



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

UNIVERSITY OF PIRAEUS

*ΤΜΗΜΑΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ, ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ & ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ*

ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΜΕ ΤΙΤΛΟ

“ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

—

MASTER IN LAW ECONOMICS”

***Τίτλος Διπλωματικής Εργασίας: « Η επίδραση του φορολογικού
καθεστώτος στην επιλογή εταιρικής μορφής»***

ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΔΙΑΚΟΥΜΗ

ΜΔΟ : 2209

Επιβλέπων καθηγητής: Γεώργιος Παπαναστασόπουλος

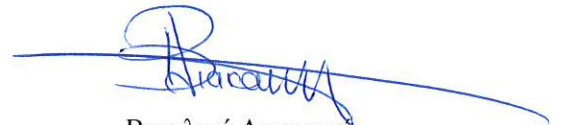
Πειραιάς, Ιούνιος 2024

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Δίκαιο και Οικονομία» με τίτλο « **Η επίδραση του φορολογικού καθεστώτος στην επιλογή εταιρικής μορφής**» έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου.

Υπογραφή Μεταπτυχιακής Φοιτήτριας:



Βασιλική Διακουμή

Πειραιάς, 13/6/2024

Θερμές Ευχαριστίες στους καθηγητές και υπευθύνους του Μεταπτυχιακού Προγράμματος «Δίκαιο και Οικονομία» του Πανεπιστημίου Πειραιώς για τη συμβολή τους στην απόκτηση από εμάς τους φοιτητές του εν λόγω προγράμματος των βασικών οικονομικών και λογιστικών μας γνώσεων και τη σύνδεσή της Νομικής με την Οικονομική και Λογιστική Επιστήμη

Στους γονείς μου που μου έδωσαν
την ευκαιρία να ακολουθήσω τα
ακαδημαϊκά μου όνειρα και σπουδές

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει στόχο την εκτενή παρουσίαση του ισχύοντος- για κάθε εταιρική μορφή- φορολογικού καθεστώτος και την παρουσίαση των βασικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων κάθε εταιρικού τύπου. Στο τέλος της διεξοδικής παρουσίασης των εταιρικών μορφών, η παρούσα εργασία ολοκληρώνεται με τη συγκριτική μελέτη αυτών ώστε να διαφανεί ο καταλληλότερος τύπος εταιρίας για έκαστο επιχειρηματία αναλόγως με το οικονομικό του υπόβαθρο, την έκταση της επιθυμούμενης από εκείνον αναληφθείσας ευθύνης, την επιχειρηματική του στόχευση αλλά και το εταιρικό σχήμα που επιθυμεί εφόσον επρόκειτο να συμπράξει επιχειρηματικά και με άλλους εταίρους/ επιχειρηματίες.

Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη	5
Κατάσταση Πινάκων και Διαγραμμάτων.....	9
Κατάσταση Ακρωνύμιων	10
Μέρος 1 ^ο :Βασικές φορολογικές έννοιες	11
1.1 Φορολογητέα Ύλη	11
1.2 Επιχειρηματικές Δαπάνες.....	12
1.2.1 Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες.....	13
1.2.2 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	13
1.3 Η έννοια των αποσβέσεων	17
1.4 Φορολογικός συντελεστής και υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος ΝΠ	19
1.6 Τέλος επιτηδεύματος.....	22
Μέρος 2 ^ο : Ατομική επιχείρηση	24
2.1 Γενικά.....	24
2.2 Διαδικασία σύστασης	24
2.3 Φορολογικός συντελεστής στην ατομική επιχείρηση	25
2.4 Προκαταβολή φόρου στην ατομική επιχείρηση	27
2.5 Παρακράτηση φόρου στην ατομική επιχείρηση	28
2.6 Ειδική εισφορά αλληλεγγύης (Καταργηθείσα)	29
2.7 Ασφάλιση στην ατομική επιχείρηση	30
2.8 Επιχειρηματικός κίνδυνος	32
2.9 Λογιστική υποστήριξη και λογιστικά βιβλία.....	32
2. 10 Συμπεράσματα.....	33
Μέρος 3ο: Προσωπικές Εταιρίες	36
3.1 Γενικά.....	36
3.2 Διαδικασία σύστασης προσωπικών εταιριών	36
3.3 Η ευθύνη στην ομόρρυθμη και στην ετερόρρυθμη εταιρία	38
3.4 Οι ασφαλιστικές εισφορές στις προσωπικές εταιρίες.....	39
3.5 Η έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής (έως το 2013)	40
3.6 Φορολογικός συντελεστής στις προσωπικές εταιρίες	41
3.7 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος στις Προσωπικές Εταιρίες.....	42
3.8 Παρακρατούμενοι φόροι στις προσωπικές εταιρίες.....	43
3.9 Τα λογιστικά βιβλία και η λογιστική υποστήριξη στις προσωπικές εταιρίες.....	44
3.10 Συμπεράσματα.....	45

Μέρος 4ο: Κεφαλαιουχικές Εταιρίες.....	47
4.1 Γενικά.....	47
4.2 Φορολογικός συντελεστής στις κεφαλαιουχικές εταιρίες.....	47
4.3 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος στις Κεφαλαιουχικές Εταιρίες.....	48
4.4 Περιπτώσεις έκπτωσης των ασφαλιστικών εισφορών και των αμοιβών των μελών των κεφαλαιουχικών εταιριών.....	48
4.5 Παρακρατούμενοι φόροι στις κεφαλαιουχικές εταιρίες.....	49
4.6 Η υποχρέωση τήρησης τακτικού αποθεματικού.....	50
4.7 Η ευθύνη στις κεφαλαιουχικές εταιρίες.....	51
4.8 Τα είδη των κεφαλαιουχικών εταιριών.....	51
4.8.1 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική εταιρία (Ι.Κ.Ε.).....	51
4.8.1.1 Ίδρυση Ι.Κ.Ε. : Σύσταση και Κόστη.....	52
4.8.1.2 Τα είδη εισφορών της ΙΚΕ.....	53
4.8.1.3 Τα εταιρικά όργανα της ΙΚΕ.....	54
4.8.1.4 Η ευθύνη των διαχειριστών.....	55
4.8.1.5 Τα δικαιώματα των εταίρων.....	56
4.8.1.6 Η διανομή των κερδών στην ΙΚΕ.....	56
4.8.1.7 Κόστη λειτουργίας και λογιστική Υποστήριξη.....	57
4.8.1.8 Ασφαλιστικές εισφορές στην Ι.Κ.Ε.....	58
4.8.1.9 Συμπεράσματα.....	59
4.8.2 Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).....	60
4.8.2.1 Ίδρυση Ε.Π.Ε. : Σύσταση και Κόστη.....	61
4.8.2.2 Τα όργανα της εταιρείας.....	62
4.8.2.3 Ευθύνη μελών Διοικητικού Συμβουλίου ΕΠΕ.....	64
4.8.2.4 Τα δικαιώματα των εταίρων.....	64
4.8.2.5 Το εταιρικό κεφάλαιο.....	65
4.8.2.6 Διανομή των κερδών στην Ε.Π.Ε.....	66
4.8.2.7 Κόστη λειτουργίας και λογιστική Υποστήριξη.....	66
4.8.2.8 Ασφαλιστικές Εισφορές μελών Ε.Π.Ε.....	67
4.8.2.9 Συμπεράσματα.....	68
4.8.3 Η Ανώνυμη Εταιρεία.....	69
4.8.3.1 Ίδρυση Α.Ε. : Σύσταση και Κόστη.....	69
4.8.3.2 Μετοχικό κεφάλαιο.....	70
4.8.3.3 Τα εταιρικά όργανα της Α.Ε.....	71
4.8.3.4 Ευθύνη μελών Διοικητικού Συμβουλίου ΑΕ.....	73

4.8.3.5 Τα δικαιώματα των μετόχων	74
4.8.3.6 Διανομή των κερδών στην Α.Ε	74
4.8.3.7 Κόστη λειτουργίας και λογιστική Υποστήριξη	75
4.8.3.8 Ασφαλιστικές Εισφορές μελών στην Α.Ε.	76
4.8.3.9 Συμπεράσματα.....	77
Συγκριτική μελέτη εταιρικών μορφών.....	78
Σύγκριση ατομικής επιχείρησης με προσωπικές εταιρίες	78
Σύγκριση Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών	81
Σύγκριση ΙΚΕ με ΕΠΕ και ΑΕ.....	81
Γενικά Συμπεράσματα	83
Παράρτημα.....	84
Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδ. στην Ατομική Επιχείρηση	84
Αριθμητικό Παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδ. σε Προσωπική Εταιρεία	85
Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδήματος στην ΙΚΕ	88
Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδήματος στην ΕΠΕ.....	90
Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδήματος στην ΑΕ	92
Πηγές.....	96

Κατάσταση Πινάκων και Διαγραμμάτων

Πίνακας 1: Προοδευτικός Φορολογικός Συντελεστής για νομικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία έως το έτος 2015

Πίνακας 2: Η κλιμακωτή φορολόγηση στην ατομική επιχείρηση από το 2020 έως σήμερα (2024)

Πίνακας 3: Η κλιμακωτή φορολόγηση στην ατομική επιχείρηση από το 2016 έως το 2020

Πίνακας 4: Συντελεστής Προκαταβολής Φόρου στην Ατομική Επιχείρηση κατά την τελευταία επταετία (2018 - 2024)

Πίνακας 5: Κατηγορίες Ασφαλιστικών Εισφορών για ελεύθερους επαγγελματίες

Πίνακας 6: Φορολογικός Συντελεστής Νομικών Προσώπων κατά την τελευταία επταετία (2018 - 2024)

Πίνακας 7: Συντελεστής Προκαταβολής Φόρου Νομικών Προσώπων κατά την τελευταία επταετία (2018 - 2024)

Πίνακας 8 : Σύγκριση Φορολόγησης ίδιου εισοδήματος σε Ατομική Επιχείρηση και Λοιπά Νομικά Πρόσωπα

Κατάσταση Ακρωνύμιων

ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
ΑΠ	Άρειος Πάγος
ΓΕΜΗ	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
ΓΣ	Γενική Συνέλευση
ΔΠΧΑ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΔΣ	Διοικητικό Συμβούλιο
Εδ.	Εδάφιο
Εκδ.	Εκδόσεις
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
κ.ο.κ.	και ούτω καθεξής
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ν.	νόμος
ν.δ.	νομοθετικό διάταγμα
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Πολ.	Πολυγραφημένη Διαταγή
Π.χ.	Παραδείγματος Χάριν
Σελ.	Σελίδα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΥΜΣ	Υπηρεσίες Μίας Στάσης
ΦΕΚ	Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Μέρος 1^ο:Βασικές φορολογικές έννοιες

1.1 Φορολογητέα Ύλη

Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος τόσο των ατομικών επιχειρήσεων όσο και των νομικών προσώπων κάθε μορφής αποτελούν τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα¹. Με άλλα λόγια, στα νομικά πρόσωπα λαμβάνεται ως φορολογική βάση:

α) το ετήσιο παγκόσμιο² εισόδημα (κέρδη) του νομικού προσώπου ή οντότητας από οποιαδήποτε πηγή, όταν η φορολογική κατοικία του είναι στην Ελλάδα³, με δυνατότητα πίστωσης φόρων που έχουν καταβληθεί στην αλλοδαπή για εισοδήματα που προέρχονται από το εξωτερικό και

β) το ετήσιο εισόδημα μη φορολογικών κατοίκων που αποκτάται από δραστηριότητα που ασκείται στην Ελλάδα, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, ενοίκια, δικαιώματα) και υπεραξία από πώληση τίτλων ή ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα.

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.⁴

Συνεπώς, ο φόρος υπολογίζεται μετά την αφαίρεση όλων των δαπανών οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επιπρόσθετα των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.

¹ Διαδικτυακή Πηγή Taxheaven.gr (Φορολογική και λογιστική ελληνική πύλη ενημέρωσης για θέματα φορολογίας): <https://www.taxheaven.gr/circulars/25061/arora-forologikh-katoikia-nomikwn-proswpwn>

² Με άλλα λόγια φορολογητέο μέγεθος αποτελεί τόσο το εισόδημα που αποκτάται στην αλλοδαπή όσο κι εκείνο που αποκτάται στην ημεδαπή αρκεί ο φορολογούμενος να αποτελεί φορολογικό κάτοικο του Ελληνικού Κράτους

³ Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας νοείται εκείνο το νομικό πρόσωπο που έχει συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου, έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα ή όταν ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησής του είναι η Ελλάδα. Για τον προσδιορισμό του τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και οι συνθήκες κάθε περίπτωσης, όπως ενδεικτικά: • ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης, • ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων, • ο τόπος κατοικίας των μελών των διοικητικών οργάνων κλπ

⁴ Διαδικτυακή πηγή : Έρευνα ιδρύματος Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (http://ioebe.gr/docs/research/RES_29042018_REP_GR.pdf)

Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Στο σημείο αυτό και προκειμένου να γίνουν αντιληπτές οι ανωτέρω έννοιες αλλά και εν γένει το εφαρμοστέο φορολογικό σύστημα επί υπολογισμού φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων σκόπιμο είναι να δοθούν ορισμοί μερικών εκ των βασικών εννοιών του φορολογικού συστήματος, ήτοι η έννοια των εκπιπτόμενων και μη επιχειρηματικών δαπανών και των αποσβέσεων, του φορολογικού συντελεστή κ.ο.κ.

1.2 Επιχειρηματικές Δαπάνες

Με βάση τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος⁵ οι επιχειρηματικές δαπάνες δύναται να εκπίπτουν από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα αν αυτές σχετίζονται ευθέως και αποκλειστικά με τη λειτουργία της επιχείρησης και είναι προς το συμφέρον αυτής. Μία δαπάνη στην οποία προβαίνει μία επιχείρηση δεν θα εκπέσει φορολογικά αν είναι άσχετη με τη λειτουργία της επιχείρησης.

Η δαπάνη που πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης είναι αυτή που κρίνεται απαραίτητη από την επιχείρηση για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού της και την καλύτερη οικονομική της απόδοση. Αυτές οι δαπάνες μπορεί να πηγάζουν από το νόμο (π.χ. ασφαλιστικές εισφορές) ή από συμβάσεις (π.χ. τιμολόγια για επίπλωση των γραφείων). Η διατύπωση που χρησιμοποίησε το ΣτΕ στην απόφασή του 12033/2012⁶ για να περιγράψει ποιες δαπάνες είναι προς το συμφέρον της επιχείρησης είναι η ακόλουθη: «...εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της». Μάλιστα, ο έλεγχος του σκοπού για τον οποία πραγματοποιήθηκε μία δαπάνη επιχείρησης έχει κριθεί δικαστικά πως είναι παράνομος επιτρεπόμενου μόνο του ελέγχου νομιμότητας.

⁵ Νόμος 4172/2013: «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»

⁶ Ίδετε αποφάσεις Συμβουλίου της Επικρατείας: ΣτΕ 2963/2013, 1604/2011, 3735/1988

1.2.1 Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) απαριθμεί περιοριστικά τα τρία κριτήρια τα οποία θα πρέπει να συρρέουν σωρευτικά προκειμένου να ανευρεθούν οι εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες⁷, ήτοι:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ακαθάριστα έσοδα είναι ο τζίρος (σύνολο των πωλήσεων) μίας επιχείρησης που συμπεριλαμβάνει και όλα τα χρήματα που έχει δαπανήσει για τα έξοδά της. **Μια δαπάνη που εκπίπτει θα αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα με αποτέλεσμα να βρεθεί το καθαρό αποτέλεσμά της επιχείρησης.**

1.2.2 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Δεν εκπίπτουν από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων τα εξής:

- Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (εξαιρούνται τα τραπεζικά-διατραπεζικά δάνεια καθώς και τα ομολογιακά των Α.Ε.) κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού

Παράδειγμα: Έστω ότι το επιτόκιο βάσει του στατιστικού δελτίου οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού (νόμιμο επιτόκιο) είναι 3% και η επιχείρηση του Α δανείζεται από τον Β με επιτόκιο 6 %. Η

⁷ Διαδικτυακή πηγή- Εφημερίδα : Οικονομικός Ταχυδρόμος
(<https://www.ot.gr/2022/04/29/apopseis/experts/ekpiptomenes-kai-mi-dapanes-apo-tis-epixeiriseis-2022>)

διαφορά του 3% που υπερβαίνει το νόμιμο επιτόκιο αλληλόχρεου λογαριασμού, δεν εκπίπτει από τις δαπάνες της επιχείρησης του Α. Θα εκπέσει μόνο το νόμιμο 3 %.

Αντίθετα, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια και διατραπεζικά δάνεια (ήτοι αν η χρηματοδότηση προέρχεται από Πιστωτικό ίδρυμα, εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 ή εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Ν.1905/1990 με άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος ή αντίστοιχη ευρωπαϊκή ρυθμιστική αρχή) , καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του άρθρου 49 Ν.4172/2013 (διατάξεις περί υποκεφαλαιοδότησης).

- Δαπάνη 500 ευρώ : Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής⁸.

Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να αφορούν αγορές πρώτων υλών, εμπορευμάτων, υπηρεσιών κλπ..

Σημείωση: Αν η πληρωμή γίνεται τμηματικά και η συνολική αξία είναι άνω των 500 ευρώ, τότε κάθε καταβολή πρέπει να γίνεται ηλεκτρονικά ανεξάρτητα του ύψους αυτής.

- Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.
- Επισφαλείς απαιτήσεις: Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (επισφαλείς απαιτήσεις). ⁹

⁸ Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής εννοείται η κατάθεση σε λογαριασμό μετρητών, το έμβασμα, οι κάρτες πληρωμής, οι τραπεζικές επιταγές, συναλλαγματικές εξοφλητικές μέσω τραπεζής, ταχυδρομικές επιταγές

^{9 9} Το άρθρο 26 του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος προβλέπει τα κριτήρια βάσει των οποίων μπορούν να εκπέσουν οι επισφαλείς απαιτήσεις, ήτοι:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων ευρώ (€ 1.000) που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων ευρώ (€ 1.000) που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Αναφορικά για τις επισφαλείς απαιτήσεις για να διαγραφούν θα πρέπει προηγουμένως να έχουν ληφθεί οι κατά το νόμο απαραίτητες ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Δεν επιτρέπεται να εκπέσουν επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των ΟΤΑ ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων κοινωνικής ασφάλισης κ.τ.λ..¹⁰

- Πρόστιμα-ποινές: Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσυζητήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ., όπως επί παραδείγματι παραβάσεις της φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας, ποινικές ρήτρες εξαιτίας αθέτηση συμβατικών υποχρεώσεων¹¹, εξαγορά ποινών δικαστηρίων¹² όπως ακόμη και οι τόκοι υπερημερίας οφειλών πάσης φύσεως.¹³
- Παράνομες αμοιβές : Οι αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος για αντικείμενο το οποίο συνιστά ποινικό αδίκημα (π.χ. δωροδοκία δημοσίου υπαλλήλου)
- Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,

ββ) το τέλος επιτηδεύματος,

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

¹⁰ ΠΟΛ 1056/2015

¹¹ Παράδειγμα: Ο Α μισθώνει το ακίνητο του Β. Μονομερώς αποφασίζει ο Α να φύγει πριν τη λήξη της μίσθωσης και για τον λόγο αυτό καταπίπτει (σύμφωνα με το συμφωνητικό τους) ποινική ρήτρα αξίας 3 μισθωμάτων). Αυτά τα επιπλέον 3 μισθώματα δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του Α.

¹² Παράδειγμα: Ο Α, διευθύνων σύμβουλος της Ωμέγα Α.Ε. υπέγραψε ακάλυπτη επιταγή της εταιρείας. Μετά από ποινικό δικαστήριο, επιβάλλεται ποινή φυλάκισης 14 μηνών στον Α, η οποία είναι εξαγοράσιμη. Η δαπάνη για την εξαγορά αυτή δεν εκπίπτει.

¹³ τόκοι υπερημερίας π.χ. από τραπεζικό δάνειο, εκπίπτουν εφόσον προκύπτουν από τη δανειακή σύμβαση

γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. [2859/2000](#) περί Φ.Π.Α. Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [2859/2000](#).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά ανωτέρω. Εξ αντιδιαστολής λοιποί φόροι που δεν αναφέρονται ανωτέρω εκπίπτουν.
¹⁴ Αντίθετα, δεν εκπίπτουν φόροι οι οποίοι ρητά απαγορεύεται να εκπέσουν όπως ο ΦΜΑΠ.

Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται.¹⁵

- Το τεκμαρτό μίσθωμα εφόσον υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου¹⁶. Για τον κύριο του ακινήτου, το τεκμαρτό μίσθωμα αποτελεί και εισόδημα.

Επιπλέον, δεν εκπίπτουν ως δαπάνες τις επιχείρησης οι κάτωθι:

A) Δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής ημερίδων και συναντήσεων συμπεριλαμβανόμενων των δαπανών σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων, για την ενημέρωσή τους σε εταιρικά θέματα, είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, εφόσον υπερβαίνουν τα 300 € ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια ετήσια σχετική δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.¹⁷

B) Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων εφόσον υπερβαίνουν τα 300 € ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια ετήσια σχετική δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

¹⁴ π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ. Ουσιαστικά όλοι οι φόροι που δεν αναφέρονται ρητά στο άρθρο 23 και την αντίστοιχη ΠΟΛ1113/2015.

¹⁵ Εξαίρεση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.

¹⁶ Σημείωση: Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκπίπτουν το μίσθωμα στο σύνολό του και όχι μόνο μέχρι το 3% της αντικειμενικής.

¹⁷ Το όριο των 300 € εφαρμόζεται ανά άτομο, ανά εκδήλωση και δεν περιλαμβάνει (για τον υπολογισμό του ορίου αυτού) τα έξοδα για την αίθουσα της εκδήλωσης, τη μεταφορά των συμμετεχόντων και τυχόν αμοιβές ομιλητών ενώ περιλαμβάνει και ενδεχόμενα τέλη που συμπεριλαμβάνονται στα έξοδα διαμονής/εστίασης (π.χ. δημοτικά τέλη).

Γ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

Δ) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.¹⁸

Ε) Δαπάνες που καταβάλλονται προς φ.π. ή ν.π. ή ν. οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.¹⁹

1.3 Η έννοια των αποσβέσεων

Η έννοια των φορολογικών αποσβέσεων εισάγεται με βάση το άρθρο 24 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Οι αποσβέσεις αποτελούν βασική λογιστική έννοια, η οποία είναι καθοριστική για τον τελικό υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της επιχείρησης αφού εκπίπτουν από τα αρχικά ακαθάριστο εισόδημα αυτής.

Με άλλα λόγια οι φορολογικές αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, εκπίπτουν (αφαιρούνται) από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές, προκειμένου να προσδιοριστεί το κέρδος από την επιχειρηματική δραστηριότητα.²⁰

Η δικαιολογητική βάση ύπαρξης της απόσβεσης αποτελεί το γεγονός ότι όλα τα στοιχεία της επιχείρησης που αποτελούν τον εξοπλισμό της από την απλή χρήση επίπλων έως την χρήση αυτοκινήτων και μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία μετά το πέρας κάθε διαχειριστικής περιόδου υποβάλλονται σε ένα ποσοστό φθοράς και ως εκ τούτου μείωσης της αξίας τους και υπόκεινται για το λόγο αυτό στο αντίστοιχο ποσοστό απόσβεσης, σύμφωνα με τους συντελεστές που νομικά έχουν θεσμοθετηθεί.

Επιπλέον, η έννοια της απόσβεσης είναι χρήσιμη καθώς η επιχείρηση οφείλει ανά πάσα ώρα και στιγμή να γνωρίζει το ποσό της απόσβεσης που έχει υποστεί κάθε στοιχείο της, διότι μπορεί να επιθυμεί την αγορά νέων στοιχείων ή ακόμα και τη διάθεση των ήδη υπαρχόντων στην αγορά. Ο υπολογισμός της απόσβεσης γίνεται επί της αξίας του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται. Μάλιστα, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Νόμου, κατά

¹⁸ Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων με κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας.

¹⁹ Διευκρίνηση: Η έκπτωση της δαπάνης είναι εφικτή εφόσον καταβάλλεται σε φ.π. ή ν.π. ή ν. οντότητα φορολογικό κάτοικο σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., με την προϋπόθεση ότι υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους

²⁰ Διαδικτυακό περιοδικό φορολογικής ενημέρωσης : e- epixeirisi (<http://epixeirisi.gr>)

τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

- α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της κατωτέρω β' περίπτωσης
- β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. [4308/2014](#).

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με σταθερούς συντελεστές απόσβεσης (από 4%-20%) ανάλογα με την κατηγορία του πάγιου (οι αποσβέσεις του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται για τη διενέργεια επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας έχουν αυξημένο συντελεστή απόσβεσης 40%).

Σε απόσβεση δεν υπόκειται οι εδαφικές εκτάσεις, τα έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας.²¹ Επιπλέον, για τα περιουσιακά στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται, δεν υπολογίζονται αποσβέσεις

Κρίσιμο είναι ότι όπως ορίζεται και με βάση το Νόμο, ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

Τα πάγια στοιχεία που έχουν αξία κτήσης μέχρι 600 ευρώ μπορούν να αποσβεστούν εξολοκλήρου, δηλαδή με συντελεστή 100%, μέσα στην χρήση κατά την οποία τέθηκαν για πρώτη φορά σε λειτουργία (μηχανήματα) ή χρησιμοποιήθηκαν (έπιπλα κλπ.).

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός των αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Αν σε περίπτωση υπολογιστούν αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο από εκείνον που ορίζει η νομοθεσία, τότε το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Η επιχείρηση μπορεί όμως να υπολογίζει τις ετήσιες αποσβέσεις της κανονικά στα επόμενα έτη, χωρίς να λάβει υπ' όψη της το γεγονός ότι σε κάποια από τις προηγούμενες χρήσεις είχε υπολογίσει αποσβέσεις περισσότερες από εκείνες που έπρεπε να υπολογίσει.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 5 του παραπάνω άρθρου 24 του ΚΦΕ ορίζεται, ότι ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση ενώ με τις διατάξεις της παρ. 6 υπογραμμίζεται, ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου

²¹ Ν. Μπάρμπας, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, 9η έκδ., 2022

περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από την οντότητα.

1.4 Φορολογικός συντελεστής και υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος ΝΠ

Φορολογικός συντελεστής είναι το ποσοστό του φόρου που αντιστοιχεί σε καθεμία μονάδα φορολογικής βάσης. Διακρίνεται στον μέσο και στον οριακό φορολογικό συντελεστή.

²²Ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού του φόρου που καταβάλλεται συνολικά προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μια νέα μονάδα της φορολογικής βάσης.

Με βάση τον φορολογικό συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς, αντίστροφα προοδευτικούς και εφάπαξ. Αναλογικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής δεν μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογική βάση, αλλά παραμένει πάντα σταθερός. Προοδευτικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται ανάλογα με το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αυτό σημαίνει ότι ο μέσος φορολογικός συντελεστής θα αυξάνεται όταν αυξάνεται η φορολογική βάση και το αντίστροφο. Αντίστροφα προοδευτικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής τους μεταβάλλεται κατά τρόπο αντίστροφα ανάλογο με το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Τέλος, εφάπαξ ονομάζονται οι φόροι που δεν συνδέονται με την φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων καθώς αυτοί καλούνται να καταβάλλουν ένα σταθερό ποσό, ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος τους.

Αναφορικά με τον φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, είτε αυτά τηρούν διπλογραφικά βιβλία είτε απλογραφικά, ο εν λόγω φορολογικός συντελεστής είναι αναλογικός, δηλαδή είναι ενιαίος όσο κι αν αυξηθεί η φορολογική βάση. Αντιθέτως, όσον αφορά στις ατομικές επιχειρήσεις ο φορολογικός συντελεστής είναι προοδευτικός, ήτοι μεταβάλλεται ανάλογα με το μέγεθος της φορολογητέας βάσης.

Σημειωτέον ότι τα νομικά πρόσωπα που τηρούσαν απλογραφικά βιβλία έως το έτος 2015, ήτοι κυρίως οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες με ετήσιο τζίρο κάτω από 1.500.000 ευρώ, ακολουθούσαν κι εκείνα προοδευτικό φορολογικό συντελεστή βάσει του κατωτέρω πίνακα:

²² Θεόδωρος Α. Γεωργακόπουλος, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική Δ' Έκδοση, Εκδόσεις Μπένου

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής
50.000	26%
Υπερβάλλον	33%

Πίνακας 6: Προοδευτικός Φορολογικός Συντελεστής για νομικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία έως το έτος 2015

Όπως γίνεται αντιληπτό, ο προοδευτικός συντελεστής που ίσχυε τότε δεν επηρέαζε τις επιχειρήσεις με εισόδημα έως 50.000 ευρώ. Εντούτοις, επιχειρήσεις με κέρδη άνω των 50.000 ευρώ φορολογούνταν με συντελεστή 33%, ο οποίος ήταν ιδιαίτερα επαχθής σε αντίθεση με το σημερινό καθεστώς κατά το οποίο το σύνολο των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή 22% ανεξαρτήτως φορολογικής βάσης.

Συνεπώς, για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος πολλαπλασιάζουμε το φορολογητέο εισόδημα με τον φορολογικό συντελεστή και προκύπτει ο αρχικός φόρος εισοδήματος. Έπειτα, από τον αρχικό αναλογούντα φόρο αφαιρούμε τους φόρους που παρακρατήθηκαν, τους φόρους που προκαταβλήθηκαν και τους φόρους που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΕ.

1.5 Προκαταβολή φόρου

Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προβλέπεται στο άρθρο 71 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ήτοι τον Ν. 4174/2013, και αποτελεί μία προποληρωμή από το νομικό πρόσωπο προς το κράτος του φόρου εισοδήματος του επόμενου φορολογικού έτους ή ποσοστό αυτού ²³ και προκύπτει ως ποσοστό του αρχικού αναλογούντα φόρου.

