



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σπουδαστές

ΜΟΧΙΑΝΑΚΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ

ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗΣ ΛΕΩΝΙΔΑΣ

ΨΑΡΡΑΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ

Επιβλέπων: ΜΑΚΡΥΓΙΑΝΝΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ηράκλειο 2016

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ABSTRACT	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	8
1.1 Η έννοια του φόρου	8
1.2 Διάκριση φόρων	10
1.3 Έννοια φορολογικού συστήματος	15
1.4 Οι Σκοποί της Φορολογίας	15
1.5 Οι Γενικές Αρχές της Φορολογίας	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΑ	20
2.1. Φυσικά και τα Νομικά πρόσωπα	21
2.2 Τα Νομικά Πρόσωπα - Διακρίσεις των Εμπορικών Εταιριών	23
2.3 Οι Εμπορικές Εταιρίες	25
2.4 Επιλογή του Κατάλληλου Εταιρικού Τύπου	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	28
3.1 Έννοια	28
3.2 Προσωπικότητα Ο.Ε.	29
3.3 Απεριόριστη ευθύνη εταίρων	30
3.4 Εμπορική ιδιότητα εταιρείας και εταίρων	32
3.5 Σύστασης Ομόρρυθμης Εταιρείας	32
3.6 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών Ο.Ε	33
3.7 Έννοια Ετερόρρυθμης Εταιρείας	35
3.8 Χαρακτηριστικά ετερόρρυθμης εταιρείας	35
3.9 Σύστασης Ετερόρρυθμης Εταιρείας	36
3.10 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών Ε.Ε	36
3.11 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Ο.Ε	37

3.12 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Ε.Ε.	38
3.13 Φορολογία Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης Εταιρείας	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ	45
4.1 Έννοια και χαρακτηριστικά	45
4.2 Εμπορική Ιδιότητα της Ε.Π.Ε.	45
4.3 Το Εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε.	47
4.4 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Ε.Π.Ε	48
4.5 Φορολογία Ε.Π.Ε.	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	50
5.1 Έννοια και Βασικά χαρακτηριστικά	50
5.2 Σύσταση Ι.Κ.Ε	50
5.3 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών της ΙΚΕ	52
5.4 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της ΙΚΕ	53
5.5 Φορολογία ΙΚΕ	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο: ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	57
6.1 Έννοια και Βασικά Χαρακτηριστικά	57
6.2 Τα Όργανα της Α.Ε.	58
6.3 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών της Α.Ε	59
6.4 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Α.Ε.	59
6.5 Φορολογία της Α.Ε.	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	62
7.1 Αυτοτελής Φορολόγηση	62
7.2 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Ακίνητα	62
7.3 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Κινητές Αξίες	63
7.4 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Επιχειρήσεις	64
7.5 Φορολογική αντιμετώπιση της Ομόρρυθμης Εταιρείας	69
7.6 Φορολογική αντιμετώπιση της Ετερόρρυθμους Εταιρείας	70

7.7 Φορολογική αντιμετώπιση της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης	71
7.8 Φορολογική αντιμετώπιση της Ανώνυμης Εταιρείας	72
7.9 Φορολογική σύγκριση των νομικών μορφών των επιχειρήσεων	75
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο : ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	78
8.1 Η έννοια της φοροδιαφυγής	78
8.2 Έκταση της φοροδιαφυγής	80
8.3 Μέθοδοι φοροδιαφυγής	81
8.4 Αίτια της φοροδιαφυγής	89
8.5 Συνέπειες της φοροδιαφυγής	91
8.6 Εκτίμηση της φοροδιαφυγής των νομικών προσώπων	93
8.7 Τρόποι Αντιμετώπισης Φοροδιαφυγής	93
Συμπεράσματα - Προτάσεις	98
Βιβλιογραφία	101

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την φορολογική στρατηγική των επιχειρήσεων, σκόπος και στόχος της εργασίας ήταν να παρουσιάσουμε όσο πιο ρεαλιστικά και αντικειμενικά γίνεται, στοιχεία γενικά περί φορολογίας, αλλά και ειδικότερα αναφορικά με τις Προσωπικές (Ο.Ε., Ε.Ε.) και Κεφαλαιουχικές (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε) Εταιρείες στην Ελλάδα.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε προκειμένου να πραγματοποιηθεί η συγκεκριμένη εργασία, είναι οι δευτερογενείς πηγές, δηλαδή η βιβλιογραφία, η αρθρογραφία και η δικτυογραφία όπου ορίζονται και διαχωρίζονται βασικές έννοιες και ορισμοί που σχετίζονται με το θέμα μας.

Έπειτα από τη μελέτη λοιπόν, της διαθέσιμης βιβλιογραφίας, παρουσιάζεται η Ομόρρυθμη και Ετερόρρυθμη Εταιρεία, η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, καθώς και η Ανώνυμη Εταιρεία. Αναλύονται διαδικασίες από την ίδρυση έως και την φορολόγησής τους, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μορφής. Επίσης αναλύεται η έννοια της φοροδιαφυγής, τα αίτια και ο τρόπος αντιμετώπισης της, με απώτερο σκοπό την διεξαγωγή συμπεράσματος, για το ισχύον φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα.

ABSTRACT

This thesis dealt with the tax business strategy, objectives and targets of this work is to present as realistically and objectively as possible, information on taxation generally, and specifically with respect to Personal and Capital Companies in Greece.

The methodology used to perform the particular task, are secondary sources the literature, the arthrography and the internet related to our work determining and separated basic notions and definitions related to the topic.

After studying then, the available literature shows the General Partnership and Limited Partnership, the Limited Liability Company, the Private Capital Company. Analyzed procedures of establishing up their taxed, the advantages and disadvantages of each form. Also the concept of tax avoidance analyzed the causes and manner of dealing with the ultimate purpose of conducting conclusion, the present tax system in Greece.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην Ελλάδα, το ζήτημα της φορολογίας είναι επίκαιρο, και συγκεντρώνει το ενδιαφέρον των ειδικών, όμως απαιτείται συνεχής εγρήγορση και μελέτη λόγω της πολυνομίας, της ταχύτητας μεταβολής αυτών, καθώς και λόγω ανεπάρκειας του κρατικού μηχανισμού και των ελεγκτικών και εποπτικών αρχών. Ένα, λοιπόν, από τα θέματα που απασχολεί παγκοσμίως την οικονομία, είναι και η φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων.

Άλλωστε, από τη φορολογία, εξαρτώνται τα καθαρά κέρδη της εκάστοτε επιχείρησης, ενώ μέσω αυτής χρηματοδοτείται το κυβερνητικό έργο της χώρας.

Τα τελευταία χρόνια η Ελλάδα διανύει μία περίοδο ύφεσης στην οικονομία της. Το φάσμα των επιπτώσεων της ύφεσης αυτής, έχει επηρεάσει όλους τους πολίτες που έχουν οικονομικές συναλλαγές γιατί έχει επιφέρει έξαρση της ανεργίας, έχει μειώσει την κινητικότητα του ρευστού κι έτσι οι επενδύσεις είναι μηδαμινές. Η ύφεση σαφώς, δε θα μπορούσε να αφήσει ανέπαφες και τις επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν βασικό πυλώνα για την ανάπτυξη της οικονομίας. Πέρα από όλα αυτά όμως και το γεγονός της ταχύτατης εναλλαγής της νομοθεσίας σε ότι αφορά την φορολογία αποτελεί επιπλέον πρόβλημα.

Πρόβλημα που δυσκόλεψε και έμας τους συγγραφείς αυτής της εργασίας καθώς στοιχεία όπως οι φορολογικοί συντελεστές εναλλάσσονται με τόσο ταχύ ρυθμό που έπρεπε να είμαστε σε συνεχή αναζήτηση και προσοχής της επικαιρότητας προκειμένου να υπάρξουν όρθα και έγκυρα στοιχεία στην πτυχιακή μας.

Η εργασία μας ουσιαστικά, χωρίζεται σε οχτώ κεφάλαια, στο πρώτο κεφάλαιο προκειμένου να κατατοπιστούμε όσο το δυνατόν περισσότερο, γίνεται μια επισκόπηση στην έννοια του φόρου και του φορολογικού συστήματος.

Στη συνέχεια στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται οι επιχειρήσεις και τα νομικά πρόσωπα γενικά και οι διακρίσεις των εμπορικών εταιρειών. Προχωρώντας στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται πλέον συγκεκριμένα η Ομόρρυθμη και η Ετερόρρυθμη Εταιρεία. *(Τα κεφάλαια αυτά εκπονήθηκαν από τον φοιτητή Μαθιουδάκη Λεωνίδα).*

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης. Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, στη συνέχεια στο έκτο κεφάλαιο η Ανώνυμη Εταιρεία. *(Τα κεφάλαια αυτά εκπονήθηκαν από τον φοιτητή Μοχιανάκη Δημήτρη).*

Στο έβδομο κεφάλαιο πλέον αναλύεται η φορολόγηση των παραπάνω εταιρειών και γίνεται φορολογική σύγκριση μεταξύ των νομικών μορφών των επιχειρήσεων.

Και τέλος στο όγδοο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην φοροδιαφυγή, όπως στις συνέπειες της, καθώς και στους τρόπους αντιμετώπισης της. *(Τα κεφάλαια αυτά εκπονήθηκαν από τον φοιτητή Ψαρρά Αντώνη).*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1 Η έννοια του φόρου

Σύμφωνα με τον κλασικό ορισμό του Γάλλου οικονομολόγου G. Jèze, ο φόρος αποτελεί αναγκαστική εισφορά που καταβάλλεται από τον πολίτη και την επιχείρηση, χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να αντιμετωπίσει τις δημόσιες δαπάνες (Βελέντζας, 2004). Η αντιπαροχή, όμως, έχει γενικότερο χαρακτήρα, αφού με τους φόρους το κράτος διαμορφώνει το οικονομικό και κοινωνικό επίπεδο όλων των πολιτών.

Κατ' άλλη διατύπωση (Γεωργακοπούλου & Πατσουράτης, 1993), φόρος είναι το μονομερές αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων απ' τον ιδιωτικό προς το δημόσιο τομέα, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την κάλυψη των δημοσίων βαρών. Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες.

Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες. Έτσι οι πολίτες υποχρεούνται σε υλική θυσία για τη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού και την παροχή δαπανών όπως οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, οι δαπάνες για την παιδεία, την υγεία, την εθνική άμυνα κτλ. Η πληρωμή των φόρων δεν αντιστοιχεί σε ειδικό αντάλλαγμα, αλλά σε γενικό που είναι απαραίτητο για την ύπαρξη και ευημερία του πολίτη, ως πρόσωπο εντεταγμένο στο κοινωνικό σύνολο.

Κρίνεται σκόπιμο ο διαχωρισμός της έννοιας του τέλους από αυτή του φόρου.

Σε αντίθεση με τους φόρους, στην περίπτωση των τελών η χρηματική καταβολή αποτελεί αντιπαροχή για τον καταβάλλοντα. Έχει δηλαδή χαρακτήρα ανταποδοτικό. Παραδείγματα είναι το τέλος έκδοσης άδειας ανέγερσης οικοδομής, τα τέλη χαρτοσήμου άσκησης επιτηδεύματος, τα τέλη στάθμευσης αυτοκινήτων ή τα ταχυδρομικά τέλη. Ενώ τα τέλη υποδηλώνουν ειδική αντιπαροχή προς εκείνον που τα καταβάλλει, στην περίπτωση των φόρων η αντιπαροχή είναι γενική.

Τα στοιχεία που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για να έχει φορολογικό χαρακτήρα η δεδομένη οικονομική επιβάρυνση είναι:

- Οριστική χρηματική παροχή ιδιωτών προς το κράτος και Ν.Π.Δ.Δ.

Η φορολογική παροχή είναι χρηματική, έχει χαρακτήρα οριστικό και υποκείμενο της παροχής είναι ιδιώτες Έλληνες υπήκοοι ή μη, φυσικά και νομικά πρόσωπα.

- Υποχρεωτική παροχή

Ο φόρος καθορίζεται μονομερώς από τη δημόσια εξουσία και η καταβολή του εξασφαλίζεται με μέσα εξαναγκασμού.

- Παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα

Ο φόρος επιβάλλεται για την κάλυψη δημόσιων δαπανών και την εν γένει ικανοποίηση των κρατικών σκοπών, χωρίς να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ παροχής του φόρου και των υπηρεσιών που παρέχονται από το κράτος. Η απουσία του στοιχείου της αποδοτικότητας είναι αυτή που διαφοροποιεί το φόρο από μια άλλη μορφή επιβάρυνσης που επιβάλλεται από το κράτος ως αντάλλαγμα για την παροχή συγκεκριμένης υπηρεσίας στο χρήστη της, το ανταποδοτικό τέλος.

- Παροχή για εξυπηρέτηση δημόσιων σκοπών

Με τον φόρο ικανοποιούνται οι κρατικοί σκοποί ή με άλλη διατύπωση οι συλλογικές ανάγκες. Αυτό είναι φυσικό, αφού ο φόρος δεν αποβλέπει σε ταμειευτικούς σκοπούς, αλλά στη δημιουργία των προϋποθέσεων εκείνων, ώστε να αντιμετωπιστούν συνολικά οι κρατικές ανάγκες, γεγονός το οποίο συντελείται δια της μετατροπής του φόρου σε δημόσια περιουσία.

1.2 Διάκριση φόρων

Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται με βάση διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων. Κάποια ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι το αντικείμενο της φορολογίας, το υποκείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής (Φινοκαλιώτης, 2001).

Αντικείμενο του φόρου (φορολογική βάση) είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται το ποσό του φόρου που υποχρεούται να καταβάλλει ο φορολογούμενος.

Φορολογική βάση σήμερα αποτελούν το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη των φορολογούμενων. Το πρόσωπο, τα οικονομικά στοιχεία του οποίου χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων, ονομάζεται υποκείμενο του φόρου (φορολογική μονάδα). Το υποκείμενο του φόρου είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει και το φόρο, τα δύο αυτά πρόσωπα μπορούν ωστόσο και να μην συμπίπτουν. Υποκείμενα του φόρου αποτελούν τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα. Το ποσό φόρου, που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα φορολογικής βάσης και εκφράζεται ως ποσοστό, λέγεται φορολογικός συντελεστής.

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν με διάφορα κριτήρια. Η κυριότερη και πιο παραδοσιακή διάκριση είναι σε άμεσους και έμμεσους φόρους (Καραγιώργος & Γεωργίου, 2003).

Η διάκριση αυτή βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Σύμφωνα με την πρώτη από τις δύο απόψεις στο φορολογικό μας σύστημα οι άμεσοι φόροι είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή τη περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κτλ. Κατά την άποψη αυτή και ο γνωστός σε όλους μας Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι άμεσος καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

Έμμεσοι φόροι με την άποψη αυτή είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί τα τέλη χαρτοσήμου οι φόροι κατανάλωσης και γενικά όσοι άλλοι εισπράττονται όχι με καταλόγους αλλά με βάση τιμολόγια.

Με τη δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο για τη διάκριση είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλήσει το φόρο τον οποίο – σύμφωνα με το νόμο – όφειλε να πληρώσει ή η φύση του φορολογικού αντικειμένου. Με την άποψη αυτή άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλλει στο δημόσιο και έμμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται πάλι σε πρόσωπο, το οποίο όμως τελικά θα μετακυλήσει το φόρο σε τρίτο πρόσωπο.

Με την άποψη αυτή άμεσοι φόροι στο σύστημα μας είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο υπόχρεους σε τρίτους.

Σύμφωνα με νεότερη άποψη, ωστόσο, η διάκριση των φόρων βασίζεται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Έτσι, κατά τη νεότερη αυτή άποψη, άμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα του φορολογούμενου ή στην περιουσία του, ενώ έμμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα που δαπάνησε ο φορολογούμενος, δηλαδή στην κατανάλωση, καθώς ο φόρος αυτός μόνο μέσω του ύψους της φορολογητέας ύλης αναδεικνύει, όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.

Οι παραπάνω φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξη τους, ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ειδικότερα οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν έναντι των έμμεσων φόρων γιατί:

- i. Είναι δικαιότεροι, αφού πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, σε αντίθεση με του έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.
- ii. Είναι πιο σταθεροί και οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, κάτι που δε συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

Οι έμμεσοι φόροι, από την άλλη πλεονεκτούν έναντι των άμεσων διότι:

- i. Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης, αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες, κάτι που δεν συμβαίνει με τους άμεσους φόρους.
- ii. Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα, σε αντίθεση με τους άμεσους φόρους, που απαιτούν μεγάλες δαπάνες βεβαίωσης και η είσπραξη τους είναι δυσκολότερη. Ένας άλλος διαχωρισμός των φόρων είναι σε φόρο εισοδήματος, περιουσίας και δαπάνης. (Αναστόπουλος & Φορτσάκης, 2003)

Φόροι εισοδήματος είναι οι φόροι που επιβάλλονται επί της δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος που συνιστά η αμοιβή της εργασίας ή το κέρδος της επιχείρησης ή το προϊόν του κεφαλαίου.

Φόροι περιουσίας είναι οι φόροι που επιβάλλονται επί στοιχείων της περιουσίας ή του κεφαλαίου είτε λόγω της απόκτησης τους από χαριστική αιτία (περιστασιακή φορολόγηση), είτε λόγω της κατοχής τους (συστηματική φορολόγηση του κεφαλαίου ή της περιουσίας).

Η πιο διαδεδομένη μορφή περιστασιακών φόρων περιουσίας είναι οι φόροι επί των κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών. Συστηματική φορολογία του κεφαλαίου αποτελούν οι ετήσιοι φόροι επί της περιουσίας, που καταλήγουν όμως στην πράξη να λειτουργούν ως ένα είδος συμπληρωματικού φόρου.

Φόροι επί της δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης είναι φόροι που επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για καταναλωτικούς ή επενδυτικούς σκοπούς. Βάση επιβολής των φόρων αυτών είναι η αξία της συναλλαγής ή αλλιώς το τίμημα της αγοράς, (γενικοί φόροι κατανάλωσης) ή άλλα στοιχεία όπως το βάρος, ο όγκος κλπ (ειδικοί φόροι κατανάλωσης) Παράλληλα οι φόροι διακρίνονται σε πραγματικούς και προσωπικούς. Κατά τον Θεοχαρόπουλο , πραγματικοί φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε πράγμα, αντικείμενο ή πράξη, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου όπως είναι ορισμένοι φόροι ακίνητης περιουσίας(Θεοχαρόπουλος, 1981).

Προσωπικοί φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται λαμβάνοντας υπόψη κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στοιχεία της προσωπικής κατάστασης του φορολογούμενου.

Επιπρόσθετα γίνεται διάκριση των φόρων σε ειδικούς και σε κατ' αξία. Η διάκριση αυτή έγκειται στο διαφορετικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και όχι στο διαφορετικό υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου. Ειδικοί φόροι είναι οι φόροι των

οποίων η βάση προσδιορίζεται ποσοτικά, κατ' αριθμό μονάδων, ή κατά μονάδα βάρους, όγκου, επιφάνειας ή έκτασης.

Φόροι κατ' αξία είναι οι φόροι των οποίων η αξία αποτιμάται πραγματικά ή τεκμαρτά σε χρήμα. (π.χ. αξία εισαγόμενου εμπορεύματος ή η τιμή πώλησης ή η αξία του ακινήτου ή το ποσό του εισοδήματος κλπ).

Ένα άλλο κριτήριο, με βάση το οποίο μπορούν να διακριθούν οι φόροι είναι η φύση του φορολογικού συντελεστή. Με βάση το κριτήριο αυτό, οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κύριες κατηγορίες:

- τους αναλογικούς ,
- τους προοδευτικούς και
- τους πάγιους.

Αναλογικοί είναι οι φόροι, των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί, ως ποσοστό, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Παράδειγμα αναλογικού φόρου στην Ελλάδα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων που, επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου. Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο Φ.Π.Α., του οποίου ο κανονικός συντελεστής έχει ορισθεί σε 23% και ο μειωμένος σε 13%.

Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει, στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Προοδευτικός είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, γιατί ο συντελεστής του αυξάνεται όσο αυξάνεται το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Επίσης, προοδευτικός είναι ο φόρος κληρονομιών, γιατί και εδώ αυξάνεται ο συντελεστής όσο αυξάνεται η αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου.

Πάγιοι είναι οι φόροι οι οποίοι εκφράζονται από τον νόμο με σταθερό (σε ευρώ) ποσό ανεξάρτητο δηλαδή από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης (π.χ. τα τέλη χαρτοσήμου για τα γενικής φύσεως έγγραφα, κ.λπ.).

1.3 Έννοια φορολογικού συστήματος

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας μπορεί να οριστεί ως το σύνολο των φόρων που ισχύουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις του διαχρονικού φορολογικού δικαίου. Το φορολογικό σύστημα διαφοροποιείται ανάλογα με τους αντικειμενικούς παράγοντες, που εξαρτώνται από το είδος και τα επίπεδα της ανάπτυξης των οικονομικών δραστηριοτήτων, καθώς και από τους σκοπούς, που επιδιώκει το κράτος στα πλαίσια της οικονομικής και παρεμβατικής πολιτικής του.

Έτσι στις αναπτυγμένες βιομηχανικές κοινωνίες το φορολογικό σύστημα βαρύνει περισσότερο τα εισοδήματα, ενώ στις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες το φορολογικό σύστημα αποδίδει πρωταρχική σημασία στους έμμεσους φόρους που βαρύνουν τη δαπάνη (Αναστόπουλος & Φορτσάκης, 2003).

