}$ . Ο εταίρος Δημητρίου δεν είναι δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής και άρα δεν υποχρεούται να καταβάλλει φόρο. Έτσι, η φορολογική επιβάρυνση συνολικά των εταίρων θα είναι 1.117,5€. Για τα υπόλοιπα κέρδη η φορολογική τους υποχρέωση εξαντλείται.

2. Υπολογισμός φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, με συντελεστή φορολόγησης 20%:

$$55.000-26.175=28.825 \times 20\%=5.765\text{€}$$

Άρα η συνολική φορολογική υποχρέωση της εταιρείας και των εταίρων θα είναι  $5.765+1.117,5=6.882,5\text{€}$  και τα πραγματικά κέρδη προς διανομή στους εταίρους θα είναι  $50.000-5.765=44.235\text{€}$ .

3. Φορολόγηση εταιρείας βάσει του νέου φορολογικού νόμου, Ν. 4172/2013:

Με το νέο φορολογικό σύστημα η εταιρεία θα καταβάλλει φόρο ίσο με 13.000€ για τα πρώτα 50.000€ των κερδών της με συντελεστή 26% και για το υπερβάλλον ποσό των 5.000€ με συντελεστή 33%, οπότε η φορολογική της επιβάρυνση θα είναι  $13.000+1.650=14.650\text{€}$ .

Με την καταβολή του φόρου αυτού η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας εξαντλείται προς τους εταίρους που συμμετέχουν σε αυτήν. Στη περίπτωση αυτή, τα διανεμόμενα κέρδη θα είναι  $50.000-14.650=35.350\text{€}$ . Το αποτέλεσμα αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η φορολογική επιβάρυνση με τον νέο νόμο έχει σημαντικά αυξηθεί πλέον του 50% της επιχειρηματικής αμοιβής, ενώ παράλληλα αφαιρείται και αγοραστική δύναμη από τους εταίρους.



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στη παρούσα εργασία εξετάστηκε λεπτομερώς το θέμα της φορολόγησης των κερδών των ομόρρυθμων εταιρειών τόσο από τη θεωρητική του προσέγγιση αλλά και με βάση πρακτικά ζητήματα όπως οι διάφορες νομολογίες που ισχύουν για τις εταιρείες αυτές.

Αρχικά, παρουσιάστηκε ο προσδιορισμός της έννοιας και του τρόπου λειτουργίας της Ομόρρυθμης Εταιρείας τόσο από φορολογικής όσο και από λογιστικής πλευράς και ορισμένα άλλα ζητήματα που σχετίζονται με την διαχείριση και τις σχέσεις των εταίρων με την εταιρεία. Στη συνέχεια, η ανάλυση βασίστηκε κυρίως στη φορολόγηση των νομικών προσώπων γενικά, συμπεριλαμβανομένων φυσικά και των προσωπικών εταιρειών καθώς τα θέματα αυτά είναι γενικά και έχουν ισχυρή θεωρητική βάση. Το τρίτο και τελευταίο κομμάτι του θέματος βασίστηκε αποκλειστικά στη φορολόγηση κερδών των ομόρρυθμων εταιρειών, όχι όμως από θεωρητικής πλευράς αλλά από νόμους που ίσχυαν και ισχύουν στην πράξη.

Από όλα αυτά τα ζητήματα που αναλύθηκαν μπορεί να συναχθεί ότι ιδιαίτερα οι Ομόρρυθμες Εταιρείες αποτελούν εξίσου σημαντική πηγή φορολογικών εσόδων για το κράτος με άλλου είδους εταιρείες, όπως για παράδειγμα οι ΕΠΕ και οι Α.Ε. Η ιδιαίτερη λειτουργία τους και η βαρύτητα την οποία κατέχουν στο σύνολο των νομικών προσώπων που υπάρχουν ωθεί μια μεγάλη μερίδα φυσικών προσώπων να επενδύσουν σε τέτοιου είδους εταιρείες και να συμβάλλουν στα κέρδη της από δική τους ευθύνη και εις ολόκληρο και όχι σύμφωνα με το ποσοστό τους. Αν και η αβεβαιότητα σχετικά με την εξέλιξη της βιωσιμότητας των εταιρειών αυτών υπάρχει σε σημαντικό βαθμό, εντούτοις η διαχείριση και εκπροσώπηση τους από τους εταίρους πρέπει να γίνεται ορθολογικά και αποτελεσματικά, παραλείποντας οποιεσδήποτε σκοπιμότητες και συμφέροντα μπορεί να έχουν που να ενεργούν εις βάρος της.