Κατά την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης αποτελεί μία επαχθή φορολογική ρύθμιση, καθώς το νομικό πρόσωπο υποχρεούται στην αποπληρωμή τόσο του φόρου εισοδήματος του τρέχοντος έτους όσο και της προκαταβολής του επόμενου έτους. Εντούτοις, κατά τον επόμενο χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης λόγω του συμψηφισμού της προκαταβολής του προηγούμενου έτους με τον πληρωτέο φόρο του τρέχοντος έτους, η εν λόγω ρύθμιση δεν επιβαρύνει στην πραγματικότητα τη φορολόγηση του νομικού προσώπου κατ' ουσίαν.

²³ ΠΟΛ.1060/19.3.2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013»

Το ποσό της προκαταβολής προκύπτει πάντα από τίτλο βεβαιωμένο και εκτελεστό²⁴ και συνήθως καθορίζεται από την οριστική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται βάσει της επιχειρηματικής δραστηριότητας του νομικού προσώπου κατά το τρέχον έτος. Εκτός από τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο, ο φόρος εισοδήματος μπορεί να υπολογισθεί και από λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι για παράδειγμα σε περίπτωση διόρθωσης του πληρωτέου φόρου εισοδήματος, από την διορθωτική πράξη φόρου εισοδήματος ή αντίστοιχα στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου φορολογικού έτους.

Σημειωτέον ότι στο άρθρο 71 παράγραφος 3 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι τα νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τόσο κερδοσκοπικού όσο και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα επιβαρύνονται με φορολογικό συντελεστή μειωμένο κατά 50%. Η εν λόγω μείωση ισχύει μόνο για τα τρία πρώτα οικονομικά έτη λειτουργίας του νομικού προσώπου από τη δήλωση έναρξης εργασιών του. Επισημαίνεται, ακόμη, ότι δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά την παρέλευση του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται.

Ωστόσο, η ανωτέρω μείωση δεν ισχύει για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που προέρχονται εκ μετατροπής από άλλο νομικό πρόσωπο βάσει των διατάξεων οποιουδήποτε νόμου ή για νομικό πρόσωπο που κάνει έναρξη εργασιών για πρώτη φορά μετά από εικονική λύση προηγούμενης επιχείρησης και έναρξη νέας επιχείρησης με τους ίδιους εταίρους και την ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα. Προφανώς, ο φορολογικός νομοθέτης σε αυτές τις περιπτώσεις επιδιώκει να μην αναγνωριστεί η φορολογική ελάφρυνση που αφορά το μειωμένο ποσοστό προκαταβολής για τα νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και σε άλλα νομικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται την ανωτέρω ρύθμιση ώστε να διακόψουν τη λειτουργία τους και να λειτουργήσουν εκ νέου υπό την σκέπη άλλης εταιρικής μορφής αλλά ουσιαστικά ως συνέχεια της προηγούμενης νομικής οντότητας προκειμένου να απαλλαχθούν πιθανόν από χρέη της προηγούμενης εταιρικής μορφής.

Το ποσό που βεβαιώνεται ως προκαταβολή αποτελεί ποσοστό επί του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του τρέχοντος φορολογικού έτους. Από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδας, όπως επι παραδείγματα φόρος εισοδήματος από μερίσματα στην ημεδαπή. Κατά συνέπεια, για τον υπολογισμό της προκαταβολής δεν αφαιρείται ο φόρος μερισμάτων, τόκων, κλπ. που έχει παρακρατηθεί στην

²⁴ Για το σύνολο των εκτελεστών τίτλων άρθρο 45 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

αλλοδαπή, αλλά μόνο τα ποσά που έχουν παρακρατηθεί στην πηγή με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία (π.χ. παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από κεφάλαιο).

Με βάση το άρθρο 71 παράγραφος 7 του Ν.4172/2012 ορίζεται ότι αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα του νομικού προσώπου προβλέπεται και μείωση του προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα οφείλει να αιτηθεί τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου που βεβαιώθηκε βάσει της δήλωσης φόρου εισοδήματος για τις περιπτώσεις που έχουμε μείωση άνω του 25%. Η προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προηγούμενου εδαφίου είναι εννεάμηνη και αρχίζει από την ημέρα έναρξης του νέου φορολογικού έτους.

1.6 Τέλος επιτηδεύματος

Με το νόμο 3986/2011 (άρθρο 31) επεβλήθη για πρώτη φορά το τέλος επιτηδεύματος ως ένας έκτακτος φόρος προς επιτηδευματίες (φυσικά και νομικά πρόσωπα) και προς ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας με το νυν απλογραφικό ή διπλογραφικό σύστημα.

Μάλιστα, στην παράγραφο 9 του ως άνω Νομοθετήματος ρύθμιση με την οποία διευκρινίζεται ότι το τέλος επιτηδεύματος, ως έκτακτος φόρος, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα το τέλος επιτηδεύματος διαμορφώνεται ως εξής:

- Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.
- Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.
- Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

Σημειώνεται ότι με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο²⁵, του οποίου οι περισσότερες ρυθμίσεις θα τεθούν σε ισχύ με τη δημοσίευσή του στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως κατά το

²⁵ Επίσημη Ιστοσελίδα Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών - Σχέδιο νόμου του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών «ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ»

(<https://minfin.gov.gr/ypourgeio/nomothetiko-ergo/schedio-nomou-metra-gia-ton-periorismo-tis-forodiafygis/>)

έτος 2024, το τέλος επιτηδεύματος για το έτος 2024 θα παραμείνει ως έχει για τα νομικά πρόσωπα, εκτός ατομικών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, για τους οποίους το τέλος επιτηδεύματος θα ανέρχεται σε 325 ευρώ εφόσον δηλώνουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπερβαίνει το ποσό που αντιστοιχεί στο τεκμαιρόμενο ελάχιστο ετήσιο κέρδος των άρθρων 28Α έως 28Δ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 4172/2013, Α' 167), και σε 487,50 €, όταν το δηλούμενο εισόδημά τους υπολείπεται του ποσού που προκύπτει από την εφαρμογή των άρθρων 28Α έως 28Δ του Κ.Φ.Ε..

Ωστόσο, προβλέπεται ότι με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο από το έτος 2025 θα ξεκινήσει η σταδιακή κατάργηση του ανωτέρω τέλους. Βάσει του σχεδιασμού της κυβέρνησης το τέλος επιτηδεύματος θα μειωθεί κατά: 20% το 2025 και θα διαμορφωθεί σε 320-800 ευρώ, 30% το 2026 για να περιορισθεί σε 224 έως 560 ευρώ με στόχο το 2027 το τέλος επιτηδεύματος να καταργηθεί τελείως έπειτα από 15 χρόνια από την επιβολή του.

Μέρος 2^ο: Ατομική επιχείρηση

2.1 Γενικά

Η ατομική επιχείρηση αποτελεί μία μορφή επιχειρηματικής συγκρότησης με πολλαπλά οφέλη που απορρέουν κυρίως από τον ατομικό χαρακτήρα της και τη χαμηλή φορολόγησή της αναφορικά κυρίως για τα χαμηλότερα αποκτηθέντα εισοδήματα. Η ατομική επιχείρηση, όπως προκύπτει και από την ονομασία της, αποτελεί υποχρεωτικά από έναν μόνον συμμετέχοντα-επιχειρηματία και όλες οι αποφάσεις επιχειρηματικής δράσης λαμβάνονται από τον ίδιο. Στην ατομική επιχείρηση ο εν λόγω μοναδικός συμμετέχοντάς της καρπώνεται όλα τα κέρδη της χωρίς να επιβαρύνεται με φόρους μερισμάτων, όπως συμβαίνει στις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Εντούτοις, ο τελευταίος επωμίζεται και την ευθύνη λειτουργίας της επιχείρησης και τον συνολικό επιχειρηματικό κίνδυνο. Σε κάθε περίπτωση, αποτελεί μία από τις συνηθέστερες επιλογές επιχειρηματικής συγκρότησης καθώς χαρακτηρίζεται από μεγαλύτερη ευελιξία σε σχέση με τα νομικά πρόσωπα που απαρτίζονται από περισσότερους του ενός εταίρους (με εξαίρεση τα μονοπρόσωπα νομικά πρόσωπα), στα οποία η λήψη των εταιρικών επιχειρηματικών αποφάσεων λαμβάνεται δυσκολότερα, η δράση της επιχείρησης απαιτεί περισσότερη λογιστική υποστήριξη και συνεπάγεται μεγαλύτερη γραφειοκρατία.

2.2 Διαδικασία σύστασης

Η σύσταση της ατομικής επιχείρησης ήταν και εξακολουθεί να είναι πλέον σε ακόμα μεγαλύτερο βαθμό λόγω της ψηφιοποίησης των διαδικασιών μία πολύ γρήγορη και απλή διαδικασία, η οποία δεν λαμβάνει χώρα εξ ολοκλήρου μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης, όπως συμβαίνει με τα λοιπά νομικά πρόσωπα. Αρχικά, η διαδικασία πραγματοποιείται ενώπιον του Επιμελητηρίου και της αρμόδιας κατά τόπον Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και ύστερα μέσω των ΥΜΣ.

Αρχικά, απαιτείται επιλογή της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης και του αντίστοιχου Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας αυτής, ώστε να γίνει εγγραφεί στο αρμόδιο επιμελητήριο, λόγω χάρη επαγγελματικό, τεχνικό, βιομηχανικό ή στον εκάστοτε αρμόδιο σύλλογο (ιατρικό, δικηγορικό).

Στη συνέχεια, ακολουθεί ένας έλεγχος της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου²⁶ με τον οποίο πρόκειται να καταχωρηθεί η εν λόγω ατομική επιχείρηση στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, ώστε να διαπιστωθεί αν η συγκεκριμένη επωνυμία ή διακριτικός τίτλος χρησιμοποιείται ήδη στις συναλλαγές. Ακολουθεί η διαδικασία ενώπιον της αρμόδιας ΔΟΥ, η οποία πλέον λαμβάνει χώρα εξ ολοκλήρου ακόμα και ηλεκτρονικά αντί για διά ζώσης κατάθεση φυσικού φακέλου, όπου κατατίθενται όλα τα δικαιολογητικά έγγραφα.

Σημειώτέον ότι για την ίδρυση θα πρέπει να οριστεί απαραίτητα η έδρα της ατομικής επιχείρησης. Για πολύ μικρές επιχειρήσεις και συνήθως επαγγέλματα που δεν χρειάζονται ιδιαίτερες εγκαταστάσεις ή παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες (λ.χ. μεσίτες), έδρα μπορεί να αποτελέσει και η κατοικία στην οποία διαμένουν. Τέλος, για συγκεκριμένες επιχειρήσεις υγειονομικού ενδιαφέροντος απαιτείται επιπρόσθετα και ειδική άδεια για την άσκηση αυτών.

Συνεπώς, γίνεται εύλογα αντιληπτό ότι η ως άνω διαδικασία σύστασης είναι ιδιαίτερα ταχεία και απλουστευμένη ενώ το κόστος της περιορίζεται μόνον στο κόστος εγγραφής αυτής στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (αν αυτό απαιτείται), το οποίο ανέρχεται στα δέκα (10) ευρώ. Επιπλέον, υπάρχει ετήσιο κόστος συνδρομής στο ΓΕΜΗ που ανέρχεται στα 30 ευρώ²⁷, ενώ το ετήσιο κόστος συνδρομής στο Εμπορικό Επιμελητήριο (ενδεικτικά : της Αθήνας) ανέρχεται στα 20 ευρώ²⁸. Το μικρό κόστος σύστασης και λειτουργίας τους είναι λογικό αν αναλογιστεί κανείς ότι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, οι ατομικές επιχειρήσεις έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας συνήθως συμβουλευτικές ή τεχνικές υπηρεσίες ή ενδεχομένως συνιστούν μικρές εμπορικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις, στις οποίες η όλη επιχειρηματική δραστηριότητα διεξάγεται συνήθως από τον επιχειρηματία-ιδιοκτήτη που δραστηριοποιείται μόνος του ή με την πιθανή αρωγή κάποιου υπαλλήλου που έχει προσλάβει.

2.3 Φορολογικός συντελεστής στην ατομική επιχείρηση

Η ατομική επιχείρηση σε αντίθεση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα, ήτοι τόσο τις προσωπικές όσο και τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, έχει κλιμακωτή φορολόγηση και όχι έναν σταθερό φορολογικό συντελεστή επί συνόλου των επιχειρηματικών κερδών, ανεξαρτήτως του ύψους τους. Με άλλα λόγια στην ατομική επιχείρηση ο φορολογικός συντελεστής είναι

²⁶ Για προέλεγχο της επωνυμίας παρακαλώ ιδείτε στην επίσημη ιστοσελίδα του Γενικού Εμπορικού Μητρώου : www.businessregistry.gr

²⁷ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/gemi/etisia-teli-tirisis-meridas-gemi>

²⁸ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/pliories-gia-epichirimaties/sindromes-teli-melon/>

προοδευτικός και ακολουθεί αυξητική πορεία αναλογικά με την αύξηση των κερδών στην ατομική επιχείρηση.

Από το έτος 2021 η φορολόγηση στην ατομική επιχείρηση είναι ιδιαίτερα ευνοϊκή για επιχειρηματίες με χαμηλότερα εισοδήματα, καθώς ορίστηκε ότι ο φορολογικός συντελεστής για εισοδήματα έως και 10.000 ευρώ θα ανέρχεται σε 9%. Η ρύθμιση αυτή ήταν ιδιαίτερα ενθαρρυντική για την επιλογή της ατομικής επιχείρησης ως επιχειρηματική μορφή συγκρότησης, δεδομένου ότι στις λοιπές εταιρικές μορφές ο φορολογικός συντελεστής δεν έχει πέσει κάτω από το 22% έως σήμερα. Πριν το έτος 2020, τα εισοδήματα των ατομικών επιχειρήσεων έως του ποσού των 20.000 ευρώ φορολογούνταν με φορολογικό συντελεστή που ανερχόταν σε 22%, με αποτέλεσμα οι μικρότερες ατομικές επιχειρήσεις να φορολογούνται σχεδόν όμοια με τα λοιπά νομικά πρόσωπα.

Μετά το ποσό των 10.000 ευρώ, τα εισοδήματα της ατομικής επιχείρησης έως και τα 20.000 ευρώ φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή που ανέρχεται σε 22%, ενώ για τα επόμενα 10.000 ευρώ έως τα 30.000 ευρώ ο φορολογικός συντελεστής κυμαίνεται σε ποσοστό 28%. Τέλος, από το ποσό των 30.000 ευρώ έως το ποσό των 40.000 ευρώ ο φορολογικός συντελεστής ισούται με ποσοστό 36%, ενώ κάθε ποσό άνω των 40.000 ευρώ φορολογείται με φορολογικό συντελεστή που ανέρχεται σήμερα σε 44%.

Η κλιμακωτή φορολόγηση της ατομικής επιχείρησης όπως έχει διαμορφωθεί από το έτος 2020 έως και σήμερα παρουσιάζεται σχηματικά στον κατωτέρω πίνακα.

Φορολογικός Συντελεστής	Τάξη μεγέθους Καθαρών Κερδών €
9%	1 – 10,000
22%	10,001 – 20,000
28%	20,001 – 30,000
36%	30,001 – 40,000
44%	40,001 και άνω

Πίνακας 7: Η κλιμακωτή φορολόγηση στην ατομική επιχείρηση από το 2020 έως σήμερα (2024)

Από το 2016 έως το 2020 η κλιμακωτή φορολόγηση των ατομικών επιχειρήσεων δεν παρουσίαζε μεγάλες διαφορές σε σχέση με σήμερα με εξαίρεση, όπως προελέχθη, για τα χαμηλότερα εισοδήματα έως 10.000 ευρώ, καθώς μετέπειτα προστέθηκε μία παραπάνω κλίμακα φορολόγηση (9%). Για τα λοιπά υψηλότερα εισοδήματα οι διαφοροποιήσεις ήταν ελάχιστες. Κατωτέρω παρατίθεται πίνακας στον οποίο απεικονίζονται οι κλίμακες φορολόγησης της ατομικής επιχείρησης από το έτος 2016 έως και το έτος 2020.

Φορολογικός Συντελεστής	Τάξη μεγέθους Καθαρών Κερδών €
22%	1 – 20,000
29%	20,001 – 30,000
37%	30,001 – 40,000
45%	40,000 και άνω

Πίνακας 8: : Η κλιμακωτή φορολόγηση στην ατομική επιχείρηση από το 2016 έως το 2020

2.4 Προκαταβολή φόρου στην ατομική επιχείρηση

Ο συντελεστής προκαταβολής φόρου για τις ατομικές επιχειρήσεις ανέρχεται από το έτος 2020 έως σήμερα στο 55%. Εντούτοις, για το πρώτο έτος λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης υπάρχει έκπτωση 50%.

Η προκαταβολή φόρου καταβάλλεται την πρώτη χρονιά και στη συνέχεια κάθε χρόνο αφαιρείται από τον οφειλόμενο φόρο της εν λόγω εταιρικής χρήσης και προκαταβάλλεται ο φόρος της επόμενης χρήσης. Συνεπώς μετά το πρώτο έτος, εάν τα εισοδήματα μένουν σταθερά, δεν γίνεται αντιληπτή η επιβάρυνση.

Το ποσοστό της προκαταβολής φόρου που ισχύει σήμερα για τις ατομικές είναι μειωμένο σε σχέση με τα παλαιότερα έτη (2017,2018), όπου το ποσοστό της προκαταβολής φόρου ανερχόταν σε ποσοστό 100%. Ωστόσο, η εν λόγω επιβάρυνση με την οποία ερχόταν αντιμέτωπη η ατομική επιχείρηση ήταν αισθητή μόνο για το έτος κατά το οποίο έπρεπε να καταβάλλει ολόκληρη την προκαταβολή και μαζί το φόρο εισοδήματος, καθώς κατά τα επόμενα έτη, αν τα εισοδήματά της παρέμεναν σταθερά, η προκαταβολή του προηγούμενου έτους θα συμψηφιζόταν με τον πληρωτέο φόρο εισοδήματος του επόμενου έτους.

Έτος	Συντελεστής Προκαταβολής Φόρου
2018	100%
2019	Κυμαινόμενο ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης ²⁹

²⁹ Η προκαταβολή φόρου το έτος 2019 οριζόταν ανάλογα με τη μείωση του κύκλου εργασιών ΦΠΑ το 1^ο εξάμηνο του 2020 έναντι του 1^{ου} εξαμήνου του 2019, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

≥ 5% έως και 15%	70%
15,01% έως και 25%	50%
25,01% έως και 35%	30%
>35%	0%

2020	55%
2021	55%
2022	55%
2023	55%
2024	55%

Πίνακας 9: Συντελεστής Προκαταβολής Φόρου στην Ατομική Επιχείρηση κατά την τελευταία επταετία (2018 - 2024)

2.5 Παρακράτηση φόρου στην ατομική επιχείρηση

Περίπτωση 1

Βάσει των άρθρων 59 και 61 του ν. 4172/2013, υποκείμενο μεταξύ άλλων στην παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20% είναι και κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα αναφορικά με τις αμοιβές της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 (αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες) ανάλογα με την φορολογική κατοικία του λήπτη της αμοιβής. Η παρακράτηση φόρου γίνεται με συντελεστές φορολόγησης, οι οποίοι προβλέπονται για κάθε περίπτωση (άρθρο 64 του Κ.Φ.Ε.).³⁰

Μάλιστα, στην ΠΟΛ.1120/25.4.2014 ορίζεται ότι στην ανωτέρω παρακράτηση φόρου υπόκεινται τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και οι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Φ.Α.Σ. που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, τα οποία παρέχουν τις προαναφερθείσες υπηρεσίες σε υπόχρεους του άρθρου 61 του ίδιου νόμου (νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορείς γενικής κυβέρνησης, κ.λπ.). Τέλος, στην παράγραφο 8 ορίζεται ότι σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. Επομένως, η παρακράτηση φόρου της παρ. 1 του άρθρου 64 (20% ή 3% κατά περίπτωση) διενεργείται για αμοιβές φυσικών προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας οι οποίες υπερβαίνουν τα τριακόσια (300) ευρώ.

³⁰ ΠΟΛ.1120/25.4.2014 «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες»

Στις αμοιβές της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 (τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες κτλ) ενδέχεται να μην υπάρχει εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Τότε ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος.

Περίπτωση 2

Δεύτερη περίπτωση παρακράτησης φόρου για τον ασκούντα ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα είναι η παρακράτηση του φόρου των μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.). Ειδικότερα, αν ο ελεύθερος επαγγελματίας απασχολεί στην ατομική του επιχείρηση έμμισθους ή ημερομίσθιους εργαζόμενους, οφείλει να παρακρατεί από τον μισθό τους τον αντίστοιχο φόρο μισθωτών υπηρεσιών και να τον αποδίδει ηλεκτρονικά μέσω της αντίστοιχης εφαρμογής του taxisnet. Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών υπολογίζεται βάσει των συντελεστών της κλίμακας προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, ενώ ισχύουν και οι μειώσεις που προβλέπονται για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

Τέλος, βάσει της παρ. 7 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, όπως συμπληρώθηκε από το ν. 4254/2014, ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους.

Συμπερασματικά, η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος αποτελεί μία επιβάρυνση του ελεύθερου επαγγελματία ασκούντα ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα ειδικά κατά τη στιγμή της παρακράτησης, αφού ο τελευταίος δεν λαμβάνει το σύνολο της αμοιβής του. Ωστόσο, ειδικά αναφορικά με την περίπτωση της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, η εν λόγω παρακράτηση κατά την υποβολή φορολογικής δήλωσης πιστώνεται έναντι του συνολικού φόρου εισοδήματος με αποτέλεσμα αν ο φόρος εισοδήματος είναι ιδιαίτερα αυξημένος να μειώνεται σημαντικά με τις παρακρατήσεις που έχουν διενεργηθεί κατά τη διάρκεια του αυτού φορολογικού έτους.

2.6 Ειδική εισφορά αλληλεγγύης (Καταργηθείσα)

Υπόχρεοι στην καταβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ήταν από το έτος 2010 μέχρι το έτος 2023 τα φυσικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων κι αυτών που ασκούσαν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα. Βάσει του Νόμου 4172/2013, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβαλλόταν για εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ. Ο

συντελεστής της εισφοράς ειδικής αλληλεγγύης αυξανόταν κλιμακωτά ανάλογα με το φορολογητέο εισόδημα. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβανόταν υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προέκυπτε από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενου ή απαλλασσόμενου, πραγματικού ή τεκμαρτού.

Εντούτοις, η φορολογική επιβάρυνση από την εισφορά αλληλεγγύης σε μία χρονική περίοδο που η οικονομία της χώρας έχει πληγεί από την πανδημία του κορωνοϊού COVID-19 οδήγησε την κυβέρνηση **στην κατάργηση της καταβολής του από το έτος 2021 αναφορικά με τους ελεύθερους επαγγελματίες ασκούντες ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και άλλες κατηγορίες φυσικών προσώπων**, διατηρώντας την εν λόγω φορολογική επιβάρυνση μόνο για τους απασχολούμενους στον ευρύτερο δημόσιο τομέα.³¹ Εν τέλει, από 1/1/2023, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης έπαυσε να αποτελεί δυσμενή οικονομική επιβάρυνση για το σύνολο των φυσικών προσώπων.^{32 33}

Ασφαλώς, η κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης από το έτος 2021 για τους ασκούντες ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα **απάλλαξε τις ατομικές επιχειρήσεις από πρόσθετες ετήσιες οικονομικές επιβαρύνσεις που ακολουθούσαν την αύξηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας και αποτέλεσε «σύμμαχο» στην οικονομική ανακούφιση στην επιχειρηματική δραστηριότητα των ελεύθερων επαγγελματιών**. Πλέον, με την ολική κατάργηση της ως άνω εισφοράς αναφορικά με το σύνολο των φυσικών προσώπων επισφραγίζει την ολική και μόνιμη κατάργηση της εισφοράς και την μη επαναεπιβολή της.

2.7 Ασφάλιση στην ατομική επιχείρηση

Οι έχοντες ατομική επιχείρηση υποχρεούνται σε ασφάλιση ως ελεύθεροι επαγγελματίες και καταβάλλουν το χρηματικό ποσό/ασφαλιστική εισφορά που αντιστοιχεί στην ασφαλιστική κατηγορία που επιλέγει ο εκάστοτε ασφαλισμένος/ελεύθερος

³¹ Ίδετε άρθρο 43Α του ν.4172/2013

³² Διαδικτυακή Πηγή Taxheaven.gr (Φορολογική και λογιστική ελληνική πύλη ενημέρωσης για θέματα φορολογίας): <https://www.taxheaven.gr/news/60909/eisfora-allhleggyhs-h-tropologia-gia-thn-plhrh-katarghsh-ths-apo-to-2023-ti-oa-isxysei-gia-to-2022>

³³ Διαδικτυακή πηγή-Εφημερίδα : Οικονομικός Ταχυδρόμος
<https://www.ot.gr/2023/07/17/forologia/eisfora-allileggyis-erxontai-allages-gia-tous-syntaksiouxous/>

επαγγελματίας. Εάν ο ασφαλισμένος δεν επιλέξει ασφαλιστική κατηγορία, τότε καταβάλλει την ασφαλιστική εισφορά που αντιστοιχεί στην 1η ασφαλιστική κατηγορία.

Οι νέοι επαγγελματίες που διατηρούν ατομική επιχείρηση, για την πρώτη πενταετία άσκησης της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, μπορούν να υπαχθούν στην ειδική ασφαλιστική κατηγορία, καταβάλλοντας μικρότερη ασφαλιστική εισφορά. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μία μόνο φορά, δηλαδή σε περίπτωση διακοπής της επαγγελματικής δραστηριότητας και επανέναρξης δεν είναι δυνατή η επιλογή της ειδικής ασφαλιστικής κατηγορίας. Συνεπώς, η εν λόγω ρύθμιση αποτελεί ένα ακόμα ευνοϊκό καθεστώς για τους πρώτη φορά ασκούντες ατομική επιχείρηση.³⁴

Ασφαλιστική Κατηγορία	Μηνιαία Εισφορά Κύριας Σύνταξης
1^η	€155
2^η	€186
3^η	€236
4^η	€297
5^η	€369
6^η	€500
Ειδική Κατηγορία για νέους επαγγελματίες	€93

Πίνακας 10: Κατηγορίες Ασφαλιστικών Εισφορών για ελεύθερους επαγγελματίες³⁵

³⁴ Επίσημη Ιστοσελίδα Υπουργείου Κοινωνικής Ασφάλισης -Ελληνική Δημοκρατία
(<https://ypergasias.gov.gr/koinoniki-asfalisi/asfalismenoi-eisfores-kai-paroches/asfalistik-es-isfores/>)

³⁵ Επίσημη ιστοσελίδα Ηλεκτρονικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης
(<https://www.efka.gov.gr/el/asfalismenoi/me-misthotoi/neo-systhma-asfalistik-on-eisforon/eleftheroi-epaggelmaties-aftoapaxoloumenoi>)

Στην καταβολή των ως άνω ασφαλιστικών εισφορών υποχρεούνται και τα μέλη ή μέτοχοι εταιρειών (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ) με αντικείμενο επαγγελματικό, βιοτεχνικό, ή εμπορικό, τα μέλη Δ.Σ. σε Α.Ε. με αντικείμενο επαγγελματικό, βιοτεχνικό ή εμπορικό, εφόσον είναι μέτοχοι άνω του 3%, μόνον οι διαχειριστές των ΙΚΕ ή ο μοναδικός εταίρος μονοπρόσωπης ΙΚΕ, όπως θα αναλυθεί εκτενώς και στα επόμενα κεφάλαια της παρούσας διπλωματικής στην κάθε υπό κρίση ενότητα.

2.8 Επιχειρηματικός κίνδυνος

Η ατομική επιχείρηση, όπως έχει αναφερθεί και εισαγωγικά, είναι ο πιο συνηθισμένος τύπος μικρής επιχείρησης, στην οποία όλη η διαχείριση και διοίκηση της εταιρίας ανήκει σε έναν μόνο πρόσωπο, τον επιχειρηματία. Η εν λόγω επιχείρηση βασίζεται σε ένα καθαρά συγκεντρωτικό σύστημα, καθώς ο επιχειρηματίας, ανεξαρτήτως των ατόμων- εργαζομένων που απασχολεί στην επιχείρηση, αναλαμβάνει το σύνολο των διοικητικών αποφάσεων για την πορεία της επιχείρησης και επωμίζεται ταυτοχρόνως το σύνολο του επιχειρηματικού κινδύνου. Μάλιστα, η ευθύνη του επεκτείνεται στο σύνολο της ατομικής του περιουσίας σε αντίθεση με άλλες κεφαλαιουχικές εταιρίες στις οποίες πολλοί εταίροι- μέτοχοι ευθύνονται ως το ύψους της εισφοράς τους.

Το γεγονός ότι ο επιχειρηματίας είναι υπέγγυος για τα χρέη της εταιρίας με το σύνολο της ατομικής του περιουσίας επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης. Συγχρόνως, η φερεγγυότητα που ισοδυναμεί η ατομική επιχείρηση για τον επιχειρηματικό κόσμο συνήθως εξαρτάται στενά από το πρόσωπο του επιχειρηματία. Συνεπώς, η επέκταση της ευθύνης της ατομικής επιχείρησης έναντι των πιστωτών της και στην προσωπική περιουσία του επιχειρηματία απεριόριστα πέραν των στοιχείων περιουσίας της εταιρίας, όταν αυτά δεν επαρκούν, είναι το βασικότερο μειονέκτημα της ατομικής επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, το συγκεντρωτικό σύστημα στην ατομική επιχείρηση ισοδυναμεί και με τη δυσκολία εύρεσης εύκολης χρηματοδότησης αυτής και την έλλειψη μεγάλων κεφαλαίων για την επέκταση και εξέλιξη της, εν αντιθέσει με άλλες μεγάλες κεφαλαιουχικές εταιρίες, στις οποίες το εταιρικό κεφάλαιο μοιράζεται και εισφέρεται μεταξύ περισσότερων ατόμων.