1.4 Οι Σκοποί της Φορολογίας

Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει η φορολογία, είναι ο ταμειακός. Η φορολογία γενικά, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων δημοσίων εσόδων, ικανών να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων (επιχειρηματική δραστηριότητα κτλ.)

Εκτός του ταμειακού σκοπού, ανάλογα με τη γενικότερη πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης μιας χώρας, μπορεί η φορολογία να εκπληρώνει κοινωνικούς σκοπούς καθώς αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας, που διαμορφώνεται ανάμεσα στις διάφορες κοινωνικές τάξεις. Εδώ η φορολογία έχει χαρακτήρα αναδιανεμητικό, έστω και αν δεν συνεπάγεται άμεση αναδιανομή του εισοδήματος. Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται, υπό την πρακτική της μορφή, και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση των οικονομικά ασθενέστερων λαϊκών στρωμάτων, με αντίστοιχη επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.

Τέλος, είναι δυνατόν, με τη φορολογία να εκπληρώνονται και οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων. Για παράδειγμα σε περίοδο αύξησης των τιμών των πετρελαιοειδών προϊόντων, μπορεί η κυβέρνηση να λάβει απόφαση για μείωση του φόρου που εμπεριέχεται στα προϊόντα αυτά, για να επιτύχει τη συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης σε περιόδους επενδυτικής ύφεσης, μπορεί η κυβέρνηση να δώσει φορολογικές ελαφρύνσεις σε συγκεκριμένες επενδυτικές δράσεις, δίνοντας περαιτέρω ώθηση στις επενδύσεις. Στη χώρα μας αναπτυξιακοί νόμοι περιείχαν τέτοιες ρυθμίσεις. Ακόμη, σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας.

1.5 Οι Γενικές Αρχές της Φορολογίας

Στα ανεπτυγμένα κράτη η επιβολή των φόρων γίνεται με βάση θεσπισμένους από την πολιτεία κανόνες, οι οποίοι διέπουν την φορολογική της πολιτική. Οι κανόνες αυτοί, είναι οι εξής:

Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου.

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη δε και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από την φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από την φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων από τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επιπλέον το ίδιο το κράτος μεταγενέστερα, ίσως χρειαζόταν να ενισχύσει τους μικροεισοδηματίες.

Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου.

Ο κανόνας αυτός εξυπηρετεί τον ταμειακό σκοπό της φορολογίας.

Ο φόρος θεωρείται παραγωγικός, εφόσον:

- Το ποσοστό του δεν είναι υπερβολικό, ώστε να οδηγεί το φορολογούμενο σε φοροδιαφυγή
- Δεν καθιερώνει απαλλαγές,
- Επιδιώκεται η ταχύτερη δυνατή βεβαίωση και είσπραξη του με όσο γίνεται μικρότερα έξοδα και
- Οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά.

Ο κανόνας της απλότητας του φόρου.

Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η περιπτωσιολογία. Έτσι θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών.

Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας.

Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δε μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο δημόσιο και πώς πρέπει να τον εξοφλήσει.

Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου.

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Συνήθως αυτό επιτυγχάνεται όταν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος. Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διανομή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση (δόσεις κτλ.).

Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης

Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματος του που δεν πρέπει να υπάγεται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα του εισοδήματος το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό λέγεται «ελάχιστο όριο συντήρησης». Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων.

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματος του. Για παράδειγμα εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία. Επομένως θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο

φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους μία διάκριση.

Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες.

Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι εξής μέθοδοι:

1. Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο φόρος που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και στο κράτος καταγωγής, αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στο κράτος καταγωγής. Τη μέθοδο αυτή ακολουθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία.¹
2. Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής. Κατά τη μέθοδο αυτή τα κράτη, στην επικράτεια των οποίων αποκτούνται εισοδήματα από πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων κρατών, απαλλάσσουν τα πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτεια τους.
3. Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής. Τα κράτη που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από την χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

¹ Νόμος 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΑ

2.1. Φυσικά και τα Νομικά πρόσωπα

Στην κοινωνία τα άτομα αλληλεπιδρούν με αποτέλεσμα την δημιουργία ορισμένων σχέσεων. Οι σχέσεις αυτές μπορεί να είναι απλές βιοτικές σχέσεις ,στην περίπτωση μιας φιλικής σχέσης ή σχέσεις έννομου χαρακτήρα που ρυθμίζονται από το δίκαιο και έχουν νομικά αποτελέσματα όπως, η μίσθωση, η δανειοδότηση, ο γάμος, η πώληση ακινήτου. Συνήθως απόρροια των έννομων σχέσεων είναι τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις. Τα υποκείμενα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων είναι τα πρόσωπα. Στο Ελληνικό Δίκαιο διακρίνονται δυο είδη προσώπων, τα Φυσικά και τα Νομικά πρόσωπα.

Σύμφωνα με τον ΑΚ (Αστικό Κώδικα) ως φυσικό πρόσωπο ορίζεται ο άνθρωπος. Τα άτομα σε όλη την διάρκεια της ζωής τους βρίσκονται υπό την επίδραση ορισμένων ιδιοτήτων, οι οποίες έχουν μεγάλη σημασία για το δίκαιο καθώς αφορούν την ικανότητα του ατόμου, να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Οι ιδιότητες αυτές είναι: το φύλο, η ηλικία, η υγεία, η τιμή, η θρησκεία, οι συγγενικές σχέσεις, η κοινωνική θέση, το ονοματεπώνυμο, η κατοικία και η ιθαγένεια.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα ο ΑΚ τα ορίζει ως υποκείμενα δικαίου, τα οποία μπορεί να είναι ενώσεις προσώπων ή συγκεντρώσεις περιουσιών, που δημιουργούνται για συγκεκριμένο σκοπό και αποκτούν αυτοτελή ικανότητα δικαίου ή με άλλα λόγια προσωπικότητα, εφόσον τηρούν τις προϋποθέσεις του νόμου.

Καλούνται νομικά πρόσωπα επειδή δεν υπάρχουν στην φύση και αποκτούν υπόσταση απευθείας από το νόμο. Συγκεκριμένα το νομικό πρόσωπο που προκύπτει από ένωση προσώπων θεωρείται ότι έχει σωματειακή μορφή (π.χ. φιλανθρωπικά σωματεία), ενώ το νομικό πρόσωπο που προκύπτει από την συγκέντρωση περιουσιών θεωρείται ότι έχει ιδρυματική μορφή.

Όσον αφορά στην σκοπιμότητα της ύπαρξης των νομικών προσώπων η κοινωνική πραγματικότητα έχει αποδείξει ότι η επιδίωξη διαρκών σκοπών, κοινωνικών ή ιδιωτικών ή ακόμη και κερδοσκοπικών επιτυγχάνεται καλύτερα, εάν συνενωθούν πρόσωπα ή περιουσίες.

Εξ' ου και το δίκαιο αναγνωρίζοντας αυτή την κοινωνική πραγματικότητα καθιέρωσε την αρχή της αυτοτέλειας για τα νομικά πρόσωπα. Τα κατέστησε δηλαδή αυτοτελή υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

Τα νομικά πρόσωπα δεν συνιστούν φυσικές οντότητες, επομένως δεν μπορούν να συληθούν από τις ανθρώπινες αισθήσεις. Συνιστούν οντότητες της κοινωνικής πραγματικότητας με τις οποίες ο άνθρωπος έρχεται καθημερινά σε επαφή. Για παράδειγμα, το πρόστιμο που επέβαλε ο Δήμος, οι αποφάσεις του Δημοτικού Συμβουλίου, η παροχή ρεύματος από την ΔΕΗ.

Σχετικά με την φύση του νομικού προσώπου η νομική επιστήμη έχει διατυπώσει αρκετές θεωρίες από τις οποίες οι σημαντικότερες είναι δύο: α) η θεωρία πλάσματος δικαίου και β) η οργανική θεωρία.

Η θεωρία του πλάσματος δικαίου αναπτύχθηκε από τους Savigny (1779 – 1864), Puchta (1796 – 1846) και Windscheid (1817 – 1892) και υποστηρίζει ότι τα νομικά πρόσωπα είναι τεχνητά δημιουργήματα του δικαίου, αφού δεν υπάρχουν στην πραγματικότητα. Έτσι μπορούν να είναι φορείς δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, δηλαδή να έχουν ικανότητα δικαίου καθώς αυτή απονέμεται από το δίκαιο. Όμως δεν δύνανται να έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα, γιατί δεν έχουν δικιά τους

βούληση. Έτσι, καλούνται τα φυσικά πρόσωπα που το διοικούν και το αντιπροσωπεύουν να δικαιοπράκτουν αντί αυτού (Παπαντωνίου,1983).

Πρακτικά, λοιπόν, αφού η αντιπροσώπευση νοείται μόνο στις δικαιοπράξεις, το νομικό πρόσωπο δεν ευθύνεται για τις αδικοπράξεις ,για τις παράνομες πράξεις των οργάνων του.

Η δεύτερη θεωρία αναφορικά με την φύση του νομικού προσώπου είναι γνωστή ως οργανική θεωρία ή θεωρία του «βουλευτικού οργάνου». Στην ουσία είναι η εξέλιξη της θεωρίας πραγματικής συλλογικής προσωπικότητας η οποία αναπτύχθηκε από τον Otto Fierke (1841 – 1921). Σύμφωνα με την θεωρία αυτή το νομικό πρόσωπο συνιστά μια ζωντανή προσωπικότητα, ένα σύνθετο οργανισμό με την δική του βούληση η οποία εκφράζεται δια μέσου των οργάνων του. Από την στιγμή που οι πράξεις των οργάνων επιχειρούνται υπό αυτή την ιδιότητα, εκλαμβάνονται ως πράξεις του ίδιου του νομικού προσώπου. Ως εκ' τούτου το νομικό πρόσωπο έχει τόσο δικαιοπρακτική ικανότητα όσο και ικανότητα αδικοπραξίας.

Δηλαδή όσες παράνομες πράξεις επιχειρούνται από τα όργανά του, υπό την ιδιότητά τους αυτή, καταλογίζονται στο νομικό πρόσωπο (Παπαντωνίου, 1983).

Πλέον η θεωρία του βουλευτικού οργάνου και η θεωρία του πλάσματος δικαίου δεν έχουν την πρακτική σημασία που είχαν παλαιότερα, καθώς οι έννομες συνέπειες δεν συνάγονται βάση αυτών. Στις μέρες μας, τα θεμελιώδη ζητήματα αναφορικά με την σύσταση, την δικαιοπρακτική ικανότητα και την ευθύνη των νομικών προσώπων ορίζονται από το νόμο.

Σύμφωνα με τον ΑΚ: α) το νομικό πρόσωπο διαθέτει δική του βούληση, αυτή που σχηματίζουν με ορισμένη διαδικασία μέσα στα όρια της εξουσίας τους, τα όργανά του και β) το νομικό πρόσωπο ευθύνεται για τις αδικοπράξεις ή τις παραλείψεις των οργάνων του.

Βέβαια περεταίρω ειδικά θέματα ορίζονται ρητώς από το νόμο. Ωστόσο, για να είναι δυνατή η ορθή επίλυση και αυτών των θεμάτων κρίνεται απαραίτητη η γνώση της

θέσεως του ΑΚ για την φύση των νομικών προσώπων. Αν και οι συντάκτες του ΑΚ δεν αποδέχτηκαν ρητώς την αποδοχή μιας εκ των δύο θεωριών, εμείς αποδεχόμαστε ότι ο ΑΚ δέχεται την οργανική θεωρία ή θεωρία του βουλευτικού οργάνου, λαμβάνοντας υπ' όψιν μας τα α και β παραπάνω.

2.2 Τα Νομικά Πρόσωπα - Διακρίσεις των Εμπορικών Εταιριών

νομικά πρόσωπα, διακρίνονται σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και σε και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Υπάρχουν όμως και τα λεγόμενα νομικά πρόσωπα μικτής φύσης, τα οποία υπακούν τόσο στους κανόνες του δημοσίου, όσο και του ιδιωτικού δικαίου.

Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ιδρύονται με κρατική πρωτοβουλία και ασκούν δημόσια εξουσία. Με άλλα λόγια, αποτελούν δημόσιες υπηρεσίες με δικό τους οργανισμό και λειτουργία. Μερικά παραδείγματα του δημοσίου δικαίου είναι: το κράτος, οι δήμοι, τα πανεπιστήμια, οι δικηγορικοί σύλλογοι, η εκκλησία της Ελλάδος, οι Ιερείς Μητρόπολης, το ίδρυμα κοινωνικών ασφαλίσεων κ.α. Γι' αυτά τα νομικά πρόσωπα ισχύουν οι διατάξεις του δημοσίου και ειδικότερα του διοικητικού δικαίου (Σαρσέντης, 2008).

Το σύγχρονο κράτος με σκοπό να παρακάμψει τις γραφειοκρατικές διατυπώσεις του δημοσίου δικαίου και να επιτύχει μια ορθολογικότερη λειτουργία με την εφαρμογή των κανόνων της ιδιωτικής οικονομίας και δικαίου, ιδρύει τα νομικά πρόσωπα του ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΙΔ)

Τα εν' λόγω πρόσωπα ιδρύονται από ιδιώτες, επιδιώκουν και εξυπηρετούν ιδιωτικούς σκοπούς και υπακούν στο ιδιωτικό δίκαιο. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου διακρίνονται σε νομικά πρόσωπα του αστικού δικαίου και σε νομικά πρόσωπα του εμπορικού δικαίου. Ο ΑΚ ρυθμίζει τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα: το σωματείο, το ίδρυμα, την επιτροπή εράνων και την αστική εταιρία με νομική

προσωπικότητα. Το εμπορικό δίκαιο ρυθμίζει τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα: τις εμπορικές εταιρίες (Ο.Ε, Ε.Ε, Α.Ε, ΕΠΕ, Ε.Ε κατά μετοχή συμπλοιοκτησία) και τους συνεταιρισμούς.

Για τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου τόσο του αστικού, όσο και του εμπορικού ισχύει η αρχή του κλειστού αριθμού, σύμφωνα με την οποία ο νόμος περιορίζει τα νομικά πρόσωπα σε ορισμένους μόνο τύπους. Άρα η δημιουργία άλλων τύπων, κατόπιν ιδιωτικής βούλησης, είναι ανέφικτη.

Επιπρόσθετα, τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μπορεί να είναι κερδοσκοπικά, για παράδειγμα συνεταιριστικές, εμπορικές εταιρίες και αστικές εταιρίες που έχουν οικονομικούς σκοπούς ή μπορεί να είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ,αφού επιδιώκουν σκοπούς διαφορετικούς από το κέρδος. Για παράδειγμα, φιλανθρωπικούς, εκπολιτιστικούς, ηθικούς.

Εκτός από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, υπάρχει και μια Τρίτη κατηγορία νομικών προσώπων που ονομάζεται μικτής φύσης. Τα πρόσωπα αυτά προέκυψαν λόγω της ανάπτυξης της κρατικής παρεμβατικής δραστηριότητας και βρίσκονται στα όρια μεταξύ του ιδιωτικού και δημόσιου δικαίου. Πιο συγκεκριμένα έχουν την μορφή νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου, κατά κύριο λόγο Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε), όμως έχουν ιδρυθεί με πράξη της Πολιτείας και επιτελούν σκοπούς που αφορούν το κοινωνικό σύνολο.

Συνήθως, υπακούν στους κανόνες που είναι σχετικοί με την νομική τους μορφή, η οποία έχει οριστεί από την ιδρυτική τους πράξη. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν, η ΕΡΤ, ο ΟΣΕ, τα ΕΛΤΑ, η ΕΗΔΑΠ και η ΔΕΗ. Επίσης, στην παρούσα κατηγορία ανήκουν και τα νομικά πρόσωπα που ασκούν διοικητική δραστηριότητα, παράλληλα με την δραστηριοποίησή τους στον ιδιωτικό τομέα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία λειτουργεί ως ιδιωτική τράπεζα και ταυτόχρονα επιβλέπει και ελέγχει τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς (Σαρσέντης, 2008).

2.3 Οι Εμπορικές Εταιρίες

Εταιρία, σύμφωνα με το άρθρο 741 Α.Κ.(Αστικός Κώδικας), είναι σύμβαση στην οποία δύο ή και περισσότεροι «υποχρεώνονται» αμοιβαία στην επιδίωξη κοινού σκοπού, ιδίως οικονομικού, με κοινές εισφορές (Κεφάλαιο).Κοινές εισφορές νοούνται αυτές που τίθενται στη διάθεση όλων των εταίρων και η αξιοποίησή τους γίνεται για λογαριασμό όλων .Οι εισφορές συνίστανται σε χρήμα, εργασία ή άλλα αντικείμενα (εμπορεύματα κτίρια κλπ.) ή κάποια άλλη παροχή. Ακόμη και η εμπορική πίστη κάποιου μπορεί να αποτελέσει εισφορά. Οι εισφορές, από λογιστική άποψη, ταξινομούνται σε 3 κατηγορίες:

- σε χρήμα
- σε είδος και
- σε υπηρεσίες (προσωπική εργασία – τεχνικές γνώσεις).

Οι τελευταίες δεν είναι δεκτικές απογραφής και δεν αποτελούν μέρος του κεφαλαίου της εταιρίας.

Οι εταιρίες ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους διακρίνονται σε αστικές και εμπορικές. Αστικές είναι οι εταιρίες που ασχολούνται με αστικές πράξεις όπως αγοραπωλησίες ακινήτων. Εμπορικές είναι οι εταιρίες που ασχολούνται με εμπορικές πράξεις όπως αγοραπωλησίες εμπορευμάτων.

2.4 Επιλογή του Κατάλληλου Εταιρικού Τύπου

Η επιλογή του κατάλληλου εταιρικού τύπου είναι ένα νευραλγικό ζήτημα. Σε κάθε περίπτωση επιλογής θα εξετασθούν οι επιδιωκόμενοι σκοποί, τα διατιθέμενα μέσα και οι υπάρχουσες σχέσεις που συνδέουν τα προς συνεργασία φυσικά πρόσωπα. Από τα κριτήρια αυτά θα προκύψει η επιλογή του κατάλληλου τύπου εταιρείας.

α) **Ομόρρυθμη εταιρία** θα συστήσουν δύο φυσικά πρόσωπα που έχουν στενούς φιλικούς ή συγγενικούς δεσμούς και εμπιστοσύνη μεταξύ τους. Δεν θα πρέπει να υπάρχει αμφιβολία του ενός για την ευθύτητα και την καλή πρόθεση και πίστη του άλλου. Αυτό επιβάλλει η ύπαρξη της αλληλέγγυας (και απεριόριστης) ευθύνης μεταξύ των εταίρων. Γιατί από τις ενέργειες ή τις παραλήψεις του ενός εταίρου ίσως να προκύψουν σοβαρές συνέπειες για την περιουσία του άλλου. Τα παραπάνω ισχύουν και για τις περιπτώσεις που οι εταίροι είναι περισσότεροι των δύο. Σε μία ομόρρυθμη εταιρεία μπορούν να συμμετέχουν έκτος από φυσικά και νομικά πρόσωπα (εταιρείες παντός τύπου). Στην περίπτωση αυτή, συνεχίζουν να έχουν ισχύ τα παραπάνω, αφού και εδώ το προσωπικό στοιχείο θα κυριαρχεί.

β) **Ετερόρρυθμη εταιρία**. Ο τύπος αυτός της προσωπικής εταιρείας προτιμάται, όταν μεταξύ των μελών της θα συμπεριληφθούν και πρόσωπα, τα οποία δεν επιθυμούν να ευθύνονται αλληλεγγύως και απεριορίστως, δηλαδή με ολόκληρη την προσωπική τους περιουσία. Τα πρόσωπα αυτά θα συμμετέχουν στην εταιρεία ως ετερόρρυθμα μέλη και θα ευθύνονται για τα χρέη της εταιρείας μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Συνήθως, τα ετερόρρυθμα μέλη δεν έχουν τη σπουδαιότητα των ομορρύθμων μελών ούτε από απόψεως γενικότερης συμβολής στην προσπάθεια της εταιρείας και πολλές φορές η μόνη συμβολή τους ίναι αυτή για τη διάσπαση του εισοδήματος της εταιρείας.

γ) **Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε).** Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης είναι κατά κάποιο τρόπο ένας ενδιάμεσος εταιρικός τύπος ανάμεσα στις προσωπικές εταιρίες και τις Ανώνυμες. Στην Ε.Π.Ε δεν υπάρχουν εταίροι με απεριόριστη ευθύνη και αυτό είναι μεγάλο πλεονέκτημα για τα μέλη της. Ωστόσο, η παράμετρος αυτή, μπορεί να δυσκολέψει την Ε.Π.Ε. στον τομέα της πιστοληπτικής ικανότητας. Αυτή η δυσκολία αντιμετωπίζεται, συνήθως, με την παροχή προσθέτων εγγυήσεων με περιουσιακά στοιχεία των βασικών εταίρων της Ε.Π.Ε. Ουσιαστικά, η επιλογή σύστασης μιας Ε.Π.Ε. προτιμάται στις περιπτώσεις που οι εταίροι δεν θέλουν να διακινδυνεύσουν ολόκληρη την προσωπική τους περιουσία και συγχρόνως δεν είναι διατεθειμένοι να συστήσουν σε Ανώνυμη Εταιρία.

δ) **Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (ΙΚΕ).** Οι ΙΚΕ έχουν νομική προσωπικότητα, εμπορικό σκοπό, ελάχιστο κεφάλαιο ενός ευρώ και ευθύνεται μόνο αυτή με την περιουσία της για τις εταιρικές υποχρεώσεις.