Παρόλα αυτά, με την εφαρμογή του νέου φορολογικού νόμου, όπως εξετάστηκε και στο παράδειγμα παραπάνω, φαίνεται ότι η φορολογική επιβάρυνση για τις ομόρρυθμες εταιρείες είναι αυξημένη και αυτό μπορεί να οδηγήσει σε ραγδαία μείωση του αριθμού των ομόρρυθμων εταιρειών στο μέλλον. Αυτό όμως δεν επιβαρύνει μονάχα τις εταιρείες γιατί γενικότερα κάθε νομικό πρόσωπο τη σήμερα παρουσιάζει αρκετές οικονομικές δυσκολίες, κατά κύριο λόγο αποτελούμενες

από οφειλές προς το δημόσιο. Ο τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων αλλάζει σημαντικά με τον νέο νόμο και για να αντιμετωπιστούν τα όποια προβλήματα χρειάζονται ειδική μεταχείριση το καθένα τόσο από τη πλευρά των επιχειρήσεων όσο και από τη πλευρά του κράτους.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αλεξανδρίδου, Ε. (2009). *Δίκαιο εμπορικών εταιριών*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Αναγνώστου, Ε. (2013). *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*
- Γενική Γραμματεία Εμπορίου. (2011). *Διαδικασία Ίδρυσης - Σύστασης Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.)*.
- Γεωργακόπουλος, Θ. (2012). *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. Εκδόσεις Μπένου Ε.
- Δαλαμάγκας, Β. (2010). *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. Εκδόσεις Κριτική .
- Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας. (2014). 3 Ν. 4110/13 (ΦΕΚ 17 Α/23-1-2013):*Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις*.
- Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας. (2011). *Καθορισμός διαδικασιών, προϋποθέσεων, τεχνικών λεπτομερειών και λοιπών θεμάτων σχετικά με την λειτουργία των υπηρεσιών μιας στάσης για τη σύσταση Εταιρειών*.
- Ηλιόκαυτος, Δ. (2004). *Πρακτικός οδηγός ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών*. Εκδόσεις Ελευθερουδάκης.
- Καράγιωργας, Δ. (1981). *Δημόσια οικονομική II: Οι δημοσιονομικοί θεσμοί*. Εκδόσεις Παπαζήση.
- Καρδακάρης. (2008). *Γενική Λογιστική*. Εκδόσεις Interbooks.
- Καρδακάρης, Κ. (1997). *Λογιστική εμπορικών εταιρειών*. Εκδόσεις Interbooks.
- Καρτσώνας, Γ. (2013). *Η Φορολογία των επιχειρήσεων*.
- Λιάπης, Κ. (2008). *Λογιστική Εταιρειών*. Εκδόσεις Μπένου Γ.
- Μιχελινάκης, Β., & Σγουρινάκης, Ν. (2013). *Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Νεγκάκης, Χ. (2010). *Λογιστική Εταιρειών-Θεωρία Εφαρμογές*. Εκδόσεις Σοφία ΑΕ.
- Ντόμαλης, Ι. (2002). *Λογιστική Εταιρειών σε Ευρώ*. Εκδόσεις Έλλην.
- Παπαδάτου, Θ., & Πομόνης, Ν. (2004). *Η λογιστική των εμπορικών εταιρειών*. Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Σταματόπουλος, Δ., & Καραβοκύρης, Α. (2005). *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*. Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Τέλλης, Ν. (2001). *Διαχείριση και εκπρόσωψη της ομόρρυθμης εταιρίας*. Νομική Βιβλιοθήκη.

Τριάντος, Ν. (2010). *Αστικός Κώδικας*. Νομική Βιβλιοθήκη.

Υπουργείο Οικονομικών. (2014). *Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α')*.

Φλώρος, Α. (2010). *Φορολογική λογιστική*. Σύγχρονη Εκδοτική.

Ψυχαμάνης, Σ., (2012). *Οι επελθούσες από τον νόμο 4072/2012 αλλαγές στο δίκαιο των προσωπικών εταιρειών*. Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

Φορολογικός & Λογιστικός Κόμβος Ενημέρωσης . Διαθέσιμο από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/189>, τελευταία προσπέλαση: 19/11/2013

Οδηγός Κ.Β.Σ., Φορολογική Ενημέρωση, ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Π.Δ. 186/1992, Διαθέσιμο από <http://www.taxnews.info/kbs/>, Τελευταία προσπέλαση 20/11/2013

Γενική Γραμματεία Εμπορίου, Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Γ.Ε.ΜΗ. – Υ.Μ.Σ., Διαθέσιμο από [http://gge.gov.gr/?page\\_id=3363](http://gge.gov.gr/?page_id=3363), Τελευταία Προσπέλαση 20/11/2013

Γενικό Εμπορικό Μητρώο, Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Υπηρεσίες Μιας Στάσης, Διαθέσιμο από <http://www.businessportal.gr/onestopshop.php>, Τελευταία προσπέλαση 20/11/2013