2.9 Λογιστική υποστήριξη και λογιστικά βιβλία

Κάθε επιχείρηση εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων ανάλογα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων και τον κλάδο στον οποίο υπάγεται. Οι κατηγορίες λογιστικών βιβλίων για τις ατομικές επιχειρήσεις και τα λοιπά νομικά πρόσωπα είναι οι εξής:

-Απλογραφικά βιβλία (ή Β' Κατηγορίας ή Εσόδων/Εξόδων)

-Διπλογραφικά Βιβλία (ή Γ' Κατηγορίας) προαιρετικά για ατομικά επιχείρηση μέχρι 1.500.000 ευρώ κύκλο εργασιών

Οι ατομικές επιχειρήσεις τηρούν απλογραφικά βιβλία ή αλλιώς λογιστικά βιβλία β' κατηγορίας και η λογιστική τους υποστήριξη είναι πολύ οικονομικότερη από άλλα νομικά πρόσωπα και ειδικά κεφαλαιουχικές εταιρίες, όπως για παράδειγμα μία μονοπρόσωπη Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία, της οποίας τα έξοδα για μηνιαία λογιστική υποστήριξη είναι ασφαλώς πολύ πιο αυξημένα.

Στην ατομική επιχείρηση η μηνιαία λογιστική υποστήριξη της για την εκπόνηση λογιστικών εργασιών, όπως τήρηση λογιστικών βιβλίων κατά Ε.Λ.Π. (Απλογραφικά), σύνταξη κατάστασης αποτελεσμάτων, μηνιαία ενημέρωση πορείας εσόδων-εξόδων, ενημέρωση Φ.Π.Α. (Μηνιαία), τήρηση ηλεκτρονικών βιβλίων (myDATA), υποβολή φορολογικής δήλωσης Ε3, μηχανογράφηση μισθοδοσίας ανέρχεται περίπου σε 50 ευρώ, αναλόγως βέβαια πάντα και την ποιότητα της εργασίας που παρέχει το λογιστικό γραφείο.

Σημειωτέον ότι μία ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία, εφόσον εντάσσεται στην έννοια μίας πολύ μικρής οντότητας, δύναται να καταρτίζει μόνον Κατάσταση Αποτελεσμάτων, χωρίς να χρειάζεται να συντάσσει ισολογισμό.

2. 10 Συμπεράσματα

Εν κατακλείδι, η ατομική επιχείρηση ως μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας συνδέεται με ένα σύνολο πλεονεκτημάτων που την καθιστούν ιδιαίτερα ελκυστική για νέους επιχειρηματίες. Αρχικά, διακρίνεται από μεγάλη ευκολία σύστασης και έλλειψη περιττής γραφειοκρατίας, καθώς ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν χρειάζεται να προβεί στη σύσταση της εν λόγω επιχείρησης εξ ολοκλήρου μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης, όπως συμβαίνει για τα λοιπά νομικά πρόσωπα, αλλά μπορεί να ολοκληρώσει τη διαδικασία σύστασης ενώπιον της αρμόδιας ΔΥΟ και του οικείου εμπορικού επιμελητηρίου μόνος του ή ενδεχομένως με τη συνδρομή κάποιου λογιστή. Συνακόλουθα, η «φιλικότητα» της ατομικής επιχείρησης προς τον νέο επιχειρηματία σχετίζεται με το χαμηλό κόστος ίδρυσης και λειτουργίας της, αφού αυτό περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα προεγγραφής και εγγραφής στο αρμόδιο Επιμελητήριο και τα έξοδα για την ασφάλιση του ελεύθερου επαγγελματία, ενώ τα έξοδα της για την αμοιβή λογιστή είναι πολύ χαμηλότερα σε σχέση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα.

Λοιπές οικονομικές επιβαρύνσεις της ατομικής επιχείρησης μετά την οριστική κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, αποτελεί μόνον το τέλος επιτηδεύματος το οποίο όμως οδεύει προς κατάργηση τα επόμενα χρόνια σύμφωνα με τις εξαγγελίες της

κυβέρνησης. Ακόμη, δεν προϋποθέτει ελάχιστο κεφάλαιο για την ίδρυσή της, ενώ δεν επιβαρύνεται με φόρο μερισμάτων γιατί δεν γίνεται διανομή των κερδών της αλλά όλα τα κέρδη της καταλήγουν σε ένα μόνο πρόσωπο, ήτοι τον μοναδικό ιδιοκτήτη της. Συγχρόνως, υποχρέωση της ατομικής επιχείρησης αποτελεί η προκαταβολή φόρου, η οποία συναντάται στο σύνολο των νομικών προσώπων, η οποία είναι μειωμένη για τα τρία πρώτα έτη λειτουργίας της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, οι νέοι επιχειρηματίες που ιδρύουν για πρώτη φορά ατομική επιχείρηση έχουν ένα πλέγμα προνομίων που αποτελεί σημαντικό αρωγό τους κατά τα πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης. Εκτός από την μειωμένη προκαταβολή φόρου, οι νέες επιχειρήσεις για τα πρώτα έτη λειτουργίας της επιβαρύνονται με μειωμένο φορολογικό συντελεστή κατά 50%, ήτοι αντί για 9% μόλις 4,5 % και εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ και ακόμη δεν επιβαρύνονται με τέλος επιτηδεύματος για τα πέντε πρώτα έτη λειτουργίας τους. Επιπλέον, στις οικονομικές επιβαρύνσεις μπορεί να προστεθεί η παρακράτηση φόρου για παροχή μερικών κατηγοριών υπηρεσιών αξίας άνω των 300 ευρώ, όπως αυτές αναλύθηκαν ανωτέρω. Ωστόσο, η εν λόγω παρακράτηση στο τέλος του φορολογικού έτους πιστώνεται έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος με αποτέλεσμα να περιορίζεται ο δυσμενής χαρακτήρας της εν λόγω δέσμευσης, ο οποίος είναι πιο έντονος μόνο κατά τη στιγμή της παρακράτησης του εν λόγω φόρου. Τέλος, υπάρχει και ευνοϊκότερη και ιδιαίτερα χαμηλή κατηγορία ασφαλιστικών εισφορών για τις ατομικές επιχειρήσεις κατά τα πρώτα πέντε έτη λειτουργίας τους.

Εκτός, όμως, από τη γρήγορη και ανέξοδη διαδικασία ίδρυσής της και τη μη απαίτηση ελάχιστου κεφαλαίου για τη σύστασή της, η ατομική επιχείρηση έχει προβάδισμα έναντι των λοιπών νομικών προσώπων λόγω της ευελιξίας της στη λήψη και εκτέλεση αποφάσεων, γεγονός που οφείλεται στον συγκεντρωτισμό όλων των εξουσιών αυτής στο πρόσωπο του ελεύθερου επαγγελματία, ο οποίος είναι ο μοναδικός συμμετέχων/εταίρος της επιχείρησης, από τον οποίο εξαρτάται η επιχειρηματική πορεία της επιχείρησης. Έτερα πρόσωπα της επιχείρησης δύναται να είναι μισθωτοί/ υπάλληλοι αυτής, οι οποίοι όμως δεν συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων.

Ωστόσο, ο συγκεντρωτικός χαρακτήρας όλων των αρμοδιοτήτων στην ατομική επιχείρηση σε ένα μόνο πρόσωπο «αποθαρρύνει» τη συλλογική επιχειρηματικότητα και προκρίνεται ως λύση μόνο για νέους επιχειρηματίες οι οποίοι επιθυμούν να δρουν ανεξάρτητοι και κατά μόνας, να επιβλέπουν το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και διατηρούν μικρής κλίμακας επιχειρήσεις, οι οποίες κάνουν δειλά δειλά τα πρώτα τους βήματα στην αγορά.

Ταυτόχρονα, ο μοναδικός συμμετέχων στην ατομική επιχείρηση, όπως αναλύθηκε και ανωτέρω, ευθύνεται αποκλειστικά και απεριόριστα για τα χρέη αυτής έναντι στους πιστωτές και μάλιστα με το σύνολο της προσωπικής του περιουσίας. Το γεγονός αυτό επηρεάζει σε

μεγάλο βαθμό την πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης και τη φερεγγυότητα που αντανακλά προς τρίτους επιχειρηματίες. Ακόμη, η περιορισμένη διαθεσιμότητα κεφαλαίων συνηγορεί στη δυσκολία επέκτασης και γρήγορης και μεγάλης ανάπτυξης της ατομικής επιχείρησης αλλά και στην αδυναμία της για δημιουργία οικονομιών κλίμακας και για πρόσβασή της σε μεγάλες εγχώριες ή ξένες κεφαλαιαγορές ή και την μεταβίβασή της σε τρίτους επιχειρηματίες.

Συμπερασματικά, η ατομική επιχείρηση αποτελεί μορφή επιχείρησης που συνιστά την κορωνίδα της ελληνικής οικονομίας και η πλέον κατάλληλη μορφή επιχείρησης για νέες επιχειρηματικές δράσεις. Συστήνεται κυρίως για πιο εμπορικές ή τεχνικές επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από ανάγκη γρήγορης σύστασης και προσαρμογής στην ελληνική αγορά, για επαγγέλματα όταν επιθυμούν να δρουν κατά μόνας και όχι να συστήνουν εταιρίες, όπως δικηγόρους ή μεσίτες και τέλος για αγροτικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις που ο επιχειρηματίας επιθυμεί να εισφέρει την προσωπική του εργασία σε αυτήν και να επιβλέπει τους υπαλλήλους του για το σύνολο της παραγωγής.

Μέρος 3ο: Προσωπικές Εταιρίες

3.1 Γενικά

Οι προσωπικές εταιρίες αποτελούν μία από τις θεμελιώδεις και παλαιότερες κατηγορίες νομικών προσώπων και συναντώνται συχνότατα στην ελληνική οικονομία λόγω της απλότητας στη σύστασή και στη λειτουργία τους και του στενότερου δεσμού μεταξύ των εταίρων τους. Εμφανίζονται συχνότατα σε οικογενειακές επιχειρήσεις εδώ και πολλές δεκαετίες καθώς ενέχουν στη φύση τους το στοιχείο της απεριόριστης ευθύνης (αναφορικά πάντα με τους ομόρρυθμους εταίρους) για τα εταιρικά χρέη το οποίο (στους ομόρρυθμους εταίρους κι όχι ασφαλώς στους ετερόρρυθμους) επεκτείνεται στο σύνολο της προσωπικής τους περιουσίας αλλά και το στοιχείο της εμπιστοσύνης μεταξύ των εταίρων για τα εταιρικά ζητήματα. Η κατηγορία των προσωπικών εταιριών περιλαμβάνει τόσο την ομόρρυθμη όσο και την ετερόρρυθμη εταιρία, οι διαφορές των οποίων θα αναλυθούν κατωτέρω.

Η φορολογία εισοδήματος των προσωπικών εταιριών ως νομικά πρόσωπα ξεκίνησε για πρώτη φορά με τη δημοσίευση στο ΦΕΚ του νόμου 2065/30-06-1992 και την έναρξη ισχύος του.³⁶ Κατά τα προηγούμενα έτη οι προσωπικές εταιρίες υπόκειντο στις φορολογικές διατάξεις των φυσικών προσώπων καθώς δεν φορολογούνταν το καθαρό εισόδημα της εταιρίας στο όνομά της, αλλά ο κάθε εταίρος φορολογούνταν σύμφωνα με τα κέρδη που του αναλογούσαν. Ο φορολογικός τους συντελεστής είναι ίδιος με όλα τα λοιπά νομικά πρόσωπα καθώς μόνο οι ατομικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν διαφορά ως προς τον φορολογικό τους συντελεστή. Ο νόμος που ρυθμίζει τα ζητήματα σχετικά με τις προσωπικές εταιρίες είναι ο Νόμος 4072/2012.

3.2 Διαδικασία σύστασης προσωπικών εταιριών

Η σύσταση των προσωπικών εταιριών πραγματοποιείται πλέον εξ ολοκλήρου πλέον μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης (ΥΜΣ), ήτοι των ηλεκτρονικών υπηρεσιών σύστασης του

³⁶ Νόμος 2065/1992, Άρθρο 7, παράγραφος 1η: Φορολογία εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών :

« Στο άρθρο 3 του Ν.Δ. 3323/1955 προστίθεται παράγραφος 3, η οποία έχει ως εξής: "3. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α΄)».

Γενικού Εμπορικού Μητρώου. Πρόκειται για μία διαδικασία αρκετά γρήγορη και με πολύ χαμηλό κόστος.³⁷

Αρχικά, πρέπει να καταρτιστεί το καταστατικό της εταιρίας, ήτοι το νομικό έγγραφο που ρυθμίζει τα βασικά ζητήματα της εταιρείας, τις σχέσεις μεταξύ των εταιρών, το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου κ.ο.κ.. Για τη σύνταξη του καταστατικού αρκεί ένα απλό ιδιωτικό συμφωνητικό που καταρτίζει δικηγόρος ή ο νομικός σύμβουλος της εταιρείας. Για περιπτώσεις εταιριών που θέλουν ένα πολύ απλό καταστατικό που να εμπεριέχει το minimum των προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος, αυτό δύναται να διαμορφωθεί αυτόματα μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης κατά τη σύσταση της εταιρείας εφόσον εισαχθούν τα βασικά χαρακτηριστικά της εταιρίας, ήτοι: η εταιρική επωνυμία, ο εταιρικός σκοπός, το όνομα των εταίρων και η ακριβής κατοικίας τους, το όνομα των διαχειριστών και των εκπροσώπων τους, η διάρκεια της εταιρείας, το είδος και η αξία των εισφορών και η ιδιότητά της ως ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία. Σημειωτέον ότι οι προσωπικές εταιρίες για τη σύστασή τους δεν χρειάζονται συγκεκριμένο ελάχιστο ύψος εταιρικού κεφαλαίου.

Τα έξοδα σύστασης των προσωπικών εταιριών είναι τα εξής:

-Γραμμάτιο Ενιαίου Κόστους Σύστασης Εταιρίας για την ίδρυσή τους που καταβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης και ανέρχεται στα πενήντα 50€. Μάλιστα, το εν λόγω γραμμάτιο ανέρχεται στο ως άνω ποσό ανεξαρτήτως του αριθμού των εταίρων.

- Το τέλος καταχώρησης της εταιρείας στο ΓΕΜΗ που ανέρχεται στα δέκα (10€), το οποίο καταβάλλεται μέσω των υπηρεσιών μίας στάσης

-Επιπλέον, με τη σύσταση των προσωπικών εταιριών υπάρχει υποχρέωση καταβολής της εισφοράς υπέρ του Ταμείου Νομικών, η οποία ανέρχεται σε 0,5% επί του αναγραφόμενου στο καταστατικό κεφαλαίου της εταιρείας

- το τέλος υπέρ του Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων Αθηνών, το οποίο για τη σύσταση ομόρρυθμων και ετερορρυθμων εταιριών με κεφάλαιο από 586,94 ευρώ και άνω ανέρχεται σε ποσοστό 1% επί του κεφαλαίου που αναγράφεται στο καταστατικό

Επιπλέον, για τη λειτουργία των προσωπικών εταιρών υπάρχει ετήσιο τέλος συνδρομής στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο που ανέρχεται στα 80 ευρώ³⁸ και ετήσιο τέλος

³⁷ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εθνικού Μητρώου Διοικητικών Διαδικασιών - Μίτος του Ελληνικού

Δημοσίου <https://mitos.gov.gr/index>

³⁸ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/gemi/etisia-teli-tirisis-meridas-gemi/>

συνδρομής στο Εμπορικό Επιμελητήριο (ενδεικτικά: των Αθηνών) που ανέρχεται στα 50 ευρώ.³⁹

Αυτό, επίσης, που απαιτείται είναι ένας προέλεγχος για την επωνυμία της εταιρίας, ο οποίος και πάλι διενεργείται εξ ολοκλήρου ηλεκτρονικά για να διαπιστωθεί αν η συγκεκριμένη επωνυμία χρησιμοποιείται ήδη από άλλους επιχειρηματίες και έχει εδραιωθεί στις συναλλαγές. Για τη δέσμευση μόνος της επωνυμίας της εταιρίας και του διακριτικού τίτλου αυτής χρειάζεται να καταβληθεί παράβολο μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης, που ανέρχεται στα δέκα (10) ευρώ και στην περίπτωση της αυτόματης δέσμευσης στα τριάντα (30) ευρώ.

Εν τέλει, το πρότυπο καταστατικό υπογράφεται από τους ιδρυτές της επιχείρησης ηλεκτρονικά και χορηγείται στην εταιρία αριθμός ΓΕΜΗ, μετά την επιτυχή ολοκλήρωση της διαδικασίας σύστασης. Επιπλέον, η ΥΜΣ διαβιβάζει στο TAXIS τα στοιχεία της νεοσυσταθείσας εταιρείας προκειμένου η εταιρεία να λάβει ΑΦΜ και κλειδάριθμο για τη δημιουργία κωδικών taxis net.

3.3 Η ευθύνη στην ομόρρυθμη και στην ετερόρρυθμη εταιρία

Η ομόρρυθμη εταιρία αποτελείται από δύο ή περισσότερους ομόρρυθμους εταίρους, οι οποίοι ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον για τα εταιρικά χρέη έναντι στους εταιρικούς πιστωτές. Απεριόριστα σημαίνει με το σύνολο της ατομικής τους περιουσίας, ενώ εις ολόκληρον σημαίνει ότι κάθε ένας από τους ομόρρυθμους εταίρους είναι υπέγγυος για το σύνολο των χρεών και είναι υποχρεωμένος να καταβάλλει ολόκληρο το οφειλόμενο ποσό αν αυτό ζητηθεί από τους εταιρικούς πιστωτές και ύστερα να εναχθεί κατά των λοιπών εταίρων ώστε να λάβει το μερίδιό τους.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους η προσωπική περιουσία του ομόρρυθμου εταίρου είναι εκτεθειμένη σε πιθανές εκτελέσεις της περιουσίας του για εταιρικά χρέη, αν η εταιρική περιουσία δεν αρκεί για την κάλυψη αυτών. Ως εκ τούτου, η ύπαρξη εμπιστοσύνης και στενών δεσμών μεταξύ των ομόρρυθμων εταίρων είναι απαραίτητη, εφόσον η ευθύνη του ενός εξαρτάται από την εταιρική συμπεριφορά του άλλου.

Στην ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος και τουλάχιστον ένας ετερόρρυθμος εταίρος. Ενώ ο ομόρρυθμος εταίρος στην ετερόρρυθμη ευθύνεται, ως περιγράφεται ανωτέρω για τα εταιρικά χρέη, ο ετερόρρυθμος ευθύνεται μόνο έως το ύψος της

³⁹ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/pliories-gia-epichirimaties/sindromes-teli-melon/>

εταιρικής του μερίδας χωρίς να καθίσταται υπέγγυος με την προσωπική του περιουσία για τυχόν εταιρικές οφειλές που την υπερβαίνουν.

Συνεπώς, η συμμετοχή κάποιου ως ομόρρυθμου εταίρου σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία ισοδυναμεί με την ανάληψη μεγάλου επιχειρηματικού κινδύνου και ευθύνης, η οποία επεκτείνεται και στα ατομικά/προσωπικά περιουσιακά στοιχεία του. Ωστόσο, το μειονέκτημα αυτό των προσωπικών εταιριών δύναται να αποτελέσει και πλεονέκτημα αυτών, καθώς οι εν λόγω εταιρίες λόγω της μεγαλύτερης εξασφάλισης που παρέχουν στους εταιρικούς πιστωτές «αντανακλούν» προς τους τρίτους συναλλασσόμενους τους μεγαλύτερη φερεγγυότητα και εμπιστοσύνη στις εταιρικές τους συναλλαγές τους.

3.4 Οι ασφαλιστικές εισφορές στις προσωπικές εταιρίες

Αρχικώς, πρέπει να σημειωθεί ότι τα μέλη/εταίροι των Ομόρρυθμων/Ετερόρρυθμων εταιριών, εφόσον ο σκοπός των εταιριών αυτών συνιστά δραστηριότητα επαγγελματική, βιοτεχνική ή εμπορική υπάγονται υποχρεωτικά στην ασφάλιση σύμφωνα με τις διατάξεις του π. Ο.Α.Ε.Ε. (άρθρο 1 του Π.Δ. 258/2005). Επιπλέον, σε υποχρεωτική ασφάλιση υπόκεινται και οι διαχειριστές των εταιριών αυτών.

Ως γενικός κανόνας ισχύει ότι οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταίρων των προσωπικών εταιριών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας⁴⁰. Αντιμετωπίζονται δηλαδή ως μία μορφή «επιχειρηματικών δαπανών». Πρέπει, βέβαια, να διευκρινιστεί ότι, εφόσον οι εισφορές αυτές καταβληθούν εμπρόθεσμα, εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα του έτους που αφορούν, ενώ εάν καταβληθούν εκπρόθεσμα εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα του έτους που θα καταβληθούν. Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν.

Ωστόσο, σε περίπτωση συμμετοχής ενός εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα. Επιπλέον, αν ένας μέλος προσωπικής, ήτοι ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή αστικής εταιρείας ασκεί παράλληλα και επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ατομικής του επιχείρησης οι ασφαλιστικές του εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης.

⁴⁰ Διαδικτυακή Πηγή **Taxheaven.gr** (Φορολογική και λογιστική ελληνική πύλη ενημέρωσης για θέματα φορολογίας):<https://www.taxheaven.gr/circulars/22769/arora-pinakas-mh-ekpiptomenwn-epixeirhmatikwn-dapanwn>

Βέβαια, στην περίπτωση που η ατομική του επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή της αστικής εταιρείας, κατά περίπτωση, της οποίας είναι μέλος.

Αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών, ήτοι των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, ισχύουν τα κάτωθι:

- Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ατομικής επιχείρησης και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

- Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.⁴¹

Συνεπώς, συμπεραίνουμε ότι κρίσιμο είναι το γεγονός αν το φυσικό πρόσωπο ασκεί ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα για την έκπτωση ή όχι της αμοιβής του ως επιχειρηματικής δαπάνης του νομικού προσώπου.

3.5 Η έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής (έως το 2013)

Η επιχειρηματική αμοιβή αποτελούσε ένα πλασματικό εισόδημα που ελάμβαναν οι ομόρρυθμοι εταίροι ως αντάλλαγμα της προσωπικής τους εργασίας που προσέφεραν στην επιχείρηση στην οποία συμμετείχαν. Κατά τα προηγούμενα έτη, ήτοι έως το 2013, στις προσωπικές (ομόρρυθμες) εταιρίες δικαιούνταν επιχειρηματική αμοιβή έως τρεις ομόρρυθμοι εταίροι με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρεία. Μάλιστα, ο προσδιορισμός της επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής στο 50% των δηλωθέντων κερδών της εταιρείας με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. **Πλέον, ο ανωτέρω προσδιορισμός της επιχειρηματικής αμοιβής και η έννοια της ως περιγράφεται ανωτέρω έχει εκλείψει από τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της Ομόρρυθμης Εταιρίας.**

⁴¹ Ίδετε Πολ. 1113/2015 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες επιχειρήσεων

3.6 Φορολογικός συντελεστής στις προσωπικές εταιρίες

Οι προσωπικές εταιρίες φορολογούνται επί των κερδών τους, αφαιρουμένων των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ως έκαστο από αυτά αναλύθηκε ανωτέρω, με φορολογικό συντελεστή που κυμαίνεται σήμερα στο 22%, συντελεστής ο οποίος έχει εφαρμοστεί από το έτος 2021. Ο φορολογικός συντελεστής έχει υποστεί μείωση σε σχέση με τα προηγούμενα έτη, καθώς κατά τα έτη 2019 και 2020 ανερχόταν σε 24%, ενώ ξεκίνησε από 29% κατά τα έτη 2016 έως 2019.

Πριν το 2016, για τη φορολογία των προσωπικών εταιριών δεν εφαρμοζόταν ένας σταθερός φορολογικός συντελεστής επί του συνόλου της φορολογητέας ύλης αλλά εφαρμοζόταν ένα μοντέλο κλιμακωτής φορολόγησης, κατά το οποίο ο συντελεστής διαφοροποιούνταν μετά από κάποιο συγκεκριμένο ποσό.

Η μείωση του φορολογικού συντελεστή στο 22% έδωσε μία ώθηση στις προσωπικές εταιρίες και εν γένει σε όλες τις νομικές οντότητες, οι οποίες επωμίζονται ένα σύνολο φορολογικών και άλλων επιβαρύνσεων, όπως για παράδειγμα το τέλος επιτηδεύματος, οι οποίες συγχρόνως με την προκαταβολή φόρου αποθαρρύνουν την επιχειρηματική πρωτοβουλία. Πλέον, ο φορολογικός συντελεστής με τη μείωση που έλαβε ισοδυναμεί με την φορολόγηση μίας ατομικής επιχείρησης με κέρδη μεταξύ των 20.000 και 29.999 ευρώ.

Σημειωτέον ότι βασικό πλεονέκτημα των προσωπικών εταιριών σε σχέση με τα κεφαλαιουχικές αποτελεί η μη ύπαρξη φόρου στη διανομή κερδών, αφού όλα τα κέρδη ανήκουν στους εταίρους και μοιράζονται υποχρεωτικά, χωρίς να χρειάζεται απόφαση της εταιρείας για το σκοπό αυτό.

Έτος	Φορολογικός Συντελεστής
2018	29%
2019	24%
2020	24%
2021	22%
2022	22%
2023	22%
2024	22%

Πίνακας 6: Φορολογικός Συντελεστής Νομικών Προσώπων κατά την τελευταία επταετία (2018 - 2024)

3.7 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος στις Προσωπικές Εταιρίες

Για τις προσωπικές εταιρίες η προκαταβολή φόρου ξεκίνησε συντηρητικά και ανερχόταν σε ποσοστό 55% (έτος 2014), ενώ μέσα σε ένα έτος αυξήθηκε σε 75% (έτος 2015). Κατά τα επόμενα φορολογικά έτη (2016, 2017, 2018) η προκαταβολή φόρου ήταν ιδιαίτερα επαχθής φορολογική ρύθμιση για τις προσωπικές εταιρίες καθώς ανερχόταν σε ποσοστό 100% του φόρου εισοδήματος. Κατά το φορολογικό έτος 2019, λόγω της Πανδημίας του Covid-19, το ποσό προκαταβολής φόρου εισοδήματος μειώνεται από 30% έως και 100% ανάλογα με το ποσοστό μείωσης του κύκλου εργασιών του πρώτου εξαμήνου του 2020 έναντι του πρώτου εξαμήνου του 2019.

Από το 2020 το ποσοστό ανήλθε σε 70%. **Από το 2021 και έπειτα, η προκαταβολή φόρου για Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες ανέρχεται σε ποσοστό 80%, ενώ ειδικά για τις νεοσύστατες επιχειρήσεις ο συντελεστής μειώνεται κατά 50% για τα 3 πρώτα έτη δηλαδή στο 40%.**

Έτος	Συντελεστής Προκαταβολής Φόρου
2018	100%
2019	Κυμαινόμενο ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης ⁴²
2020	70%
2021	80%
2022	80%
2023	80%
2024	80%

Πίνακας 7: Συντελεστής Προκαταβολής Φόρου Νομικών Προσώπων κατά την τελευταία επταετία (2018 - 2024)

⁴² Η προκαταβολή φόρου το έτος 2019 οριζόταν ανάλογα με τη μείωση του κύκλου εργασιών ΦΠΑ το 1^ο εξάμηνο του 2020 έναντι του 1^{ου} εξαμήνου του 2019, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

≥ 5% έως και 15%	70%
15,01% έως και 25%	50%
25,01% έως και 35%	30%
>35%	0%

3.8 Παρακρατούμενοι φόροι στις προσωπικές εταιρίες

Η έννοια της παρακράτησης του φόρου προέκυψε για να εξυπηρετήσει τη φορολογική πολιτική του κράτους μέσω της προείσπραξης κάποιων κατηγοριών φόρων. Στο τέλος του φορολογικού έτους από το συνολικό ποσό του φόρου εισοδήματος αφαιρείται το ποσό της παρακράτησης και αν υπάρχει εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται στο φορολογούμενο. Οι πληρωμές που είναι υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου προβλέπονται στο άρθρο 62 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα, γενικά, η παρακράτηση φόρου εφαρμόζεται στις περιπτώσεις των πληρωμών που αφορούν μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (royalties).⁴³ Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι 5% 15% και 20% αντίστοιχα.

Οι προσωπικές εταιρίες, άλλωστε, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου ως προς τις αμοιβές που λαμβάνει το εν λόγω νομικό πρόσωπο για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες τις παραγράφου 1 περίπτωση δ του άρθρου 62 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, ήτοι επί παραδείγματι στην ατομική επιχείρηση.⁴⁴

Σημειωτέον ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, όπως εν προκειμένω η πλειοψηφία των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013

43 Άρθρο 62 του Νόμου 4172/2013 «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση»

44 Με την επιφύλαξη του άρθρου 64 παράγραφος 2 του Νόμου 4172/2013, όπου προβλέπεται παρακράτηση φόρου και για τα εν λόγω νομικά πρόσωπα όπως και για τα φυσικά πρόσωπα και τις ατομικές επιχειρήσεις για συγκεκριμένες κατηγορίες πληρωμών, π.χ. **αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής** κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων

που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013», η οποία αναφέρεται στην παρακράτηση φόρου σε πληρωμές μερισμάτων. Με άλλα λόγια οι προσωπικές εταιρίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου για τα κέρδη που διανέμουν στους εταίρους τους.

Ωστόσο, όταν οι προσωπικές εταιρίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μερισμάτων 5% για λογαριασμό έκαστου εταίρου. Το ποσό παρακρατείται από το νομικό πρόσωπο και αποδίδεται στην ΔΟΥ. Στις Ο.Ε. και στις Ε.Ε. το ποσό των κερδών μετά από φόρους διανέμετε υποχρεωτικά στους εταίρους στην επόμενη χρήση από αυτή που δημιουργήθηκε.