Η σύστασή της είναι πιο ευέλικτη από αυτήν της Α.Ε. και της Ε.Π.Ε. και μπορεί να λειτουργήσει και ως μονοπρόσωπη. Σκοπός της μεταξύ άλλων είναι και η αντικατάσταση μακροπρόθεσμα της ΕΠΕ, καθόσον υπήρχε η δυνατότητα στις υφιστάμενες ΕΠΕ να μετατραπούν σε ΙΚΕ μέχρι την 31-12-2013. Παράλληλα αυτή η αυτή η μορφή εταιρείας αποτελεί τον ενδιάμεσο εταιρικό τύπο μεταξύ των προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε. & Ε.Ε.) και των κεφαλαιουχικών (Α.Ε. & Ε.Π.Ε.), συστήνεται δε και λειτουργεί με το μικρότερο δυνατό κόστος.

Ο εταιρικός τύπος αυτός, διευκολύνει τη συνεργασία και τη συνύπαρξη μεταξύ των εταίρων, καθιστώντας την κατάλληλη για οικογενειακές επιχειρήσεις, καθώς και για επιχειρήσεις και συνεργασίες νέων επιχειρηματιών.

ε) **Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.).** Είναι ο τύπος της κατ' εξοχήν κεφαλαιουχικής εταιρίας. Μια ανώνυμη εταιρία είναι ο μοναδικός εταιρικός τύπος που επιτρέπει συγκέντρωση μεγάλων κεφαλαίων από απεριόριστο αριθμό μετόχων και την εύκολη μεταβίβαση των μεριδίων αυτών (μετοχών).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

3.1 Έννοια

Την έννοια της ομόρρυθμης εταιρείας δίνει ο Εμπορικός Νόμος στα άρθρα 20-22 αυτού. Ειδικότερα το άρθρο 20 Ε.Ν. ορίζει: «Ομόρρυθμος (εταιρεία) είναι η συστανομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχοντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίας εταιρικήν». Η επιστήμη και η νομολογία, καθώς και διάφορες άλλες διατάξεις με επιστέγασμα, τελικά, το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα, συμπλήρωσαν τον παραπάνω ορισμό, προσθέτοντας ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει δική της νομική προσωπικότητα, διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της.

Συνέπεια τούτου είναι ότι έχει δική της νομική ύπαρξη, επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και δική της περιουσία. Το άρθρο 741 Α.Κ. προσδιορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της εταιρείας (που είναι ιδίως οικονομικός) γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων. Εξάλλου οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί εταιρειών (άρθρα 741-784) αφορούν, βασικά, τις αστικές\ εταιρείες, επικουρικώς, όμως, εφαρμόζονται και στις εμπορικές προσωπικές εταιρείες.

3.2 Προσωπικότητα Ο.Ε.

Όπως σημειώθηκε και παραπάνω, τόσο η ομόρρυθμη εταιρεία, όσο και η ετερόρρυθμη, έχουν δική τους νομική προσωπικότητα, δηλαδή, αποτελούν νομικά πρόσωπα.

Η έναρξη της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας επέρχεται με την κατά νόμον δημοσίευση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου πρωτοδικείου. Το πέρας δε αυτής επέρχεται από τη στιγμή που θα τελειώσει η εκκαθάριση της εταιρείας και η διανομή του καθαρού ενεργητικού στους πρώην εταίρους.

Η νομική προσωπικότητα της Ο.Ε. παραμένει αναλλοίωτη και όταν τροποποιηθεί το καταστατικό αυτής, εξακολουθεί δε και μέχρι το πέρας της εκκαθάρισεως για τις ανάγκες αυτής.

Η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της (πριν τούτο συμβεί, δεν μπορεί να συμβάλλεται ούτε να γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και σε περίπτωση που οι εταίροι της υπό σύσταση Ο.Ε. συνάψουν δικαιπραξίες με τρίτους — πριν τη δημοσίευση του καταστατικού της εταιρείας — γίνονται αυτοί (οι εταίροι) φορείς των σχετικών δικαιωμάτων, έστω και αν οι συναλλασσόμενοι απέβλεπαν στην εταιρεία).

Το γεγονός ότι η προσωπική εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο έχει ορισμένες νομικές συνέπειες, όπως: Έχει επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και όργανα (φυσικά πρόσωπα) που την εκπροσωπούν και διοικούν (διαχειρίζονται) τις εταιρικές υποθέσεις και την εταιρική περιουσία.

Έδρα της εταιρείας (κατοικία) είναι ο τόπος, όπου λειτουργεί η διοίκηση (διαχειριστές) αυτής. Κατά των εκπροσώπων (διαχειριστών) της προσωπικής

εταιρείας μπορεί να διαταχθεί προσωπική κράτηση για απαιτήσεις εμπορικές ή από αδικοπραξία, σύμφωνα με το άρθρο 1047 § 3 του Κ. Πολ. Δικονομίας.

Ακόμα, η εταιρεία έχει την ικανότητα να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων πραγμάτων, αλλά και άλλα δικαιώματα.

Έτσι, έχει δική της περιουσία, διακεκριμένη από εκείνη των εταίρων αυτής. Τα ακίνητα της προσωπικής εταιρείας καταχωρούνται σε ειδική μερίδα του οικείου υποθηκοφυλακείου. Επίσης, η εταιρεία έχει δικαίωμα να επιδιώξει ικανοποίηση για ηθική βλάβη που υπέστη η προσωπικότητά της. Τέλος, η εταιρεία έχει το δικαίωμα να συμμετέχει ως μέλος άλλης εταιρείας, οποιουδήποτε τύπου, και να παρίσταται στο δικαστήριο ως διάδικο μέρος, εκπροσωπούμενη από τους νόμιμους εκπροσώπους της.

3.3 Απεριόριστη ευθύνη εταίρων

Στο άρθρο 22 Ε.Ν. ορίζεται: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένος παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν».

Η έννοια της αλληλεγγύης είναι η της σε ολόκληρο ενοχής κατά τον Αστικό Κώδικα. Την αλληλέγγυα ευθύνη φέρουν τόσο το νομικό πρόσωπο της Ο.Ε., όσο και όλα τα (ομόρρυθμα) μέλη αυτής για την πληρωμή των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει νομίμως η εταιρεία. Ο δανειστής, επομένως, δικαιούται (σύμφωνα με το άρθρο 482 Α.Κ.) να απαιτήσει το χρέος της εταιρείας κατ' αρέσκειαν από οποιοδήποτε εταίρο είτε εν όλω είτε εν μέρει.

Οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας (που είναι όλοι τους ομόρρυθμοι) ευθύνονται απεριόριστα και σε ολόκληρο. Το «απεριόριστα» σημαίνει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους, ενώ το «εις ολόκληρον» σημαίνει αλληλέγγυα ευθύνη μεταξύ όλων των εταίρων.

Την ίδια ευθύνη έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι της ετερόρρυθμης εταιρείας.

Σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας δεν λύονται και οι υφιστάμενες συμβάσεις αυτής, έστω κι αν αναφέρονται σε χρόνο μεταγενέστερο της λύσεως. Οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με την εταιρεία για την εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων «εις ολόκληρον» έκαστος και ο δανειστής δικαιούται να απαιτήσει το χρέος από οποιοδήποτε εταίρο.

Σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη, οι τέως ομόρρυθμοι εταίροι εξακολουθούν να ευθύνονται απεριορίστως και «εις ολόκληρον» για τις μέχρι της μετατροπής αναληφθείσες υποχρεώσεις της προσωπικής εταιρείας. Ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 53 § 4 του Ν. 31,90/55, που προβλέπει την παραπάνω ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε περίπτωση μετατροπής προσωπικής εταιρείας σε Ε.Π.Ε.(2).

Κάθε νέος ομόρρυθμος εταίρος, που εισέρχεται σε προσωπική εταιρεία, ευθύνεται για όλα τα χρέη αυτής, ασχέτως αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδο του στην εταιρεία, εκτός αν αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα (της εισόδου του) χρέη της εταιρείας.

3.4 Εμπορική ιδιότητα εταιρείας και εταίρων

Η ομόρρυθμη εταιρεία έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το ουσιαστικό κριτήριο, δηλαδή, από τη δραστηριότητα που αναπτύσσει (εμπορικές πράξεις).

Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο των ομορρύθμων όσο και των ετερορρύθμων εταιρειών είναι έμποροι.

Ο ετερόρρυθμος εταίρος εμπορικής ετερορρύθμου εταιρείας δεν αποκτά την εμπορική ιδιότητα από μόνο το γεγονός της συμμετοχής του σ' αυτήν, αλλά η μεμονωμένη πράξη της συμμετοχής του είναι πράξη εμπορική.

Η ομόρρυθμη εταιρεία κρίνεται κατά το ουσιαστικό κριτήριο και συνεπώς αποκτά την εμπορική ιδιότητα.

Οσάκις κατά το καταστατικό της σκοπό ενεργεί κυρίως και συνήθως εμπορικές πράξεις. Οι ομόρρυθμοι εταίροι αποκτούν την εμπορική ιδιότητα και επομένως υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα χρέη της εταιρείας από μόνη τη συμμετοχή τους σ' αυτήν.

3.5 Σύστασης Ομόρρυθμης Εταιρίας

Με τη σύμβαση εταιρείας δύο ή περισσότεροι υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (ιδίως οικονομικού) με κοινές εισφορές (άρθρο 741 Α.Κ.).

Η σύμβαση της ομόρρυθμης (αλλά και της ετερόρρυθμης) εταιρείας πρέπει να καταρτίζεται εγγράφως, αλλά το έγγραφο μπορεί να είναι ιδιωτικό. Ο νόμος δεν απαιτεί συγκεκριμένο ύψος εταιρικού κεφαλαίου για να συσταθεί μια Ο.Ε., γιατί ούτως ή άλλως δεν διαχωρίζεται η περιουσία της εταιρίας από την περιουσία των

εταίρων, αφού αυτοί είναι υπεύθυνοι και με την προσωπική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

3.6 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών Ο.Ε

Για την σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας απαιτούνται:

α) κοινές εισφορές των εταίρων και β) εταιρική πρόθεση αυτών (να συνεργαστούν σαν εταίροι). Αντικείμενο εισφοράς στην ομόρρυθμη εταιρία μπορεί να αποτελέσει οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο.

α) Εισφορές σε χρήμα, όταν ο εταίρος καταβάλλει χρήματα για την εκπλήρωση της υποχρέωσης την οποία ανέλαβε για την σύσταση του κεφαλαίου της εταιρίας.

β) Εισφορές σε είδος, όταν ο εταίρος εισφέρει υλικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως γήπεδα, μηχανήματα, κτίρια, εμπορεύματα, γραμμάτια εισπρακτέα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, φήμη και πελατεία κλπ.

γ) Εισφορά προσωπικής εργασίας. Η προσωπική εργασία μπορεί να αποτελέσει εισφορά μόνο στις προσωπικές εταιρίες (όχι στις Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) αλλά δεν μπορεί να αποτελέσει εταιρικό κεφάλαιο. Είναι δηλαδή δυνατό να συμμετέχει κάποιος εταίρος με μόνη του την προσωπική εργασία, χωρίς να εισφέρει κανένα ποσό κεφαλαίου.

Αντικείμενο εισφοράς μπορεί να αποτελέσει ακόμη μόνο η χρήση πράγματος και όχι απαραίτητα η κυριότητα του (με την έννοια ότι ο εισφέρων επιθυμεί να του

επιστραφεί το εισφερθέν πράγμα και να μετέχει στα αποτελέσματα της εταιρίας)(Ρόκας, 1996).

δ) Συνδυασμούς δύο ή τριών εισφορών από τα παραπάνω (χρήμα – είδος, χρήμα – εργασία, είδος – εργασία ή χρήμα – είδος – εργασία).

Αν η εισφορά του εταίρου αποτελείται από είδος τότε θα πρέπει να γίνει αποτίμηση από τους εταίρους κατά την υπογραφή του καταστατικού (τα εμπορεύματα αποτιμούνται στην αγοραία αξία, τα γραμμάτια εισπρακτέα αποτιμούνται στην παρούσα αξία, τα ακίνητα αποτιμούνται στην αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού τους ή στην εμπορική αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων για περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας αυτών). Βάσει της αποτινασθείσης αξίας θα καταβληθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (1%).

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση εισφοράς ακινήτων θα πρέπει να μεταβιβαστεί στην εταιρία η κυριότητα και νομή των ακινήτων και επομένως πρέπει να καταβληθεί ο φόρος μεταβιβάσεων που φτάνει σε ποσοστό 9% για ακίνητα αξίας μέχρι 12.000 €. και σε ποσοστό 11% για ακίνητα αξίας μεγαλύτερης των 12.000 €. Αν όμως αντικείμενο εισφοράς αποτελεί μόνο η χρήση των ακινήτων, τότε για τον υπολογισμό του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, λαμβάνεται υπόψη η μισθωτική αξία του ακινήτου η οποία πολλαπλασιάζεται με τον χρόνο για τον οποίο δίδεται η χρήση αυτού.

Αν ο χρόνος είναι αόριστος τότε ο φόρος υπολογίζεται στο δεκαπλάσιο της ετήσιας μισθωτικής αξίας του ακινήτου. Το σύνολο των εισφορών αποτελεί εταιρικό κεφάλαιο το οποίο πρέπει να παραμένει σταθερό στην διάρκεια της εταιρίας (αρχή της σταθερότητας κεφαλαίου), εκτός αν οι εταίροι με τροποποίηση του καταστατικού αποφασίζουν αύξηση ή ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου. (Καραγιώργος & Γεωργίου, 2003)

Οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρίας με ίση αναλογία, ανεξάρτητα από το μέγεθος της εισφοράς, εφ' όσον δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετική αναλογία συμμετοχής στο καταστατικό της εταιρίας (π.χ. είναι δυνατόν να συμφωνηθεί ότι κάθε εταίρος μετέχει στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρίας ανάλογα με την συμμετοχή του καθενός στο κεφάλαιο της εταιρίας κλπ.).

3.7 Έννοια Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει τα ίδια βασικά χαρακτηριστικά με την ομόρρυθμη εταιρεία και για αυτό θεωρείται παραλλαγή ή ειδική μορφή αυτής.

Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία που έχει νομική προσωπικότητα και εμπορική ιδιότητα στην οποία ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται άμεσα, απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις εταιρικές υποχρεώσεις (ομόρρυθμος εταίρος) και ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται για αυτές περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος)(Σουφλερός, 2003).

3.8 Χαρακτηριστικά ετερόρρυθμης εταιρίας

Όπως αναφέραμε η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει τα ίδια βασικά χαρακτηριστικά με την ομόρρυθμη εταιρεία. Είναι εμπορική εταιρεία, έχει εταιρική περιουσία και είναι φορέας εμπορικής επιχείρησης, έχει νομική προσωπικότητα και εταιρική επωνυμία, το καταστατικό της υπόκειται σε διατυπώσεις δημοσιότητας ενώ ως προς τους ομόρρυθμους εταίρους της ισχύει ότι ισχύει για τους ομόρρυθμους εταίρους της ομόρρυθμης εταιρείας, όσο αναφορά την ευθύνη τους, την αρχή της ατομικής

διαχείρισης και εκπροσώπησης και την συμπτώχευσή τους σε περίπτωση πτώχευσης της εταιρείας.

3.9 Σύστασης Ετερόρρυθμης Εταιρείας

Για την σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρείας απαιτείται η σύμπραξη δύο ή περισσότερων προσώπων από τα οποία τουλάχιστον ένα πρέπει να είναι οπωσδήποτε ομόρρυθμος εταίρος και τουλάχιστον ένας οπωσδήποτε ετερόρρυθμος εταίρος. Τα πρόσωπα που συμπράττουν μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά. Ο ετερόρρυθμος εταίρος (φυσικό πρόσωπο) αρκεί να έχει την ικανότητα προς δικαιοπραξία. Δεν απαιτείται επιπρόσθετα η ικανότητα προς απόκτηση της εμπορικής ιδιότητας όπως απαιτείται για τον ομόρρυθμο. Και αυτό γιατί η συμμετοχή σε ετερόρρυθμη εταιρεία υπό την ιδιότητα του ετερορρύθμου εταίρου, παρόλο που αποτελεί εμπορική πράξη δεν προσδίδει από μόνη της στον ετερόρρυθμο εταίρο φυσικό ή νομικό πρόσωπο) την εμπορική ιδιότητα (Σουφλερός, 2003).

Για τον ίδιο λόγο το νομικό πρόσωπο που πρόκειται να καταστεί ετερόρρυθμος εταίρος, δεν απαιτείται να είναι εμπορική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, όπως απαιτείται στην περίπτωση που πρόκειται να καταστεί ομόρρυθμος εταίρος (Ρόκας, 1996).

3.10 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών Ε.Ε

Κατά τον Εμπορικό Νόμο, ο ετερόρρυθμος εταίρος είναι απλός χρηματοδότης. Ωστόσο, έγινε δεκτό ότι μπορεί η εισφορά του να συνίσταται όχι μόνο σε χρήματα,

αλλά και σε είδος (κινητά ή ακίνητα πράγματα, κατά κυριότητα ή μόνο κατά χρήση). Επίσης, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάνει καμιά πράξη διαχειρίσεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας, καθώς εάν παραβεί την παραπάνω απαγόρευση, ευθύνεται αλληλεγγύως με τους ομόρρυθμους εταίρους για όλα τα χρέη και όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δανειστής της εταιρείας, αφού με την εισφορά του αποκτά δικαιώματα στα κέρδη της εταιρείας και υφίσταται τις ζημιολογικές συνέπειες αυτής (έστω και μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του).

3.11 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Ο.Ε

- Δεν απαιτείται η τήρηση πολύπλοκων βιβλίων.
- Όλοι οι εταίροι είναι συνυπεύθυνοι.
- Έχει σχετικά χαμηλό συντελεστή φορολόγησης.
- Επειδή όλοι οι εταίροι έχουν ισότιμα ευθύνη, η πιστοληπτική ικανότητα είναι αρκετά υψηλή.

Από την άλλη πλευρά,

- Οι εταίροι της Ομόρρυθμης Εταιρείας ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, με αλληλέγγυα ευθύνη τους. Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη τους.
- Σε περίπτωση πτώχευσης υπάρχει περίπτωση οι εταίροι να χάσουν ολόκληρη την προσωπική τους περιουσία.
- Σε περίπτωση που κάποιος από τους εταίρους κάνει μια λάθος ενέργεια αυτό μπορεί να έχει αρνητικό αποτέλεσμα πάνω στην περιουσία των άλλων εταίρων.

3.12 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Ε.Ε.

Εκτός από το ότι τα ετερόρρυθμα μέλη έχουν περιορισμένη ευθύνη, κατά τα άλλα τα πλεονεκτήματα της Ε.Ε. είναι τα ίδια με τα πλεονεκτήματα της Ο.Ε., δηλαδή:

- Δεν απαιτείται η τήρηση πολύπλοκων βιβλίων.
- Έχει χαμηλό συντελεστή φορολόγησης.
- Συνυπεύθυνοι είναι μόνο οι ομόρρυθμοι εταίροι.

Από την άλλη πλευρά, οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν έχουν τη δυνατότητα να συμμετάσχουν στη διαχείριση της εταιρείας, κάτι το οποίο ισχύει για τους ομορρύθμους εταίρους. Τα μειονεκτήματα για τους ομορρύθμους εταίρους της Ε.Ε. είναι τα ίδια με τα μειονεκτήματα των ομορρύθμων εταίρων της Ο.Ε., δηλαδή:

- Οι ομόρρυθμοι εταίροι της ετερόρρυθμης εταιρείας ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, με αλληλέγγυα ευθύνη. Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη τους.
- Σε περίπτωση πτώχευσης υπάρχει πιθανότητα, οι ομόρρυθμοι εταίροι να χάσουν ολόκληρη την προσωπική τους περιουσία.

3.13 Φορολογία Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Οι προσωπικές εταιρείες (κατά κανόνα ΟΕ, ΕΕ), σε σχέση με ορισμένα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94), δηλαδή τις ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, έχουν την εξής ιδιομορφία: Τα κέρδη που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης, μετά την φορολόγησή τους, θεωρείται ότι διανέμονται στους εταίρους, ανεξαρτήτως της πραγματικής διάθεσης αυτών. Έχουμε επισημάνει στο παρελθόν, σε άλλα

σημειώματα, ότι η διάθεση των κερδών είναι ευρεία έννοια και περιέχει στο περιεχόμενό της, **τόσο την διανομή, όσο και την αποθεματικοποίηση**. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), προβλέπεται από την σχετική νομοθεσία (ΑΕ: άρθρα 44 και 45 του ΚΝ 2190/1920 - ΕΠΕ: άρθρα 23, 24 και 35 του Ν. 3190/1955 - ΙΚΕ: άρθρο 100 του Ν 4072/2012) και μπορούν να προβαίνουν σε διάθεση κερδών και να αποφασίζουν αποκλειστικά την αποθεματικοποίησή τους, αναστέλλοντας την διανομή. Αυτό μπορεί να συμβεί για διάφορους λόγους, που αφορούν τις γενικές συνελεύσεις τους (Φλώρος, 2010).

Για τις προσωπικές εταιρείες η διάθεση των κερδών είναι μονόδρομος καθώς θεωρείται ότι τα κέρδη διανέμονται, ασχέτως αν οι εταίροι αποφασίσουν να σχηματίσουν κάποιο αποθεματικό, προγραμματίζοντας ενδεχομένως μια επενδυτική κίνηση.