Πρέπει δε να σημειωθεί ότι η ελληνική φορολογική διοίκηση ενώ επιτρέπει την αφαίρεση από το φόρο εισοδήματος του φόρου που παρακρατήθηκε και προκαταβλήθηκε στην Ελλάδα, και στην περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου επιστρέφει τον επιπλέον καταβληθέντα φόρο, δεν επιφυλάσσει την ίδια φορολογική αντιμετώπιση για το φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Ο φόρος αλλοδαπής, δηλαδή, αφαιρείται από το φόρο εισοδήματος μόνον στην περίπτωση που δεν υφίσταται πιστωτικό υπόλοιπο ενώ στην περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου δεν επιτρέπει την επιστροφή του καθιστώντας τον σχετικό φόρο κόστος για τις επιχειρήσεις.⁴⁵

3.9 Τα λογιστικά βιβλία και η λογιστική υποστήριξη στις προσωπικές εταιρίες

Κατά κύριο λόγο, οι προσωπικές εταιρίες τηρούν απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας) εφόσον έχουν τζίρο έως 1.500.000 € τον χρόνο. Αντίθετα, στις περιπτώσεις που έχουν τζίρο μεγαλύτερο από 1.500.000€ τον χρόνο τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας).

Συνεπώς, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία (έσοδα-έξοδα) το κόστος της λογιστικής υποστήριξης μίας προσωπικής εταιρείας είναι ιδιαίτερα χαμηλό, αφού λογιστικά οι εν λόγω εταιρείες υποχρεούνται μόνο στη σύνταξη Κατάστασης Αποτελεσμάτων και Ισολογισμού.

Σημειωτέον ότι μία ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία, εφόσον εντάσσεται στην έννοια μίας πολύ μικρής οντότητας, δύναται να καταρτίζει μόνον Κατάσταση Αποτελεσμάτων, χωρίς να χρειάζεται να συντάσσει ισολογισμό. Συνεπώς, στα πλαίσια της

⁴⁵ Διαδικτυακή Πηγή Taxheaven.gr (Φορολογική και λογιστική ελληνική πύλη ενημέρωσης για θέματα φορολογίας): <https://www.taxheaven.gr/circulars/36976/arora-h-ekptwsh-toy-foroy-poy-katablhohke-sthn-allodaph>

λογιστικής της υποστήριξης περιλαμβάνεται μόνον η κατάρτιση κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς δεν υπάρχει για την εν λόγω νομική μορφή υποχρέωση δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων στο ΓΕΜΗ.

Αλλα έξοδα συνιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων προς τον Οργανισμό Ασφάλισης, το τέλος επιτηδεύματος που ανέρχεται στα 1.000 ευρώ και το οποίο δεν έχει ακόμα καταργηθεί για τα νομικά πρόσωπα και το τέλος μερίδας υπόχρεου στο Γ.Ε.Μ.Η, το οποίο ανέρχεται στα ογδόντα (80) ευρώ ετησίως.⁴⁶

Είναι φανερό, συνεπώς, ότι το συνολικό κόστος τόσο για την ίδρυση όσο και για τη λογιστική υποστήριξη της ομόρρυθμης εταιρείας είναι ιδιαίτερα «φιλικό» για τους νέους επιχειρηματίες που επιθυμούν να έρθουν για πρώτη φορά σε επαφή με το «επιχειρουν».

3.10 Συμπεράσματα

Εν κατακλείδι, οι προσωπικές εταιρίες αποτελούν μία ευέλικτη μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας με εύκολη προσαρμογή στις μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς και του οικονομικού περιβάλλοντος, ενώ ο μικρός συνήθως αριθμός των μελών τους και οι στενοί δεσμοί μεταξύ των εταίρων τους συνεπάγονται με ταχεία και άμεση λήψη εταιρικών αποφάσεων τόσο καθημερινών/ επουσιωδών όσο και πιο σπουδαίων και ουσιωδών, όπως λόγω χάρη την απόφαση για τη μεταβολή αντικειμένου δραστηριότητας της εταιρείας ή αλλαγή της επιχειρηματικής της πορείας.

Επιπρόσθετα στα βασικότερα πλεονεκτήματα αυτής της εταιρικής μορφής συγκαταλέγονται τα χαμηλά γενικά έξοδα λειτουργίας και σύστασής της, τα οποία ομοιάζουν σχεδόν με τα έξοδα για την ίδρυση μίας ατομικής επιχείρησης με τη διαφορά ότι αυτή η εταιρική μορφή, ήτοι των προσωπικών εταιριών, δύναται να «ενώσει» επιχειρηματικά περισσότερα του ενός άτομα, εν αντιθέσει με την εταιρική μορφή της ατομικής επιχείρησης, η οποία αποτελεί το μέσο άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας του κατά μόνας δραστηριοποιούμενου επιχειρηματία.

Ωστόσο, το βασικό χαρακτηριστικό των προσωπικών εταιριών, ήτοι η ύπαρξη στενών δεσμών μεταξύ των εταίρων αποτελεί συγχρόνως και μειονέκτημα των εν λόγω εταιριών, καθώς συνεπάγεται με μεγαλύτερο κόστος για την εταιρία σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ τους. Επιπρόσθετα, στην εν λόγω εταιρική μορφή η αδυναμία διαίρεσης του εταιρικού κεφαλαίου σε μετοχές και η απεριόριστη ευθύνη των εταίρων, με όλη την περιουσία τους για

⁴⁶ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/pliories-gia-epichirimaties/sindromes-teli-melon/>

τις υποχρεώσεις της εταιρείας, ακόμα και μετά τη διάλυση της έχουν ως απότοκο μεταξύ άλλων την μικρότερη μακροπρόθεσμη επιχειρηματική ανάπτυξη της εταιρείας και τη δυσκολία εξεύρεσης μακροπρόθεσμων πηγών χρηματοδότησης (τραπεζικός δανεισμός – Χρηματιστήριο), καθώς μια προσωπική εταιρεία δεν έχει υποχρέωση να τηρεί τόσο αυστηρούς λογιστικούς κανόνες και βιβλία, έχει περιορισμένο σύστημα δημοσιότητας και εν γένει συνδέεται ως επί το πλείστον με πιο απλές επιχειρηματικές προσπάθειες κάτι που κάνει πιο δύσκολο για την δανείστρια τράπεζα να αξιολογήσει την πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρείας, αποτελώντας εμπόδιο στον τραπεζικό δανεισμό.

Τέλος, βασικό μειονέκτημα του εν λόγω εταιρικού σχηματισμού περισσότερο νομικής φύσεως αποτελεί η δυνατότητα κάποιου από τους εταίρους να καταγγείλει υπό προϋποθέσεις την εταιρική σύμβαση, οπότε, αν η καταγγελία ευδοκιμήσει, η εταιρεία λύεται και τίθεται σε εκκαθάριση. Το οριζόμενο από το νόμο εταιρικό αυτό δικαίωμα, αποτελεί "όπλο" στη διάθεση κάθε εταίρου, το οποίο δύναται να χρησιμοποιηθεί ως μέσο πίεσης έναντι του άλλου εταίρου. Με άλλα λόγια, κάθε εταίρος έχει τη δυνατότητα να ζητήσει δικαστικά την κήρυξη της καταγγελίας ως γενομένης χωρίς σοβαρό λόγο, αίτημα που αν γίνει δεκτό από το δικαστήριο ο βλαβείς εταίρος μπορεί να διεκδικήσει μέσω δικαστηρίου αποζημίωση από τον υπαίτιο.

Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για μία μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας με σχετικά χαμηλό κόστος, απλοϊκότητα στη σύστασή της και στη λειτουργία της με περισσότερο διαπροσωπικές σχέσεις μεταξύ των μελών της, γεγονός που την καθιστά ελκυστική για δύο ή περισσότερα άτομα που διατηρούν σχετικά στενούς κοινωνικούς, οικογενειακούς ή φιλικούς δεσμούς και που επιθυμούν να εκκινήσουν κάποια επιχειρηματική δραστηριότητα άμεσα και με χαμηλό κόστος.

Μέρος 4ο: Κεφαλαιουχικές Εταιρίες

4.1 Γενικά

Οι κεφαλαιουχικές εταιρίες αποκλίνουν από τη «λογική» τόσο της ατομικής επιχείρησης όσο και από αυτή των προσωπικών εταιριών, καθώς δεν χαρακτηρίζονται ούτε από στενούς δεσμούς μεταξύ των εταίρων τους ούτε με προσωπική ευθύνη αυτών με την ατομική τους περιουσία σε περίπτωση ύπαρξης χρεών της εταιρίας. Εν αντιθέσει συνεπώς με τις προαναφερθείσες εταιρικές μορφές, στις κεφαλαιουχικές εταιρείες το νομικό πρόσωπο αποτελεί έναν «μανδύα» πίσω από τον οποίο δραστηριοποιούνται οι εταίροι- μέτοχοι. Η εταιρία είναι αυτή που επωμίζεται όλα τα εταιρικά χρέη και ευθύνεται με την περιουσία της έναντι των πιστωτών της, ενώ οι εταίροι-μέτοχοι ουδεμία ευθύνη φέρουν για τα εταιρικά χρέη, παρά μόνο για το ποσό που έχουν συνεισφέρει για τη συμμετοχή τους στην εταιρία.

Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, όπως άλλωστε φανερώνει και η ονομασία τους καθοριστικό ρόλο διαδραματίζει η έννοια του κεφαλαίου, καθώς φορέας εξουσίας και ελέγχου είναι το φυσικό πρόσωπο που κατέχει το μεγαλύτερο κεφάλαιο στην επιχείρηση. Συγχρόνως, οι δεσμοί μεταξύ των εταίρων συνήθως δεν είναι ιδιαίτερα στενοί, ενώ η σχέση μεταξύ τους είναι απλή μία έκφραση της συνεισφοράς τους στην εταιρία.

Επιπλέον, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες παρουσιάζουν μεγαλύτερη πολυπλοκότητα τόσο στη σύσταση όσο και στη λειτουργία τους, ενώ τα έξοδα για τη «συντήρησή» τους είναι πολύ πιο αυξημένα από αυτά των λοιπών εταιρικών μορφών.

Κεφαλαιουχικές εταιρείες αποτελούν η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία, η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης και η Ανώνυμη Εταιρία.

4.2 Φορολογικός συντελεστής στις κεφαλαιουχικές εταιρίες

Όπως και οι λοιπές νομικές μορφές έτσι και οι κεφαλαιουχικές εταιρίες φορολογούνται επί των εταιρικών τους κερδών που προκύπτουν αφαιρουμένων των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, όπως οι εν λόγω βασικές έννοιες αναλύθηκαν στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσης εργασίας.

Και για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται σήμερα ανέρχεται σε 22% επί των καθαρών κερδών της εταιρείας. (Για περισσότερες

λεπτομέρειες σχετικά με το φορολογικό συντελεστή κατά τα προηγούμενα έτη (βλ. ενότητα 3.6 «Φορολογικός συντελεστής στις Προσωπικές Εταιρίες»).

4.3 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος στις Κεφαλαιουχικές Εταιρίες

Για την προκαταβολή φόρου εισοδήματος που εφαρμόζεται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες ισχύουν *mutatis mutandis* τα όσα ήδη ελέχθησαν και αναφορικά με τις προσωπικές εταιρίες. Το ποσοστό της προκαταβολής φόρου διαμορφώθηκε μετά από πολλές αυξομειώσεις σήμερα στο 80% του φόρου του τρέχοντος έτους.

Ασφαλώς, και για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες ισχύει ότι ειδικά για τις νεοσύστατες επιχειρήσεις ο συντελεστής μειώνεται κατά 50% για τα 3 πρώτα έτη δηλαδή στο 40%.⁴⁷ Ωστόσο, όπως έχει ήδη επισημανθεί στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας η προκαταβολή φόρου επηρεάζει την επιχείρηση μόνον κατά το πρώτο έτος λειτουργίας της, αφού κατ' ουσίαν μετέπειτα από το σύνολο του προς πληρωμή φόρου αφαιρείται και η περσινή καταβληθείσα προκαταβολή φόρου.

4.4 Περιπτώσεις έκπτωσης των ασφαλιστικών εισφορών και των αμοιβών των μελών των κεφαλαιουχικών εταιριών

Αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., **αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας** αλλά ακολουθούν τη φορολογική μεταχείριση που αναλύεται κατωτέρω, αναλόγως αν ο εταίρος ασκεί παράλληλα και ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα ή όχι.⁴⁸

Ειδικότερα, οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων των Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών αυτών όταν οι εν λόγω εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και παράλληλα ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς οι εισφορές αυτές, θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Στην περίπτωση που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον, οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες, για τις οποίες θα φορολογηθούν ως φυσικά πρόσωπα. Συνεπώς,

⁴⁷ Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, άρθρο 71, παράγραφος 3

⁴⁸ Διαδικτυακή Πηγή **Taxheaven.gr** (Φορολογική και λογιστική ελληνική πύλη ενημέρωσης για θέματα φορολογίας): <https://www.taxheaven.gr/news/36378/poies-asfaltikes-eisfores-ekpiptoun-apo-ta-akaoarista-esoda-kai-poes-oxi>

σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων των ως άνω κεφαλαιουχικών εταιριών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Ομοίως, και οι ασφαλιστικές εισφορές μελών του Δ.Σ. των Α.Ε. ή των διαχειριστών των Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών, όταν λαμβάνουν αμοιβές λόγω της ιδιότητας τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογούνται ως φυσικά πρόσωπα για τις εν λόγω αμοιβές, οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

4.5 Παρακρατούμενοι φόροι στις κεφαλαιουχικές εταιρίες

Όπως έχει αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, αφορών στις προσωπικές εταιρίες, κάθε οικονομική οντότητα, νομικό ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές όπως μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, η παρακράτηση φόρου εφαρμόζεται στη διανομή μερισμάτων προς τους εταίρους/ μετόχους σε κάθε περίπτωση καθώς πρόκειται για νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εν αντιθέσει με τις προσωπικές εταιρίες οι οποίες δεν υπόκειται σε φόρο μερισμάτων όταν τηρούν απλογραφικά βιβλία. Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου είναι για τα μερίσματα ανέρχεται σήμερα στο πέντε τοις εκατό (5%). Αυτή είναι και η μόνη διαφοροποίηση της παρακράτησης φόρου σε σχέση με τις προσωπικές εταιρίες.

Πρέπει να σημειωθεί δε ότι η παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την ως άνω πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Σε περίπτωση απόληψης κερδών από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Ακόμη, όπως έχει ήδη αναφερθεί και στην ενότητα των προσωπικών εταιριών αναφορικά με τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες, αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση όταν ο λήπτης είναι φυσικό

πρόσωπο. Συνεπώς, για τις αμοιβές αυτές τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Κατά τα λοιπά, ισχύουν για την παρακράτηση φόρου όσα ελέγχθησαν στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας (3.8 « Παρακρατούμενοι φόροι στις προσωπικές εταιρίες»).

4.6 Η υποχρέωση τήρησης τακτικού αποθεματικού

Ιδιαίτερη υποχρέωση στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, εν αντιθέσει με τις προσωπικές, είναι η τήρηση τακτικού αποθεματικού. Η σχετική υποχρέωση συναντάται σε όλα τα είδη των κεφαλαιουχικών εταιριών λόγω του μεγέθους τους αλλά και ως αντιστάθμισμα της περιορισμένης ευθύνης των εταίρων τους/μετόχων τους και προκειμένου να υπάρχει πάντοτε κάποιο «αντίκρυσμα» στα ταμεία της εταιρείας, εφόσον οι εταίροι/μέτοχοι δεν ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία για εταιρικά χρέη στην εν λόγω κατηγορία εταιριών.

Πιο συγκεκριμένα, η σχετική υποχρέωση τήρησης τακτικού αποθεματικού προβλέπεται αναφορικά με την Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία στη παρ. 2, του άρθρου 100, του Ν. 4072/2012, βάσει του οποίου κάθε έτος και πριν από κάθε διανομή κερδών πρέπει να κρατείται τουλάχιστον το ένα εικοστό (1/20) των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό μπορεί μόνο να κεφαλαιοποιείται ή να συμψηφίζεται με ζημίες. Το εν λόγω άρθρο μάλιστα, προβλέπει ότι, πρόσθετα αποθεματικά μπορούν να προβλέπονται από το καταστατικό ή να αποφασίζονται από τους εταίρους.

Συνεπώς, ανεξαρτήτως της διανομής μερίσματος, εφόσον υφίστανται για τη χρήση λογιστικά κέρδη, θα πρέπει να γίνεται παρακράτηση 5% (1/20) επί των καθαρών αυτών κερδών ως τακτικό αποθεματικό. Σημειώνεται, σε αντίθεση με την Ανώνυμη Εταιρεία, ότι ο νόμος δεν προβλέπει όριο στην υποχρέωση κράτησης τακτικού αποθεματικού. Στην περίπτωση που το ύψος του τακτικού αποθεματικού κρίνεται ιδιαίτερα υψηλό από τα μέλη της εταιρείας, η ΓΣ μπορεί να αποφασίσει την κεφαλαιοποίηση, και εν συνεχεία, τη διανομή του, με μείωση του εταιρικού κεφαλαίου.

Ομοίως, και για τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης (άρθρο 24 και 24^α Νόμου 3190/1955) και για τις Ανώνυμες Εταιρίες (άρθρο 158 Ν. 4548/2018), ισχύουν τα ως άνω με μόνη διαφοροποίηση ότι σε αντίθεση με την ΙΚΕ, στις εν λόγω κεφαλαιουχικές εταιρίες, προβλέπεται η δυνατότητα για παύση της υποχρέωσης διατήρησης αποθεματικού, αν αυτό φθάσει στο 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου.

4.7 Η ευθύνη στις κεφαλαιουχικές εταιρίες

Όπως έχει ήδη επισημανθεί, στις κεφαλαιουχικές εταιρίες μόνη υπέγγυα έναντι των πιστωτών είναι η ίδια η εταιρεία. Αυτό συμβαίνει καθώς μία από τις βασικές αρχές που διέπουν τις κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι η αρχή της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου έναντι των μελών του και ο επακόλουθος χωρισμός των περιουσιών αυτών. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το νομικό πρόσωπο θεωρείται ως αυτοτελές υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και διακρίνεται από τα πρόσωπα ή την περιουσία των μελών που το αποτελούν ως κάτι ξεχωριστό από αυτά. Ακόμη, το νομικό πρόσωπο ορίζει τη διαχείριση των εταιρικών του υποθέσεων σε κάποιο διαχειριστή ή όργανο (λ.χ. το Διοικητικό Συμβούλιο στις Α.Ε.) για να διοικεί την περιουσία του. Οι τελευταίοι αυτοί διαχειριστές δύναται υπό προϋποθέσεις να υπέχουν ευθύνη ακόμα και ποινική λόγω πλημμελούς ή κακής εταιρικής διαχείρισης.

Φορέας εξουσίας και ελέγχου μέσω λήψης αποφάσεων λόγω συγκέντρωσης πλειοψηφίας είναι το φυσικό πρόσωπο που κατέχει το μεγαλύτερο κεφάλαιο στην επιχείρηση είτε αυτό αν είναι εταιρικά μερίδια στην περίπτωση της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας είτε μετοχές στην περίπτωση της Ανώνυμης Εταιρίας. Η σχέση των εταίρων εκφράζεται από το ποσό το οποίο έχουν συνεισφέρει στην εταιρεία, ενώ η προσωπική τους περιουσία δεν συνδέεται με την εταιρεία καθώς σε περίπτωση εκκαθάρισης χάνουν μόνο μέχρι το ποσό το οποίο έχουν συνεισφέρει.

4.8 Τα είδη των κεφαλαιουχικών εταιριών

4.8.1 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική εταιρία (Ι.Κ.Ε.)

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία αποτελεί μία νέου τύπου εταιρεία, η οποία δημιουργήθηκε για να καλύψει τις ανάγκες της σύγχρονης επιχειρηματικής κοινωνίας. Εισήχθη για πρώτη φορά στον "εταιρικό κόσμο" το 2012 με τον νόμο 4072/2012 (άρθρα 43-120). Αποτελεί μία ενδιάμεση λύση στο δίλημμα επιλογής μεταξύ προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρίας, καθώς φαίνεται να συνδυάζει εταιρικά χαρακτηριστικά τόσο κεφαλαιουχικών όσο και προσωπικών εταιριών. Από τη μία η λειτουργία της αλλά και η περιορισμένη ευθύνη του εταίρου προσομοιάζει με εκείνες των κεφαλαιουχικών εταιριών από την άλλη τα μικρά κόστη σύστασης και η ανυπαρξία έστω ελάχιστου αρχικού εταιρικού κεφαλαίου προσομοιάζουν στη φύση των προσωπικών εταιριών.

Ιστορικά δέον όπως αναφερθεί ότι ο όρος Ιδιωτική είναι κάπως ατυχής καθώς δεν σημαίνει ασφαλώς ότι δεν είναι δημόσια Χρησιμοποιήθηκε για να προσομοιάζει με την

αγγλοαμερικανική ορολογία «Private Companies» σε αντιδιαστολή με τις «Public Companies», ώστε να υποδηλώσει εταιρία η οποία δεν χαρακτηρίζεται από ευρεία διασπορά μετοχών/εταιρικών της μεριδίων αλλά αντίθετα πρόκειται για ολιγομελή ή εν στενώ κύκλω εταιρεία.

Σημειωτέον ότι η Ι.Κ.Ε. δύναται να συνίσταται και από ένα μόνο πρόσωπο και ως εκ τούτου να καθίσταται μονοπρόσωπη. Κατά αυτόν τον τρόπο, η εν λόγω εταιρική μορφή απευθύνεται ακόμα και σε επιχειρηματίες που λειτουργούν κατά μόνας. Η επιλογή της εταιρικής μορφής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας δύναται να τους ευνοήσει με την εφαρμογή του ενιαίου εταιρικού συντελεστή ύψους 22% για ολόκληρο το ύψος του φορολογητέου ποσού έναντι της κλιμακούμενης φορολογίας που εφαρμόζεται στις ατομικές επιχειρήσεις. (ίδτε κεφάλαιο 2.3 «Ο Φορολογικός Συντελεστής στην Ατομική Επιχείρηση»).

4.8.1.1 Ίδρυση Ι.Κ.Ε. : Σύσταση και Κόστη

Η σύσταση της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας πραγματοποιείται εξ ολοκλήρου μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης (ΥΜΣ), ήτοι των ηλεκτρονικών υπηρεσιών σύστασης του Γενικού Εμπορικού Μητρώου. Η ειδική πλατφόρμα σύστασης είναι η εξής: <https://eyms.businessportal.gr>. Η διαδικασία είναι ιδιαίτερα απλή και γρήγορη και δεν συνεπάγεται μεγάλο κόστος, με αποτέλεσμα η εν λόγω εταιρική μορφή να ανταγωνίζεται επάξια στο εν λόγω χαρακτηριστικό (κόστος ίδρυσης και λειτουργίας) τις προσωπικές εταιρίες.

Αρχικά, πρέπει να καταρτιστεί το καταστατικό της εταιρίας, ήτοι το νομικό έγγραφο που ρυθμίζει τα βασικά ζητήματα της εταιρείας, τις σχέσεις μεταξύ των εταιρών, το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου κ.ο.κ.. Για τη σύνταξη του καταστατικού δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο αλλά αρκεί ένα απλό ιδιωτικό συμφωνητικό που καταρτίζει δικηγόρος, προσαρμόζοντάς το στο χαρακτηριστικά της υπό ίδρυσης εταιρίας. Το καταστατικό καταχωρείται έπειτα στο ΓΕΜΗ μέσω ειδικής προδιατυπωμένης ηλεκτρονικής φόρμας. Κατά τα άλλα, αναφορικά με το καταστατικό ισχύουν τα όσα ελέχθησαν στο σχετικό κεφάλαιο για τις προσωπικές εταιρίες. Ακόμη, θα πρέπει να υπάρχει κάποιο αποδεικτικό της έδρας της εταιρίας (λ.χ. μισθωτήριο) και να δηλωθούν οι Κωδικοί Αριθμοί Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της επιχείρησης, οι οποίοι οριοθετούν τα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Τα έξοδα, τα οποία συνεπάγεται η ίδρυση και λειτουργία μίας Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας, είναι ιδιαίτερα χαμηλά με αποτέλεσμα να την καθιστούν μία ιδιαίτερα ελκυστική μορφή εταιρείας. Αρχικώς, καταβάλλεται κατά την ίδρυσή της το τέλος καταχώρησης της εταιρείας στο ΓΕΜΗ που ανέρχεται στα δέκα (10€), το οποίο καταβάλλεται

μέσω των υπηρεσιών μίας στάσης. Επιπλέον, υπάρχει υποχρέωση καταβολής προς το ΓΕΜΗ του Γραμματίου Ενιαίου Κόστους Σύστασης Εταιρείας που ανέρχεται στα 60 ευρώ, ανεξάρτητα του αριθμού των εταιρών.

Όπως και στις προσωπικές εταιρίες, αυτό, επίσης, που απαιτείται είναι ένας προέλεγχος για την επωνυμία της εταιρίας, ο οποίος και πάλι διενεργείται εξ ολοκλήρου ηλεκτρονικά για να διαπιστωθεί αν η συγκεκριμένη επωνυμία χρησιμοποιείται ήδη από άλλους επιχειρηματίες και έχει εδραιωθεί στις συναλλαγές. Για τη δέσμευση μόνος της επωνυμίας της εταιρίας και του διακριτικού τίτλου αυτής χρειάζεται να καταβληθεί παράβολο μέσω των Υπηρεσιών Μίας Στάσης, που ανέρχεται στα δέκα (10) ευρώ και στην περίπτωση της αυτόματης δέσμευσης στα τριάντα (30) ευρώ.

Εν τέλει, το πρότυπο καταστατικό υπογράφεται από τους ιδρυτές της επιχείρησης ηλεκτρονικά και χορηγείται στην εταιρία αριθμός ΓΕΜΗ, μετά την επιτυχή ολοκλήρωση της διαδικασίας σύστασης. Επιπλέον, η ΥΜΣ διαβιβάζει στο TAXIS τα στοιχεία της νεοσυσταθείσας εταιρείας προκειμένου η εταιρεία να λάβει ΑΦΜ και κλειδάριθμο για τη δημιουργία κωδικών taxis net.

4.8.1.2 Τα είδη εισφορών της ΙΚΕ

Ιδιαίτερα πρωτότυπος είναι και ο διαχωρισμός των τριών κατηγοριών εισφορών μέσω των οποίων δύναται να συμμετέχει κάποιος εταίρος σε μία Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία. Ειδικότερα, οι εταίροι δύνανται να συμμετέχουν με κεφαλαιακές, με εξωκεφαλαιακές ή με εγγυητικές εισφορές.

Οι κεφαλαιουχικές εισφορές αποτελούν τις χρηματικές εισφορές ή αυτές που αποτιμώνται σε χρήμα ή σε είδος, όπως και στις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Ασφαλώς, σε περίπτωση που το κεφάλαιο της εταιρείας είναι μηδενικό δεν υπάρχουν καθόλου κεφαλαιουχικές εισφορές. Οι εξωκεφαλαιουχικές συνίστανται σε καταβολή μη αποτιμητών σε χρήμα εισφορών, ιδίως σε εισφορά εργασίας ή έργου. Έτσι, για την παρεχόμενη εργασία υπό αυτό το πλαίσιο δεν οφείλεται μισθός ή αμοιβή. Στο καταστατικό αποτιμάται απλά η αξία τους και ο εισφέρων λαμβάνει αντίστοιχα εταιρικά μερίδια. Τέλος, οι εγγυητικές συνίστανται σε ανάληψη άμεσης, ευθείας, πρωτογενούς ευθύνης για τα χρέη της εταιρείας μέχρι ένα ορισμένο ποσό χωρίς δικαίωμα αναγωγής κατά της εταιρείας. Καμία, όμως, εγγυητική εισφορά εταίρου δεν δύναται να υπερβαίνει το 75% του προσδιοριζόμενου στο καταστατικό ποσού της συνολικής αξίας των εισφορών αυτών.

Η δυνατότητα συμμετοχής στην Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία διαζευκτικά με μία των ανωτέρω μορφών την διακρίνει από τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Η ΙΚΕ αποκτά κατά αυτόν τον τρόπο μεγάλη προσαρμοστικότητα και ευελιξία καθώς οι εταίροι της δύνανται να την μετατρέψουν σε αμιγώς κεφαλαιουχική εταιρία, με συμμετοχή τους μόνον με κεφαλαιουχικές εισφορές χωρίς ανάληψη υποχρεώσεων και ευθύνης από κανέναν εταίρο ή να προσδώσουν στην εταιρία έντονα προσωπικά στοιχεία που απαντώνται μόνον στις προσωπικές εταιρίες, λ.χ. την εισφορά της προσωπικής εργασίας των εταίρων ή την εγγυητική τους ευθύνη. Σε κάθε περίπτωση βέβαια, η εν λόγω εταιρία παραμένει για το νομικό κόσμο μία κεφαλαιουχική εταιρία στην οποία υπέγγυα για την εξόφληση των πιστωτών είναι μόνον η εταιρία ως νομικό πρόσωπο με μόνη εξαίρεση την περίπτωση που ο εταίρος συμμετέχει με εγγυητική εισφορά ο οποίος αναλαμβάνει την υποχρέωση έναντι των τρίτων να εξοφλήσει εφόσον απαιτηθεί από αυτούς χρέη της εταιρίας μέχρι του ύψους της εισφοράς του.

4.8.1.3 Τα εταιρικά όργανα της ΙΚΕ

Η ΙΚΕ έχει δύο εταιρικά όργανα: τη συνέλευση των εταίρων και τους διαχειριστές. Η συνέλευση των εταίρων είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και έχει την εξουσία να αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση. Οι συνελεύσεις των εταίρων διακρίνονται σε τακτικές ή έκτακτες. Οι τακτικές συνελεύσεις συνεδριάζουν μία φορά το έτος κατ' ελάχιστον και το αργότερο έως τη δέκατη ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης και την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι αποφάσεις της συνέλευσης των εταίρων λαμβάνονται με απλή και απόλυτη πλειοψηφία, ήτοι πλειοψηφία του συνολικού αριθμού των μεριδίων. Η εν λόγω ρύθμιση της ΙΚΕ διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων και της προσδίδει ευελιξία και μεγαλύτερη πρακτικότητα στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον. Ταυτοχρόνως, αποτελεί και βασικό της «προβάδισμα» έναντι της ΕΠΕ, για την οποία προβλέπονται πιο περίπλοκες διατάξεις για τη λήψη αποφάσεων. Ασφαλώς, το καταστατικό μπορεί να ορίζει αυξημένη πλειοψηφία ή ακόμα και ομοφωνία για τη λήψη μερικών αποφάσεων.

Για ζητήματα μείζονος σημασίας, όπως επί παραδείγματι τροποποιήσεως του καταστατικού ή αποκλεισμού εταίρου, απαιτείται αυξημένη πλειοψηφία των 2/3 του συνόλου των εταιρικών μεριδίων.

Αν δεν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό, η διαχείριση ασκείται συλλογικά από όλους τους εταίρους. Αυτή αποτελεί την νόμιμη διαχείριση που συναντάται και στην ΕΠΕ. Το καταστατικό, βέβαια, μπορεί να ορίζει διαφορετικό τρόπο διαχείρισης.

Ο διαχειριστής μπορεί να ανακληθεί με απόφαση των εταίρων που συνιστούν την πλειοψηφία του εταιρικού κεφαλαίου. Ωστόσο, αν δεν δύναται να σχηματιστεί πλειοψηφία και εφόσον συντρέχει σπουδαίος λόγος, ανάκληση του μπορεί να επέλθει με αίτηση των εταίρων που εκπροσωπούν το 1/10 των εταιρικών μεριδίων και με δικαστική απόφαση.

Η άσκηση της διαχειριστικής εξουσίας είναι εταιρικό δικαίωμα και συγχρόνως εταιρική υποχρέωση και γι' αυτό δεν προβλέπεται αμοιβή του διαχειριστή ως άσκηση παροχής υπηρεσιών. Ωστόσο, με απόφαση των εταίρων ή πρόβλεψη του καταστατικού μπορεί να προβλεφθεί αμοιβή για το διαχειριστή. Βέβαια, αυτό δεν αποτελεί συμφέρουσα λύση για την εταιρία καθώς επιβαρύνει την εταιρική περιουσία. Συνεπώς, εφόσον ο διαχειριστής είναι και εταίρος θα μπορούσε αντί εταιρικής αμοιβής να αναλάβει εταιρικά μερίδια έναντι της παροχής υπηρεσιών, η οποία αποτελεί εξωκεφαλαιακή εισφορά και προβλέπεται στην Ιδιωτική Κεφαλαιουχική εταιρία σε αντίθεση με τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Τέλος, ο διαχειριστής οφείλει να τηρεί το βιβλίο των εταίρων και το ενιαίο βιβλίο πρακτικών αποφάσεων των εταίρων και αποφάσεων της διαχείρισης.

4.8.1.4 Η ευθύνη των διαχειριστών

Η εκπροσωπευτική εξουσία, δηλαδή η εξουσία των διαχειριστών να δεσμεύουν την εταιρία έναντι τρίτων είναι απεριόριστη και μη περιορίσιμη, όπως άλλωστε συμβαίνει και με τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Οι πράξεις των διαχειριστών, ακόμη κι αν είναι εκτός του εταιρικού σκοπού δεσμεύουν την εταιρία έναντι τρίτων, εκτός αν ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την υπέρβαση του εταιρικού σκοπού. Περιορισμός της εκπροσωπευτικής εξουσίας των διαχειριστών δεν μπορεί να ρυθμιστεί με διατάξεις του καταστατικού ή απόφαση της γενικής συνέλευσης. Οι διαχειριστές ευθύνονται εις ολόκληρον για τυχόν παράβαση του νόμου, του καταστατικού ή πταίσματος τους κατά την άσκηση της διαχειριστικής τους εξουσίας.

Στην Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία προβλέπεται ότι ορισμένες αποφάσεις, όπως η αύξηση ή μείωση κεφαλαίου ή ορισμένες τροποποιήσεις του καταστατικού δύναται να λαμβάνονται μόνον από το διαχειριστή. Η προαναφερθείσα πρόβλεψη αποτελεί εξαίρεση της αποκλειστικής αρμοδιότητας της συνέλευσης των εταίρων για αυτές τις αποφάσεις. Ασφαλώς, η εν λόγω ρύθμιση προσδίδει μεγάλη ευελιξία στην ΙΚΕ και ταχύτητα στη λήψη των αποφάσεών της.

4.8.1.5 Τα δικαιώματα των εταίρων

Τα βασικά δικαιώματα των εταίρων είναι :

1) το δικαίωμα ψήφου: γενικώς προβλέπεται ότι κάθε εταιρικό μερίδιο παρέχει και δικαίωμα ψήφου. Ωστόσο, δύναται με πρόβλεψη του καταστατικού να προβλέπεται μέγιστο αριθμό ψήφων που μπορεί να έχει κάθε εταίρος, ο οποίος έχει περισσότερα του ενός εταιρικά μερίδια. Συγχρόνως, μία καινοτόμος ρύθμιση της ΙΚΕ είναι η πρόβλεψη του άρθρου 89 παρ. 1 εδ. 3 και αρ. 90 παρ. 2 τελ. εδ. με βάση την οποία σε περίπτωση διάστασης των συμφερόντων του εταίρου με εκείνα της εταιρείας δύναται να υποκατασταθεί η ψήφος του εταίρου με δικαστική απόφαση.

2) το δικαίωμα διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας προς τρίτους, όταν ισχύει η νόμιμη διαχείριση, το οποίο συνιστά ταυτοχρόνως και εταιρική υποχρέωση

3) το δικαίωμα της συμμετοχής στα κέρδη της εταιρείας, δηλαδή τα καθαρά κέρδη αφαιρουμένων των υποχρεώσεων (φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, ποσό για τακτικό αποθεματικό ή τυχόν πρόσθετο, μόνον εφόσον υπάρχει σχετική απόφασή των εταίρων, οι οποίοι αποφασίζουν αν και πόσα κέρδη θα διανεμηθούν. Η διανομή των κερδών είναι ανάλογη με τον αριθμό των μεριδίων των εταίρων ανεξάρτητα από το είδος της εισφοράς τους, ήτοι κεφαλαιακή, εξωκεφαλαιακή ή εγγυητική. Σε αντίθεση με το άρθρο 764 του ΑΚ, το οποίο είναι γνωστό και ως απαγόρευση λεόντειας συμφωνίας, το καταστατικό της ΙΚΕ δύναται να προβλέπει ότι για ορισμένο χρονικό διάστημα (έως δέκα έτη το ανώτερο) ορισμένοι εταίροι δεν θα μετέχουν ή θα μετέχουν περιορισμένα στα κέρδη.

4) το δικαίωμα των εταίρων για παροχή πληροφοριών για πάσης φύσεως εταιρικά ζητήματα και έλεγχο των εταιρικών εγγράφων και βιβλίων κατά το πρώτο δεκαήμερο μετά τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου

Οι εταίροι υποχρεούνται στην καταβολή της εισφοράς τους, η οποία στην ΙΚΕ κατ' εξαίρεση με τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες μπορεί να συνίσταται σε χρήμα ή σε είδος.(ίδτε παράγραφο 4.8.1.6. «Τα είδη εισφορών της ΙΚΕ»).

4.8.1.6 Η διανομή των κερδών στην ΙΚΕ

Όπως και στις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ο διαχειριστής συντάσσει τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες εγκρίνονται από τους εταίρους. Μετά την έγκριση

των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι εταίροι αποφασίζουν για τη διάθεση των κερδών. Από τα καθαρά κέρδη πριν τη διανομή τους κρατείται το ποσό που απαιτείται για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το ελάχιστο ποσό που παρακρατείται για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού είναι το 1/20 των καθαρών κερδών. Η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη είναι ανάλογη της εταιρικής τους μερίδας.

4.8.1.7 Κόστη λειτουργίας και λογιστική Υποστήριξη

Την εταιρία βαραίνουν ετήσια συνδρομητικά τέλη, τα οποία ανέρχονται σε 100 ευρώ⁴⁹ προς το ΓΕΜΗ και 70 ευρώ προς το Επιμελητήριο⁵⁰ (ενδεικτικά: των Αθηνών). Συνακόλουθα, κάθε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου βαρύνεται με Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου που ανέρχεται σε 0,5% σήμερα βάσει του άρθρου 21 του Ν.1676/1986 αντί για 1% επί του κεφαλαίου που ανερχόταν κατά τα προηγούμενα χρόνια. Σημειωτέον ότι ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου δεν επιβαρύνει την εταιρεία κατά τη σύστασή της.

Αναφορικά με τα λογιστικά βιβλία τα οποία υποχρεούται να διατηρεί η εταιρεία αυτά είναι διπλογραφικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας). Συνεπώς, η λογιστική της πληροφόρηση είναι πιο εκτεταμένη από τις προσωπικές εταιρίες και στο χαρακτηριστικό αυτό η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία ομοιάζει περισσότερο με τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική της παρακολούθηση είναι ευρύτερη και τα λογιστικά της έξοδα πιο αυξημένα σε σχέση με πιο απλοϊκές εταιρικές μορφές. Απαιτείται κατ' ελάχιστον σύνταξη ισολογισμού, σύνταξης κατάστασης αποτελεσμάτων και προσαρτήματος. Ειδικότερα, τα εν λόγω λογιστικά έγγραφα- πίνακες απαιτούνται για τις πολύ μικρές και μικρές οντότητες, ήτοι τις εταιρείες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:⁵¹

- Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ

⁴⁹ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/gemi/etisia-teli-tirisis-meridas-gemi>

⁵⁰ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/pliories-gia-epichirimaties/sindromes-teli-melon/>

⁵¹ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Ανάλυση και Ερμηνεία, Σταματόπουλος Π.Δημήτριος, Σταματόπουλος Πάρης, Σταματόπουλος Γιάννης, Β' Έκδοση, Ιούνιος 2021

•Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα

Επιπλέον, ο διαχειριστής υποχρεούται να συντάσσει ετήσια έκθεση για την εταιρική δραστηριότητα για έκαστη εταιρική χρήση. Μάλιστα, οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας πρέπει να δημοσιεύονται ετησίως στο ΓΕΜΗ. Εν γένει προϋποθέτει μεγαλύτερη διαφάνεια στις οικονομικές της συναλλαγές, η οποία επιτυγχάνεται με την τήρηση διπλογραφικού συστήματος, ως αντιστάθμισμα στην περιορισμένη ευθύνη των εταίρων. Ωστόσο, σε σχέση με τις άλλες δύο μορφές κεφαλαιουχικών εταιριών (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) χρειάζεται πιο μειωμένη λογιστική παρακολούθηση ειδικά αν κατατάσσετε στην κατηγορία των μικρών ή πολύ μικρών οντοτήτων του Νόμου 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, καθώς τέτοιες ήσσονος μεγέθους οντότητες υποχρεούνται να συντάσσουν μόνον τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και το Παράρτημα κι όχι τα λοιπά λογιστικά έγγραφα, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Ακόμη στα πλαίσια τήρησης της διαφάνειας της εταιρείας, η τελευταία υποχρεούται μέσα σε ένα μήνα από τη σύσταση της να αποκτήσει εταιρική ιστοσελίδα, όπου πρέπει να αναγράφονται με ευθύνη του διαχειριστή τα ονοματεπώνυμα και οι διευθύνσεις των εταίρων, με την κατηγορία εισφορών του καθενός, το πρόσωπο που ασκεί τη διαχείριση, καθώς και οι πληροφορίες της προηγούμενης παραγράφου. Η ιστοσελίδα της εταιρείας θα πρέπει επίσης να καταχωρίζεται στο ΓΕΜΗ. Τέλος, περιορισμένα είναι και τα κόστη για ασφάλιση της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας, εφόσον σε Υποχρεωτική Ασφάλιση υποχρεούται μόνον ο διαχειριστής αυτής κι όχι οι υπόλοιποι εταίροι.

4.8.1.8 Ασφαλιστικές εισφορές στην Ι.Κ.Ε.

Βασικό πλεονέκτημα των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών είναι ότι τα μέλη τους δεν υποχρεούνται σε ασφάλιση όπως τα μέλη των προσωπικών εταιρειών και τα μέλη των εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης. Τα πρόσωπα αυτά δύνανται να υπαχθούν προαιρετικά στην ασφάλιση σύμφωνα με τις διατάξεις του π. Ο.Α.Ε.Ε. (παρ. 9 άρθρο 116 Ν. 4072/12 περ. β'). Ο μόνος που υποχρεούται σε ασφάλιση στην ΙΚΕ είναι ο εταίρος που ασκεί ταυτόχρονα και καθήκοντα διαχείρισης. Σε αυτήν την περίπτωση, διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις:

Α) Ο μοναδικός εταίρος μονοπρόσωπης ΙΚΕ που είναι ταυτόχρονα και διαχειριστής καταβάλλει εισφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, ως ελεύθερος επαγγελματίας επί του αθροίσματος των εισοδημάτων που προέρχονται από την άσκηση των δύο δραστηριοτήτων, δηλαδή τα μερίσματα που λαμβάνει κατά τη διανομή των κερδών και τα έσοδα διαχειρίσεως.

Β) Εταίρος πολυπρόσωπης ΙΚΕ που έχει οριστεί ταυτόχρονα και διαχειριστής καταβάλλει εισφορές επί του εισοδήματος που προκύπτει μόνο από την άσκηση της διαχείρισης ως ελεύθερος επαγγελματίας βάσει του άρθρου 39 του Ν. [4387/2016](#), ενώ αν ο διαχειριστής αποτελεί τρίτο πρόσωπο μη εταίρο είτε μονοπρόσωπης είτε πολυπρόσωπης ΙΚΕ και πάλι καταβάλλει εισφορές επί του εισοδήματος που προκύπτει από την άσκηση της διαχείρισης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39.

4.8.1.9 Συμπεράσματα

Βάσει όλων των ανωτέρω εύκολα δύναται να αντιληφθεί κανείς γιατί η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία έχει εισέλθει δυναμικά στον σύγχρονο εταιρικό κόσμο, εφόσον, αν και ανήκει στην κατηγορία των κεφαλαιουχικών εταιριών, αποτελεί ένα κράμα προσωπικής και κεφαλαιουχικής εταιρίας συνδυάζοντας τα βασικά πλεονεκτήματα αυτών των εταιρικών κατηγοριών. Από τη μία διακρίνεται από τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες λόγω του ότι δεν απαιτεί ελάχιστο κεφάλαιο για τη σύστασή της, ενώ τα έξοδα για τη σύσταση και τη λειτουργία της είναι χαμηλότερα από την κλασική κεφαλαιουχική εταιρία, ήτοι την Ανώνυμη Εταιρία. Επιπρόσθετα, βασικό της πλεονέκτημα σε σχέση με τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι η μη υποχρέωση των εταίρων σε ασφάλιση αλλά μόνον του διαχειριστή και η δυνατότητα συμμετοχής στην εταιρία με μη χρηματική εισφορά, παρά τον κεφαλαιουχική της χαρακτήρα. Ακόμη, η διαδικασία λήψης των αποφάσεως στην εν λόγω εταιρία είναι ιδιαίτερα απλή σε σχέση με τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες, αφού αρκεί η απόλυτη πλειοψηφία των εταιρικών μεριδίων με αποτέλεσμα να εξασφαλίζεται η ταχύτητα και η αμεσότητα στη λήψη αποφάσεων. Με άλλα λόγια, όποιος έχει το μεγαλύτερο εταιρικό μερίδιο λαμβάνει και τις αποφάσεις.

Από την άλλη, ως κεφαλαιουχική εταιρία διατηρεί το πλεονέκτημα να ευθύνεται μόνον η εταιρία για τα εταιρικά χρέη και όχι κάθε εταίρος με την προσωπική του περιουσία, όπως συμβαίνει στις προσωπικές εταιρίες.

Ωστόσο, βασική διαφορά της με την κλασική ανώνυμη εταιρία είναι η αδυναμία της να εκδίδει μετοχές, ομολογίες, εξαγοράσιμα μερίδια με αποτέλεσμα να μην επιλέγεται ως εταιρική μορφή για πολύ μεγάλες ή διεθνείς εταιρίες που επιθυμούν να εισέλθουν στο χρηματιστήριο ή από μεγάλους οργανισμούς.

Η εν λόγω εταιρική μορφή απευθύνεται κυρίως σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις όπως είναι η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα και ειδικότερα από ομάδες επιχειρηματιών που θέλουν να ξεφύγουν από το πρότυπο των προσωπικών εταιρών και αποβλέπουν στο κύρος των κεφαλαιουχικών εταιριών με την περιορισμένη ευθύνη που αυτές συνεπάγονται αλλά όχι τα αυξημένα έξοδα των λοιπών προσωπικών εταιριών.

Είναι χαρακτηριστικό ότι από την εμφάνιση αυτής της εταιρικής μορφής οι περισσότερες εταιρείες πλέον, ιδρύονται ως ΙΚΕ ή μετατρέπονται στην εν λόγω εταιρική μορφή λόγω των θετικών χαρακτηριστικών που αυτή συγκεντρώνει.

4.8.2 Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης αποτελεί μία από τις βασικότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες του Ελληνικού Δικαίου και της Οικονομίας, η οποία εισήχθη για πρώτη φορά στα ελληνικά δεδομένα με το νόμο 3190/1955. Το εν λόγω νομοθέτημα έχει υποστεί πολλές τροποποιήσεις με μεγαλύτερες και σημαντικότερες αυτές που εισήχθησαν με τον νόμο 4541/2018.

Για πάρα πολλές δεκαετίες και μέχρι την εμφάνιση της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης αποτελούσε τη μοναδική ενδιάμεση λύση μεταξύ των προσωπικών εταιριών και της καθαρά κεφαλαιουχικής εταιρείας, της Ανώνυμης Εταιρείας. Συνεπώς, ομοιάζει αρκετά και με την Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία στη "λογική" της, εφόσον, συνδυάζει και αυτή χαρακτηριστικά που ενυπάρχουν στις προσωπικές και στις κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Ως εκ τούτου, η ΕΠΕ έχει μεν σωματειακή οργάνωση, καθώς υπάρχει διαχωρισμός των βασικών αρμοδιοτήτων στα δύο εταιρικά όργανα της, ήτοι τη συνέλευση των εταίρων και τους διαχειριστές, εντούτοις λόγω του μεικτού της χαρακτήρα, μπορεί παράλληλα να υπάρχουν έντονοι εταιρικοί δεσμοί μεταξύ των εταίρων της.

Ασφαλώς, όπως σε όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, έτσι και στην Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης δεν υφίσταται προσωπική ευθύνη των εταίρων για τα εταιρικά χρέη αλλά μόνη υπέγγυα έναντι των εταιρικών πιστωτών είναι η ίδια η εταιρεία. Ως εκ τούτου, η ονομασία της είναι ανακριβής και ο όρος περιορισμένη αναφέρεται απλώς στο ενδεχόμενο των εταίρων να απωλέσουν την καταβληθείσα τους εισφορά λόγω ζημιών της εταιρείας.

Κατά τα προηγούμενα έτη, η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης φαίνεται να ομοιάζε περισσότερο και σε άλλα σημεία με την Ανώνυμη Εταιρεία, όπως για παράδειγμα η ρύθμιση για την ύπαρξη ελάχιστου κεφαλαίου της εταιρείας. Η ρύθμιση σχετικά με το ελάχιστο κεφάλαιο της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης έχει μεταβληθεί πολλές φορές, με τον προηγούμενο νόμο 4111/2013 να ορίζει ως ελάχιστο απαιτούμενο ύψος του εταιρικού κεφαλαίου στα 2.400 ευρώ. Η εν λόγω ρύθμιση καταργήθηκε τελικώς με το νόμο 4156/2013 άρθρο 3 παρ. 9 και πλέον οι εταίροι μπορούν ελεύθερα να καθορίζουν το ελάχιστο κεφάλαιο

της εταιρείας με αντίστοιχη ρύθμιση στο καταστατικό. Με άλλα λόγια, η εταιρεία πλέον δύναται να έχει μηδενικό κεφάλαιο ακριβώς όπως και η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία.

4.8.2.1. Ίδρυση Ε.Π.Ε. : Σύσταση και Κόστη

Παρόλο που η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρεία, έχει αισθητές διαφορές από την Ανώνυμη Εταιρεία καθώς στην εν λόγω εταιρεία δεν υπάρχει κρατική εποπτεία ούτε κατά την ίδρυση της ούτε κατά τη λειτουργία της και έτσι η ίδρυσή της είναι ταχύτερη και πιο απλοϊκή.

Παλιότερα, η ίδρυσή της αποτελούσε πιο χρονοβόρα και δαπανηρή διαδικασία, καθώς γινόταν απαραίτητα με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Πλέον, η ίδρυση της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο αλλά και με ιδιωτικό έγγραφο αρκεί να ακολουθούνται πιστά οι προδιαγραφές των πρότυπων καταστατικών. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι η χρήση του πρότυπου καταστατικού αντί για συμβολαιογραφικό έγγραφο αφορά μόνο τη σύσταση. Οι τροποποιήσεις του καταστατικού που θα ακολουθήσουν της σύστασης γίνονται σε κάθε περίπτωση με συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο καθιστά την εν λόγω εταιρική μορφή λιγότερο ευέλικτη και προσαρμοστική στις εξελίξεις και στη λήψη αποφάσεων. Κατ' εξαίρεση των ανωτέρω, η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται με αυξημένη πλειοψηφία αλλά δεν απαιτεί συμβολαιογραφικό έγγραφο αλλά μόνον δημοσίευση στο ΓΕΜΗ. Εν συνεχεία, η ανάληψη των νέων μεριδίων από τους ήδη υπάρχοντες εταίρους ή νέους πρέπει να συμφωνηθεί μεταξύ των τελευταίων και των διαχειριστών με συμβολαιογραφικό έγγραφο εντός δέκα ημερών από την απόφαση περί αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου.

Για την ανεύρεση του πιστοποιημένου Συμβολαιογράφου που θα συντάξει τη συμβολαιογραφική πράξη σύστασης, υπάρχει αναρτημένος κατάλογος πιστοποιημένων συμβολαιογράφων στο διαδικτυακό τόπο του ΓΕΜΗ.

Και στην περίπτωση που η σύσταση γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο και στην περίπτωση που γίνει με πρότυπο καταστατικό, διεκπεραιώνεται μέσω της Ηλεκτρονικής Υπηρεσίας Μιας Στάσης (e-ΥΜΣ) του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (ΓΕΜΗ).

Το κόστος σύστασης της εταιρείας είναι πιο ελάχιστο πιο αυξημένο από τις προσωπικές εταιρείες, αφού το Γραμμάτιο Κόστους Σύστασης Εταιρείας ανέρχεται στα 70 ευρώ. Εφόσον οι ιδρυτές είναι πάνω από 3, το κόστος προσυζητάται με 5 ευρώ για κάθε επιπλέον ιδρυτή. Υπάρχει τέλος καταχώρησης στο ΓΕΜΗ 10 ευρώ, το τέλος υπέρ του Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων Αθηνών ύψους 5,80€ και επιπλέον ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου που ανέρχεται σε 0,5 % επί του κεφαλαίου που αναγράφεται στο καταστατικό. Σε περίπτωση που η σύσταση γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο το κόστος σύστασης αυξάνεται και με την

αμοιβή του συμβολαιογράφου, ενώ συνήθως υπάρχουν και έξοδα για την αμοιβή του δικηγόρου που θα συντάξει το καταστατικό. Μάλιστα, σύμφωνα με τον νόμο, απαιτείται η παρουσία δικηγόρου εφόσον το κεφάλαιο της εταιρείας είναι μεγαλύτερο από 100.000. Η ελάχιστη αμοιβή του δικηγόρου ορίζεται σε 1% για ποσό έως 44.02,5429 και 0,5% για ποσό πάνω από αυτό επί του ποσού της εταιρικής σύμβασης, ήτοι του ύψους του κεφαλαίου της εταιρείας.

Εν συνεχεία, μέσα σε έναν μήνα από τη σύσταση της ΕΠΕ ο διαχειριστής οφείλει να πιστοποιήσει την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου με πράξη του η οποία καταχωρίζεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο. Εάν παρέλθει η προθεσμία αυτή χωρίς να έχει γίνει η παραπάνω διαδικασία, η εταιρεία τίθεται αυτοδίκαια σε λύση και εκκαθάριση. Η παράλειψη πιστοποίησης καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου θεραπεύεται εάν πριν από την έκδοση της οριστικής δικαστικής απόφασης σχετικά με την ακυρότητα της εταιρείας αποδειχθεί ότι το σχετικό ποσό έχει κατατεθεί σε λογαριασμό της εταιρείας.

4.8.2.2 Τα όργανα της εταιρείας

Τα εταιρικά όργανα της ΕΠΕ είναι η συνέλευση των εταίρων και οι διαχειριστές, ενώ ο νόμος (άρθρο 6 παρ. 3 εδ. 2) δίνει τη δυνατότητα για τη δημιουργία κι ενός τρίτου οργάνου, του εποπτικού συμβουλίου/ελεγκτών με καθήκοντα ελέγχου διαχειρίσεως.

Η συνέλευση των εταίρων είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και έχει την εξουσία να αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση. Οι αποφάσεις της συνέλευσης των εταίρων λαμβάνονται με διπλή πλειοψηφία, δηλαδή μία απόφαση λαμβάνεται αν υπάρχει πλειοψηφία πάνω από το $\frac{1}{2}$ του όλου (δηλαδή όχι μόνον των παριστάμενων) αριθμού των εταίρων (αριθμητική πλειοψηφία) και οι οποίοι εκπροσωπούν συγχρόνως πάνω από το $\frac{1}{2}$ του όλου (όχι μόνο του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση) εταιρικού κεφαλαίου (κεφαλαιουχική πλειοψηφία). Η ρύθμιση αυτή της απαιτούμενης διπλής πλειοψηφίας για τη λήψη των αποφάσεων στην Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης είναι απότοκο του μεικτού χαρακτήρα της ΕΠΕ και αποτελεί μία από τις βασικές της δυσλειτουργίες της, η οποία την καθιστά δύσκαμπτη και μη ευέλικτη στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.

Οι συνελεύσεις της συνέλευσης των εταίρων διακρίνονται σε τακτικές, έκτακτες και καταστατικές. Οι τακτικές συγκαλούνται υποχρεωτικά τουλάχιστον για μία φορά το χρόνο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης και αποφασίζει κυρίως για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη διάθεση των κερδών, καθώς το ποσό που θα διανεμηθεί αποφασίζεται από τη γενική συνέλευση και δεν είναι αυτονόητο ότι θα διανεμηθεί το σύνολο των κερδών, την απαλλαγή των

διαχειριστών από κάθε ευθύνη για αποζημίωση και την εκλογή ελεγκτών, εφόσον απαιτείται. Η έκτακτη συνέλευση συγκαλείται προκειμένου να αποφασίσει για έκτακτα ζητήματα και η καταστατική προκειμένου να αποφασίσει αναφορικά με την τροποποίηση του καταστατικού με αυξημένη πλειοψηφία. Συνεπώς, η τροποποίηση του καταστατικού ανήκει στην αποκλειστική αρμοδιότητα της συνέλευσης των εταίρων, η οποία λαμβάνει απόφαση με πλειοψηφία τουλάχιστον πλέον του ενός δευτέρου ($1/2$) του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι εκπροσωπούν τουλάχιστον το 65% του εταιρικού κεφαλαίου.

Σημειωτέον ότι υπάρχουν και αποφάσεις που για την έγκυρη λήψη τους απαιτείται ομοφωνία των εταίρων. Οι αποφάσεις αυτές είτε αφορούν τον πυρήνα του νομικού προσώπου είτε, όπως ενδεικτικά η μεταβολή της εθνικότητας του νομικού προσώπου είτε την μεταβολή των υποχρεώσεων ή δικαιωμάτων των εταίρων, όπως ενδεικτικά η μείωση των καταστατικών δικαιωμάτων των εταίρων. Ασφαλώς, όταν αναφερόμαστε σε μείωση εννοούμε τη μείωση δικαιωμάτων που έχουν δοθεί στους εταίρους από το καταστατικό κατ' απόκλιση και κατ' επέκταση του νόμου, κι όχι αυτών που προβλέπονται νομοθετικά, τα οποία δεν δύνανται να περιοριστούν.

Σύμφωνα με τη νόμιμη διαχείριση της ΕΠΕ, τη διαχείριση ασκούν όλοι οι εταίροι από κοινού (συλλογική διαχείριση και εκπροσώπηση). Στην περίπτωση αυτή απαιτείται σύμπραξη όλων των εταίρων. Ασφαλώς, η εν λόγω ρύθμιση δεν αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο. Ως εκ τούτου, με αντίστοιχη απόφαση της γενικής συνέλευσης, δύναται να διορίζονται διαχειριστές. Στην περίπτωση αυτή η νομική θέση των διαχειριστών ομοιάζει με το Διοικητικό Συμβούλιο της Ανώνυμης Εταιρείας. Η απόφαση της συνέλευσης με την οποία διορίζονται οι διαχειριστές πρέπει υποχρεωτικά να δημοσιεύεται στο ΓΕΜΗ και να καθορίζει αν οι διαχειριστές θα δρουν ατομικά ή συλλογικά.

Όσον αφορά τη διαχείριση της ΕΠΕ, αποκλίσεις από τη νόμιμη διαχείριση μπορούν να ρυθμιστούν με απόφαση της γενικής συνέλευσης ή με βάση το καταστατικό, όπως επί παραδείγματι λήψη αποφάσεων όχι με συλλογική δράση αλλά με πλειοψηφία. Επιπλέον, κρίσιμο κρίνεται να τονισθεί ότι στην ΕΠΕ δεν ισχύει η αρχή της αυτοδιαχείρισης, όπως στις προσωπικές εταιρίες και ως εκ τούτου τη διαχείριση της εταιρίας δύναται να αναλάβει ένα τρίτο πρόσωπο, το οποίο δεν αποτελεί εταίρο. Σε αυτήν την περίπτωση το πρόσωπο αυτό δεν αποτελεί απλό πληρεξούσιο της εταιρίας αλλά όργανο αυτής κι έχει την ίδια ακριβώς νομική θέση με τους εταίρους διαχειριστές.