Περαιτέρω, οι προσωπικές εταιρείες είναι δυνατόν να τηρήσουν **απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία**, ενώ τα νομικά πρόσωπα τηρούν υποχρεωτικά, διπλογραφικά βιβλία.

Στο άρθρο 10 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994) ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών (μετά την κατάργηση του συστήματος των «επιχειρηματικών αμοιβών»).

Έτσι, προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (ΟΕ), ετερόρρυθμες εταιρείες (ΕΕ), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, η φορολόγηση γίνεται με κλίμακα, η οποία έχει πρώτο κλιμάκιο τις 50.000 ευρώ με συντελεστή 26% και το υπερβάλλον, μετά από αυτό ποσό, με συντελεστή 33%. Αν όμως, οι παραπάνω εταιρείες, τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%, ενώ κατά την υποχρεωτική διανομή, στη τελευταία αυτή περίπτωση, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 (δηλαδή, επιπλέον φόρος 10%).

Συνεπώς, μια ομόρρυθμη εταιρεία που κατά το 2013 τήρησε απλογραφικά βιβλία (εσόδων - εξόδων) και θα «δείξει» φορολογητέα κέρδη, πχ 30.000 ευρώ, θα καταβάλει φόρο, βάσει κλίμακας 7.800 ευρώ (30.000 χ 26%), ενώ περαιτέρω θα εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση για τους δικαιούχους του εισοδήματος αυτού. Άρα, κατά την «υποχρεωτική» διανομή του υπολοίπου 22.200 ευρώ, τα χρηματικά αυτά ποσά, καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Αν όμως είχε τηρήσει διπλογραφικά βιβλία, θα κατέβαλε μεν το 7.800 ευρώ, αρχικά, αλλά κατά την «διανομή» του υπολοίπου, θα πρέπει να παρακρατήσει και αποδώσει φόρο 10%, μάλιστα δε χωρίς να ερευνάται αν πράγματι τα κέρδη, διανεμήθηκαν ή όχι.

Για το 2015, σε κάθε περίπτωση διανομής, θα παρακρατείται φόρος (Ν 4172/2013). Με το προηγούμενο ιδιότυπο καθεστώς φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών, βάσει υποχρεωτικών «επιχειρηματικών αμοιβών», η φορολογική διανομή των κερδών ήταν η μοναδική λύση. Δηλαδή, οι εταίροι, ήταν υποχρεωμένοι να δηλώσουν τόσο τις «επιχειρηματικές αμοιβές» που αναλογούσαν σε κάποιους, όσο και το υπόλοιπο των φορολογημένων κερδών, σύμφωνα με τον πίνακα διανομής που περιλαμβανόταν στο έντυπο Ε5 (Φορολογική Δήλωση), ασχέτως ποια θα ήταν η πραγματική διάθεση. Η «επιχειρηματική αμοιβή» φορολογείτο με τις γενικές διατάξεις, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ενώ για τα υπόλοιπα κέρδη είχε εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση.

Συνεπώς, αν υπάρχουν κέρδη προηγούμενων ετών που για οποιαδήποτε αιτία δεν είχαν διανεμηθεί, ή οφείλονται από την εταιρεία στους εταίρους, γιατί ενδεχομένως λόγω έλλειψης ρευστότητας δεν μπορούσαν να καταβληθούν, κατά την πληρωμή τους μετά την 1/1/2013 δεν θα οφείλεται φόρος 10%. Εξάλλου, οι διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΕ, όπως τέθηκαν με τον Ν 4110/2013, ισχύουν από 1/1/2013 και καταλαμβάνουν τα κέρδη που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Αφού πλέον καταργήθηκε το υποχρεωτικό των «επιχειρηματικών αμοιβών» και αλλάζει το καθεστώς φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών ευθυγραμμιζόμενο

με αυτό των υπολοίπων νομικών προσώπων, εφόσον τηρούνται **διπλογραφικά βιβλία**, η φορολογική αντιμετώπιση της διάθεσης των κερδών είναι κοινή για όλα τα νομικά πρόσωπα. Συνεπώς, οι εταίροι μπορούν να αποφασίζουν την κράτηση αποθεματικού, ή να τροποποιήσουν το καταστατικό τους και να προβλέπεται αυτή στο εξής, ώστε να ελέγχουν την διανομή των κερδών και να περιορίζουν την φορολογική επιβάρυνση του 10%.

Σημειώνεται ότι για τις προσωπικές εταιρείες, ως προς το Εταιρικό Δίκαιο, ισχύουν από τον Απρίλιο του 2012 οι διατάξεις του Ν 4072/2012, που δεν προβλέπουν τακτική κράτηση αποθεματικού.

Στην περίπτωση που τηρούνται **απλογραφικά βιβλία**, δεν υφίσταται θέμα παρακράτησης φόρου 10%, γιατί τα κέρδη φορολογούνται βάσει της κλίμακας του ως άνω άρθρου (έστω με δύο κλιμάκια) και εξαντλείται περαιτέρω η φορολογική υποχρέωση, κατά την διανομή των κερδών.

Παράδειγμα: Ομόρρυθμη Εταιρεία (ΟΕ) με τρεις εταίρους (συμμετοχή 30%, 30% και 40%, αντίστοιχα σε εταιρικό κεφάλαιο και αποτελέσματα), κατά το 2013 τήρησε απλογραφικά βιβλία και παρουσιάζει κέρδη βάσει βιβλίων 45.000 ευρώ. Μετά την φορολογική αναμόρφωση σύμφωνα με το άρθρο 31 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994), τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται στο ποσό των 53.000 ευρώ. Υπολογίζεται ποσό από ιδιόχρηση ακινήτου 10.000 ευρώ.

Σύμφωνα με τον ΚΦΕ, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 του Ν 4110/2013 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά το 2013, το συνολικό καθαρό εισόδημα της ΟΕ, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις διατάξεις του ΚΦΕ, φορολογείται με την ακόλουθη κλίμακα (απλογραφικά βιβλία):

Για τις πρώτες 50.000 ευρώ εισοδήματος, με συντελεστή 26%, ενώ για το υπερβάλλον ποσό, με συντελεστή 33%. Άρα, έχουμε:

1. $50.000,00 \times 26\% = 13.000,00$

2. $3.000,00 \times 33\% = \underline{990,00}$

Σύνολο κύριου φόρου 13.990,00

$10.000,00 \times 3\% = 300,00$ ευρώ, συμπληρωματικός φόρος

Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου: 14.290,00 ευρώ

Η προκαταβολή φόρου θα είναι $14.290,00 \times 55\% = 7.859,50$ ευρώ

Διάθεση κερδών:

Πραγματικά κέρδη, βάσει βιβλίων.....45.000,00

Μείον, φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός).....14.290,00

Υπόλοιπο κερδών προς διανομή.....30.710,00

Με την καταβολή του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των εταίρων που συμμετέχουν στην ΟΕ.

Η διανομή των κερδών γίνεται σύμφωνα με την συμμετοχή των εταίρων:

- Ο εταίρος Α λαμβάνει: $30.710,00 \times 30\% = 9.213,00$
- Ο εταίρος Β λαμβάνει: $30.710,00 \times 30\% = 9.213,00$
- Ο εταίρος Γ λαμβάνει: $30.710,00 \times 40\% = \underline{12.284,00}$

Σύνολο.....30.710,00

Συνολική φορολογική επιβάρυνση 14.290 ευρώ.

Θέμα προκύπτει με τα μέχρι στιγμής δεδομένα για τη χρήση 2014 (οικ. έτος 2015) αφού με το Ν 4172/2013 τα κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε.-Ε.Ε. κλπ. εξισώνονται με τα μερίσματα, με αποτέλεσμα να οφείλεται φόρος διανομής κερδών ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων. Ας ελπίσουμε ότι στο προσεχές διάστημα θα υπάρξει κάποια νομοθετική πρωτοβουλία αλλαγής της πρόβλεψης αυτής.

Παράδειγμα: Ετερόρρυθμη Εταιρεία (ΕΕ) με δύο ομόρρυθμους εταίρους (συμμετοχή 30% καθένας σε εταιρικό κεφάλαιο και αποτελέσματα) και έναν ετερόρρυθμο (ομοίως, συμμετοχή 40%), κατά το 2013 παρουσιάζει λογιστικά κέρδη 45.000 ευρώ. Μετά την φορολογική αναμόρφωση και την προσαρμογή των μη εκπιπτόμενων δαπανών, τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται στο ποσό των 53.000 ευρώ.

Η εταιρεία τηρεί διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ, ενώ υπολογίζει ποσό από ιδιόχρηση ακινήτου 10.000 ευρώ. Στο καταστατικό της αναγράφεται ότι οι εταίροι υποχρεούνται να παρακρατούν από τα κέρδη, κάθε λογιστικής χρήσης, μετά την φορολόγησή τους, ποσοστό 10% για τον σχηματισμό αποθεματικού, μέχρι αυτό να ανέλθει στο ύψος του εταιρικού κεφαλαίου. Τα υπόλοιπα κέρδη, διανέμονται στους εταίρους, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΦΕ, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 του Ν 4110/2013 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά το 2013, επειδή η ΕΕ τηρεί διπλογραφικά βιβλία, το συνολικό καθαρό εισόδημά της, το οποίο προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων του ΚΦΕ (δηλαδή αφού αναμορφωθεί φορολογικά), υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%:

Άρα, έχουμε: $53.000,00 \times 26\% = 13.780,00$ ευρώ, κύριος φόρος

$10.000,00 \times 3\% = 300,00$ ευρώ, συμπληρωματικός φόρος

Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου: 14.080,00 ευρώ

Η προκαταβολή φόρου θα είναι $14.080,00 \times 80\% = 11.264,00$ ευρώ, ποσό που ωστόσο, δεν επηρεάζει την διάθεση των κερδών.

Διάθεση κερδών:

Λογιστικά κέρδη.....45.000,00

Μείον, φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός).....14.080,00

Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση.....30.920,00

Τα κέρδη διατίθενται ως εξής:

Κράτηση αποθεματικού, βάσει καταστατικού (30.920,00 X 10%).....3.092,00

Υπόλοιπο κερδών προς διανομή στους εταίρους.....27.828,00

- Ο Α ομόρρυθμος λαμβάνει: $27.828,00 \times 30\% = 8.348,40$
- Ο Β ομόρρυθμος λαμβάνει: $27.828,00 \times 30\% = 8.348,40$
- Ο Γ ετερόρρυθμος λαμβάνει: $27.828,00 \times 40\% = \underline{11.131,20}$

Σύνολο.....27.828,00

Ωστόσο, κατά την διανομή των κερδών αυτών στους εταίρους, η ΕΕ πρέπει να παρακρατήσει φόρο 10%, βάσει των διατάξεων του άρθρου 55 του ΚΦΕ, τον οποίο θα αποδώσει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 54 (παρ. 6, περ. ζ).

Οι εταίροι θα λάβουν καθαρό ποσό:

- Α ομόρρυθμος: $8.348,40 - 834,84 = 7.513,56$ ευρώ
- Β ομόρρυθμος: $8.348,40 - 834,84 = 7.513,56$ ευρώ
- Γ ετερόρρυθμος: $11.131,20 - 1.113,12 = 10.018,08$ ευρώ

Με την επιβολή τόσο του φόρου της ΕΕ (26%), όσο και της παρακράτησης του 10%, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων.

Καταβλήθηκε συνολικό ποσό φόρου: $14.080,00 + 2.782,80 = \mathbf{16.862,80 \text{ ευρώ.}}$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

4.1 Έννοια και χαρακτηριστικά

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης είναι η εμπορική εταιρεία που έχει νομική προσωπικότητα, τα μέλη της δεν ευθύνονται προσωπικά για τις εταιρικές υποχρεώσεις και της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα τμήματα που μπορούν να μεταβιβασθούν και δεν παριστάνονται με μετοχές. Έτσι κύριο χαρακτηριστικό της ΕΠΕ είναι το περιορισμένο της ευθύνης των εταίρων, ευθύνονται δηλαδή περιορισμένα διακινδυνεύοντας μόνο το ποσό της εισφοράς των.

Αποτέλεσμα της ύπαρξης νομικής προσωπικότητας είναι η ύπαρξη δικής της επωνυμίας. Η επωνυμία μιας ΕΠΕ μπορεί να είναι είτε υποκειμενική είτε αντικειμενική, πρέπει όμως να περιλαμβάνει οπωσδήποτε τις λέξεις «εταιρεία περιορισμένης ευθύνης» και μάλιστα όχι σε σύντμηση (Λεοντάρης, 2003).

4.2 Εμπορική Ιδιότητα της Ε.Π.Ε.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), είναι μία ενδιάμεση (Μικτή), εταιρική μορφή ανάμεσα στις Προσωπικές και στις Ανώνυμες Εταιρείες. Για τη λήψη των αποφάσεων, απαιτείται η πλειοψηφία τόσο των εταιρικών μεριδίων όσο και των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Υποχρεωτικά θα πρέπει να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας. Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η «Γενική Συνέλευση» των

εταίρων που συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και ο «Διαχειριστής» που εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.) (Καραγιώργος & Γεωργίου, 2003.)

Η Ε.Π.Ε. είναι εμπορική εταιρεία, αν και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση, κατά το άρθρο 3 παράγραφος 1 του Ν.3190/1955. Άρα η Ε.Π.Ε., είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο. Όσον αφορά τα μέλη της Ε.Π.Ε., η θεωρία κατά πλειοψηφία, αλλά κυρίως η νομολογία, σχεδόν χωρίς εξαίρεση, δέχονται ότι από αυτό και μόνο το γεγονός της συμμετοχής τους στην εταιρεία, δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα. Για να συμβεί αυτό χρειάζεται ο εταίρος της Ε.Π.Ε. να έχει ενεργό συμμετοχή στις εργασίες της εταιρείας (Καραγιάνης Δ., Καραγιάνης Ι. & Καραγιάνη Αικ., 2010).

Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί να συστήσει και ένα μόνο πρόσωπο ή μία ήδη συσταθείσα Ε.Π.Ε. να μετατραπεί σε μονοπρόσωπη. Ωστόσο, η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. είναι άκυρη, αν ο εταίρος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) που τη συνέστησε είναι και μοναδικός εταίρος σε άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., ή αν έχει συσταθεί από άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Βασιζόμενοι λοιπόν, στις διατάξεις του Ν.3190/1955, μπορούμε να προσδιορίσουμε τα βασικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε., που είναι:

- ♦ Αποτελεί νομικό πρόσωπο και κατά το άρθρο 3 του Ν.3190/1955 είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο, έστω και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση.
- ♦ Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις «μερίδες συμμετοχής», με αξία τουλάχιστον 30,00 € έκαστο.
- ♦ Οι όροι δημοσιότητας, κατά την ίδρυση, αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της, είναι συγκεκριμένοι.

- ♦ Έχει ορισμένη διάρκεια (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρείας).
- ♦ Κάθε συνιδιοκτήτης Ε.Π.Ε. είναι ελεύθερος επαγγελματίας και ως εκ τούτου έχει υποχρέωση να είναι ασφαλισμένος στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών)
- ♦ Οι ιδιοκτήτες της Ε.Π.Ε. δεν επιτρέπεται να είναι και υπάλληλοι της εταιρείας τους.
- ♦ Ο Διαχειριστής της Ε.Π.Ε., που μπορεί να διοικεί την εταιρεία σαν να είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης, έχει προσωπική ευθύνη για παράνομες πράξεις της εταιρείας και τυχόν παράνομη πτώχευσή της, με όριο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του (Λεοντάρης Κ., 2003).

4.3 Το Εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε.

Μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 3661/2008, το ελάχιστο όριο του εταιρικού κεφαλαίου των Ε.Π.Ε. μειώθηκε από 18.000,00 € και στη συνέχεια, με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 6 της από 12.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, που κυρώθηκε με το άρθρο 48 του Ν. 4111/2013, ορίζεται, ότι το κεφάλαιο της εταιρείας δεν δύναται να είναι κατώτερο των 4.500,00 € αρχικά και των 2.400,00 € στη συνέχεια, ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά την κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης (Λεοντάρης, 2003).

Επομένως, για την ίδρυση της Ε.Π.Ε. απαιτείται εταιρικό κεφάλαιο τουλάχιστον 2.400,00 € 4 το οποίο διαιρείται σε ίσα εταιρικά μερίδια τα οποία κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταίροι) ανάλογα το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.

Επίσης, για κάθε τροποποίηση του, απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ (Λεοντάρης, 2003).

4.4 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Ε.Π.Ε

- Σχετικά εύκολη ίδρυση.
- Μικρό κεφάλαιο για την ίδρυση.
- Η ευθύνη των εταίρων είναι περιορισμένη.
- Υπάρχει δυνατότητα συγκέντρωσης μεγαλύτερου κεφαλαίου.
- Είναι πιο εύκολη η χρηματοδότηση από πιστωτικά ιδρύματα.

Από την άλλη πλευρά,

- Απαιτείται να τηρούνται οι όροι δημοσιότητας (δημοσίευση λογιστικών καταστάσεων) κατά την ίδρυση και καθ όλη τη διάρκεια ζωής της.
- Υπόκειται σε αυστηρές νομικές, λειτουργικές και φορολογικές διατυπώσεις.
- Η φορολογία επί των κερδών είναι σχετικά υψηλή.

4.5 Φορολογία Ε.Π.Ε

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4545 του ν. [4172/2013](#) αυξάνεται από 26% σε 29% ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. [4172/2013](#) που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, ο φόρος αποδίδεται σε 8 ισόποσες δόσεις Προκαταβολή φόρου 80% και οι Φορολογία διανεμομένων κερδών τα οποία διανέμονται στους εταίρους ως μέρισμα με συντελεστή 10%.

4.6 Παράδειγμα φορολογίας Ε.Π.Ε.

Έστο ότι τα καθαρά κέρδη μιας Ε.Π.Ε. ανέρχονται στα 40000 ο φόρος που αναλογεί με συντελεστή 29% είναι $40000 \times 0,29 = 11600$.

Επιπρόσθετα με τον κύριο φόρο έχουμε και προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρονιά (80%) επομένως $116000 \times 0,80 = 9280$ άρα θα έχουμε ένα σηολικό φόρο $11600 + 9280 = 20880$.

Αν θεωρίσουμε ότι το υπόλοιπο ποσό θα δωθεί με την μορφή μερίσματος τότε έχουμε 19120 για διάθεση.

Ο φόρος που θα αναλογεί στα μερίσματα είναι $19120 \times 0,1 = 1912$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

5.1 Έννοια και Βασικά χαρακτηριστικά

Η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (IKE), η οποία έχει νομική προσωπικότητα και είναι εμπορική, ακόμη και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση. Στην IKE απαγορεύεται η άσκηση επιχειρήσεως για την οποία έχει ορισθεί από τον νόμο αποκλειστικά άλλη εταιρική μορφή (άρθρο 1 § 1 Ν. 4072/2012), όπως π.χ. οι τραπεζικές, ασφαλιστικές, αθλητικές, αμοιβαίων κεφαλαίων κ.ά.

Η IKE είναι κεφαλαιουχική κι εντάσσεται στις εταιρείες που διαθέτουν αφενός κεφάλαιο κι αφετέρου περιορισμένη ευθύνη των μελών τους για τα εταιρικά χρέη, με εξαίρεση τους εταίρους με εγγυητικές εισφορές. Το ελάχιστο κεφάλαιο της IKE είναι ένα ευρώ (1€), χωρίς ωστόσο να αποκλείεται να οριστεί από τους ενδιαφερόμενους υψηλότερο μέγεθος κεφαλαίου.

Οι εισφορές μπορούν να είναι κεφαλαιακές, να αντιστοιχούν δηλαδή στο γνωστό μας κεφάλαιο, αλλά επίσης εξωκεφαλαιακές ή εγγυητικές, να αντιστοιχούν δηλαδή σε στοιχεία μη υποκείμενα σε αποτίμηση (Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας & Ναυτιλίας, 2012).

5.2 Σύσταση Ι.Κ.Ε

Για τη σύστασή της η ΙΚΕ ακολουθεί τη διαδικασία της Υπηρεσίας Μιας Στάσης και μπορεί να ιδρυθεί σε μία μέρα. Και αυτό ισχύει ακόμα και για εταιρείες που η επιδίωξη του σκοπού τους απαιτεί αδειοδότηση. Το νομικό πρόσωπο μπορεί να συσταθεί, να λάβει ΑΦΜ και να λειτουργήσει.

Η ΙΚΕ συστήνεται με ιδιωτικό έγγραφο, εκτός και αν εισφέρονται στην εταιρεία περιουσιακά στοιχεία πχ. ακίνητα, για τη μεταβίβαση των οποίων απαιτείται η συμμετοχή συμβολαιογράφου, οπότε και το καταστατικό θα περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Η ΙΚΕ έχει την έδρα της στον δήμο που ορίζεται στο καταστατικό. Υπάρχει η δυνατότητα μεταφοράς της καταστατικής έδρας σε άλλο κράτος-μέλος του ΕΟΧ. Επίσης, η ΙΚΕ διέπεται από το ελληνικό δίκαιο εφόσον είναι καταχωρισμένη στο ΓΕΜΗ, ακόμα και αν έχει την πραγματική της έδρα στο εξωτερικό. Επομένως έχει τη δυνατότητα να έχει το κέντρο διοίκησής της σε άλλο κράτος πέραν της Ελλάδος και να ιδρύει δευτερεύουσες εγκαταστάσεις στο εσωτερικό ή στην αλλοδαπή.

Με τον ν. 4072/2012 εισήχθη και άλλη μία καινοτομία που προβλέπει ότι οι τροποποιήσεις του καταστατικού της ΙΚΕ, εφόσον γίνονται με ιδιωτικό έγγραφο καθώς και τα πρακτικά μπορούν να συντάσσονται σε μία από τις επίσημες γλώσσες της ευρωπαϊκής ένωσης.

Για την ενίσχυση της ευελιξίας της παρέχεται από τον νόμο η δυνατότητα λήψης αποφάσεων των εταίρων τόσο εντός όσο και εκτός συνέλευσης, η δε συνέλευση συγκαλείται από τον διαχειριστή 8 ημέρες πριν από την πραγματοποίησή της και οι εταίροι ενημερώνονται ακόμη και μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Απλοποιημένες διαδικασίες προβλέπονται όχι μόνο για τις γενικές συνελεύσεις, αλλά και για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών αποτελεσμάτων, την συνεδρίαση των οργάνων της κλπ (Λεοντάρης Κ., 2003).

Στην διάρκεια της λειτουργίας της, απαιτείται δημοσιότητα (πχ εταιρικών μεταβολών) αποκλειστικά δια μέσου του ΓΕΜΗ ή ιστοσελίδας.

Η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων της ΙΚΕ πραγματοποιείται αποκλειστικά μέσω του Γ.Ε.ΜΗ. και της ιστοσελίδας της εταιρείας, ενισχύοντας και με αυτή τη ρύθμιση την εταιρική διαφάνεια.

Η διανομή κερδών στους εταίρους έπεται της δημιουργίας αποθεματικού. Ειδικότερα διανομή των ετήσιων κερδών γίνεται αφού προηγουμένως αφαιρεθεί το 1/20 αυτών και διατεθεί για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Ο νόμος δεν προβλέπει τη λύση της ΙΚΕ με καταγγελία ενός από τους εταίρους, ούτε με δικαστική απόφαση για σπουδαίο λόγο, πλην της περίπτωσης ανυπαρξίας μεριδίου κεφαλαιακής εισφοράς.

Η ΙΚΕ είναι πάντοτε ορισμένου χρόνου. Αν όμως δεν ορίστηκε η ακριβής διάρκεια, ισχύει η 12ετία. Παράταση της διάρκειας είναι δυνατή με απόφαση των εταίρων, που λαμβάνεται με την απόλυτη πλειοψηφία των εταιρικών μεριδίων.

Η βασική καινοτομία της ΙΚΕ είναι η αποσύνδεση της εταιρικής συμμετοχής και των μεριδίων από το κεφάλαιο. Ενώ δηλαδή στις κλασικές περιπτώσεις της Α.Ε. και της ΕΠΕ οι μετοχές και τα εταιρικά μερίδια αποτελούν τμήμα του κεφαλαίου και προσδιορίζουν το μέγεθος της συμμετοχής καθενός, ανάλογα με τον αριθμό μεριδίων που κατέχει, στην ΙΚΕ τα πράγματα είναι διαφορετικά. Τα εταιρικά μερίδια ανάγονται όχι αποκλειστικά στο κεφάλαιο, ως μοναδικό παρονομαστή, αλλά σε έναν ευρύτερο παρονομαστή, που αποτελείται από την αξία του συνόλου των εισφορών. Αυτό είναι ίσως το βασικότερο χαρακτηριστικό της νέας εταιρικής μορφής.

5.3 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών της ΙΚΕ

Οι εισφορές μπορούν να είναι κεφαλαιακές, εξωκεφαλαιακές και εγγυητικές. Έτσι, π.χ., ένας εταίρος που εισφέρει κεφάλαιο θα αποκτήσει αποκλειστικά μερίδια που αντιστοιχούν σε κεφαλαιακή εισφορά, ενώ, αν αναλάβει την υποχρέωση να παρέχει και επιστημονικές ή άλλες επαγγελματικές υπηρεσίες στην εταιρία, και συμφωνείται αυτό να αποτελεί εισφορά, θα λάβει και μερίδια που αντιστοιχούν σε εξωκεφαλαιακή εισφορά.

Οι κεφαλαιακές εισφορές, που αντιστοιχούν στο κεφάλαιο της εταιρίας, συνίστανται σε εισφορά είτε μετρητών είτε σε είδος. Ο νόμος απαλλάσσει από την υποχρέωση αποτίμησης τους εταίρους, εάν, κατά το καταστατικό ή την απόφαση που αυξάνει το κεφάλαιο, η αξία του εισφερόμενου στοιχείου δεν υπερβαίνει τις 5.000 ευρώ (Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας & Ναυτιλίας, 2012).

Επιπλέον, ορίζεται ότι το κεφάλαιο θα πρέπει να καταβληθεί ολοσχερώς κατά τη σύσταση ή την αύξηση κεφαλαίου και η καταβολή του να βεβαιωθεί με απόφαση του διαχειριστή που καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ.

Οι εξωκεφαλαιακές εισφορές, οι οποίες συνίστανται σε παροχές, δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κεφαλαιακής εισφοράς, γιατί από τη φύση τους δεν μπορούν να παρασταθούν στον ισολογισμό. Πρόκειται για εισφορές που συναντώνται σε προσωπικές εταιρίες.

Η ΙΚΕ είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλίο εταίρων και ενιαίο βιβλίο πρακτικών. Κάθε χρόνο συντάσσει ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και προσάρτημα, που περιλαμβάνει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες και επεξηγήσεις, καθώς και την ετήσια έκθεση του διαχειριστή για την εταιρική δραστηριότητα κατά τη χρήση που έληξε.

5.4 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της ΙΚΕ

- Τα τέλη ίδρυσης και λειτουργίας είναι πολύ μικρότερα. Υποχρεωτική είναι μόνο η καταβολή του τέλους καταχώρισης στο ΓΕΜΗ (10 €), του κόστους εγγραφής στο επιμελητήριο (41 € στο ΕΒΕΑ) και του γραμματίου για τη σύσταση της εταιρείας (περίπου 70 €). Ακόμη και το καταστατικό της εταιρείας μπορεί να φτιαχτεί με ιδιωτικό έγγραφο, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή συμβολαιογράφου - η οποία είναι υποχρεωτική στις Α.Ε. και τις ΕΠΕ (Περάκης, 2012).
- Στην πράξη, βέβαια, όσοι θέλουν να φτιάξουν εταιρεία του ενός ευρώ απευθύνονται είτε σε ένα λογιστικό γραφείο για να κινήσει τη διαδικασία είτε σε έναν συμβολαιογράφο, ο οποίος λειτουργεί και ως «υπηρεσία μιας στάσης» (αυτό σημαίνει ότι μπορεί να αναλάβει τα πάντα μέχρι να αποκτήσει η εταιρεία τον ΑΦΜ). Αν κάποιος επέλεγε αντί για ΙΚΕ να φτιάξει μια ΕΠΕ ή μια Α.Ε., θα έπρεπε, εκτός από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, να πληρώσει υποχρεωτικά και τον συμβολαιογράφο συν τα 300 € που καταβάλλονται στη νομαρχία για την πιστοποίηση του κεφαλαίου (σε περίπτωση σύστασης Α.Ε.) και άλλα έξοδα.
- Η ετήσια δαπάνη για τη λειτουργία της εταιρείας είναι οικονομικότερη. Μόνο για τη δημοσίευση του ισολογισμού στο ΦΕΚ (υποχρεωτική για Α.Ε. και ΕΠΕ) απαιτούνται τουλάχιστον 840 ευρώ το χρόνο σε παράβολα, δαπάνη που δεν ισχύει για τις ΙΚΕ. Επίσης, για τις εταιρείες του ενός ευρώ η όποια μεταβολή κοστίζει 10 ευρώ (μόνο το ποσό που εισπράττει το ΓΕΜΗ για τη δήλωση της μεταβολής), ενώ στις Α.Ε. τουλάχιστον 300 ευρώ. Ακόμη και η

συνδρομή στο επιμελητήριο είναι τουλάχιστον διπλάσια για μια Α.Ε. συγκριτικά με μια ΙΚΕ.

- Στον ΟΑΕΕ (πρώην ΤΕΒΕ) ασφαλίζεται υποχρεωτικά μόνο ο διαχειριστής της ΙΚΕ ή ο μοναδικός εταίρος σε περίπτωση σύστασης μονοπρόσωπης επιχείρησης. Για τους εταίρους η ασφάλιση είναι προαιρετική, κάτι που δεν ισχύει ούτε στις ομόρρυθμες ούτε στις Ανώνυμες Εταιρείες. Και μόνο αυτό το πλεονέκτημα θεωρείται αρκετό από πολλούς οι οποίοι δεν θέλουν να καταβάλλουν τα 250 - 400 ευρώ στον οργανισμό. Ωστόσο, αυτό το «πλεονέκτημα» είναι πιθανό να επανεξεταστεί το επόμενο διάστημα καθώς, βάσει μνημονίου, ο ΟΑΕΕ πρέπει να περιορίσει τις εξαιρέσεις από την ασφάλιση προκειμένου να τονώσει τα έσοδά του.
- Στις Ο.Ε. και τις Ε.Ε. οι εταίροι εγγυώνται με την ατομική τους περιουσία, ακόμη και με το σπίτι τους, για τις οικονομικές υποχρεώσεις της εταιρείας. Στις ΙΚΕ αυτή η υποχρέωση περιορίζεται στο ύψος του κεφαλαίου. Αυτό σημαίνει λιγότερο άγχος, σε περίπτωση που κάτι δεν πάει καλά.
- Η λήψη απόφασης σε μια ΕΠΕ απαιτεί διπλή πλειοψηφία. Δηλαδή, αν οι εταίροι είναι πέντε, θα πρέπει να συμφωνήσουν οι τρεις και ταυτόχρονα να κατέχουν άνω του 51% της εταιρείας. Αυτό δυσχεραίνει τη λειτουργία της επιχείρησης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις η απουσία έστω και ενός εταίρου μπορεί να μπλοκάρει τις διαδικασίες της εταιρείας. Στις ΙΚΕ, τέτοιο εμπόδιο δεν υπάρχει. Όποιος έχει το μεγαλύτερο μερίδιο λαμβάνει και την απόφαση.

Από την άλλη πλευρά,

- Οι εταιρείες του “ενός ευρώ” έχουν, λογιστικά, όλες τις υποχρεώσεις μιας ανώνυμης εταιρείας δηλαδή θα πρέπει να τηρούνται διπλογραφικά βιβλία, να συντάσσεται ισολογισμός και να τηρείται ταμείο στην επιχείρηση. Οι προσωπικές εταιρείες, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες, όταν τηρούνται απλογραφικά τα βιβλία τους, δεν έχουν τέτοιες υποχρεώσεις, οι οποίες συνεπάγονται περισσότερο κόπο για τον λογιστή της επιχείρησης και, κατά συνέπεια, υψηλότερο κόστος για την εταιρεία σε σχέση με μια ατομική ή προσωπική επιχείρηση(Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι. & Καραγιάνη Αικ., 2010).
- Υπάρχει και το ζήτημα της φορολόγησης των κερδών. Οι ΙΚΕ φορολογούνται ακριβώς όπως οι Α.Ε. και οι ΕΠΕ. Δηλαδή, πληρώνουν φόρο 26% για το σύνολο των κερδών τους και 10% επιπλέον για τα κέρδη που θα διανείμουν ως μέρισμα. Αντίθετα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες που τηρούν βιβλία εσόδων-εξόδων (απλογραφικά) -κάτι που αποτελεί και τον κανόνα- φορολογούνται με 26%, εφόσον έχουν κέρδη έως 50.000 ευρώ, και 33% αν παρουσιάζουν ακόμη μεγαλύτερη κερδοφορία. Είναι προφανές ότι οι ΙΚΕ φορολογούνται αναλογικά περισσότερο σε σχέση με τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε., όταν τα κέρδη είναι μικρότερα των 50.000 ευρώ.

5.5 Φορολογία ΙΚΕ

Η ΙΚΕ παρουσιάζει την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τις ΕΠΕ. Σύμφωνα με τον Ν.4110/13 (ΦΕΚ 17 Α/23.01.2013) και την διευκρινιστική ΠΟΛ.1134/06.06.2013 επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) στα εισοδήματα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως είναι η ΙΚΕ. Επιπλέον, εάν η έκτακτη ή τακτική γενική συνέλευση των εταίρων της ΙΚΕ

αποφασίσει να κάνει διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, τότε σύμφωνα με την ΠΟΛ.1129/06.06.2011 καθώς επίσης και με την νεότερη ΠΟΛ.1134/06.06.13, ο φόρος θα πρέπει να παρακρατηθεί εντός ενός (1) μηνός από την λήψη της πιο πάνω απόφασης και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου θα πρέπει να γίνει εφάπαξ, εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων μέσα στο έτος 2013, ο συντελεστής φόρου είναι 25%, ενώ για κέρδη που θα διανεμηθούν μέσα στο έτος 2014, ο συντελεστής μειώνεται αρκετά, φτάνοντας στο 10%. (Φλώρος, 2010)

Παράδειγμα: Έστω η εταιρεία ΑΛΦΑ& ΒΗΤΑ ΙΚΕ παρουσίασε καθαρά κέρδη προ φόρου για την χρήση 2013€ 150.000,00 και με έκτακτη γενική συνέλευση των εταίρων που έλαβε χώρα στο έτος 2013, αποφασίζει να κάνει διανομή κερδών παρελθουσών χρόνων (χρήσεις 2011 και 2012) ύψους € 100.000,00. Ποιος θα είναι ο φόρος που θα προκύψει για την κάθε περίπτωση.

Ο φόρος για τα κέρδη της χρήσης 2013 της εταιρείας υπολογίζεται ως εξής:
 $150.000,00 \times 26\% = 39.000,00$ (ο οποίος θα πληρωθεί είτε εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, είτε τμηματικά σε οκτώ (8) δόσεις, με την πρώτη να πληρώνεται με την υποβολή της δήλωσης και τις υπόλοιπες μέχρι και την τελευταία εργάσιμη του κάθε επόμενου μήνα).

Ο φόρος που θα προκύψει από την διανομή των κερδών για τις χρήσεις 2011 και 2012 υπολογίζεται ως εξής:

Και για τις δύο χρήσεις, απ' όπου προέρχονται τα διανεμόμενα κέρδη, ισχύει συντελεστής παρακράτησης 25%. Άρα, $100.000,00 \times 25\% = 25.000,00$ (ο οποίος θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν που έγινε η παρακράτηση)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

6.1 Έννοια και Βασικά Χαρακτηριστικά

Η Α.Ε. (Ανώνυμη Εταιρεία) είναι Κεφαλαιουχική Εταιρεία, της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές που είναι μεταβιβάσιμες. Είναι Ν.Π.Ι.Δ. (Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου) με δική της νομική υπόσταση. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2190/1920, κάθε Α.Ε. είναι εμπορική εταιρεία και οι μέτοχοι είναι υπεύθυνοι μόνο για το ποσοστό συμμετοχής τους και δεν συμμετέχουν κατ' ανάγκη στη διοίκηση της εταιρείας. Παρόλα αυτά οι μέτοχοι συμμετέχουν στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτουν. Στη γενική συνέλευση των μετόχων, κάθε μέτοχος, διαθέτει τόσες ψήφους, όσες είναι οι μετοχές που κατέχει.

Σε περίπτωση ζημιών ή πτώχευσης είναι υπεύθυνος ο μέτοχος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του, δηλαδή, στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους (Πεταλάς, 2005).

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Α.Ε. (Ανώνυμης Εταιρείας) είναι τα ακόλουθα:

- Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Οι μέτοχοι συμμετέχουν στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτουν.

- Στη Γενική Συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του.
- Έχει δική της περιουσία που διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.
- Η μεγάλη «διάρκεια ζωής» της, που είναι συνήθως 50 έτη
- Ένας ιδιοκτήτης μετοχών μιας Α.Ε. μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας, δηλαδή ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α. – Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

6.2 Τα Όργανα της Α.Ε.

Το ανώτατο όργανο της Α.Ε. είναι η Γ.Σ. (Γενική Συνέλευση), στην οποία λαμβάνονται όλες οι μεγάλες αποφάσεις. Τη Γενική Συνέλευση απαρτίζουν οι μέτοχοι της εταιρείας. Οι συνελεύσεις είναι τακτικές και έκτακτες.

Η Τακτική Γενική Συνέλευση γίνεται μία φορά το έτος, και κάθε μέτοχος, έχει δικαίωμα να ψηφίσει ή να ψηφιστεί, δεδομένου, πως κάθε μετοχή αποτελεί μία ψήφο. Στις Γενικές Συνελεύσεις γίνεται ψηφοφορία για τη σύνθεση του επόμενου Διοικητικού Συμβουλίου, ορίζονται τα καθήκοντά του, λαμβάνονται αποφάσεις για σημαντικά ζητήματα, όπως καθορισμός της μακροχρόνιας πολιτικής της εταιρείας, παρουσίαση των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας για την προηγούμενη χρήση, και έγκριση του Ισολογισμού της. Τέλος οποιαδήποτε αλλαγή στο Καταστατικό της

εταιρείας πρέπει να αποφασιστεί από τη Γ.Σ. με πλήρη απαρτία 100% (Πεταλάς, 2005).

Το Δ.Σ. (Διοικητικό Συμβούλιο), αποτελείται από τα μέλη που ψηφίστηκαν στην Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.) και έχει το καθήκον επίβλεψης της εταιρείας και χάραξη της πολιτικής και στρατηγικής αυτής. Έτσι το Δ.Σ., συνεδριάζει για πολύ σημαντικά ζητήματα και παρακολουθεί την πορεία της εταιρείας στην αγορά, επίσης εκλέγει τον Πρόεδρό του, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τον συντονισμό των εργασιών του, καθώς και τον «Διευθύνοντα Σύμβουλο», ο οποίος ασκεί την διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρείας. Ο Πρόεδρος και ο Διευθύνων Σύμβουλος μπορεί να είναι συχνά το ίδιο πρόσωπο, ενώ μπορεί να οριστούν περισσότεροι από ένας Διευθύνοντες Σύμβουλοι.

6.3 Αντικείμενα Εταιρικών Εισφορών της Α.Ε

Για την ίδρυσή της Α.Ε. απαιτείται ελάχιστο όριο κεφαλαίου 24.000,00 €² και οι όροι δημοσιότητας που πρέπει να τηρούνται τόσο κατά την ίδρυση όσο και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της είναι ιδιαίτερα αυστηροί. Οι αποφάσεις λαμβάνονται κατά πλειοψηφία και υπάρχουν δύο όργανα που βοηθούν τη λειτουργία της, η Γ.Σ. (Γενική Συνέλευση) και το Δ.Σ. (Διοικητικό Συμβούλιο) (Λεοντάρης, 2003).

6.4 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της Α.Ε.

- Υπάρχει δυνατότητα συγκέντρωσης μεγάλων κεφαλαίων

² από 12.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, που κυρώθηκε με το άρθρο 48 του Ν. 4111/2013, ορίζεται, ότι το κεφάλαιο της εταιρείας δεν δύναται να είναι κατώτερο των 24.000,00 € από 60.000,00 € που ήταν μέχρι σήμερα.

- Υπάρχει μεγάλη δυνατότητα προσέλκυσης δανειακών κεφαλαίων
- Μπορεί να μπει στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.)
- Οι μέτοχοι έχουν περιορισμένη ευθύνη ίση με την αξία των μετοχών που κατέχουν
- Οι μετοχές μεταβιβάζονται εύκολα
- Υπάρχει επίσημη δομή και Οργανόγραμμα

Από την άλλη πλευρά,

- Υπάρχει υψηλό κόστος έναρξης
- Απαιτείται αρχικό μετοχικό κεφάλαιο
- Υπάρχουν αυστηρές νομικές και λειτουργικές διατυπώσεις
- Η φορολογία επί των κερδών είναι αρκετά υψηλή
- Πρέπει να δημοσιοποιούνται τα οικονομικά στοιχεία

6.5 Φορολογία της Α.Ε.

Από το οικονομικό έτος 2014 ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών ανέρχεται σε 26%. (άρθρο 109, παρ. 1, πρώτο εδάφιο Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 30, του Ν. 4110/2013 ισχύει)

Η παραπάνω διάταξη ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013). Σύμφωνα με το άρθρο 102, του Ν. 2238/1994, ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται για τα νομικά πρόσωπα, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ανώνυμες εταιρείες, κατά τη διαχειριστική

περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους (Φλώρος, 2010).

Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

7.1 Αυτοτελής Φορολόγηση

Όπως αναφέρθηκε και προηγούμενα, στη χώρα μας έχει καθιερωθεί η αρχή του ενιαίου της φορολογίας. Ο φορολογικός νομοθέτης έχει όμως εξαιρέσει από την γενική αυτή αρχή κάποιες ειδικές περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζεται η αυτοτελής φορολόγηση. Τα άρθρα 11 έως 14 του νόμου 2238/1994 ορίζουν και αναλύουν τα είδη των περιπτώσεων αυτών.

Συγκεκριμένα το άρθρο 11 αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα, το άρθρο 12, στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες, το άρθρο 13 από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα και το 14 από μισθωτές υπηρεσίες. Παρακάτω θα αποσαφηνίσουμε τις έννοιες αυτές και κυρίως τις περιπτώσεις που αφορούν Νομικά Πρόσωπα. Επίσης θα αναλύσουμε τη φορολόγηση των μετοχών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, των μερισμάτων καθώς και λοιπών ειδικών εισοδημάτων, τα οποία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

7.2 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Ακίνητα

Πρόκειται για το ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές από τον κανονισμό της οροφοκτησίας που ανήκουν, στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της, επιβάλλεται δε, αυτοτελώς φορολογία

με συντελεστή 20%, στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο.