Αμοιβή καταβάλλεται στους διαχειριστές μόνον με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ή αντίστοιχη πρόβλεψη στο καταστατικό και μπορεί να συνίσταται σε πάγια αντιμισθία ή

ακόμα και σε ποσοστό επί των κερδών. Έχει, μάλιστα, νομολογηθεί ότι η αμοιβή των διαχειριστών δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης

Το τρίτο εταιρικό όργανο, οι ελεγκτές, προβλέπονται μόνον σε ΕΠΕ που συγκαταλέγονται στην κατηγορία των μεσαίων ή μεγάλων «οντοτήτων» βάσει των κριτηρίων που θεσπίζονται με το Ν. 4308/2014. Ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές εκλέγονται από τη γενική συνέλευση των εταίρων.

4.8.2.3 Ευθύνη μελών Διοικητικού Συμβουλίου ΕΠΕ

Οι πράξεις των διαχειριστών, ακόμη κι αν είναι εκτός του εταιρικού σκοπού δεσμεύουν την εταιρία έναντι τρίτων, εκτός αν ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την υπέρβαση του εταιρικού σκοπού. Περιορισμός της εκπροσωπευτικής εξουσίας των διαχειριστών δεν μπορεί να ρυθμιστεί με διατάξεις του καταστατικού ή απόφαση της γενικής συνέλευσης. Η ευθύνη των διαχειριστών στην ΕΠΕ., μετά την εναρμόνιση με το Ευρωπαϊκό Δίκαιο, όπως και στην περίπτωση της Ανώνυμης Εταιρείας, διευρύνθηκε. Μάλιστα, έχει νομολογηθεί και κατά μία άποψη υποστηρίζεται ότι αν υπάρχει συγκατάθεση της συνέλευσης των εταίρων που λαμβάνεται με αυξημένη πλειοψηφία δύναται να δεσμεύουν την εταιρεία οι πράξεις/ αποφάσεις των διαχειριστών που είναι εκτός του εταιρικού σκοπού, ακόμα κι αν οι τρίτοι είναι κακόπιστοι.

Οι διαχειριστές ευθύνονται εις ολόκληρον για τυχόν παράβαση του νόμου, του καταστατικού ή πταίσματος τους κατά την άσκηση της διαχειριστικής τους εξουσίας. Επίσης, υπάρχει ασφαλώς υποχρέωση των διαχειριστών να μην ασκούν ανταγωνιστικές κατά της εταιρείας πράξεις για λογαριασμό των ίδιων ή άλλων ή να συμμετέχουν σε έτερο νομικό πρόσωπο (Ο.Ε. , Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κ.ο.κ.) που να επιδιώκει τον ίδιο εταιρικό σκοπό, εκτός αν η συνέλευση των εταίρων έδωσε τη συγκατάθεσή της με ομόφωνη απόφαση.

Οι διαχειριστές υποχρεούνται να τηρούν το βιβλίο των εταίρων, το βιβλίο των πρακτικών των συνελεύσεων, όπου καταχωρίζονται οι συζητήσεις, οι προτάσεις και οι αποφάσεις των συνελεύσεων των εταίρων και το βιβλίο των πρακτικών διαχείρισης, στο οποίο εγγράφονται οι αποφάσεις των διαχειριστών.

4.8.2.4 Τα δικαιώματα των εταίρων

Τα βασικά δικαιώματα των εταίρων είναι :

1)το δικαίωμα ψήφου, το οποίο αποτελεί διάταξη αναγκαστικού δικαίου και δεν γίνεται να περιοριστεί με διάταξη καταστατικού ή απόφαση γενικής συνέλευσης,

2)το δικαίωμα διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας προς τρίτους, όταν ισχύει η νόμιμη διαχείριση,

3) το δικαίωμα της συμμετοχής στα κέρδη της εταιρείας, δηλαδή τα καθαρά κέρδη αφαιρουμένων των υποχρεώσεων (φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, ποσό για τακτικό αποθεματικό ή τυχόν πρόσθετο), εκτός κι αν υπάρχει αντίθετη διάταξη στο καταστατικό για τα διανεμόμενα κέρδη

4) το δικαίωμα των εταίρων για παροχή πληροφοριών για πάσης φύσεως εταιρικά ζητήματα και έλεγχο των εταιρικών εγγράφων και βιβλίων κατά το πρώτο δεκαήμερο μετά τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου

5) τα δικαιώματα της μειοψηφίας, ήτοι τα δικαιώματα που έχει ένας ή περισσότεροι εταίροι οι οποίοι αποτελούν τουλάχιστον το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου, όπως ενδεικτικά: το δικαίωμα για σύγκληση έκτακτης γενικής συνέλευσης ή το δικαίωμα ανάκλησης διαχειριστή.

6) Κάποια ατομικά δικαιώματα των εταίρων που προβλέπονται διάσπαρτα στα νόμο, όπως η περίπτωση σύγκλησης συνέλευσης σε περίπτωση αδράνειας των διαχειριστών (άρθρο 10 παρ. 2 εδ. 2), το δικαίωμα για άσκηση αγωγής κατά των διαχειριστών στην περίπτωση που η διαχείριση απέρριψε τη σχετική πρόταση (άρθρο 26) και το δικαίωμα προβολής των αποφάσεων της εταιρείας ενώπιον του Δικαστηρίου (άρθρο 15).

Οι εταίροι υποχρεούνται στην καταβολή της εισφοράς τους αλλά και τυχόν συμπληρωματικών εισφορών σε περίπτωση ύπαρξης ζημιών της εταιρείας με απόφαση της συνέλευσης της εταιρείας ή με τροποποίηση του καταστατικού για το σκοπό αυτό.

4.8.2.5 Το εταιρικό κεφάλαιο

Το εταιρικό κεφάλαιο της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης ομοιάζει με το μετοχικό κεφάλαιο της Ανώνυμης Εταιρείας. Αποτελεί αμετάβλητη/σταθερή μαθηματική ποσότητα, η οποία αναγράφεται στο καταστατικό και διαιρείται σε ίσα τμήματα. Αλλάζει μόνον με την τροποποίηση του καταστατικού. Αντίθετα, συνεχείς αυξομειώσεις παρατηρούνται στην εταιρική περιουσία. Το χρηματικό ποσό της εταιρικής περιουσίας που αντιστοιχεί στο εταιρικό κεφάλαιο είναι δεσμευμένο καθώς η εταιρική περιουσία που μπορεί να διανεμηθεί είναι μόνον αυτή που υπερβαίνει το εταιρικό κεφάλαιο και τις εταιρικές υποχρεώσεις/χρέη.

Το εταιρικό κεφάλαιο πρέπει να καταβάλλεται ολόκληρο κατά τη σύσταση της ΕΠΕ και σχηματίζεται είτε από μετρητά είτε από εισφορές σε είδος, οι οποίες ωστόσο θα πρέπει να είναι περιουσιακά αγαθά που είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης. Αποκλείεται η εισφορά σε εργασία, όπως συμβαίνει στην Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία. Με τη νέα νομοθεσία δεν υπάρχει περιορισμός για το ελάχιστο ποσό που θα πρέπει να ανέρχεται το εταιρικό κεφάλαιο της ΕΠΕ. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση αυτό θα πρέπει να είναι κατ' ελάχιστον 1 ευρώ καθώς η ελάχιστη ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδίων ορίζεται σε 1 ευρώ.

Τα εταιρικά μερίδια είναι ισόποσα τμήματα του εταιρικού κεφαλαίου και υποδηλώνουν την εταιρική σχέση του εταίρου με την εταιρεία, αφού η κτήση τους συνεπάγεται εταιρικά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Ωστόσο, ένας εταίρος μπορεί να αποκτήσει περισσότερα εταιρικά μερίδια, τα οποία συνολικά συνιστούν την εταιρική του μερίδα, πράγμα που αποτελεί χαρακτηριστικό κεφαλαιουχικού τύπου εταιρείας, εφόσον αντίστοιχη δυνατότητα δεν υπάρχει στις προσωπικές εταιρείες. Από την άλλη, τα εταιρικά μερίδια της ΕΠΕ δεν παρουσιάζουν την ίδια ευκολία μεταβιβασιμότητας και την ίδια αυτοτέλεια που χαρακτηρίζει τις μετοχές των Ανώνυμων Εταιρειών. Η εταιρική μερίδα του εταίρου πρέπει οπωσδήποτε να είναι πολλαπλάσια του εταιρικού μεριδίου.

4.8.2.6 Διανομή των κερδών στην Ε.Π.Ε.

Ο διαχειριστής υποχρεούται κάθε χρόνο να συντάσσει τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποκτούν νομική ισχύ μετά την έγκρισή τους από τη συνέλευση των εταίρων. Μετά την ψήφιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η συνέλευση των εταίρων αποφασίζει για τη διάθεση των κερδών. Από τα καθαρά κέρδη αφαιρείται το 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υποχρεωτικά έως ότου το αποθεματικό να ανέλθει στο 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου και ύστερα προαιρετικά. Η συνέλευση των εταίρων με αυξημένη πλειοψηφία δύναται να αποφασίζει και για την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων αποθεματικών. Τα λοιπά κέρδη διανέμονται/χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του καταστατικού ή αντίστοιχη απόφασης της συνέλευσης των εταίρων. Αν δεν υπάρχει σχετική ρύθμιση στο καταστατικό ή σχετική απόφαση των εταίρων, το σύνολο των κερδών διανέμονται.

4.8.2.7 Κόστη λειτουργίας και λογιστική Υποστήριξη

Για τη λειτουργία της εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης το κόστος είναι πιο αυξημένο σε σχέση με τις προσωπικές εταιρείες. Αρχικά, το κόστος διατήρησης μερίδας στο Γενικό

Εμπορικό Μητρώο ανέρχεται σε 180 ευρώ⁵², ενώ υπάρχει και κόστος διατήρησης μερίδας στο αρμόδιο εμπορικό επιμελητήριο, το οποίο ποικίλει αναλόγως το επιμελητήριο αλλά σίγουρα είναι πιο αυξημένο σε σχέση με το αντίστοιχο κόστος για τις προσωπικές εταιρείες. Ενδεικτικά, για το εμπορικό επιμελητήριο Αθηνών το κόστος διατήρησης μερίδας ανέρχεται στο ποσό των 70 ευρώ.⁵³ Ομοίως, το λειτουργικό κόστος της εταιρείας που αφορά τη λογιστική υποστήριξη της είναι πιο αυξημένο σε σχέση με τις προσωπικές εταιρείες. Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης τηρεί υποχρεωτικά διπλογραφικά βιβλία Γ' Κατηγορίας.

Ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα είναι τα ελάχιστα λογιστικά έγγραφα/ πίνακες που απαιτούνται για τις πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο για την Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία. Σε περίπτωση που πρόκειται για εταιρεία που εντάσσεται στις μεσαίες ή και μεγάλες οντότητες, χρειάζεται η κατάρτιση και επιπλέον λογιστικών εγγράφων, όπως η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας), που αφορά τις μεσαίες οντότητες ή για παράδειγμα κι επιπλέον κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας), που αφορά τις μεγάλες οντότητες. Ακολουθώντας, τα λογιστικά έξοδα αυξάνονται αναλόγως με τον κύκλο εργασιών και το μέγεθος της εταιρείας.

Στην Ε.Π.Ε., συνεπώς, λόγω της ύπαρξης περισσότερων λογιστικών εγγράφων, την τήρηση διπλογραφικών απαραίτητα βιβλίων και τη αυξημένο κατά πάσα πιθανότητα μέγεθος της επιχείρησης σε σχέση με μία προσωπική εταιρεία, η λογιστική της υποστήριξη είναι πιο δαπανηρή και τα λογιστικά της έξοδα αυξάνουν τα μηνιαία πάγια έξοδα της επιχείρησης. Επιπλέον, οι εταίροι της επιβαρύνονται με τις ασφαλιστικές τους εισφορές, οι οποίες υπολογίζονται βάσει των μερισμάτων που λαμβάνουν (ίδτετε κατωτέρω 4.8.2.8. «Ασφαλιστικές Εισφορές μελών Ε.Π.Ε.») και επιπλέον με το φόρο μερισμάτων που ανέρχεται σε 5% επί αυτών.

4.8.2.8 Ασφαλιστικές Εισφορές μελών Ε.Π.Ε.

Για την ασφάλιση των μελών της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης ισχύει αναλογικά το άρθρο 39 του Ν. 4387/2016. Συνεπώς, τα μέλη των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης καταβάλλουν ασφαλιστικές εισφορές, σύμφωνα με το άρθρο 39 του εν λόγω νόμου ως ελεύθεροι επαγγελματίες. Ειδικότερα, οι ασφαλιστικές εισφορές των μελών της ΕΠΕ υπολογίζονται βάσει των μερισμάτων που αυτοί λαμβάνουν κατά τη διανομή των κερδών.

⁵² Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/pliories-gia-epichirimaties/sindromes-teli-melon/>

⁵³ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών (<https://www.eea.gr/ipiresies-eea/gemi/etisia-teli-tiris-meridas-gemi/>)

Συγχρόνως, για τα πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης στις εν λόγω εταιρείες διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις:

A) Αν κάποιο μέλος είναι και διαχειριστής χωρίς αμοιβή διαχείρισης, καταβάλλει ασφαλιστικές εισφορές ως ελεύθερος επαγγελματίας βάσει του άρθρο 39 του ως άνω νόμου, ενώ αν το μέλος και διαχειριστής λαμβάνει αμοιβή για το ποσό της συγκεκριμένης αμοιβής διαχείρισης καταβάλλει ασφαλιστικές εισφορές ως μισθωτός, ενώ ισχύουν και οι διατάξεις της παράλληλης ασφάλισης.

B) Αν ο διαχειριστής αποτελεί μη εταίρος, ήτοι ένα τρίτο πρόσωπο καταβάλλει ασφαλιστικές εισφορές ως μισθωτός.

4.8.2.9 Συμπεράσματα

Η Ε.Π.Ε. αποτελεί μία κατ' εξοχήν κεφαλαιουχική εταιρεία, στην οποία όμως δύνανται να συναντήσει κανείς πολλά στοιχεία των προσωπικών εταιρειών. Ασφαλώς, το πλεονέκτημά της που της προσδίδει ταυτόχρονα και τον κεφαλαιουχικό της χαρακτήρα είναι η μη ευθύνη των εταίρων της για τα εταιρικά χρέη. Επιπλέον, λόγω του κεφαλαιουχικού της χαρακτήρα υπάρχει στη εν λόγω εταιρεία αυξημένη δυνατότητα συγκέντρωσης μεγαλύτερου κεφαλαίου και είναι πιο εύκολη η χρηματοδότηση από πιστωτικά ιδρύματα λόγω του μεγάλου μεγέθους των εταιρειών αυτών στην πλειονότητά τους.

Αν και κεφαλαιουχική εταιρεία, δεν υπάρχει κρατικός έλεγχος και εποπτεία όπως στις Ανώνυμες εταιρείες. Ωστόσο, ως μειονέκτημα της εντοπίζεται η μη δυνατότητα έκδοσης μετοχών αλλά η ύπαρξη εταιρικών μόνον μεριδίων, των οποίων η μεταβίβαση είναι δυσχερέστερη σε σχέση με τις κοινές μετοχές και πολλές φορές η εν λόγω μεταβίβαση ειδικά σε μικρότερες Ε.Π.Ε. με στενότερους δεσμούς μεταξύ των εταίρων τους ακολουθεί και προσωπικά κριτήρια. Ταυτόχρονα, ως κεφαλαιουχική εταιρεία ασφαλώς και έχει μεγαλύτερο λειτουργικό κόστος. Δεν έχει δηλαδή μόνον πιο αυξημένα έξοδα σύστασης αλλά κυρίως λειτουργίας, όπως εντελώς ενδεικτικά αναφέρονται τα λογιστικά της έξοδα, τα έξοδα για την τήρηση μερίδας της στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο κ.ο.κ.

Τέλος, δέον όπως επισημανθεί ότι η εν λόγω εταιρική μορφή είναι πιο "παρωχημένη" σε σχέση με τις υπόλοιπες, τόσο προσωπικού τύπου εταιρίες όσο και κεφαλαιουχικού τύπου, καθώς εδράζεται νομοθετικά στο νόμο 3190/1955, ο οποίος δεν έχει μεταβληθεί επαρκώς από τη ψήφισή του. Αυτός είναι και ο λόγος που στην Ε.Π.Ε συναντώνται ορισμένες δυσλειτουργίες, όπως επί παραδείγματι η ανάγκη συγκέντρωσης διπλής πλειοψηφίας για τη

λήψη αποφάσεων ή η τροποποίηση του καταστατικού με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Μάλιστα, οι διατάξεις της εν λόγω εταιρικής μορφής ήταν ακόμα πιο αναχρονιστικές πριν το Νόμο 4541/2018, με τον οποίο προβλέφθηκε τουλάχιστον η δυνατότητα σύστασης της εν λόγω εταιρείας και με μόνον ιδιωτικό συμφωνητικό αντί μόνον του συμβολαιογραφικού εγγράφου, που ίσχυε νωρίτερα.

4.8.3 Η Ανώνυμη Εταιρεία

Η Ανώνυμη Εταιρεία αποτελεί κατ' ουσίαν το πρότυπο της κεφαλαιουχικής εταιρείας και κατ' εξοχήν εταιρεία, η οποία συγκεντρώνει το σύνολο των κεφαλαιουχικών εταιρικών χαρακτηριστικών. Το δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας ρυθμίζεται με το νόμο 2190/1920. Ως γνήσια κεφαλαιουχική εταιρεία το σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου της είναι διαιρεμένο σε ίσα μερίδια, τις μετοχές. Ασφαλώς και σε αυτή την κεφαλαιουχική εταιρεία για τα εταιρικά χρέη ευθύνεται το νομικό πρόσωπο, ήτοι η Ανώνυμη Εταιρεία και μόνον κι όχι τα μέλη της. Βασικό χαρακτηριστικό της είναι η δυνατότητά της να εισάγει τις μετοχές της στο χρηματιστήριο, όποτε και για την εταιρεία εφαρμόζονται οι κανόνες της κεφαλαιαγοράς. Η εν λόγω δυνατότητά της πηγάζει από τον έντονα κεφαλαιοκεντρικό της χαρακτήρα και την έλλειψη στενών δεσμών μεταξύ των μελών της. Ως εκ τούτου, οι μετοχές της παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη ευκολία μεταβιβασιμότητας από κάθε άλλη εταιρική μορφή. Ένα ακόμη χαρακτηριστικό της είναι η διάσπαση μεταξύ της μετοχικής της ιδιοκτησίας και της διοίκησης της εταιρείας της. Ως εκ τούτου δεν συναντάμε στην εν λόγω εταιρική μορφή την αρχή της αυτοδιαχείρισης, η οποία ενυπάρχει κυρίως στις προσωπικές εταιρείες, αλλά και πολλές φορές στην Ε.Π.Ε. και στην Ι.Κ.Ε.

4.8.3.1 Ίδρυση Α.Ε. : Σύσταση και Κόστη

Με την εκσυγχρόνιση και ψηφιοποίηση των διαδικασιών που έφερε ο νόμος 4441/2016 με το άρθρο 8, ακόμη και η σύσταση της λιγότερο ευέλικτης Ανώνυμης Εταιρείας υπήχθη υπό προϋποθέσεις στις Υπηρεσίες Μίας Στάσεις. Ως εκ τούτου, με την προϋπόθεση ότι δεν επιβάλλεται η τήρηση του συμβολαιογραφικού τύπου από άλλες διατάξεις ειδικών νόμων και ότι δεν υπάρχει εισφορά σε είδος και ειδικότερα σε ακίνητη περιουσία προς την εταιρεία, δύναται η εν λόγω εταιρεία να ιδρυθεί εξ ολοκλήρου μέσω των εν λόγω ηλεκτρονικών Υπηρεσιών. Σημειωτέον ότι η ίδρυση μόνον με πρότυπο καταστατικό μέσω των ΥΜΣ δεν εφαρμόζεται σε μεγάλες εταιρείες δημόσιου συμφέροντος, οι οποίες χρειάζονται για τη

σύστασή τους και την έγκριση του Υπουργού Ανάπτυξης. Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, οι ιδρυτές της Α.Ε. δύνανται να επιλέξουν το συμβολαιογράφο έγγραφο ως τρόπο σύστασης της εταιρείας αν αυτό τους προσδίδει μεγαλύτερη ασφάλεια ή επιθυμούν να εισάγουν στο καταστατικό τους πιο περίπλοκες και ειδικότερες διατάξεις δεδομένου ότι το πρότυπο καταστατικό εμπεριέχει τις πιο βασικές.

Η τροποποίηση του καταστατικού της Α.Ε., επίσης, δεν χρειάζεται απαραίτητα τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου αλλά αρκεί απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή του ΔΣ, η οποία εγκρίνεται από τον Υπουργό Ανάπτυξης (επί μείζονος σημασίας εταιρίες) ή στις λοιπές περιπτώσεις από την Περιφερειακή Ενότητα της έδρας της εταιρείας.

Για τη σύσταση της Ανώνυμης Εταιρείας απαιτείται η καταβολή του Γραμμάτιου Ενιαίου Κόστους Σύστασης Εταιρείας, το οποίο ανέρχεται στα 70 ευρώ. Εφόσον οι ιδρυτές είναι πάνω από 3, το κόστος προσαυξάνεται με 5 ευρώ για κάθε επιπλέον ιδρυτή. Επιπλέον, υπάρχει και το τέλος καταχώρησης στο ΓΕΜΗ ύψους 10 ευρώ.

Στην περίπτωση που η σύσταση του καταστατικού της Ανώνυμης Εταιρείας γίνει ενώπιον συμβολαιογράφου, όπως και είθισται για μεγάλες Ανώνυμες Εταιρείες, στο κόστος ίδρυσής της προστίθενται και τα έξοδα για την αμοιβή αυτού, τα οποία συνήθως ανέρχονται κατά μέσο όρο σε 500 ευρώ για την σύνταξη του συμβολαίου πλέον 6 ευρώ ανά φύλλο, πλέον Φ.Π.Α. 23%. Παράλληλα, αν απαιτείται σύμφωνα με το νόμο ή τα μέρη επιλέξουν την αρωγή δικηγόρου για τη σύνταξη του καταστατικού και τη γενικότερη παροχή νομικών συμβουλών, στα έξοδα προσμετράται και η αμοιβή του. Τέλος, το κόστος εγγραφής στο επιμελητήριο, το οποίο καθορίζεται από το κάθε φορά αρμόδιο Επιμελητήριο. Επιπρόσθετα, ανάλογα με το ύψος του κεφαλαίου της εταιρείας υπολογίζονται ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, ο οποίος ανέρχεται στο 0,5 % επί του κεφαλαίου που αναγράφεται στο καταστατικό και το Τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού, το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό 1% επί του κεφαλαίου που αναγράφεται στο καταστατικό.

4.8.3.2 Μετοχικό κεφάλαιο

Όπως έχει ήδη αναφερθεί οι έννοιες του εταιρικού κεφαλαίου και της εταιρικής περιουσίας δεν ταυτίζονται. Το εταιρικό κεφάλαιο είναι μία αμετάβλητη μαθηματική ποσότητα, η οποία αναγράφεται στο καταστατικό. Αντίθετα, η εταιρική περιουσία αυξομειώνεται συνεχώς.

Λόγω της μη ύπαρξης προσωπικής ευθύνης των εταίρων στην Ανώνυμη Εταιρεία για τα εταιρικά χρέη, η διασφάλιση των δανειστών έχει προβλεφθεί να λαμβάνει χώρα με διαφορετικούς τρόπους. Ένας από αυτούς είναι η πρόβλεψη ότι στην Ανώνυμη Εταιρεία η διανομή των κερδών δεν επιτρέπεται, ακόμη κι αν συμφωνούν όλοι οι μέτοχοι αν η εταιρική

περιουσία είναι μικρότερη από το εταιρικό κεφάλαιο. Με άλλα λόγια η εταιρική περιουσία που αντιστοιχεί στο εταιρικό κεφάλαιο είναι δεσμευμένη. Η εν λόγω δέσμευση είναι λογιστική με την έννοια ότι η καθαρή εταιρική περιουσία, δηλαδή αυτή που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παθητικών στοιχείων, διανέμεται ως μέρισμα στους μετόχους μόνον κατά το μέρος που υπερβαίνει το εταιρικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά.

Το ελάχιστο ύψος του εταιρικού κεφαλαίου ανέρχεται σε 25.000 ευρώ βάσει του άρθρου 15 του Ν. 4548/2018, ενώ το μετοχικό κεφάλαιο της Ανώνυμης Εταιρείας που υποβάλει αίτηση συμμετοχής στο Χρηματιστήριο Αθηνών πρέπει να είναι τουλάχιστον 1.000.000 ευρώ. Το χαρακτηριστικό αυτό πηγάζει από τον κεφαλαιουχικό εταιρεία της Ανώνυμης Εταιρείας, η οποία εταιρεία έχει δημιουργηθεί και απευθύνεται κυρίως σε μεγαλύτερες επιχειρήσεις, η οποία πολλές φορές αντλεί τη χρηματοδότησή της από το ευρύ κοινό μέσω της μεγάλης διαιρετότητας του μετοχικού της κεφαλαίου και ιδίως αν εισαχθεί σε περιβάλλον χρηματιστηρίου. Η καταβολή του μετοχικού της κεφαλαίου πρέπει να γίνει κατά τη σύστασή της και αν υπάρχουν τυχόν εισφορές σε είδος θα πρέπει η αξία αυτών να αποτιμάται από ειδική επιτροπή για να αποτραπεί ο κίνδυνος υπερεκτιμήσεων. Επιτρέπεται και μερική καταβολή του κεφαλαίου, ήτοι σε μεταγενέστερο χρόνο από τη σύσταση της εταιρείας ή την αύξηση του κεφαλαίου υπό προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 21 του Νόμου Περί Ανώνυμων Εταιρειών. Η κάλυψη του κεφαλαίου της Ανώνυμης Εταιρείας δύναται να γίνει είτε από τους ιδρυτές μετόχους είτε από το ευρύ κοινό βάσει των διατάξεων της δημόσιας προσφοράς κινητών αξιών. Σημειωτέον ότι στην Ανώνυμη Εταιρεία σε αντίθεση με τις λοιπές εταιρικές μορφές δεν επιτρέπεται στο μέτοχο η επιστροφή της εισφοράς του αν αποχωρήσει από την εταιρεία πριν τη λύση αυτής, ενώ ανάληψη της υποχρέωσης αυτής από την εταιρεία είναι άκυρη. Ο μέτοχος δύναται να λαμβάνει μόνον τα πραγματικά κέρδη της εταιρείας που του αναλογούν με μορφή μερίσματος.

Το μετοχικό κεφάλαιο χωρίζεται σε μετοχές, η αξία των οποίων δεν μπορεί να οριστεί μικρότερη των 0,30 λεπτών και μεγαλύτερη των 100 ευρώ. Συνεπώς, ο ελάχιστος αριθμός μετοχών που μπορεί να έχει μία Ανώνυμη Εταιρεία είναι 250 μετοχές. Επίσης, απαγορεύεται η έκδοση μετοχών υπό το άρτιο, δηλαδή κάτω της ονομαστικής τους αξίας. Αντίθετα, επιτρέπεται η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, όμως σε αυτήν την περίπτωση η επιπλέον αξία που καταβάλλεται αναγράφεται στο παθητικό σκέλος του ισολογισμού ως νόμιμο υποχρεωτικό αποθεματικό.

4.8.3.3 Τα εταιρικά όργανα της Α.Ε.

Τα όργανα της Ανώνυμης Εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση, το Διοικητικό Συμβούλιο και οι ελεγκτές. Η Γενική Συνέλευση είναι η συνέλευση όλων των μετόχων της εταιρείας, η οποία αποφασίζει για τα σημαντικότερα ζητήματα όπως εντελώς ενδεικτικά κι ουχί

περιοριστικά, όπως την τροποποίηση του καταστατικού έγκριση ισολογισμού εταιρείας, εκλογή ή παύση μελών ΔΣ κ.α. Η Γενική Συνέλευση εκφράζει τη βούληση του νομικού προσώπου στις προς τα έσω σχέσεις της εταιρείας κι όχι στις σχέσεις προς τρίτους. Εντούτοις, πολλές φορές η Γενική Συνέλευση στην ΑΕ καταλήγει σε ένα όργανο χωρίς ουσιαστικό περιεχόμενο αφού οι μεγαλομέτοχοι είναι αυτοί που έχουν την πλειοψηφία και καθορίζουν το αποτέλεσμα και οι μικρομέτοχοι πολλές φορές δεν συμμετέχουν σε αυτές, ενώ, με εξαίρεση το μερίδιο που κατέχουν οι μεγαλομέτοχοι, οι υπόλοιπες μετοχές είναι διασκορπισμένες.

Τα είδη των συνελεύσεων είναι η τακτική, η έκτακτη και η καταστατική. Η τακτική συνέλευση συγκαλείται κάθε χρόνο από το ΔΣ το αργότερο έως την δέκατη ημερολογιακή ημέρα του ένατου μήνα μέχρι τη λήξη της εταιρικής χρήσης, δηλαδή συνήθως μέχρι τη 10η Σεπτεμβρίου. Η εν λόγω συνέλευση αποφασίζει για την έγκριση των ισολογισμών, τη διάθεση των κερδών, την εκλογή ελεγκτών για την επόμενη εταιρική χρήση κ.α..