7.3 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Κινητές Αξίες

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 12, του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι επιβάλλεται φόρος εισοδήματος, στους τόκους οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια τους και ο τόπος που διαμένουν και προκύπτουν στην Ελλάδα από οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμιευτήριο (της Ελλάδας), οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, και ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του Ν.3746/1957.

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοσή τους. Με την παρακράτηση του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση μόνο εάν οι δικαιούχοι των πιο πάνω εισοδημάτων είναι φυσικά πρόσωπα, υπόχρεοι του άρθρου 2 (Προσωπικές Εταιρείες, Κοινωνίες Αστικού Δικαίου, Αστικές Εταιρείες, Συμμετοχικές ή Αφανείς και Κοινοπραξίες), επίσης, Συνεταιρισμοί, Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού χαρακτήρα, και ημεδαπές και αλλοδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Αντίθετα, για τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.), με την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες, δεν επέρχεται πλέον εξάντληση της

φορολογικής υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, συμψηφιζόμενου του φόρου που έχει παρακρατηθεί.

7.4 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Επιχειρήσεις

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13, φορολογείται αυτοτελώς η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων συμμετοχής ή ποσοστών συμμετοχής σε Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες Αστικού Δικαίου, Αστικές Εταιρείες, Συμμετοχικές - Αφανείς ή Κοινοπραξίες. Για τις μετοχές των Α.Ε. αναφέρεται η επόμενη παράγραφος, όμως θεωρείται σχετική και η παράγραφος 1, καθώς μία Α.Ε. μπορεί ως νομικό πρόσωπο να κατέχει και να μεταβιβάζει εταιρικά μερίδια των παραπάνω εταιρειών. Πιο συγκεκριμένα φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

1. Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:

- Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κτλ, ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων).
- Εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

Για τον υπολογισμό της ωφέλειας, που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής Ε.Π.Ε., αφαιρείται το κόστος απόκτησής της από την κατώτατη

πραγματική αξία που έχουν κατά το χρόνο μεταβίβασης. Για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας των μεριδίων που μεταβιβάζονται, λαμβάνεται το άθροισμα ολόκληρης της εταιρείας:

- των ιδίων κεφαλαίων της, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό,
- της άυλης αξίας της,
- της αξίας των ακινήτων της εταιρείας κατά το μέρος που η αξία του καθενός από αυτά, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία ακινήτων, υπερβαίνει την αξία κτήσης του και,
- των αυξήσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν μεσολαβήσει από το χρόνο σύνταξης του τελευταίου επίσημου ισολογισμού μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων ή των μειώσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν γίνει στο ίδιο χρονικό διάστημα. Επίσης πέρα από τα όρια είναι και οι μειωμένοι φόροι υπεραξίας για τις περιπτώσεις μεταβίβασης από επαχθή αίτια και από συγγενικά πρόσωπα, που αναλύει το άρθρο 13.

2. Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας, που προκύπτει από την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης, της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από τη με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου.

3. Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνου του ή μαζί με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει.

Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 (μεταξύ των οποίων ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 13, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών), οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μετοχών για την επιβολή του φόρου πέντε τοις εκατό (5%) λαμβάνεται υπόψη και η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται, η οποία εξευρίσκεται ως ακολούθως:

- Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και όπως αυτά διαμορφώνονται μετά από αύξηση ή μείωση που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη

ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών που μεταβιβάζονται.

- Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων (πριν από τη μεταβίβαση), ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτισθεί λιγότεροι από πέντε ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.
- Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων Α.Ε. ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν από τη σύνταξη τριών ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης, που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί, εφόσον τηρούσαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών

μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' έως γ' της παρούσας παραγράφου, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα. Φορολογική αντιμετώπιση της επιχείρησης

Περισσότερο ενδιαφέρον στη φορολογία παρουσιάζει η επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει γιατί, όποιες ρυθμίσεις επιβάλλονται από το νομοθέτη για την ομοιόμορφη μεταχείριση ιδίων προσώπων και καταστάσεων από πλευράς φορολογικής ικανότητας, είναι ανάγκη πολλές φορές να διαχωρίζονται βάση αντικειμενικών κριτηρίων.

Όπως προαναφέρθηκε, η κάθε κατάσταση αντιμετωπίζεται φορολογικά με διαφορετικό τρόπο. Αυτό συμβαίνει γιατί, η οικονομική ταξινόμηση των ιδιωτικών επιχειρήσεων εμφανίζει ιδιαίτερες δυσκολίες αν θελήσει κανείς να χρησιμοποιήσει τα κριτήρια (αποκλειστικά οικονομικά μόνο στοιχεία), ανεξάρτητα από την προέλευση των παραγωγικών τους συντελεστών. Υπάρχει λοιπόν περίπτωση, πολλές φορές η νομοθεσία να παραβλέπει τις διάφορες επιδράσεις από τη μεταβολή ποικίλων παραγόντων, οι οποίοι μπορεί να τείνουν να προσ αυξάνουν και τις δαπάνες.

Με τη θεσμοθέτηση νόμων και κανονισμών στις επιχειρήσεις, το κράτος παρεμβαίνει, αλλά και συγχρόνως διασφαλίζει την αυτονομία αυτών, με αποτέλεσμα, η επέμβαση του κράτους δεν είναι μόνο τυπική, υπό την έννοια της τήρησης των τυπικών κανόνων, αλλά και ουσιαστική.

Αυτό σημαίνει, ότι το κράτος δεν ασκεί μόνο εξουσιαστική δράση αλλά και επιχειρηματική. Σκοπός του άλλωστε είναι να αναπτυχθεί οικονομικά σε ένα γενικότερο οικονομικό σύνολο, την ΕΕ (Ευρωπαϊκή Ένωση). Για να συμβεί αυτό, πρέπει όλα εκείνα τα οικονομικά στοιχεία που την απαρτίζουν, να αναπτυχθούν και αυτά με τη σειρά τους.

Επίσης, μια επιχείρηση έχει δικαίωμα ως προς το εύρος της προστασίας που μπορεί να απαιτήσει από τους ανταγωνιστές της, με στόχο την ανεμπόδιστη άσκηση της δραστηριότητας της μέσα στην αγορά, και την προάσπιση της ανόθευτης λειτουργίας του ανταγωνισμού.

7.5 Φορολογική αντιμετώπιση της Ομόρρυθμης Εταιρίας

Η Ο.Ε. στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν.2753/1999.

Σύμφωνα με την αντικατάσταση αυτή ο φορολογικός συντελεστής μειώθηκε σε 30% για τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσεως 1999 και σε 25% για τη διαχειριστική χρήση του έτους 2000 και έπειτα. Τώρα σύμφωνα με το Άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα καθαρά κέρδη των υποχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων, στο 50% των κερδών της εταιρείας για τους τρεις πρώτους διαχειριστές - εταίρους, φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά και επί περιπτώσεων περισσότερων με τα αυτά ποσοστά, ορίζεται, να υπολογίζεται αυτή με την υποβολή της οικείας δήλωσης εισοδήματος.

Τα φορολογικά έντυπα που πρέπει να προσκομίσει η Ο.Ε., είναι:

♦ Δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε5), για Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου και κοινοπραξίες.

- ♦ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).
- ♦ Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ2).

7.6 Φορολογική αντιμετώπιση της Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Στην Ε.Ε. το 50% του ποσοστού των κερδών που αναλογεί στον κάθε εταίρο φορολογείται με συντελεστή 20% και το υπόλοιπο προστίθεται στο σύνολο όλων των άλλων φορολογητέων εσόδων του συγκεκριμένου ατόμου και το άθροισμα αυτό φορολογείται με βάση την κλίμακα φορολόγησης φυσικών προσώπων.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των ομορρύθμων εταίρων στο 50% των κερδών της εταιρείας για τους τρεις πρώτους διαχειριστές - εταίρους, φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά και επί περιπτώσεων περισσότερων με τα αυτά ποσοστά, ορίζεται, να υπολογίζεται αυτή με την υποβολή της οικείας δήλωσης εισοδήματος.

Οι ομόρρυθμοι εταίροι φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 20%, ενώ οι ετερόρρυθμοι εταίροι και τα νομικά πρόσωπα, φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Τα φορολογικά έντυπα που πρέπει να προσκομίσει η Ε.Ε., είναι:

- ♦ Δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε5), για Ε.Ε., Ο.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου και κοινοπραξίες.
- ♦ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).
- ♦ Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ2).

7.7 Φορολογική αντιμετώπιση της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης

Όσον αφορά τις νέες διατάξεις περί Ε.Π.Ε., αυτές εξομοιώνουν τον τρόπο φορολογίας και παρακράτησης φόρου επί των διανεμομένων κερδών τους με τα ισχύοντα στις Α.Ε., δηλαδή προβλέπεται ότι εκτός από τη φορολογία του συνόλου των κερδών σε επίπεδο Νομικού Προσώπου, αλλά και παρακράτηση φόρου επί των διανεμομένων κερδών αυτών. Σημειώνεται ότι οι προηγούμενες διατάξεις που ίσχυαν (εξαιρέσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010) δεν προέβλεπαν καμία παρακράτηση φόρου επί των διανεμομένων κερδών των προσώπων αυτών, και θα φορολογούνταν τα συνολικά της κέρδη σαν διανεμόμενα.

Και έτσι έχουμε, όσον αφορά τον Φορολογικό Συντελεστή και το ποσοστό παρακράτησης φόρου:

Σύμφωνα με το άρθρο 109 παράγραφος 1 Ν.2238/1994 του Κ.Φ.Ε., για τις ημεδαπές Ε.Π.Ε. ορίζεται συντελεστής 26% για τα κέρδη του οικονομικού έτους 2012 και μετά. Ο φόρος επιβάλλεται μετά από αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται ή φορολογούνται αυτοτελώς, εφόσον τα κέρδη αυτά δεν διανεμηθούν στους εταίρους, καθώς επίσης και μεριδίων Ε.Π.Ε. συμμετοχών σε Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνιών Αστικού Δικαίου, Αστικών Εταιρειών, Συμμετοχικών - Αφανών και κοινοπραξιών.

Τα κέρδη που διανέμονται από την Ε.Π.Ε. στους εταίρους υπόκεινται, πάντα για τη χρήση 2012, σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου

ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 111 παράγραφος 1 του Κ.Φ.Ε. πραγματοποιείται προκαταβολή φόρου 80% που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε. Το ανωτέρω ποσοστό μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα στα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Τα Φορολογικά έντυπα, που πρέπει να συμπληρωθούν και να υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της Ε.Π.Ε., είναι:

- ♦ Έντυπο δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος (Φ-01.010) Νομικών Προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.
- ♦ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).
- ♦ Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ2).

7.8 Φορολογική αντιμετώπιση της Ανώνυμης Εταιρίας

Με τον νέο φορολογικό νόμο Ν.3943/2011, ρυθμίζεται η φορολογία των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλαδή για τις Α.Ε., τις Ε.Π.Ε. κλπ.. Η ισχύς του νόμου αυτού αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από

τη χρήση 2010 και μετά. Με τον νόμο αυτό επανέρχεται το προηγούμενο καθεστώς που ίσχυε με τον Ν.3697/2008, με το οποίο υπήρχε παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη, μεταβάλλοντας πλέον τους συντελεστές. Έτσι ο Ν.3842/2010, όσον αφορά την φορολογία των νομικών προσώπων που αναφέρονται παραπάνω δεν ίσχυσε και δεν θα ισχύσει ποτέ.

Η Α.Ε. υπόκειται σε φορολογία για το συνολικό της εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή. Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή 26% ανεξαρτήτως αν η Α.Ε. είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α. ή όχι. Ο Συντελεστής αυτός εμφανίζεται μειωμένος κατά 40% για κέρδη από δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας από τα κέρδη της χρήσης αφαιρούνται τα κέρδη που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο ή είναι αφορολόγητα.

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2190/1920 αφαιρείται το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον των καθαρών κερδών για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του Ά μερίσματος 6% τουλάχιστον επί του εταιρικού κεφαλαίου ή το 25% των κερδών αν είναι μεγαλύτερο. Με πλειοψηφία της Γ.Σ. τουλάχιστον 65% μπορεί να διανεμηθεί το μικρότερο ποσό. Η διανομή αυτή μπορεί να μη γίνει αν η Γ.Σ. αποφασίσει με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβεβλημένου κεφαλαίου.

Στην περίπτωση αυτή, το μη διανεμημένο μέρισμα μέχρι τουλάχιστον 25% επί των καθαρών κερδών, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η Α.Ε. εντός τετραετίας από το χρόνο σχηματισμού του, να το κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους. Σύμφωνα με το Άρθρο 3 παράγραφος 18 και 19 του Ν.2753/1999 ισχύει για τα υπόλοιπα κέρδη κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

Σε περίπτωση διανομής κερδών στο προσωπικό το διατιθέμενο για αυτό το ποσό δεν μπορεί να είναι ανώτερο του 10% των συνολικών κερδών (Ε.7383/1985 Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας & Οικονομικών).

Η χορήγηση μετοχών γίνεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων η οποία λαμβάνεται με την πλήρη απαρτία και πλειοψηφία που καθορίζουν αντίστοιχα τα άρθρα 29, παράγραφος 1, 2 και 31 του Κ.Ν. 2190/1920. Η απόφαση αυτή καθορίζει κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που δεν ρυθμίζεται διαφορετικά από το νόμο.

Η χορήγηση των μετοχών στην περίπτωση αυτή επιτρέπεται μόνο ύστερα από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας που πραγματοποιείται με την κεφαλαιοποίηση των μη διανεμηθέντων κερδών σε ποσοστό που δεν θα υπερβαίνει το 20% αυτών.

Οι εκδιδόμενες μετοχές είναι ονομαστικές και επί μία τριετία από την έκδοσή τους μπορούν να μεταβιβασθούν μόνο κατόπιν εγκρίσεως της Γ.Σ., παραδίδονται στους δικαιούχους και παρέχουν πλήρη μετοχικά δικαιώματα, ιδίως δικαίωμα ψήφου και λήψης του μερίσματος. Μετά την πάροδο της τριετίας οι μετοχές αντικαθιστώνται από ανώνυμες και ελεύθερα μεταβιβάσιμες. Σε κάθε διανομή δεν είναι δυνατή η χορήγηση σε δικαιούχο υπερτριπλάσιου αριθμού μετοχών τις χορηγούμενες σε οποιονδήποτε άλλο δικαιούχο, σύμφωνα με το Π.Δ.30/1998.

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.2190/1920 οι αμοιβές μελών Δ.Σ. λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του Α μερίσματος.

Τα φορολογικά έντυπα που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας, ώστε να φορολογηθούν τα κέρδη της Α.Ε., είναι:

- ♦ Έντυπο Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος. (Φ-01.010) Ν.Π. (Νομικών Προσώπων) κερδοσκοπικού χαρακτήρα πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.
- ♦ Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ1).

♦ Περιοδική δήλωση Φυσικών Προσώπων (Φ2).

7.9 Φορολογική σύγκριση των νομικών μορφών των επιχειρήσεων

Η Ολομέλεια της Βουλής ψήφισε το υφιστάμενο νομοσχέδιο για τη φορολόγηση των νομικών προσώπων με τον ν.4172/2013, που τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2014. Ο συντελεστής φορολογίας **είναι κοινός για τις Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε.,** ο οποίος ορίστηκε σε ποσοστό 26% επί των φορολογητέων κερδών για εισόδημα έως 50.000€ και σε ποσοστό 33% για μεγαλύτερο εισόδημα των 50.000€ .

Όταν η Α.Ε. που οι μετοχές της είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., πραγματοποιεί κεφαλαιοποίηση ή διανομή των μερισμάτων ή των κερδών της, παρακρατείται φόρος με συντελεστή 10%, ενώ για τις Α.Ε. που δεν έχουν τις μετοχές τους στο Χ.Α.Α., ο συντελεστής είναι 5%.

Επίσης, στα κέρδη που διανέμουν ή κεφαλαιοποιούν τα νομικά πρόσωπα Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 5%. Προστίθεται συμπληρωματικός φόρος για ακίνητα ή επαγγελματική εκμίσθωση, που προσαρμόζεται ανάλογα με την έκταση των ακινήτων. Τα ακίνητα που η έκτασή τους ξεπερνάει τα 300 m² φορολογούνται με συντελεστή 3%, ενώ τα ακίνητα μικρότερης έκτασης φορολογούνται με συντελεστή 1,5%.

Σύμφωνα με την τροποποίηση του νόμου 2238/1994, καταργείται ο χαρακτηρισμός της επιχειρηματικής αμοιβής ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για τους μισθούς που καταβάλλουν οι Α.Ε. στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, που είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε οργανισμό εκτός του Ι.Κ.Α., έχει ποσοστό 40%. Το ίδιο ποσοστό έχει και η παρακράτηση φόρου των μισθών και των κάθε είδους απολαβών που καταβάλλουν οι Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε. σε εταίρους, οι οποίοι είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ι.Κ.Α. Η φορολόγηση των αποθεματικών

τροποποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4172/2013, ο οποίος αναθεωρεί τον νόμο 2238/1994 που απάλλαξε τη φορολόγηση των αποθεματικών σε αρκετές περιπτώσεις. Ο νέος νόμος ορίζει ότι από 1/1/2014 δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών. Τα αποθεματικά που διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν έως 31/12/2013, θα φορολογηθούν αυτοτελώς με συντελεστή 15%.

Τα μη διανεμηθέντα ή μη κεφαλαιοποιημένα αποθεματικά, συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους, με ζημίες φορολογικά αναγνωρίσιμες από οποιαδήποτε αιτία, κατά τα τελευταία πέντε έτη, μέχρι εξαντλήσεως τους. Διαφορετικά, αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%.

Για τις Ο.Ε και Ε.Ε σύμφωνα πάλι με τον Ν. 4172/2013 για τη φορολογία εισοδήματος, από 1/1/2014 (οικονομικό έτος 2013), φορολογούνται ανάλογα με τα βιβλία που τηρούν.

Απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων).

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των Ο.Ε. & Ε.Ε. που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται ως ακολούθως:

Τα πρώτα 50.000 ευρώ φορολογούνται με συντελεστή 26%, ενώ κάθε επιπλέον ευρώ φορολογείται με συντελεστή 33%. Με την καταβολή του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των εταίρων που συμμετέχουν στην Ο.Ε. ή την Ε.Ε.. Επιπλέον, κάθε Ε.Ε. ή Ο.Ε. καλείται να πληρώσει τέλος επιτηδεύματος. Στο ποσό του βεβαιωθέντος φόρου υπολογίζεται προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος με συντελεστή 55%.

Διπλογραφικά βιβλία

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των Ο.Ε. & Ε.Ε. που τηρούν διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 26%, ανεξαρτήτως ύψους κερδών. Με το φόρο εισοδήματος που προκύπτει εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας για τα κέρδη αυτά, καθώς με το άρθρο 22 του Ν. 3296/2004 τα καθαρά κέρδη των προσωπικών εταιρειών δεν υπόκεινται σε τέλος

χαρτοσήμου. Σε περίπτωση διανομής κερδών στους εταίρους, (όπως προβλέπεται στο καταστατικό της εταιρείας), παρακρατείται φόρος εισοδήματος, ο οποίος αποδίδεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την υποβολή της δήλωσης του νομικού προσώπου. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (εταίρων, κοινωνιών) για τα άνωθεν εισοδήματα.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στους διαχειριστές των Ο.Ε. - Ε.Ε. φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4172/2013. Τούτο προκύπτει από συνδυασμό διατάξεων του νόμου αλλά και από τις διευκρινίσεις της υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1120/25.4.2014 εγκυκλίου του Υπ. Οικονομικών, όπου επισημαίνεται ότι στις αμοιβές διοίκησης (που έχουν παρακράτηση φόρου 20%) δεν περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Δ. Σ της εταιρείας (ούτε φυσικά των διαχειριστών, εάν η εταιρεία αντί για Δ.Σ. έχει διαχειριστές).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

8.1 Η έννοια της φοροδιαφυγής

Φοροδιαφυγή αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Θεωρείται παράνομη και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά και συνιστά το αδίκημα της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου με την παραβίαση ή καταστρατήγηση του νόμου. Μπορεί να εμφανιστεί με δύο τρόπους:

- 1) αποκρύπτοντας εισοδήματα από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου.
- 2) εμφανίζοντας υπερβολικές ή πλαστές δαπάνες ώστε να επωφεληθεί από εκπτώσεις φόρου.

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται εύκολα σε εισοδήματα που προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες ή εκμετάλλευση ακινήτων, λόγω της ευκολίας διασταύρωσης στοιχείων (δηλαδή σύγκριση εσόδου από τον ένα συμβαλλόμενο και δαπάνης από το άλλο), ενώ είναι δύσκολο να εντοπισθούν σε πηγές όπως από ελευθέρια επαγγέλματα. Στις εμπορικές επιχειρήσεις συνήθως η φοροδιαφυγή αντιμετωπίζεται με επιτόπου ελέγχους, αλλά και διασταυρώσεις. Στις περιπτώσεις που είναι δύσκολη η διασταύρωση, υπολογίζεται ένα τεκμαρτό εισόδημα, ενώ κατά καιρούς αναπροσαρμόζονται τα τεκμήρια διαβίωσης.

Επίσης, όταν λέμε φοροδιαφυγή, εννοούμε το σύνολο των παρανομών ενεργειών των ιδιωτικών φορέων (επιχειρήσεων), με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης (δηλαδή την πληρωμή φόρων).