Η έκτακτη γενική συνέλευση συγκαλείται από τη μειοψηφία και αποφασίζει για τα ζητήματα έκτακτης φύσεως που ορίζονται σε αυτή. Τέλος, η καταστατική γενική συνέλευση αποφασίζει για ζητήματα μείζονος σημασίας που απαιτούν αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία. Σημειωτέον ότι για την προστασία των μετόχων η σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης θα πρέπει να δημοσιεύεται στο ΓΕΜΗ. Σύμφωνα με το άρθρο 123 του Νόμου 4548/2018, δέκα ημέρες πριν την τακτική συνέλευση, η εταιρεία πρέπει να θέτει στη διάθεση των μετόχων της χρηματοοικονομικές της καταστάσεις και τις εκθέσεις των ελεγκτών της. Σε Ανώνυμες Εταιρείες μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο για να έχει ένας μέτοχος δικαίωμα συμμετοχής στη ΓΣ θα πρέπει να έχει καταθέσει τις μετοχές του στο ταμείο της εταιρείας τουλάχιστον πέντε ημέρες πριν τη ΓΣ, πράξη που σημαίνει την αδυναμία διάθεσής τους. Στις μετοχές που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τα ανωτέρω δεν ισχύουν όπως παλαιότερα και άρα δεν υπάρχει υποχρέωση δέσμευσης των μετόχων τους κατά την ημερομηνία της ΓΣ αλλά μόνον την λεγόμενη ημερομηνία «καταγραφής», ώστε να μην περιορίζεται το δικαίωμά τους να πωλούν ελεύθερα τις μετοχές τους κατά το διάστημα αυτό.

Οι αποφάσεις λαμβάνονται με απαρτία και πλειοψηφία του αριθμού των μετόχων και όχι του αριθμού των μετόχων. Απαρτία υπάρχει όταν στην συνέλευση παρίστανται οι μέτοχοι που εκπροσωπούν τον ελάχιστο αριθμό των μετόχων που σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό για την έγκυρη λήψη αποφάσεων. Πλειοψηφία υπάρχει όταν η πρόταση που τίθενται σε ψηφοφορία συγκεντρώνει τον απαιτούμενο αριθμό ψήφων. Για τη λήψη μερικών αποφάσεων απαιτείται συνήθης απαρτία και πλειοψηφία, ενώ για ζητήματα μείζονος σημασίας απαιτείται αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία. Συνήθης απαρτία αποτελείτο 20% του μετοχικού κεφαλαίου, ενώ συνήθης πλειοψηφία το 50% + 1 του μετοχικού κεφαλαίου. Η αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία συνίσταται στα 2/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

Το διοικητικό συμβούλιο έχει διαχειριστική και εκπροσωπευτική εξουσία. Η εκπροσωπευτική εξουσία των μελών του δεσμεύει έναντι τρίτων ακόμη κι αν οι πράξεις τους είναι εκτός του εταιρικού σκοπού, εκτός αν ο τρίτος το γνώριζε ή όφειλε να το γνωρίζει. Τα μέλη του ΔΣ δεν είναι αναγκαίο να έχουν τη μετοχική ιδιότητα καθώς στην ΑΕ δεν ισχύει η αρχή της αυτοδιαχείρισης. Το γεγονός ότι τα μέλη του ΔΣ αναλαμβάνουν τη διαχείριση ξένης περιουσίας δημιουργεί τον λεγόμενο «ηθικό κίνδυνο», ο οποίος αντιμετωπίζεται από το νόμο με διατάξεις που αφορούν την ευθύνη των μελών των ΔΣ. Η εκλογή του ΔΣ γίνεται αποκλειστικά και μόνον από τη ΓΣ με συνήθη απαρτία και πλειοψηφία. Το ΔΣ εκπροσωπεί την εταιρεία δικαστικά και εξώδικα δρώντας συλλογικά. Η συλλογική δράση των μελών των ΔΣ δεν ταυτίζεται με τη σύμπραξη που απαιτείται στις προσωπικές εταιρίες, στην ΙΚΕ και στην ΕΠΕ. Αντίθετα, η συλλογική δράση στην ΑΕ συνεπάγεται με τη δυνατότητα όλων των μελών του να συμμετέχουν στις συλλογικές διαδικασίες και αρκεί η συμμετοχή τώσων όσων χρειάζεται για την έγκυρη λήψη απόφασης.

Η ΓΣ ελέγχει ασφαλώς τη διαχείριση που ασκείται από το ΔΣ αλλά ένας αποτελεσματικός έλεγχος προϋποθέτει τη μη συγκέντρωση της πλειοψηφίας των εταιρικών μεριδίων σε ένα ή λίγα πρόσωπα που ελέγχουν την εταιρεία. Επίσης, η ΓΣ ασκεί έλεγχο κάθε χρόνο στο τέλος της εταιρικής χρήσης. Ω εκ τούτου, επιβεβλημένος κρίνεται και ο διαρκής έλεγχος του ΔΣ από ένα ανεξάρτητο όργανο όπως είναι οι ελεγκτές. Ο έλεγχος που διενεργείται από τους ελεγκτές είναι λογιστικός έλεγχος, ώστε να προφυλάσσονται από ενδεχόμενες ζημιές οι μέτοχοι, το επενδυτικό κοινό ή άλλοι τρίτοι συναλλασσόμενοι με την εταιρεία. Στον υποχρεωτικό έλεγχο των ορκωτών ελεγκτών ή ελεγκτικής εταιρείας, οι οποίοι εκλέγονται από τη ΓΣ, υπόκεινται μόνον οι μεσαίες ή μεγάλες ΑΕ⁵⁴ κι όχι οι υπόλοιπες μικρές ή πολύ μικρές οντότητες, ήτοι συνήθως οι ΑΕ με στενούς δεσμούς μεταξύ των μελών τους.

4.8.3.4 Ευθύνη μελών Διοικητικού Συμβουλίου ΑΕ

⁵⁴Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014):

- Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ, β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ, γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.
- Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ, β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ, γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Τα μέλη του ΔΣ έχουν την υποχρέωση επιμελούς διαχείρισης και πίστης έναντι της εταιρείας, καθώς στις περισσότερες περιπτώσεις διοικούν ξένη περιουσία. Ως εκ τούτου πρέπει να τηρούν εχεμύθεια σε σχέση με εμπιστευτικές πληροφορίες της εταιρείας και να μην προβαίνουν σε πράξεις ανταγωνισμού κατά της εταιρείας. Ειδικότερα προβλέπεται ότι τα μέλη του ΔΣ μόνο με προηγούμενη άδεια της ΓΣ μπορούν να προβαίνουν για λογαριασμό των ιδίων ή τρίτων προσώπων σε πράξεις που υπάγονται στο σκοπό της εταιρείας ή να μετέχουν σε ομόρρυθμες εταιρίες που επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό. Σημειωτέον μάλιστα, ότι σε έλεγχο υπόκεινται και οι συναλλαγές της εταιρείας με μέλη του ΔΣ. Σύμφωνα με το άρθρο 102 του Νόμου 4548/2018, τα μέλη του ΔΣ ευθύνονται για κάθε ζημία από πράξη ή παράλειψη που συνιστά παράβαση των καθηκόντων του. Ως εκ τούτου, η ίδια η εταιρεία μπορεί να αξιώσει την ανόρθωση της ζημίας που προκλήθηκε από πλημμελή διαχείριση των μελών του ΔΣ.

4.8.3.5 Τα δικαιώματα των μετόχων

Η μετοχική ιδιότητα- δικαίωμα των μετόχων δημιουργείται πρωτότυπα με την ανάληψη της μετοχής κατά την ίδρυση της ΑΕ ή την αύξηση του κεφαλαίου αυτής είτε παράγωγα με τη μεταβίβαση της μετοχής από κάποιον τρίτο. Στις ΑΕ και ιδίως στις μεγάλες ΑΕ ισχύει η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης των μετοχών και της έλλειψης ευθύνης και υποχρεώσεων των μετόχων, καθώς οι τελευταίοι μπορούν να εκποιήσουν τις μετοχές τους ανά πάσα στιγμή. Βασικά δικαιώματα των μετόχων είναι το δικαίωμα παράστασης, συζήτησης και ψήφου στη ΓΣ, παρόλο που τις περισσότερες φορές αυτό δεν ασκείται από τους μικρομετόχους σε μεγάλες ΑΕ. Επιπλέον, οι μέτοχοι έχουν το δικαίωμα πληροφόρησης για τις υποθέσεις της εταιρείας με αίτησή τους που υποβάλλεται στην εταιρεία τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν τη ΓΣ. Οι μέτοχοι έχουν επιπλέον και περιουσιακά δικαιώματα, όπως το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της εταιρείας κάθε εταιρική χρήση. Ωστόσο, ο μέτοχος δύναται να απαιτήσει τα κέρδη πλέον του νόμιμου μερίσματος μόνον όταν ληφθεί σχετική απόφαση της ΓΣ για τη διανομή τους.

4.8.3.6 Διανομή των κερδών στην Α.Ε

Από τον ισολογισμό εμφανίζεται αν η εταιρική χρήση ήταν κερδοφόρα ή ζημιογόνος. Αρχικώς, όπως σε κάθε κεφαλαιουχική εταιρεία, από τα καθαρά κέρδη αφαιρείται το 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υποχρεωτικά έως ότου το αποθεματικό να ανέλθει στο 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου και ύστερα προαιρετικά. Η συνέλευση των εταίρων με αυξημένη πλειοψηφία δύναται να αποφασίζει και για την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων αποθεματικών. Η ΓΣ αποφασίζει για τη διάθεση των κερδών μετά από σχετική πρόταση του ΔΣ. Ωστόσο, η απόφαση αυτή αφορά μόνον τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση του πρώτου

μερίσματος. Ειδικότερα, υποχρεωτικά ο νόμος καθορίζει ως υποχρεωτική τη διανομή ενός πρώτου μερίσματος, το οποίο αποτελεί το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη των κρατήσεων για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Την τύχη των λοιπών κερδών καθορίζει το καταστατικό αν θα διανεμηθούν ή για παράδειγμα θα κρατηθούν για σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού. Διαφορετικά, αν το καταστατικό δεν εμπεριέχει τέτοια πρόβλεψη γίνεται δεκτό ότι η ΓΣ οφείλει να αποφασίζει τη διανομή τους, εκτός κι αν η ίδια η εταιρεία τα έχει ανάγκη. Επειδή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις στην ΑΕ δύναται να εγκριθούν ακόμη και οκτώ μήνες μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης και συνεπώς οι μέτοχοι να αναμένουν περίπου ενάμιση έτος για να λάβουν το νόμιμο μέρισμα δύναται να διανεμηθούν και προσωρινά μερίσματα σύμφωνα με το Νόμο αλλά πάντως όχι άνω του 1/2 των καθαρών κερδών. Αν η εταιρική χρήση είναι ζημιογόνος, τότε για να διανεμηθούν μερίσματα στην επόμενη εταιρική χρήση θα πρέπει να καλυφθούν πρώτα οι ζημίες από κρατηθέντα αποθεματικά.

4.8.3.7 Κόστη λειτουργίας και λογιστική Υποστήριξη

Η Ανώνυμη Εταιρεία αποτελεί την νομική μορφή με τα μεγαλύτερα έξοδα τόσο σύστασης όσο κυρίως λειτουργίας της. Λόγω του γεγονότος ότι αποτελεί μία νομική μορφή καθαρά κεφαλαιουχική, η ύπαρξη ελάχιστου κεφαλαίου για τη σύστασή της αποτελεί δομικό της στοιχείο. Επιπλέον, ως κεφαλαιουχική εταιρεία, της οποίας οι μέτοχοι δεν φέρουν προσωπική ευθύνη για τα χρέη της, και προκειμένου να εμπνέει εμπιστοσύνη σε τρίτους συναλλασσόμενους πρέπει να διατηρεί μεγάλα κεφάλαια. Ακολούθως, για να εισαχθεί στο χρηματιστήριο και να εδραιώσει τη θέση της στο κόσμο της Κεφαλαιαγοράς θα πρέπει να έχει κεφάλαιο άνω των 1.000.000 ευρώ (Νόμος 3371/2005 άρθρο 3 παράγραφος 2).

Το κόστος διατήρησης μερίδας στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο ανέρχεται σε 320 ευρώ⁵⁵ ετησίως, ήτοι σχεδόν διπλάσιο κόστος ακόμα κι από τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, ενώ υπάρχει και κόστος διατήρησης μερίδας στο αρμόδιο εμπορικό επιμελητήριο, το οποίο ποικίλει αναλόγως το επιμελητήριο. Ενδεικτικά, για το εμπορικό επιμελητήριο Αθηνών το κόστος διατήρησης μερίδας ανέρχεται στο ποσό των 100 ευρώ.⁵⁶

Το κόστος της λογιστικής υποστήριξης της ΑΕ είναι το πιο αυξημένο σε σχέση με όλα τα άλλα νομικά πρόσωπα, καθώς η εταιρεία και ειδικά οι Ανώνυμες Εταιρείες που υπάρχουν

⁵⁵ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών (<https://www.eea.gr/ipiresies-eea/gemi/etisia-teli-tirisis-meridas-gemi/>)

⁵⁶ Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών (<https://www.eea.gr/ipiresies-eea/pliories-gia-epichirimaties/sindromes-teli-melon/>)

στην έννοια των μεγάλων και πολύ μεγάλων οντοτήτων υποχρεούνται στη τήρηση περισσότερων λογιστικών βιβλίων και πινάκων. Ειδικότερα, οι ΑΕ γενικώς τηρούν υποχρεωτικά διπλογραφικά βιβλία Γ' Κατηγορίας. Υποχρεωτική είναι η κατάρτιση από κάθε Ανώνυμη Εταιρεία των εξής λογιστικών βιβλίων- πινάκων, ανεξαρτήτως του μεγέθους της : του ισολογισμού (ή άλλως κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), της κατάστασης αποτελεσμάτων και του προσαρτήματος (σημειώσεις). Ωστόσο, οι πολύ μικρές ΑΕ και εν γένει μικρές οντότητες δύνανται να συντάσσουν εναλλακτικά συνοπτικό ισολογισμό ή ακόμα και μόνον την κατάσταση αποτελεσμάτων. Ο ισολογισμός παρουσιάζει την περιουσία της εταιρείας και τις υποχρεώσεις της, το ενεργητικό και το παθητικό της. Η κατάσταση αποτελεσμάτων εμφανίζει τις πηγές/ προέλευση των κερδών και των ζημιών της εταιρείας. Στο προσάρτημα εμφανίζονται οι πρόσθετες πληροφορίες και διάφορα επεξηγηματικά στοιχεία.

Σε περίπτωση που πρόκειται για εταιρεία που εντάσσεται στις μεσαίες ή και μεγάλες οντότητες, χρειάζεται η κατάρτιση και επιπλέον λογιστικών εγγράφων, όπως η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας), που αφορά τις μεσαίες οντότητες και δείχνει τη μεταβολή της οικονομικής κατάστασης της ΑΕ και σε περίπτωση ΑΕ που υπάγεται στις μεγάλες οντότητες επιπλέον απαιτείται η κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών (Πίνακας), στην οποία απεικονίζεται η ικανότητα της ΑΕ να παράγει ταμιακά διαθέσιμα και πηγές χρηματοδότησης από τη δραστηριότητά της.

Ακολούθως, τα λογιστικά έξοδα της ΑΕ είναι τα πιο αυξημένα σε σχέση με άλλα νομικά πρόσωπα και αυξάνονται έτι περισσότερο προοδευτικά ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της εταιρείας, το μέγεθος της εταιρείας, τον αριθμό των εργαζομένων της ή την εισαγωγή της ή μη στο χρηματιστήριο και άλλους παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται η οικονομική δύναμη της επιχείρησης. Ακόμη, σε κάθε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου η εταιρεία υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, ο οποίος ανέρχεται σήμερα σε 0,5%. Τέλος, οι μέτοχοι επιβαρύνονται με φόρο μερισμάτων που ανέρχεται σε 5% και σε υποχρεωτική ασφάλιση υπό προϋποθέσεις (ίδτε κατωτέρω 4.8.3.8 «Ασφαλιστικές Εισφορές μελών Α.Ε.»).

4.8.3.8 Ασφαλιστικές Εισφορές μελών στην Α.Ε.

Οι μέτοχοι των Ανώνυμων Εταιρειών δεν υποχρεούνται σε ασφάλιση. Κατ' εξαίρεση τα μέλη του ΔΣ των Α.Ε. με αντικείμενο επιχειρήσεως επαγγελματική, βιοτεχνική ή εμπορική δραστηριότητα σε όλη την Επικράτεια εφόσον τα εν λόγω μέλη του ΔΣ είναι μέτοχοι κατά

ποσοστό 3% τουλάχιστον υποχρεούνται σε ασφάλιση ως ελεύθεροι επαγγελματίες. 5758 Επιπλέον, σε ασφάλιση υποχρεούνται οι διευθυντές/ γενικοί διευθυντές και διευθύνοντες σύμβουλοι των Ανώνυμων Εταιριών, οι οποίοι παρέχουν εξαρτημένη εργασία αλλά και τα μέλη του ΔΣ Ανωνύμων Εταιριών, εφόσον λαμβάνουν αμοιβή. Ειδικότερα, από τις ρυθμίσεις του άρθρου 38 παρ. 3δ του ν.4387/2016 προβλέπεται ότι τα πρόσωπα που διορίζονται ως μέλη Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. και λαμβάνουν αμοιβή, καταβάλλουν εισφορά ως μισθωτοί, η οποία υπολογίζεται επί της αμοιβής κατ' αποκοπή.

4.8.3.9 Συμπεράσματα

Η Ανώνυμη Εταιρεία συνιστά την κορωνίδα των κεφαλαιουχικών εταιρειών στην Ελλάδα και χαρακτηρίζεται έντονα από το στοιχείο του υψηλού κεφαλαίου εκκίνησης – σύστασης της και τη σωματειακή της δομή. Συνακόλουθα, βασικό της πλεονέκτημα είναι η δυνατότητά της να λαμβάνει πιο εύκολα χρηματοδότηση με την έκδοση μετοχών εύκολα μεταβιβάσιμων προς τρίτα πρόσωπα. Η περιορισμένη ευθύνη των μετόχων της για τα χρέη, τα συνήθως υψηλά της κεφάλαια και ο αυξημένος αριθμός των μετόχων της καθιστά αδήριτη ανάγκη τον αυστηρό της έλεγχο από ελεγκτικές εταιρείες ή ακόμη και την κρατική της εποπτεία. Συγχρόνως, σε μεγάλες ΑΕ συχνό είναι το φαινόμενο της συγκέντρωσης μεγάλων μετοχικών μεριδίων από λίγα πρόσωπα και τη διασπορά των λοιπών μετοχών σε μικρομετόχους, οι οποίοι από μόνοι τους δεν δύνανται να επηρεάζουν την επιχειρηματική πορεία της εταιρείας και τις αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Η επιλογή της εν λόγω εταιρικής μορφής εΐθισται σε εταιρίες διά των οποίων διακινούνται μεγάλα κεφάλαια αλλά και εταιρίες οι οποίες επιθυμούν να εισέλθουν στη Χρηματιστηριακή Αγορά. Επιπλέον, επειδή η ΑΕ κατά την τυπική της μορφή έχει συνδεθεί με τη μεγάλη επιχείρηση, συνήθως μέσω εκείνης αποταμιεύονται οι οικονομίες του ευρέως κοινού, απασχολείται σε αυτήν πλήθος εργαζομένων και η πορεία της απασχολεί τον επιχειρηματική κοινωνία αλλά πολλές φορές και εν γένει την εθνική οικονομία.

Στο ανωτέρω πλαίσιο, ασφαλώς, ο απρόσωπος χαρακτήρας της ΑΕ πολλές φορές ευνοεί καιροσκοπικές συμπεριφορές σε βάρος των μετόχων ή των δανειστών της. Στο εν λόγω πρόβλημα συμβάλλουν τα αντικρουόμενα συμφέροντα των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή, η έλλειψη αυτοδιαχείρισης της εταιρείας, η εξάρτηση του ΔΣ από την πλειοψηφία και πολλές φορές ο ανεπαρκής έλεγχός της από τους ελεγκτές.

⁵⁷ άρθρου 38 παρ. 3δ του ν.4387/2016

⁵⁸ Διαδικτυακή πηγή: Ιστοσελίδα Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης (<https://ypergasias.gov.gr/koinoniki-asfalisi/asfalismenoi-eisfores-kai-paroches/>)

Εντούτοις, αν και τα ανωτέρω απεικονίζουν τα βασικά χαρακτηριστικά και θεσμικά προβλήματα της ΑΕ στην τυπική της μορφή, πολλές φορές και ειδικότερα, πριν την εμφάνιση κυρίως της ΙΚΕ, η ΑΕ έπαιρνε και τη μορφή πιο κλειστής εταιρείας με στενούς δεσμούς μεταξύ των μετόχων της, ενώ δεν ήταν λίγες οι φορές που αποτελούσε αλλά αποτελεί κάποιες φορές και έως σήμερα οικογενειακή επιχείρηση. Αυτό συνέβαινε κυρίως λόγω του μεγαλύτερου κύρους που προσέδιδε στην επιχείρηση η εν λόγω εταιρική μορφή και της ευκολότερης ανεύρεσης πηγών για τη χρηματοδότησή της, αλλά και τη δυσκαμψία των διατάξεων της έτερης κεφαλαιουχικής εταιρίας της ΕΠΕ. Ωστόσο, με την εμφάνιση της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας η επιλογή της περιορίστηκε από τους μικροεπιχειρηματίες ή τις οικογενειακές επιχειρήσεις, οι οποίοι λόγω κύρους επέλεξαν την κεφαλαιουχική εταιρεία αντί της προσωπικής.

Συγκριτική μελέτη εταιρικών μορφών

Σύγκριση ατομικής επιχείρησης με προσωπικές εταιρίες

Τόσο η ατομική επιχείρηση όσο και οι προσωπικές εταιρίες χαρακτηρίζονται από χαμηλά κόστη σύστασης και λειτουργίας σε σχέση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα αφού μεταξύ άλλων και η λογιστική τους υποστήριξη είναι λιγότερο κοστοβόρα και, εφόσον πρόκειται για νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, περιορίζεται στην τήρηση των βασικών λογιστικών βιβλίων και πινάκων. Επιπλέον, σε αμφότερες τις εν λόγω νομικές μορφές η ευθύνη του επιχειρηματία (ασκούνται ατομική επιχείρηση ή ομόρρυθμοι εταίροι κι όχι ετερόρρυθμοι) είναι πολύ πιο αυξημένη σε σχέση με τις λοιπές εταιρίες αφ' ής στιγμής που ο τελευταίος ευθύνεται με το σύνολο της ατομικής τους περιουσίας για τα εταιρικά χρέη. Ωστόσο, ανάμεσα στα βασικά πλεονεκτήματα αυτών των νομικών μορφών είναι η ευελιξία στη λήψη αποφάσεων λόγω της μη ύπαρξης πολύπλοκων διαδικασιών ή δυσκολίας στην συγκέντρωση της απαιτούμενης πλειοψηφίας λόγω της ύπαρξης του μοναδικού επιχειρηματία στην ατομική επιχείρηση και του συνήθως μικρού αριθμού των εταίρων (στις προσωπικές εταιρίες) και συνακόλουθα της ύπαρξης (συνήθως) στενών δεσμών μεταξύ των εταίρων. Ταυτόχρονα, τα κέρδη των εν λόγω επιχειρήσεων δεν διανέμονται κατόπιν κάποιας διαδικασίας αλλά αυτομάτως τα λαμβάνουν ο ασκών την ατομική επιχείρηση ή οι εταίροι της προσωπικής εταιρίας αναλόγως του ποσοστού συμμετοχής τους σε αυτή.

Συνεπώς, και οι δύο ως άνω εταιρικές μορφές απευθύνονται κυρίως σε επιχειρηματίες που ενεργούν κατά μόνας ή που έχουν εξεύρει άλλους εταίρους, οι οποίοι δύνανται να συμμετέχουν στην επιχείρηση ως ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι αλλά σε κάθε περίπτωση έχουν

μεταξύ τους ισχυρούς δεσμούς και σχέσεις εμπιστοσύνης, εφόσον η ευθύνη που πρόκειται να αναλάβουν θα εκτείνεται έως το σύνολο της ατομικής τους περιουσίας. Μάλιστα, σε περίπτωση οικογενειακών επιχειρήσεων η εν λόγω εταιρική μορφή προκρίνεται λόγω της ύπαρξης στενότερων δεσμών και σχέσεων εμπιστοσύνης μεταξύ των μελών της επιχείρησης. Συνεπώς, άλλο ένα κριτήριο για την επιλογή μεταξύ ατομικής επιχείρησης ή προσωπικών εταιρειών αποτελεί ο αριθμός των εταίρων που επιθυμούν να συμπράξουν. Αν, λοιπόν, η επιχείρηση θα αποτελείται από έναν επιχειρηματία, ο οποίος απλώς επιθυμεί να προσλάβει άλλους ως εργαζομένους αλλά να «τρέχει» μόνος την επιχείρηση θα επιλέξει αναγκαστικά το μόρφωμα της ατομικής επιχείρησης (ή ασφαλώς κάποιας μονοπρόσωπης κεφαλαιουχικής επιχείρησης αν επιθυμεί να συστήσει κεφαλαιουχική εταιρεία) και πάντως όχι προσωπική εταιρεία. Αντιθέτως, αν συμπράττουν περισσότεροι επιχειρηματίες, θα πρέπει να επιλέξουν την σύσταση προσωπικών εταιρειών, οι οποίες προϋποθέτουν την ύπαρξη τουλάχιστον δύο εταίρων.

Το δίλημμα μεταξύ ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας συνδέεται κυρίως με τα αναμενόμενα κέρδη στα οποία στοχεύει ο επιχειρηματίας. Με άλλα λόγια, για επιχειρήσεις με χαμηλά κέρδη και έως του ποσού των 35.000 ευρώ, προκρίνεται η λύση της ατομικής επιχείρησης καθώς ο επιχειρηματίας φορολογείται με συντελεστή 9 % για τα πρώτα 10.000 ευρώ, από 10.000 ευρώ έως 20.000 ευρώ με συντελεστή 22% και από 20.000 έως 30.000 ευρώ με φορολογικό συντελεστή 28%. Μέχρι το ποσό περίπου των 30.000 ευρώ η φορολόγηση είναι ανεκτή και ο επιχειρηματίας φορολογείται λιγότερο από ό,τι θα φορολογούταν αν ασκούσε την επιχείρησή του υπό τη σκέπη άλλου νομικού προσώπου, ήτοι τόσο προσωπικής όσο και κεφαλαιουχικής εταιρείας. Μάλιστα, αν πρόκειται και για νεοσύστατη επιχείρηση, η τελευταία φορολογείται με συντελεστή 4,5% για τα πρώτα τρία έτη λειτουργία της μέχρι του ποσού των 10.000 ευρώ αντί για 9%, ρύθμιση ιδιαίτερα ευνοϊκή για τις νεοσύστατες ατομικές επιχειρήσεις. Ωστόσο, επειδή ο φορολογικός συντελεστής στην ατομική επιχείρηση είναι προοδευτικός για εισοδήματα άνω του ποσού των 30.000 ευρώ αυξάνεται κατακόρυφα με αποτέλεσμα για το υπερβάλλον των 40.000 ευρώ να αγγίζει το 44% του φορολογητέο εισοδήματος. Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζεται η φορολόγηση διάφορων εισοδημάτων από τις 10.000 έως τις 50.000 ευρώ στην ατομική επιχείρηση (αριστερά) και στις προσωπικές εταιρίες (και ενν. λοιπά νομικά πρόσωπα) (δεξιά), ενώ τονίζεται με **bold** γραμματοσειρά η βέλτιστη λύση ανάμεσα στην ατομική επιχείρηση ή λοιπές νομικές μορφές για έκαστην εισοδηματική κλίμακα, ήτοι:

Φορολογητέο Εισόδημα	Φορολόγηση στην Ατομική Επιχείρηση	Φορολόγηση στις Προσωπικές Εταιρίες και λοιπά νομικά πρόσωπα
10.000	900	2.200
20.000	$2.200 + 900 = \mathbf{3.100}$	4.400
30.000	$2.800 + 2.200 + 900 = \mathbf{5.900}$	6.600
35.000	$1.800 + 2.800 + 2.200 + 900 = \mathbf{7.700}$	7.700
36.000	$2.160 + 2.800 + 2.200 + 900 = 8.060$	7.920
40.000	$3.600 + 2.800 + 2.200 + 900 = 9.500$	8.800
50.000	$4.400 + 3.600 + 2.800 + 2.200 + 900 = 13.900$	11.000

Πίνακας8: Σύγκριση Φορολόγησης ίδιου εισοδήματος σε Ατομική Επιχείρηση και Λοιπά Νομικά Πρόσωπα

Συμπερασματικά, τόσο η ατομική επιχείρηση όσο και οι προσωπικές εταιρίες απευθύνονται σε επιχειρηματίες, οι οποίοι επιθυμούν να δημιουργήσουν μία πιο κλειστή επιχείρηση, στην οποία θα επωμίζονται μεγαλύτερη μεν ευθύνη αλλά θα καρπώνονται και τα περισσότερα κέρδη χωρίς όμως προσδοκίες για τη σύσταση μίας εταιρείας που θα διακινεί συνήθως μεγάλα κεφάλαια και ως εκ τούτου εταιρείας που θα έλκει μεγάλες χρηματοδοτήσεις από τραπεζικά ιδρύματα για την περαιτέρω ανάπτυξη της. Η επιχείρηση θα ασκείται από έναν μόνον επιχειρηματία ή μικρή ομάδα επιχειρηματιών εταίρων που διατηρούν στενούς δεσμούς μεταξύ τους. Τέλος, η επιλογή μεταξύ ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας εναπόκειται στο ύψος των κερδών της επιχείρησης, ώστε η φορολόγησή της να είναι περισσότερο ευνοϊκή. Βάσει όσων αναλύθηκαν διεξοδικά στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας αλλά και ανωτέρω και βάσει του πίνακα 8 διαφαίνεται ότι η φορολόγηση εισοδήματος έως τις 35.000 ευρώ είναι ευνοϊκότερη στην ατομική επιχείρηση, ειδικά στην περίπτωση που αποτελεί νεοσύστατη επιχείρηση, ενώ μετά του ποσού των 35.000 ευρώ προκρίνεται η λύση της σύστασης έτερου νομικού προσώπου.

Σύγκριση Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών

Βασική διαφορά μεταξύ προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών είναι η έκταση της ευθύνης που επιθυμεί να επωμιστεί ο επιχειρηματίας. Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο στην ομόρρυθμη εταιρεία όσο και στην ετερόρρυθμη εταιρεία ευθύνονται εις ολόκληρον και απεριόριστα για τα εταιρικά χρέη και συνεπώς με το σύνολο της ατομικής τους περιουσίας. Ασφαλώς, η προσωπική τους ευθύνη για τα χρέη προσδίδει στην εταιρεία μεγαλύτερη φερεγγυότητα προς τρίτους συναλλασσόμενους ή εταιρικούς δανειστές αφού οι εταίροι δεν «κρύβονται» πίσω από το προσωπείο του νομικού προσώπου και επωμίζονται πλήρως την ευθύνη για τα εταιρικά χρέη, γεγονός που πολλές φορές αυξάνει την πιστοληπτική ικανότητα του νομικού προσώπου. Ωστόσο, σε περίπτωση που η εταιρεία αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες, ο εταίρος θα πρέπει να θυσιάσει «άμεσα» ακόμα και την προσωπική του περιουσία ακόμα και για επιχειρηματικά λάθη άλλων συνεταίρων του και να αποκλειστεί παντελώς στο μέλλον από έτερη επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω ελλείψεως κεφαλαίων. Συνεπώς, αυτός είναι και ο λόγος που η προσωπική εταιρεία προϋποθέτει στενούς δεσμούς εμπιστοσύνης μεταξύ των εταίρων.

Κατά δεύτερον σημαντική διαφοροποίηση μεταξύ των δύο εταιρικών μορφών αποτελεί η δυνατότητα σύστασης των εταιρειών αυτών από ένα μόνον πρόσωπο/επιχειρηματία, καθώς το εν λόγω «προνόμιο» υπάρχει μόνο σε όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, ενώ δεν υπάρχει σχετική δυνατότητα σε καμία από τις προσωπικές εταιρείες, ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη, των οποίων η σύσταση προϋποθέτει τουλάχιστον δύο συμπράττοντες εταίρους.

Σύγκριση ΙΚΕ με ΕΠΕ και ΑΕ

Το δίλημμα ανάμεσα σε κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρίες από τους επιχειρηματίες περιορίστηκε σε μεγάλο βαθμό με την εμφάνιση της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας, η οποία συνδυάζει χαρακτηριστικά τόσο των προσωπικών όσο και των κεφαλαιουχικών εταιριών. Συνεπώς, οι επιχειρηματίες που δεν επιθυμούν να λαμβάνουν την ευθύνη για τα χρέη της εταιρείας με το σύνολο της προσωπικής τους περιουσίας δύναται πλέον να συστήσουν μια κεφαλαιουχικού τύπου εταιρεία, η οποία όμως «ξεφεύγει» από τις βασικές δυσκαμψίες των κεφαλαιουχικών εταιρειών.

Αρχικώς, η ΙΚΕ δεν χρειάζεται καν ελάχιστο κεφάλαιο για τη σύστασή της αν και πρόκειται για μία καθαρά κεφαλαιουχική εταιρεία. Η σύστασή της διεκπεραιώνεται τάχιιστα μέσω των ΥΜΣ, όπως και η σύσταση των λοιπών κεφαλαιουχικών εταιριών πλέον. Ωστόσο,

για παράδειγμα για τη σύσταση της ΑΕ λόγω των πολυπλοκότερων διατάξεών της κάποιες φορές απαιτείται η σύστασή της δυνάμει συμβολαιογραφικού εγγράφου. Επιπλέον, τα λειτουργικά της έξοδα είναι χαμηλότερα σε σχέση με τις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες, όπως για παράδειγμα η λογιστική της υποστήριξη ή ακόμα και οι ασφαλιστικές εισφορές των μελών της, αφού στην καταβολή αυτών υποχρεούται μόνον ο διαχειριστής της ΙΚΕ. Συνεπώς, η προαιρετική ασφάλιση των λοιπών εταίρων της ΙΚΕ αποτελεί βασικό της πλεονέκτημα. Τέλος, η λήψη αποφάσεων στην ΙΚΕ είναι πολύ πιο εύελικτη και ταχεία καθώς ο νόμος 4072/2012 περί κεφαλαιουχικών εταιριών έχει απλές διατάξεις για τη λήψη αποφάσεων σε αντίθεση με την πολυπλοκότητα των διατάξεων κυρίως της ΕΠΕ και εν συνεχεία της ΑΕ για τη συγκέντρωση πλειοψηφίας και εν γένει τη λήψη αποφάσεων, όπως επί παραδείγματι τη διάταξη περί διπλής πλειοψηφίας στην ΕΠΕ.

Οι ως άνω λόγοι αποτελούν και τις βασικότερες αιτίες που η ΙΚΕ πλέον αποτελεί την περισσότερη επιλέξιμη εταιρική μορφή από επιχειρηματίες που επιθυμούν να συστήσουν μία κεφαλαιουχική εταιρεία με εξαίρεση μόνον εκείνους οι οποίες αποβλέπουν στη σύσταση Ανώνυμης Εταιρείας για την εισαγωγή της στη Χρηματιστηριακή Αγορά και την έκδοση μετοχών της εταιρείας ώστε το κεφάλαιο της να διαμοιραστεί στο ευρύ κοινό και να λάβει μεγάλα ποσά χρηματοδότησης. Ωστόσο, αν εξαιρέσουμε την εν λόγω περίπτωση της επιθυμίας ένταξης της επιχείρησης στο Χρηματιστήριο, η ΙΚΕ προκρίνεται ως λύση για τη σύσταση μίας απλής κεφαλαιουχικής εταιρείας έναντι της ΕΠΕ σε σχέση με την οποία παρουσιάζει μία σειρά από πλεονεκτήματα, ως αναλύθηκαν ανωτέρω.

Γενικά Συμπεράσματα

Η επιλογή εταιρικής μορφής για ένα νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με ένα σύνολο παραγόντων, όπως το αναμενόμενο εισόδημα του νομικού προσώπου, την επιλογή μεταξύ της προσωπικής ή μη ευθύνης του εταίρου για τα εταιρικά χρέη ή την επιλογή μεταξύ προσωπικού ή κεφαλαιουχικού χαρακτήρα της εταιρείας κ.ο.κ.. Η σωστή επιλογή εταιρικής μορφής είναι καθοριστική για το νομικό πρόσωπο, καθώς και κατά την ίδρυση αλλά και μετέπειτα κατά τη λειτουργία του θα εμφανίζει διαφορετικές ιδιαιτερότητες και χαρακτηριστικά αναλόγως με την εν λόγω επιλογή, ενώ θα διαφοροποιείται στα κόστη λειτουργίας και συντήρησής του. Ο εκάστοτε επιχειρηματίας ή επιχειρηματίες, συνεπώς, καλούνται να επιλέξουν το «νομικό περίβλημα» της επιχειρηματικής τους δράσης, βάσει του οποίου θα καθορισθούν ειδικότερα όλα τα χαρακτηριστικά της επιλεγείσας εταιρικής τους μορφής και θα εξειδικευθεί το σύνολο των ειδικότερων εταιρικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεών τους.

Παράρτημα

Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδ. στην Ατομική Επιχείρηση

Για το λογιστικό έτος 2022, μία ατομική επιχείρηση βρίσκεται στο πρώτο έτος λειτουργίας της έχει κέρδη προ φόρων που ανέρχονται στα 40.000 ευρώ. Επιπλέον, έχει επιλέξει την κατώτερη κατηγορία ασφαλιστικών εισφορών. Οι δαπάνες της ανέρχονται σε 15.00 ευρώ, από τις οποίες εκπίπτουν οι 10.000 ευρώ. Ακόμη, έχει παρακρατηθέντα φόρο από τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που προσφέρει που ανέρχεται σε 700 ευρώ. Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματός της και οι λοιπές οικονομικές της επιβαρύνσεις.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

- Δεδομένου ότι η επιχείρηση διανύει το πρώτο έτος λειτουργίας της θα έχει μειωμένο συντελεστή προκαταβολής φόρου, ήτοι από 55% σε 27,5 %.

- Ο φορολογικός της συντελεστής δεν θα είναι μειωμένος λόγω του ότι αν και βρίσκεται στα πρώτα τρία έτη λειτουργίας της δεν έχει εισόδημα κάτω από 10.000.

- Επιπλέον δεν θα επιβαρύνεται με το τέλος επιτηδεύματος.

- Τέλος, θα έχει οικονομικές επιβαρύνσεις τα έξοδα για τη σύστασή της, την πληρωμή του λογιστή για την ενημέρωση των βιβλίων της και την κάλυψη των ασφαλιστικών της εισφορών. Συγχρόνως, ο φόρος εισοδήματος που καλείτε να πληρώσει υπολογίζεται ως εξής:

Λογιστικά κέρδη χρήσης	40.000 €	
(+) Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	5.000 €	
(-) Εκπιπτόμενες δαπάνες	10.000 €	
Φορολογητέα κέρδη	35.000 €	

<i>Κύριος φόρος (10.000 X 9%)</i>	<i>900 €</i>	
(10.000 X 22 %)	2.200 €	
(10.000 X 28%)	2.800 €	
(5.000 X 36 %)	1.800€	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ:	7.700 €	
<i>(-) Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους</i>	<i>0 €</i>	
(-) Παρακρατηθείς φόρος	700 €	7.000 €
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους (7.700 X 27,5 %) (2)		2.117,5 €
Ποσό φόρου για καταβολή (1) + (2)		9.817,5€

Αριθμητικό Παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδ. σε Προσωπική Εταιρεία

Η εταιρεία «ΑΛΦΑ Ο.Ε», η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία είχε για το φορολογικό έτος 2021 λογιστικά κέρδη αξίας 200.000 ευρώ. Η ως άνω ομόρρυθμη εταιρεία έχει την έδρα της σε πόλη με πληθυσμό άνω των 200.000 κατοίκων. Αποτελείται από δύο ομόρρυθμους εταίρους με ποσοστό ο μιν πρώτος 60%, ο δε δεύτερος 40% επί του εταιρικού κεφαλαίου. Οι δαπάνες της σε εξοπλισμό για τη λειτουργία της επιχείρησης είναι 25.000 ευρώ. Κατά το προηγούμενο έτος είχε αποδώσει προκαταβολή φόρου στο Κράτος αξίας 20.000 ευρώ. Οι μη εκπιπτόμενες

δαπάνες ανήλθαν σε ποσό 40.000 ευρώ. Ο παρακρατηθείς φόρος από τόκους ημεδαπής ανήλθαν σε 7.300 ευρώ, ενώ από μερίσματα στην αλλοδαπή ανήλθε σε 3.800 ευρώ. Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που οφείλει να αποδώσει στο κράτος για το εν λόγω φορολογικό έτος καθώς και η προκαταβολή φόρου.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

- Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την αγορά μηχανημάτων-εξοπλισμού για τη λειτουργία της επιχείρησης εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης και άρα αφαιρούνται από αυτά, εν αντιθέσει με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες που προστίθενται.
- Ο παρακρατηθείς φόρος από τόκους ημεδαπής αφαιρείται από τα φορολογητέα έσοδα, ως παρακρατηθείς στην πηγή φόρος, ενώ ο παρακρατηθείς φόρος στην αλλοδαπή από μερίσματα, δεν λαμβάνεται υπόψη ως εκπιπτόμενο ποσό για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.
- Το τέλος επιτηδεύματος που θα οφείλει με νομικό πρόσωπο, έχον την έδρα του σε πόλη άνω των 200.000 κατοίκων θα ανέρχεται στο ποσό των 1.000 ευρώ.
- Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 2021 ανέρχεται σε 22% και το ποσοστό της προκαταβολής φόρου σε 80%.
- Η εταιρεία δεν υπόκειται σε φόρο διανομής μερισμάτων, καθώς τηρεί απλογραφικά βιβλία και διανέμει τα κέρδη της απευθείας στους εταίρους της μετά τον υπολογισμό του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος.

Λογιστικά κέρδη χρήσης	200.000 €	
(+) Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	40.000 €	

(-) Εκπιπτόμενες δαπάνες	25.000 €	
Φορολογητέα κέρδη	215.000 €	
<i>Αρχικός Κύριος φόρος ($215.000 \times 22\%$) =</i>		47.300 €
<i>(-) Παρακρατηθείς φόρος από τόκους ημεδαπής.</i>	7.300,00 €	40.000 €
<i>(-) Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους</i>	20.000 €	
Τελικός Κύριος Φόρος (1)	20.000 €	
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους ($47.300 \times 80\%$) =		37.840 €
<i>(-) Παρακρατηθείς φόρος από τόκους ημεδαπής. (2)</i>	7.300	30.540 €
Ποσό φόρου για καταβολή (1) + (2)		50.540 €
Κέρδη μετά φόρων (215.000 – 47.300)		167.700€
Εταίρος Α ($167.700 \times 60 \%$)		100.620€
Εταίρος Α ($167.700 \times 40\%$)		67.080 €

Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδήματος στην ΙΚΕ

Η «ΕΨΙΛΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» συστάθηκε από τρεις εταίρους, με εταιρικό κεφάλαιο 100.000 ευρώ, αποτελούμενο από 100 εταιρικά μερίδια των 1.000 ευρώ. Ο Α εταίρος διαθέτει πενήντα (50) εταιρικά μερίδια και ο Β είκοσι πέντε (25) και ο Γ είκοσι (25). Κατά την χρήση 2021, η εταιρεία παρουσιάζει 50.000 ευρώ λογιστικά κέρδη. Επιπλέον, η εταιρεία αγόρασε εξοπλισμό για την επιχείρηση συνολικού ποσού 11.000 ευρώ για ηλεκτρονικά είδη, τα οποία εξόφλησε διατραπεζικά και 1.000 ευρώ σε χαρτική ύλη τα οποία εξόφλησε με μετρητά. Οι εταίροι αποφάσισαν με σχετική τους απόφαση κατά πλειοψηφία να κρατήσουν πρόσθετο αποθεματικό (εκτός του τακτικού) 2.000 ευρώ και ότι τα υπόλοιπα κέρδη, μετά την αφαίρεση των ποσών για αποθεματικό και εταιρικές υποχρεώσεις, θα διανεμηθούν ανάλογα με την συμμετοχή τους. Ως προκαταβολή φόρου κατά το προηγούμενο έτος είχαν αποδώσει στο κράτος 2.000 ευρώ. Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που θα πρέπει να καταβάλλει η εταιρεία για το τρέχον έτος, η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το επόμενο έτος και το ποσό από μερίσματα που θα λάβει κάθε εταίρος.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

- Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την αγορά μηχανημάτων-εξοπλισμού για τη λειτουργία της επιχείρησης εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης και άρα αφαιρούνται από αυτά.
- Οι δαπάνες που ξεπερνούν το ποσό των 500 ευρώ δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αν γίνονται με μετρητά παρά μόνο με τραπεζικά μέσα πληρωμών.
- Το τέλος επιτηδεύματος που θα οφείλει το εν λόγω νομικό πρόσωπο θα ανέρχεται στο ποσό των 1.000 ευρώ.
- Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 2021 ανέρχεται σε 22% και το ποσοστό της προκαταβολής φόρου σε 80%.
- Η ΙΚΕ υπόκειται σε φόρο διανομής μερισμάτων που ανέρχεται σε 5% καθώς τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Λογιστικά κέρδη χρήσης	50.000€	
(+) Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	1.000€	
(-) Εκπιπτόμενες δαπάνες	11.000 €	
Φορολογητέα κέρδη	40.000€	
<i>Αρχικός Κύριος φόρος (40.000 X 22%)</i>	8.800€	
<i>(-) Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους</i>	- 2.000 €	6.800
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους (2)		7.040€
Ποσό φόρου για καταβολή (1) + (2)		13.840€
Κέρδη μετά φόρων (40.000 – 8.800)		31.200€
• (-) Τακτικό Αποθεματικό (31.200 X 5 %)		1.560€
• (-) Πρόσθετο αποθεματικό		2.000€
Αποτέλεσμα για διανομή		27.640€
Εταίρος Α (27.640 X 50%)		13.820

Εταίρος Α μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (13.820 X 5%)	- 691 €	13.129 €
Εταίρος Β (27.640 X 25%)		6.910 €
Εταίρος Β μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (6.910 X 5%)	- 345.5 €	6.564,5
Εταίρος Γ (27.640 X 25%)		6.910 €
Εταίρος Γ μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (6.910 X 5%)	- 345.5 €	6.564,5

Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδήματος στην ΕΠΕ

Η «ΚΑΠΠΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» συστάθηκε από τρεις εταίρους, με εταιρικό κεφάλαιο 50.000 ευρώ, αποτελούμενο από 50 εταιρικά μερίδια των 1.000 ευρώ. Ο Α εταίρος διαθέτει είκοσι πέντε (25) εταιρικά μερίδια και ο Β δέκα πέντε (15) και ο Γ δέκα (10). Κατά την χρήση 2021, η εταιρεία παρουσιάζει 101.000 ευρώ λογιστικά κέρδη. Επιπλέον, η εταιρεία έχει από προηγούμενα έτη ζημίες ποσού 1.000 ευρώ. Ακόμη, το τακτικό αποθεματικό της εταιρείας από προηγούμενα έτη ανέρχεται σε 30.000 ευρώ. Στο καταστατικό δεν υπάρχει κάποια πρόβλεψη σχετικά με τα διανεμόμενα κέρδη. Ως προκαταβολή φόρου κατά το προηγούμενο έτος είχαν αποδώσει στο κράτος 20.000 ευρώ. Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που θα πρέπει να καταβάλλει η εταιρεία για το τρέχον έτος, η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το επόμενο έτος και το ποσό από μερίσματα που θα λάβει κάθε εταίρος.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

- Το τέλος επιτηδεύματος που θα οφείλει το εν λόγω νομικό πρόσωπο θα ανέρχεται στο ποσό των 1.000 ευρώ.

•Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 2021 ανέρχεται σε 22% και το ποσοστό της προκαταβολής φόρου σε 80%.

•Η ΕΠΕ υπόκειται σε φόρο διανομής μερισμάτων που ανέρχεται σε 5% καθώς τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

•Τα κέρδη της ΕΠΕ διανέμονται αφού πρώτα αφαιρεθούν ποσά για κάλυψη ζημιών προηγούμενων ετών και εταιρικές υποχρεώσεις.

•Η ΕΠΕ υποχρεούται στην αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη του 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού μέχρι το αποθεματικό να φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Εν προκειμένω, το τακτικό αποθεματικό ανέρχεται στο 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου.

• Εφόσον δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό, το σύνολο των κερδών μετά την αφαίρεση υποχρεώσεων της εταιρείας προς τρίτους διαμοιράζεται στους εταίρους αναλόγως με τα ποσοστά τους.

Λογιστικά κέρδη χρήσης	101.000€	
(-) Ζημίες προηγούμενων ετών	1.000 €	
Φορολογητέα κέρδη	100.000	
<i>Κύριος φόρος (100.000 X 22%)</i>	<i>22.000€</i>	
<i>(-) Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους</i>	<i>20.000 €</i>	<i>2.000</i>
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους (2)		17.600€
Ποσό φόρου για καταβολή (1) + (2)		19.600€

Αποτέλεσμα για διανομή (100.000- 22.000)		78.000€
Εταίρος Α (78.000 X 50%)		39.000€
Εταίρος Α μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (39.000 X 5%)	1.950 €	37.050 €
Εταίρος Β (78.000 X 30%)		23.400 €
Εταίρος Β μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (23.400 X 5%)	1.170 €	22.230 €
Εταίρος Γ (23.400 X 20%)		15.600 €
Εταίρος Γ μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (15.600 X 5%)	780 €	14.820 €

Αριθμητικό παράδειγμα υπολογισμού φόρου εισοδήματος στην ΑΕ

Η «ΛΑΜΔΑ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» αποτελείται από 6 εταίρους/μετόχους κι έχει εταιρικό κεφάλαιο 600.000 ευρώ. Οι μέτοχοι Α και Β έχουν 150.000 μετοχές αξίας 1 ευρώ έκαστος. Οι εταίροι Γ και Δ έχουν 120.000 μετοχές έκαστος και οι μέτοχοι Ε και Ζ 30.000 μετοχές έκαστος, όλες αξίας 1 ευρώ. Κατά την χρήση 2021, η εταιρεία παρουσιάζει κέρδη 1.000.000 ευρώ, εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 20.000 ευρώ και λογιστικές διαφορές ύψους 20.000 ευρώ. Ως προκαταβολή φόρου κατά το προηγούμενο έτος είχαν αποδώσει στο κράτος 100.000 ευρώ, ενώ η εταιρεία έχει παρακρατηθέντες φόρους ποσού 50.000. Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που θα πρέπει να καταβάλλει η εταιρεία για το τρέχον έτος, η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το επόμενο έτος και το ποσό από μερίσματα που θα λάβει κάθε εταίρος.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

- Το τέλος επιτηδεύματος που θα οφείλει το εν λόγω νομικό πρόσωπο θα ανέρχεται στο ποσό των 1.000 ευρώ.
- Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 2021 ανέρχεται σε 22% και το ποσοστό της προκαταβολής φόρου σε 80%.
- Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα εκπίπτουν ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε
- Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ορίζει κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών, όπως αναλύθηκε στα πλαίσια της παρούσας εργασίας. Ωστόσο, όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια νόμου για την έκπτωσή της από το φορολογητέο εισόδημα και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 του νόμου αναφέρεται ως λογιστική διαφορά.⁵⁹
- Η ΑΕ υπόκειται σε φόρο διανομής μερισμάτων που ανέρχεται σε 5% καθώς τηρεί διπλογραφικά βιβλία.
- Τα κέρδη της ΑΕ διανέμονται αφού πρώτα αφαιρεθούν ποσά για κάλυψη ζημιών προηγούμενων ετών και εταιρικές υποχρεώσεις.
- Η ΑΕ υποχρεούται στην αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη του 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού μέχρι το αποθεματικό να φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου.

Λογιστικά κέρδη χρήσης	1.000.000 €	
(+) Λογιστικές διαφορές	20.000 €	1.020.000€
(-) Εκπιπόμενες δαπάνες	20.000 €	1.000.000€

⁵⁹ Διαδικτυακή πηγή φορολογικής ενημέρωσης (<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=203829>)

Φορολογητέα κέρδη	1.000.000 €	
<i>Κύριος φόρος (1.000.000 X 22%)</i>	220.000 €	
<i>(-)Παρακρατηθέντες φόροι</i>	50.000 €	170.000 €
<i>(-) Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους</i>	100.000 €	70.000 (1)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους (220.000 X 80%)		176.000 €
<i>(-)Παρακρατηθέντες φόροι</i>	50.000	126.000 (2)
Ποσό φόρου για καταβολή (1) + (2)		196.000
Αποτέλεσμα μετά φόρων		780.000 €
Τακτικό Αποθεματικό	- 39.000	
Καθαρό ποσό για μερίσματα εταίρων		741.000
Εταίρος Α (741.000 X 25%)		185.250 €
Εταίρος Α μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (195.000 X 5%)	- 9.262,5€	175.987,5€
Εταίρος Β (741.000 X 25%)		185.250€

Εταίρος Β μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (185.250 X 5%)	- 9.262,5 €	175.987,5 €
Εταίρος Γ (741.000X 20%)		148. 200 €
Εταίρος Γ μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (148.200 X 5%)	- 7.410 €	140.790 €
Εταίρος Δ (741.000 X 20%)		148.200 €
Εταίρος Δ μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (148.200 X 5%)	- 7.410 €	140.790 €
Εταίρος Ε (741.000 X 5%)		37.050
Εταίρος Ε μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (39.000 X 5%)	- 1.852,5	35.197,5 €
Εταίρος Ζ (741.000 X 5%)		37.050 €
Εταίρος Ζ μέρισμα μετά φόρου μερισμάτων (15.600 X 5%)	- 1.852,5	35.197,5 €

Πηγές

Βιβλιογραφικές

- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Ανάλυση και Ερμηνεία, Σταματόπουλος, Π.Δημήτριος, Σταματόπουλος Πάρης, Σταματόπουλος Γιάννης, Β' Έκδοση, Ιούνιος 2021, Εκδόσεις Forin Stamatoroulos
- Εμπορικές Εταιρείες, Νικόλαος Κ.Ρόκας, 8^η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα
- Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, Σπυρίδων Δ.Ψυχομάνης, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα
- Ν. Μπάρμπας, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, 9η έκδ., 2022
- Σταματόπουλος Δ., & Καραβοκύρης Α. (2007). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Ανάλυση - ερμηνεία. Τόμος Β'. Άρθρα 24-55. (5η έκδ.). Αθήνα.
- Θεόδωρος Α. Γεωργακόπουλος, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική Δ' Έκδοση, Εκδόσεις Μπένου

Διαδικτυακές

- Διαδικτυακή Ιστοσελίδα Γενικής Γραμματείας Εμπορίου – Υπουργείο Ανάπτυξης – Ελληνική Δημοκρατία (<https://gge.mindev.gov.gr/tomeas-emporiou/vasika-xarakteristika-etaireion>)
- Επίσημη Ιστοσελίδα Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών - Σχέδιο νόμου του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών «ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ» (<https://minfin.gov.gr/ypourgeio/nomothetiko-ergo/schedio-nomou-metra-gia-ton-periorismo-tis-forodiatygis/>)
- Επίσημη Ιστοσελίδα του Γενικού Εμπορικού Μητρώου : www.bussinessregistry.gr
- Επίσημη Ιστοσελίδα Ελληνικής Συνομοσπονδίας Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας (<https://esee.gr/wp-content/uploads/2016>)
- Επίσημη Ιστοσελίδα Εθνικού Μητρώου Διοικητικών Διαδικασιών - Μίτος του Ελληνικού Δημοσίου <https://mitos.gov.gr/index>
- Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Ελληνική Δημοκρατία-, Εγχειρίδιο Ερωτήσεων – Απαντήσεων σε Φορολογικά Θέματα, Αθήνα, Ιούλιος 2018 (<https://www.aade.gr/sites/default/files/2019-01/egx.pdf>)

- Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Ελληνική Δημοκρατία, Συχνές Ερωτήσεις- Απαντήσεις για τη δήλωση καταβολής φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, Αθήνα, 21 Ιανουαρίου 2024 (https://www.aade.gr/sites/default/files/2024-01/FAQs_600FSK.pdf)
- Επίσημη Ιστοσελίδα Υπουργείου Κοινωνικής Ασφάλισης -Ελληνική Δημοκρατία (<https://ypergasias.gov.gr/koinoniki-asfalisi/asfalismenoi-eisfores-kai-paroches/asfalistik-esisfores/>)
- Επίσημη Ιστοσελίδα Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών (<https://www.eea.gr/ipiresies-eea/gemi/etisia-teli-tirisis-meridas-gemi/>)
- Επίσημη Ιστοσελίδα Εμπορικού Επιμελητηρίου Αθηνών : <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/pliories-gia-epichirimaties/sindromes-teli-melon/>
- Διαδικτυακό περιοδικό φορολογικής ενημέρωσης : e- epixeirisi (<http://epixeirisi.gr>)
- Διαδικτυακή πηγή φορολογικής ενημέρωσης (<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=203829>)
- Διαδικτυακή Πηγή Taxheaven.gr (Φορολογική και λογιστική ελληνική πύλη ενημέρωσης για θέματα φορολογίας):
 1. <https://www.taxheaven.gr/circulars/25061/arora-forologikh-katoikia-nomikwn-proswpwn>
 2. <https://www.taxheaven.gr/news/36378/poies-asfalistik-esisfores-ekpiytoyn-apo-ta-akaoarista-esoda-kai-poes-oxi>
 3. <https://www.taxheaven.gr/news/27565/epishmanseis-xronos-kthshs-eisodhmatos-kai-parakrathshs-foroy-stis-oe-ee>
 4. <https://www.taxheaven.gr/news/40716/ekptwsh-asfalistikwn-eisforwn-etairoy-proswpikhsetaireias-poy-den-askei-atomikh-epixeirhmatikh-drasthriothta-kai-lambanei-amoibes-gia-yphresies-diaxeiristh-h-amoibes-ws-melos-ds-ae>
 5. <https://www.taxheaven.gr/news/29838/dieykriniseis-gia-tis-aposebeseis-sta-ayla-stoixeia-ta-dikaiwmata-kai-ta-exoda-polyetoys-aposebeshs>
 6. <https://www.taxheaven.gr/news/60909/eisfora-allhleggyhs-h-tropologia-gia-thn-plhrh-katarghsh-ths-apo-to-2023-ti-oi-isxysei-gia-to-2022>
 7. <https://www.taxheaven.gr/circulars/22769/arora-pinakas-mh-ekpiptomenwn-epixeirhmatikwn-dapanwn>
 8. <https://www.taxheaven.gr/circulars/36976/arora-h-ekptwsh-toy-foroy-poy-katallhohke-sthn-allodaph>
- Διαδικτυακή πηγή-Εφημερίδα : Οικονομικός Ταχυδρόμος
 1. (<https://www.ot.gr/2023/06/03/apopseis/experts/mythoi-kai-alitheies-gia-ti-forologia-merismaton/>)
 2. <https://www.ot.gr/2023/07/17/forologia/eisfora-allileggyis-erxontai-allages-gia-tous-syntaksiouxous/>

Νομοθετήματα και Νομολογία

- Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013)
- Νόμος 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - Σήματα - Μεσίτες Ακινήτων - Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις»
- Νόμος 4541/2018 «Τροποποίηση του ν. 3190/1955 περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και άλλες διατάξεις»
- Νόμος 4548/2018 «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιριών)»
- Νόμος 1676/1986 , κωδικοποιημένος με τον 5073/2023 «Καθορισμός των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και ρύθμιση άλλων θεμάτων.» [Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων]
- Νόμος 4172/2013 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις
- Κ.Υ.Α. Αριθμ. Κ1-802/23.3.2011 Καθορισμός διαδικασιών, προϋποθέσεων, τεχνικών λεπτομερειών και λοιπών θεμάτων σχετικά με την λειτουργία των υπηρεσιών μιας στάσης για τη σύσταση Εταιρειών
- ΠΟΛ.1060/19.3.2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013»
- ΠΟΛ.1120/25.4.2014 Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες
- ΠΟΛ. 1113/2015 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες επιχειρήσεων