Τ

Επιπρόσθετα, ένας ορισμός ο οποίος θεωρείται ότι καλύπτει αρκετά την έννοια της φοροδιαφυγής είναι αυτός του Department of the Treasury του 1983, σύμφωνα με τον ορισμό αυτό φοροδιαφυγή αποτελεί:

- Το τμήμα εκείνο του φόρου εισοδήματος, το οποίο αντιστοιχεί σε εισόδημα που θα έπρεπε με βάση την ισχύουσα νομοθεσία να δηλώνεται οικειοθελώς από τους φορολογούμενους στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, αλλά για οποιαδήποτε λόγο δεν δηλώνεται.
- Το τμήμα εκείνο των έμμεσων φόρων και λοιπών άμεσων φόρων, το οποίο με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να εισπράττεται και να αποδίδεται εθελοντικά στο κράτος αλλά για οποιοδήποτε λόγο αυτό δεν φθάνει ποτέ στο δημόσιο ταμείο(Κανελλόπουλος, 2002).
- Οι φόροι οι οποίοι δεν καταβλήθηκαν στον κράτος λόγω παροχής φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα (Παυλόπουλος, 1987).
- Οι τόκοι που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο τω φόρων που καταβάλλονται με καθυστέρηση και μετά τη λήξη του οικείου δημοσιονομικού έτους (Μανεσιώτης, 1991).
- Η μη είσπραξη των οφειλόμενων φόρων μετά την βεβαίωσή τους.

Ωστόσο, άλλοι συγγραφείς περιλαμβάνουν στην έννοια της φοροδιαφυγής τις φορολογικές απαλλαγές οι οποίες δόθηκαν σε φορολογούμενους χωρίς να επιτευχθούν οι σκοποί για τους οποίους χορηγήθηκαν ακόμα και τους τόκους των φόρων οι οποίοι καταβλήθηκαν καθυστερημένα.

Από τις ανωτέρω επισημάνσεις, προκύπτει ότι, για να μην υπάρχει φοροδιαφυγή οι φορολογούμενοι θα πρέπει να δηλώνουν την φορολογητέα ύλη ολόκληρη, εθελοντικά αλλά και εμπρόθεσμα.

8.2 Έκταση της φοροδιαφυγής

Σύμφωνα με στοιχεία της Παγκόσμιας Τράπεζας και το IFC (International Finance Corporation) η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα υπολογίζεται σήμερα στα 55 δισ. ευρώ, καθώς αντιστοιχεί σχεδόν στο 29% του ΑΕΠ ενώ ο κύκλος εργασιών που δεν δηλώνεται από τις επιχειρήσεις σε περίπου 15 δισ. ευρώ το χρόνο. Τέλος οι ελληνικές επιχειρήσεις δηλώνουν μόνο το 89% των εσόδων (Στεργίου, 2008). Επιπλέον σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat κατά το 2003, ανάμεσα στις 15 χώρες της ΕΕ η χώρα μας κατείχε την 15η θέση στους άμεσους φόρους με ποσοστό που είναι μικρότερο από το 1/3 της Δανίας και την 7η θέση στους έμμεσους φόρους με 1η την Σουηδία. Τα χαμηλά αυτά ποσοστά οφείλονται στην μεγάλη έκτασης φοροδιαφυγή.

Σύμφωνα με εκτιμήσεις της ευρωπαϊκής επιτροπής οι εκτιμώμενες συνολικές (άμεσες και έμμεσες) απώλειες φορολογικών εσόδων λόγω φοροδιαφυγής κυμαίνονται από 200 έως 250 εκατ. ευρώ, ήτοι από 2 έως 2,25 % του ΑΕΠ της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκ των οποίων τα 40 εκατ. ευρώ οφείλονται σε μη καταβολή ΦΠΑ εκτιμάται ότι οι εν λόγω απώλειες ανέρχονται σε 10 % των εσόδων ΦΠΑ, 8 % των συνολικών εσόδων από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για τα αλκοολούχα ποτά το 1998 και 9% των συνολικών εσόδων από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των προϊόντων καπνού (Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών Θεμάτων , 2008).

8.3 Μέθοδοι φοροδιαφυγής

Το μέγεθος της φοροδιαφυγής διαφέρει από χώρα σε χώρα και η έκτασή της εξαρτάται από την δομή της κάθε χώρας, το μέγεθος των επιχειρήσεων, την λογιστική τους οργάνωση, στην διάρθρωση και λειτουργία του φορολογικού συστήματος και στην δομή των φοροτεχνικών υπηρεσιών. Ο φοροδιαφυγή εκδηλώνεται με μέσα και πρακτικές που διακρίνονται για την ευρηματικότητα και συνθετότητά τους αλλά και με απλές μεθόδους. Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στη χώρα μας σε σχέση με άλλες χώρες είναι ιδιαίτερα υψηλό.

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται (Τάτσος, 1987).

α) στα φυσικά πρόσωπα και συγκεκριμένα στους μισθούς και τις συντάξεις, στο εισόδημα σε είδος, στα εισοδήματα από ενοίκια, στα εισοδήματα από κινητές αξίες, στο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, στο εισόδημα από άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος και στο εισόδημα από εμπορικές, βιοτεχνικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις,

β) στα νομικά πρόσωπα,

γ) στον κατασκευαστικό τομέα,

δ) στο ΦΠΑ,

ε) στον φόρο μεταβίβασης ακινήτων,

στ) στις

κληρονομίες, δωρεές και γονικές παροχές,

ζ) στους δασμούς και τα τέλη εισαγομένων,

η) στον ΕΦΚ,

θ) τα κέντρα διασκέδασης και καταστήματα ψυχαγωγίας,

ι) στις τουριστικές επιχειρήσεις,

κ) στα σωματεία,

λ) στον κλάδο της υγείας

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής παρατηρείται σε όλους τους φόρους, ακόμα και σε αυτούς στους οποίους σύμφωνα με την θεωρία δεν θα έπρεπε. Στην Ελλάδα οι μέθοδοι φοροδιαφυγής είναι απλοί, αν και τελευταία αρχίζει η φοροδιαφυγή να αποκτά πιο περίπλοκες μορφές. Παρακάτω εξετάζονται οι διάφορες μορφές φοροδιαφυγής ανά κατηγορία εισοδήματος.

Φοροδιαφυγή στην φορολογία εισοδήματος.

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος στον οποίο παρατηρούνται τα περισσότερα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Ο βασικότερος λόγος για αυτό είναι το γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος, λόγω της φύσης του ως άμεσος φόρος, γίνεται ιδιαίτερα αντιληπτός από τους φορολογούμενους και επομένως προκαλεί την αντίδραση τους. Ένας άλλος βασικός λόγος είναι το ειδικό φορολογικό καθεστώς που διέπει διάφορες επαγγελματικές ομάδες με αποτέλεσμα όχι μόνο στην πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος αλλά και στην δημιουργία αισθήματος αδικίας στους υπόλοιπους. Τέλος η μη τιμαριθμοποίηση της φορολογικής κλίμακας σε συνδυασμό με τα μεγάλα ποσοστά πληθωρισμού ώθησε τους φορολογούμενους να βρουν άλλους τρόπους μείωσης των φορολογικών βαρών.

Ο φόρος εισοδήματος χωρίζεται σε φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως έχει ήδη επισημανθεί. Εξαιτίας των ιδιοτεροτήτων της κάθε κατηγορίας είναι διαφορετικοί και οι τρόποι φοροδιαφυγής.

Φοροδιαφυγή στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

1. **Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.** Μία μέθοδος φοροδιαφυγής σε αυτό τον τύπο εισοδημάτων είναι η λήψη αμοιβής σε είδος η οποία δεν δηλώνεται πουθενά και για αυτό το λόγο είναι δύσκολος ο εντοπισμός της. Επίσης μια ιδιαίτερα διαδεδομένη μορφή φοροδιαφυγής είναι η δεύτερη ή παράλληλη εργασία η οποία δεν δηλώνεται. Τέλος είναι η απόκρυψη της εργασίας ώστε να μην χαθεί το επίδομα ανεργίας.

2. **Εισόδημα από ενοίκια.** Η φοροδιαφυγή στον τομέα αυτό πραγματοποιείται με την απόκρυψη της ενοικίασης κάποιου ακινήτου ή δήλωση μικρότερου ποσού ενοικίου από το πραγματικό. Επίσης δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες ή και επαγγελματικοί χώροι δηλώνονται ως κενά ώστε να μην υποστούν την φορολόγηση του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση ή ιδιοκατοίκηση.

3. **Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.** Η φοροδιαφυγή στον τομέα αυτό γίνεται με την πώληση αγροτικών προϊόντων χωρίς παραστατικά, διακίνηση με παραστατικά τα οποία αναγράφουν ποσότητες μικρότερες από τις πραγματικές, διακίνηση προϊόντων ως δήθεν κοινοτικά χωρίς καθόλου παραστατικά. Τέλος με την λήψη εικονικών τιμολογίων δαπανών ζητούν αυξημένη επιστροφή ΦΠΑ.

4. **Εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος.** Η συχνότερη μέθοδος φοροδιαφυγής της περίπτωσης αυτής είναι η μη έκδοση δελτίου παροχής υπηρεσιών ή η έκδοση με ποσό υποπολλαπλάσιο του πραγματικού.

5. **Εισόδημα από ΟΕ, ΕΕ και μικρές επιχειρήσεις.** Η περίπτωση αυτή μοιάζει στην μεθοδολογία με τις ΑΕ και για το λόγο αυτό θα αναλυθεί σε αυτό το τμήμα.

Φοροδιαφυγή στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Οι συνηθισμένες μέθοδοι φοροδιαφυγής στην κατηγορία αυτή είναι: η υπερτιμολόγηση των εισαγωγών και υποτιμολόγηση των εξαγωγών, η υποτίμηση της αξίας των απογραφέντων αγαθών της εταιρείας, η παραγωγή με τη μέθοδο του φασόν στον οποίο είναι δύσκολο να εντοπιστεί ο όγκος της παραγωγής και το ύψος των πωλήσεων, η διόγκωση διαφημιστικών ή άλλων δαπανών. Μία μεγάλη

κατηγορία είναι η φοροδιαφυγή μέσω των αναπτυξιακών νόμων κατά την οποία τα ποσά που λαμβάνονται χρησιμοποιούνται είτε για άλλους λόγους είτε χρησιμοποιούνται τα κίνητρα των αναπτυξιακών για μείωση του φορολογητέου εισοδήματος χωρίς να γίνεται καμία επένδυση.

Φοροδιαφυγή στον τομέα του αυτοκινήτου.

Η κυριότερη μορφή φοροδιαφυγής της περίπτωσης αυτής εστιάζεται στον τομέα επισκευών και συντηρήσεων των αυτοκινήτων με την μη έκδοση παραστατικών στοιχείων. Ένας νέος τρόπος φοροδιαφυγής στον τομέα αυτό είναι η εισαγωγή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μέσω εικονικών πωλήσεων με ενδοκοινοτική παράδοση σε άλλες χώρες και τελικά τιμολόγηση με τον νόμο για το περιθώριο κέρδους αποφεύγοντας την καταβολή φόρων και τελών.

Φοροδιαφυγή στον κατασκευαστικό τομέα.

Ο κατασκευαστικός τομέας είναι από τους κλάδους με την μεγαλύτερη δυνατότητα φοροδιαφυγής. Οι τεχνικές εταιρείες λαμβάνουν εικονικά τιμολόγια για την διόγκωση των δαπανών τους, εμφανίζουν εικονικές ώρες εργασίες και εικονικές συνεργασίες. Μετακίνηση τιμολογίων υλικών και εργασίας από την μία οικοδομή στην άλλη προκειμένου να μην πληρωθεί ΦΠΑ. Οι μηχανικοί δηλώνουν κόστος εργασίας αυτό που προβλέπεται από το ελάχιστο κόστος οικοδομής ενώ η αμοιβή τους είναι πολλαπλάσια, επίσης δεν δηλώνουν εισοδήματα που προέρχονται από ακίνητα για τα οποία δεν απαιτείται άδεια και τέλος δεν δηλώνουν την αμοιβή τους από παροχή υπηρεσίας προς τεχνικά γραφεία.

Φοροδιαφυγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

Ο ΦΠΑ θεωρείται από την φύση του ως ένας φόρος ο οποίος περιορίζει την φοροδιαφυγή διότι με την σταδιακή χρεοπίστωση του στα διάφορα συναλλακτικά στάδια δημιουργεί, κατά μία έννοια, αντίθετα συμφέροντα μεταξύ των αγοραστών και πωλητών και επομένως η φοροδιαφυγή μειώνεται. Την θεώρηση αυτή δεν την

ασπάζονται όλοι οι ερευνητές τονίζοντας ότι αυτός ο φόρος αφήνει μεγάλα περιθώρια συνεννόησης μεταξύ των επιτηδευματιών και επομένως δεν μειώνει την φοροδιαφυγή, η διεθνής πρακτική εξάλλου επιβεβαιώνει ότι στις χώρες όπου έχει εφαρμοστεί δεν οδήγησε σε μείωση της φοροδιαφυγής.

Οι συνηθέστερες μέθοδοι φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ αναφέρονται παρακάτω:

- Δημιουργία ομάδας επιχειρήσεων που δρουν ως ομάδα ανταλλάσσοντας μεταξύ τους φορολογικά στοιχεία που αφορούν εικονικές ως προς το περιεχόμενο συναλλαγές.
- Διακίνηση εμπορευμάτων από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε) με πλαστά παραστατικά ή εμφάνιση των συναλλαγών από τρίτες χώρες ως ενδοκοινοτικές.
- Μετά την ελεύθερη από διατυπώσεις μετακίνηση των πολιτών της Ε.Ε. πολλά αγαθά μικρού όγκου και μεγάλης αξίας μεταφέρονται μέσα σε προσωπικές αποσκευές και με αυτό τον τρόπο διατίθενται στην αγορά χωρίς καμία επιβάρυνση.
- Εμφάνιση παραστατικών που έχουν εκδοθεί από ανύπαρκτες εταιρείες χωρών μελών της Ε.Ε. με σκοπό να καλυφθεί φοροδιαφυγή στην εσωτερική αγορά.
- Σε περίπτωση όπου οι πελάτες των επιχειρήσεων έχουν καταστήματα σε νησιά όπου ισχύει μειωμένος συντελεστής εμφανίζονται ότι οι πωλήσεις έχουν γίνει προς τα νησιά ενώ στην πραγματικότητα έχουν πραγματοποιηθεί αλλού.
- Καταχώριση στα βιβλία των επιχειρήσεων πλαστών ή εικονικών τιμολογίων προμηθευτών.
- Εγγραφές στα βιβλία των επιχειρήσεων εγγραφών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών.

- Εμφάνιση παραστατικών με εκδότες άτομα τα οποία έχουν αποβιώσει ή από επιχειρήσεις που έχουν τεθεί σε αδράνεια ή έχουν προβεί σε παύση του επιτηδεύματος τους.
- Ηθελημένη λανθασμένη καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.
- Αναγραφή ΦΠΑ σε τιμολόγια αγοράς αγαθών τα οποία απαλλάσσονται του ΦΠΑ. 21
- Έκπτωση του ΦΠΑ δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
- Συμψηφισμός του ΦΠΑ πράξεων που δεν υπόκεινται σε συμψηφισμό.
- Συμψηφισμός ΦΠΑ για τον οποίο έχει ζητηθεί η επιστροφή του.
- Πραγματοποίηση αγορών και πωλήσεων χωρίς την έκδοση παραστατικών.
- Αλλοίωση των αριθμητικών δεδομένων των δελτίων αποστολής.
- Έκδοση παραστατικών με χαμηλότερο ποσό από το εισπραττόμενο (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2007).

1. Παιδεία

Θα πρέπει να αναδιαμορφωθεί εκ βάθρων από το Δημοτικό μέχρι το Πανεπιστήμιο. Τα παιδιά πρέπει να διδάσκονται επιχειρηματικότητα, επιχείρηση, επιχειρηματίας, υποχρεώσεις –απαιτήσεις της επιχείρησης και του επιχειρηματία δημοσιονομική πολιτική, επιχειρηματική ηθική έτσι ώστε να αποκτήσει η νέα γενιά αυξημένη φορολογική συνείδηση σε όλους τους τομείς της οικονομίας.

2. Ενεργοί πολίτες.

Θα πρέπει να γίνουμε όλοι ενεργοί πολίτες αλλά ταυτόχρονα να αλλάξει και η νομοθεσία της χώρας καθώς και η δημόσια διοίκηση.

3. Απλοποίηση νομοθεσίας και ταυτόχρονα ενίσχυση του πληροφοριακού συστήματος TAXIS για συνεχείς ελέγχους και διασταυρώσεις

4. Ενίσχυση της διαφάνειας

Ορθή διαχείριση φόρων και στοχευμένη δημοσιονομική πολιτική στην μείωση των κρατικών δαπανών, ώστε να υπάρξει εμπιστοσύνη μεταξύ πολιτών και κράτους και μείωση αν όχι εξάλειψη της φοροδιαφυγής.

8.5 Συνέπειες της φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή έχει πολλές δυσμενείς συνέπειες οι κυριότερες από τις οποίες είναι:

- Προκαλεί ανισοκατανομή των φορολογικών βαρών γιατί δεν είναι διατεθειμένοι όλοι οι φορολογούμενοι να παραβούν τον νόμο και δεν έχουν όλοι οι φορολογούμενοι τις ίδιες δυνατότητες και ευκαιρίες να προβούν σε φοροδιαφυγή. Επομένως άτομα με την ίδια φοροδοτική ικανότητα έχουν διαφορετική φορολογική επιβάρυνση.
- Μέσω της φοροδιαφυγής μειώνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους με αποτέλεσμα να έχει περιορισμένες δυνατότητες χρηματοδότησης των δαπανών του. Η πρακτική αυτή οδηγεί τον προϋπολογισμό του κράτους σε χρόνια έλλειμμα, αύξηση του δημόσιου δανεισμού και αποσταθεροποίηση του Εθνικού εισοδήματος. Μειώνει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών μέτρων για την επίτευξη των στόχων της οικονομικής πολιτικής.

- Διαταράσσει τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Διότι οι εταιρείες που φοροδιαφεύγουν έχουν μικρότερο κόστος και επομένως βρίσκονται σε πλεονεκτικότερη θέση έναντι εκείνων που δεν φοροδιαφεύγουν.
- Η φοροδιαφυγή είναι ευκολότερη στους άμεσους φόρους (π.χ. μη δήλωση φορολογητέου εισοδήματος) το κράτος δίνει μεγαλύτερη έμφαση στους έμμεσους φόρους. Η πρακτική αυτή έχει σαν αποτέλεσμα την επιβάρυνση των μεσαίων και χαμηλών εισοδημάτων.
- Επηρεάζεται η φορολογική συνείδηση των φορολογουμένων που είναι συνεπείς με τις υποχρεώσεις τους, με αποτέλεσμα την διεύρυνση του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

Εκτός όμως από τις δυσμενείς επιπτώσεις της φοροδιαφυγής υπάρχουν συγγραφείς οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η φοροδιαφυγή έχει και ορισμένες θετικές επιπτώσεις στην οικονομία των χωρών, για παράδειγμα υποστηρίζεται ότι η φοροδιαφυγή αυξάνει την δυνατότητα αποταμίευσης των ατόμων και των επιχειρήσεων με συνέπεια την επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης, επίσης η φοροδιαφυγή αποτρέπει την υπέρμετρη φορολογική επιβάρυνση. Πιο ακραίες απόψεις υποστηρίζουν ότι η φοροδιαφυγή έχει θετική επίδραση ακόμα και στον κρατικό προϋπολογισμό.

8.6 Εκτίμηση της φοροδιαφυγής των νομικών προσώπων

Η πιο πρόσφατη μελέτη του φαινομένου της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα εκπονήθηκε από το Κ.Ε.Π.Ε (Κανελλόπουλος, 2002), και διαφέρει ως προς τις προηγούμενες έρευνες σε δύο βασικά σημεία. Είναι η πρώτη έρευνα που εκπονήθηκε με σκοπό την εκτίμηση της φοροδιαφυγής των νομικών προσώπων και επίσης είναι η πρώτη που βασίστηκε σε αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων. Ο συγγραφέας επιχειρεί να προσδιορίσει την έκταση της φοροδιαφυγής των

ανωνύμων εταιριών που εισήχθησαν στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών τη δεκαετία του 1990 για τα έτη που προηγήθηκαν της εισαγωγής τους, βασιζόμενος στα στοιχεία των φορολογικών ελέγχων όπως δημοσιεύτηκαν στα ενημερωτικά δελτία των εταιριών.

Αρχικά εκτιμάται το μέγεθος της φορολογικής συμμόρφωσης σε σχετικούς όρους, οριζόμενο ως το ποσό του φόρου που οι επιχειρήσεις εκουσίως κατέβαλλαν προς το ποσό του φόρου που, σύμφωνα με το φορολογικό έλεγχο, έπρεπε να είχε δηλωθεί.

8.7 Τρόποι Αντιμετώπισης Φοροδιαφυγής

Στην Ελλάδα λόγω της εκτεταμένης φοροδιαφυγής και παραοικονομίας που επικρατεί, το κράτος αδυνατεί να ανταποκριθεί και να αντεπεξέλθει στις ανάγκες και υποχρεώσεις του, με αποτέλεσμα να βαθύνεται περισσότερο η ύφεση στην οποία βρίσκεται η οικονομία. Σύμφωνα με εκτιμήσεις του Υπουργείου Οικονομικών, τα φορολογικά έσοδα του Ελληνικού κράτους ως ποσοστό του ΑΕΠ είναι τα χαμηλότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, περίπου 5 μονάδες κάτω από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, παρόλο που οι φορολογικοί συντελεστές είναι κοντά ή υψηλότεροι (στην περίπτωση της έμμεσης φορολογίας) του ευρωπαϊκού μέσου όρου. Συνεπώς χρήζει άμεσης λήψης ορθών αποφάσεων, έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν και να περιορισθούν τα φαινόμενα αυτά, που έχουν αποκτήσει πλέον ενδημικό χαρακτήρα, και να καταφέρει να ορθοποδήσει ξανά το φοροεισπρακτικό σύστημα. Παρακάτω θα δούμε κάποια μέτρα που προτείνονται για την επίλυση του προβλήματος από το Υπουργείο Οικονομικών και την Τράπεζα της Ελλάδος. Σύμφωνα με το Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής που εκπονήθηκε το 2011 από το Υπουργείο Οικονομικών, οι προτάσεις που διατυπώθηκαν για την αντιμετώπιση του φαινομένου, είναι οι εξής:

1. Η σύλληψη της φορολογητέας ύλης μέσω προγραμμάτων προληπτικών και τακτικών ελέγχων των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών.
2. Η σύλληψη της φορολογητέας ύλης μέσω προγράμματος τεκμηρίων και «πόθεν έσχες» και εντοπισμού προσαυξήσεων περιουσίας που υποκρύπτουν αδήλωτα εισοδήματα.
3. Η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης μέσω:
 - α) της παροχής υπηρεσιών ενημέρωσης και διευκόλυνσης προς τους φορολογουμένους
 - β) της άρσης αδικιών, της απλούστευσης και κωδικοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας
 - γ) της εφαρμογής των κείμενων διατάξεων για την ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής.
4. Η βελτίωση και επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των βεβαιωθέντων εσόδων και ληξιπρόθεσμων οφειλών.
5. Η αναγνώριση, ταξινόμηση, κατάταξη, μεταχείριση και αντιμετώπιση των κινδύνων στα θέματα:
 - α) του Φ.Π.Α. και λοιπών έμμεσων φόρων
 - β) της άμεσης φορολογίας
 - γ) της φορολογίας κεφαλαίου
6. Η δημιουργία κριτηρίων για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων στα πεδία της φορολογίας και η ανάπτυξη τεχνικών ελέγχου για τους φορολογούμενους υψηλού κινδύνου καθώς και για τις μεγάλες επιχειρήσεις, ιδιαίτερα στο πεδίο των ενδοομικών συναλλαγών.
7. Η συλλογή, ανάλυση, αξιολόγηση και αξιοποίηση όλων των πληροφοριών και στοιχείων που λαμβάνονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες για την αμοιβαία διοικητική και δικαστική συνδρομή, των κρατών μελών της Ε.Ε.,

τρίτων χωρών, χωρών με τις οποίες έχουν συναφθεί Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή Συμβάσεις Ανταλλαγής Πληροφοριών καθώς και από διεθνείς υπηρεσίες και οργανισμούς.

8. Η ισχυροποίηση της φορολογικής διοίκησης με την εφαρμογή δράσεων για την καταπολέμηση της διαφθοράς.

Οι προτάσεις πολιτικής που διατυπώνονται στο Οικονομικό Δελτίο του έτους 2011 από την Τράπεζα της Ελλάδος, για την αντιμετώπιση και επίλυση του προβλήματος, είναι οι παρακάτω:

1. Απλοποίηση της νομοθεσίας και εξορθολογισμός του ρυθμιστικού πλαισίου.

Συγκεκριμένα, η απλούστευση της νομοθεσίας και η δημιουργία ενός ευέλικτου και ορθολογικού ρυθμιστικού πλαισίου με ταυτόχρονο περιορισμό των ερμηνευτικών εγκυκλίων. Επιπλέον, η βελτίωση της επικοινωνίας μεταξύ των φορολογικών αρχών και της δικαιοσύνης. Τέλος, την ενδυνάμωση του ποινικού σκέλους της διαδικασίας με επίσπευση της εκδίκασης φορολογικών υποθέσεων και αυστηρότερες και άμεσα εκτελούμενες ποινικές κυρώσεις.

2. Αναδιάρθρωση και κινητοποίηση της φορολογικής διοίκησης, σε επίπεδο τόσο ελεγκτικό όσο και εισπρακτικό.

Σύμφωνα, λοιπόν, με την Τράπεζα της Ελλάδος, για να είναι ο έλεγχος αποτελεσματικός, θα πρέπει κατ' αρχάς να είναι δυνατή η διασταύρωση και η διαχρονική παρακολούθηση των φορολογικών δεδομένων μέσα από ένα κεντρικό και ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα (αναφέρεται ως παράδειγμα το σύστημα Elenxis του Υπουργείου Οικονομικών). Επίσης, αναφέρει ως καταλυτικής σημασίας την εξάλειψη των περιπτώσεων αποδεδειγμένης διαφθοράς στο ελεγκτικό σώμα, καθώς και τον περιορισμό της προσωπικής επαφής μεταξύ φορολογούμενου και ελεγκτή. Τα μέτρα τα οποία συμβάλλουν προς αυτή την κατεύθυνση είναι:

- i. Η απόλυση των ελεγκτών οι οποίοι εμπλέκονται σε χρηματισμό, η απαγόρευση επαναπρόσληψής τους στον ευρύτερο δημόσιο τομέα και η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης.
- ii. Ο πλήρης διαχωρισμός των φοροελεγκτικών αρχών από τις φοροεισπρακτικές υπηρεσίες και η παρακολούθηση του έργου και των δύο από τρίτο, ανεξάρτητο σώμα.
- iii. Ο περιορισμός του μεγάλου αριθμού των τοπικών εφοριών με ταυτόχρονη ενίσχυση των αρμοδιοτήτων των κεντρικών υπηρεσιών.
- iv. Η πλήρης αυτοματοποίηση βασικών φορολογικών λειτουργιών, όπως η εγγραφή των φορολογουμένων και η παρακολούθηση της υποβολής δηλώσεων.
- v. Η αυτοματοποίηση της απόδοσης του ΦΠΑ σε πραγματικό χρόνο.

3. Τέλος, προτείνει αλλαγή της φορολογικής νοοτροπίας και του συστήματος κινήτρων. Με τη δέσμευση της πολιτείας για απαρέγκλιτη εφαρμογή του νόμου η διαφάνεια ως προς τη χρήση των φόρων που συλλέχθηκαν και η σταδιακή βελτίωση των παρεχόμενων δημόσιων αγαθών θα μπορέσει να αποδείξει έμπρακτα την ανταποδοτική αξιοποίηση των φορολογικών εισπράξεων προς όφελος των πολιτών. Αναφέρεται πως τον σημαντικότερο ρόλο στον προσδιορισμό της φορολογικής συμπεριφοράς ενός ατόμου διαδραματίζει η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής και επιβολής ποινών. Τέλος, σημειώνεται πως με την επικρατούσα κατάσταση της γενικής αίσθησης των πολιτών ότι υπάρχει εκτεταμένη διαφθορά και άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, η δίωξη και τιμωρία των μεγάλων φοροφυγάδων θα είχε σημαντικά πολλαπλασιαστικά αποτελέσματα μέσα από τον παραδειγματισμό και την απόδοση κοινωνικής δικαιοσύνης.

Και οι δυο προσεγγίσεις που έγιναν για τον περιορισμό και καταστολή της φοροδιαφυγής είναι αξιόλογες. Το μεν υπουργείο οικονομικών αναφέρεται πιο λεπτομερειακά, αριθμώντας τις πρακτικές και λειτουργίες που πρέπει να

ακολουθηθούν, και η δε Τράπεζα της Ελλάδος διατυπώνει το πρόβλημα με την πιο ευρεία διάστασή του και επικεντρώνεται στα κύρια αίτια.

Εν κατακλείδι, για να είναι αποτελεσματικές όλες οι προαναφερθείσες ρυθμίσεις και μέτρα, θα πρέπει να εφαρμόζονται μεθοδικά, ακατάπαυστα και απαρέγκλιτα.

Μια προσέγγιση που επιχειρεί ο Κορομηλάς Γ. σε ένα άρθρο του είναι η ουσιαστική απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, με το κλείσιμο όλων των παραθύρων που δίνουν τη δυνατότητα φοροαποφυγής (ειδικά από τους οικονομικά ισχυρότερους δημιουργώντας κατ' επέκταση κοινωνική αδικία). Συγκεκριμένα προτείνει να οικοδομηθεί ένα νέο σύστημα «πόθεν έσχες», και με μια σειρά άλλων μέτρων που θα στοχεύουν στη σταθεροποίηση του φορολογικού συστήματος, το οποίο θα αντικαταστήσει τα υφιστάμενα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και διαβίωσης (Κορομηλάς, 2009).

Συμπεράσματα - Προτάσεις

Για την φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων από το κράτος, σύμφωνα με τον κ. Π. Παντελή (Πρόεδρο του Ελληνοιταλικού επιμελητηρίου και φορολογικό σύμβουλο του επαγγελματικού επιμελητηρίου Αθηνών για την φορολογική μεταρρύθμιση) θα μπορούσε να ληφθεί κατά πρώτον, ένας τρόπος ελέγχου των επιχειρήσεων.

Έτσι, λοιπόν, οι επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας ως προς την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου:

- Να μην εντάσσονται στο «δείγμα» των κατ' έτος ελεγχόμενων επιχειρήσεων,
- Να μην εντάσσονται στους εκάστοτε, τυχαίους φορολογικούς ελέγχους,
- Να μην εντάσσονται στους εκάστοτε, κλαδικούς ελέγχους.

Να ελέγχονται:

- Με την δια μέσω TAXIS διασταύρωση στοιχείων, των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., την υποβολή κατ' έτος του πρώτου και τελευταίου Ζ της ταμειακής μηχανής.
- Με επαλήθευση του κύκλου εργασιών και των συγκεντρωτικών καταστάσεων των τιμολογίων.
- Με τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών (αποδείξεις λιανικής-τιμολόγια κλπ.).
- Να παρακολουθούνται αυστηρά κατά την υποβολή των δηλώσεων Φ.Π.Α.
- Να γίνεται τακτικός έλεγχος αν παρατηρείται έστω και μια παράβαση.

Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται:

- Να απαλλάσσονται εκατοντάδες στελέχη του ελεγκτικού μηχανισμού από τον έλεγχο αυτής της κατηγορίας των επιχειρήσεων.
- Σε κάθε περίπτωση, η φορολογητέα ύλη, να είναι σαφώς μικρότερη από τις μεγάλες πηγές φοροδιαφυγής.
- Η επιβολή αυστηρών προστίμων και η στενή παρακολούθηση της υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α., η διασταύρωση και η ένταση των ελέγχων στην διακίνηση εκτιμάται ότι θα πράξει καλύτερο αποτέλεσμα.
- Το εισόδημα αυτής της κατηγορίας των επιχειρήσεων αποφέρει κατά πολύ λιγότερα έσοδα από τον Φ.Π.Α.. Δηλαδή, αν επιτευχθεί η διαφανής διακίνηση στις αγορές και πωλήσεις της επιχείρησης θα αποφέρει πολύ μεγαλύτερα φορολογικά έσοδα από το εισόδημα.
- Βεβαίως, η αναμόρφωση του χαρακτηρισμού των δαπανών ως παραγωγικών, εφόσον η καταγραφή τους (εκπιπτόμενων και μη δαπανών), με την πάροδο των ετών έχει δημιουργήσει μια λίστα τεράστιου μεγέθους, άρα επιβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, να εξετάζεται η παραγωγικότητα των δαπανών και αποσαφήνιση του ορισμού της.
- Να μην απορρίπτονται δαπάνες για τυπικούς λόγους (π.χ. μη καταβολή Δημοτικού Τέλους).
- Εξομοίωση του καθεστώτος της ιδιόχρησης της επαγγελματικής στέγης των εμπορικών επιχειρήσεων με εκείνο του μεταποιητικού τομέα.
- Καθιέρωση φορολογικού πιστοποιητικού και για τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Λογιστές, δηλαδή για τις επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών από τις 500.001,00 έως τα 20 εκατομμύρια ευρώ. Οι δε πιστοποιημένοι Λογιστές – Φοροτεχνικοί να αναλάβουν την έκδοσή του, με τους όρους και υποχρεώσεις, που διέπουν το πιστοποιητικό που εκδίδουν οι Ορκωτοί Λογιστές.
- Οι αλλαγές στην φορολόγηση των εισοδημάτων από Δ' πηγή να ισχύουν δύο έτη μετά την θέσπιση τους και γενικώς, κάθε νομοθετική αλλαγή να έχει ισχύ από την μεθεπόμενη διαχειριστική περίοδο.

- Επιβολή αυστηρής δέσμευσης της προβλεπόμενης από τον νόμο παραγραφής της υποχρέωσης διατήρησης των Βιβλίων και Στοιχείων, και να σταματήσει η συνήθης πρακτική των παρατάσεων με Υπουργικές Αποφάσεις.
- Φορολογικές ελαφρύνσεις για συγχωνεύσεις μικρών επιχειρήσεων και κλιμάκωση των φορολογικών κινήτρων αναλόγως του αριθμού των συγχωνευομένων.
- Προώθηση της τεχνολογικής έρευνας με φορολογικά κίνητρα χωρίς να θεσπίζει διατάξεις οι οποίες στην πραγματικότητα τα αναιρούν στην πράξη.
- Τα κέρδη που πραγματικά επενδύονται να απαλλάσσονται της φορολογίας.
- Περιορισμός των προστίμων και προσαυξήσεων.
- Φορολογικός έλεγχος όχι μόνο κατασταλτικός αλλά και συμβουλευτικός.
- Επιχείρηση που προβαίνει σε συγχώνευση, ή μετατροπή, ή μεταβίβαση, ή πώληση όλου ή μέρους ή κλάδου και υποβάλλει αίτημα ελέγχου, να υποχρεούται η φορολογική
- Αρχή στον έλεγχο σε διάστημα εξαμήνου μετά την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.
- Τέλος, σύνδεση νεανικής επιχειρηματικότητας και φορολογικά κίνητρα μεταβίβασης παλαιών επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως βαθμού συγγένειας.

Σάν γενικότερο συμπέρασμα μπορούμε να δώσουμε κάποιες βασικές κατευθύνσεις που έχουν να κάνουν με ορθότερη επιλογή της εταιρικής μορφής που θα επιλέξουμε. Η νομική μορφή μιας επιχείρησης (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ,), δεν επηρεάζει μόνο την νομική κατωχύρωση αυτής και των εταίρων της, αλλά & το κόστος φόρου. Για να γίνει κατανοητή αυτή μας η παρατήρηση σας καταθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα : Δύο "συνέταιροι", συμμετέχουν ισόποσα σε μια επιχείρηση η οποία κατά την τρέχουσα χρήση έχει κέρδη 100.000,00 ευρώ.

Ας δούμε μαζί τι φόρο θα πληρώσουν σε κάθε περίπτωση.

1η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ : ΜΕ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ Α.Ε.

α) Η εταιρεία θα πληρώσει φόρο κερδών 20%, δηλαδή 20.000,00 ευρώ β) Θα πληρώσει φόρο διανομής κερδών 25%, 10.000,00 για τα κέρδη του κάθε εταίρου, ο οποίος κατά τη δήλωση του στην προσωπική του φορολογική δήλωση θα δώσει ένα χρόνο μετά επιστροφή φόρου 1.600,00 ευρώ. Δηλαδή τελικό κόστος φόρου διανεμόμενων κερδών ανά εταίρο $10.000,00 - 1.600,00 = 8.400,00$ ευρώ

ΣΥΝΕΠΩΣ τελικό κόστος φόρου : $20.000,00 + 8.400,00 + 8.400,00 = 36.800,00$ ευρώ.

2η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ : ΜΕ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΕΠΕ
Ισχύουν τα ίδια με την Α.Ε.

ΣΥΝΕΠΩΣ τελικό κόστος φόρου : $36.800,00$ ευρώ

3η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ : ΜΕ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ Ο.Ε.

Η εταιρεία θα πληρώσει φόρο κερδών 20%, 10.000,00 ευρώ. Ενώ ο κάθε εταίρος για την επιχειρηματική αμοιβή που του αναλογεί, θα πληρώσει με την προσωπική του φορολογική δήλωση 3.340,00 ευρώ.

ΣΥΝΕΠΩΣ τελικό κόστος φόρου : $10.000,00 + 3.340,00 + 3.340,00 = 16.680,00$ ευρώ.

4η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ : ΜΕ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ Ε.Ε.

Η εταιρεία θα πληρώσει φόρο κερδών 20%, 5.000,00 ευρώ για τα κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο και 25% 12.500,00 ευρώ για τα κέρδη που αναλογούν στον ετερόρρυθμο εταίρο. Επίσης ο ομόρρυθμος εταίρος για την επιχειρηματική αμοιβή που του αναλογεί θα πληρώσει με την

προσωπική του φορολογική δήλωση φόρο 3.340,00 ευρώ.

**ΣΥΝΕΠΩΣ τελικό κόστος φόρου : 5.000,00 + 12.500,00 + 3.340,00 =
20.840,00 ευρώ.**

5η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ : ΜΕ ΔΥΟ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΙΣΟΠΟΣΑ ΚΕΡΔΗ Η
ΚΑΘΕ ΜΙΑ

Για την κάθε ατομική επιχείρηση, αναλογούν 50.000,00 ευρώ κέρδη, τα
οποία θα έχουν φόρο 12.200,00 ευρώ.

ΣΥΝΕΠΩΣ τελικό κόστος φόρου : 12.200,00 + 12.200,00 = 24.400,00 ευρώ.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Τα ως άνω παραδείγματα, σας κατατίθενται σε πολύ απλοποιημένη μορφή, θεωρώντας ότι αντίστοιχα δεν υφίστανται υποχρέωση τακτικού Αποθεματικού (ΑΕ, ΕΠΕ), ότι οι εταίροι δεν έχουν άλλα φορολογητέα εισοδήματα, ότι με τις αποδείξεις τους καλύπτουν το αφορολόγητο της κλίμακας κτλ., άλλα δεδομένα τα οποία διαμορφώνουν ανάλογα το τελικό κόστος φόρου. Δημιουργήσαμε δηλαδή, απλοποιημένα παραδείγματα για να γίνει απόλυτα κατανοητό στον αναγνώστη το σκεπτικό μας. Όπως γίνεται αντιληπτό από τα ως άνω, το κόστος φόρου είναι άμεσα συνυφασμένο με την νομική μορφή της επιχείρησής σας.

• ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αναστόπουλος, Ι. & Φορτσάκης, Θ., 2003. *Φορολογικό Δίκαιο*. Β επιμ. Αθήνα: Σακκούλας.

Αναστόπουλος, Ι. & Φορτσάκης, Θ., 2003. *Φορολογικό Δίκαιο*. Κομοτηνή: Σακκούλα.

Βελέντζας, Γ., 2004. *Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο*. Θεσσαλονίκη: ΙuS.

Γεωργακοπούλου, ω. & Πατσουράτης, Β., 1993. *Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα: Σμπίλιας.

Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών Θεμάτων , 2008. *Σχέδιο Έκθεσης Για την Καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής*, σ.Ι.: s.n.

Θεοχαρόπουλος, 1981. *Φορολογικόν δίκαιον*. Θεσσαλονίκη : s.n.

Κανελλόπουλος, Κ., 2002. *Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες Εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις Εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών*. σ.Ι.:Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών.

Καραγιάνης Δ., Καραγιάνης Ι. & Καραγιάνη Αικ., 2010. *Συστάσεις Μετατάξεις – Μετατροπές – Συγχωνεύσεις – Αποροφήσεις – Λύσεις & Εκαθαρίσεις Επιχειρήσεων στην πράξη*. 5 επιμ. Θεσσαλονίκη: s.n.

Καραγιώργος, Θ. & Γεωργίου, Γ., 2003. *Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος*,. Αθήνα: Γερμανός.

Κορομηλάς, Γ., 2009. *Φοροδιαφυγή: Αιτίες και αντιμετώπιση*. ΗΜΕΡΗΣΙΑ.

[Ηλεκτρονικό]

Ανάκτηση από:

<http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26533&subid=2&pubid=22057150>

[Πρόσβαση 5 /10 /2014].

Λεοντάρης Κ., Μ., 2003. *Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίες*. Αθήνα: Πάμισος.

Μανεσιώτης, Μ., 1991. Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή: Μια Πρώτη Διερεύνηση της Μεταξύ τους Σχέσης, στο. *Παραοικονομία*.

Παπαντωνίου Ν, 1983. *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*. 3η επιμ. Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.

Παυλόπουλος, Π., 1987. *Η παραοικονομία στην Ελλάδα: Μία πρώτη ποσοτική οριοθέτηση*, Αθήνα: IOBE.

Περάκης, Ε., 2012. *Η ευελιξία της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας(IKE)*. Λάρισα: Onesizefitsal.

Πεταλάς , Κ., 2005. *Γνωρίζοντας την Α.Ε. από νομική, λογιστική και φορολογική άποψη*, σ.λ.: σ.η.

Ρόκας, Ν., 1996. *Εμπορικές Εταιρείες*, Αθήνα-Κομοτηνή: Σακκούλα.

Σαρσέντης, Β., 2008. *Λογιστική Εταιρειών*. 5 επιμ. Αθήνα: Σταμούλη.

Σουφλερός, Η., 2003. *Η Ε.Ε*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α., 2007. *Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, διατάξεις και ερμηνεία*. Αθήνα: Elforin.

Στεργίου , Λ., 2008. *Φοροδιαφυγή: Μία ιστορία 3.000 ετών*. [Ηλεκτρονικό]

Ανάκτηση από:

<http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/ w articles kathextra 1 02/02/2007 180523>

[Πρόσβαση 5 /10 /2014].

Τάτσος, Ν., 1987. *Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Αθήνα: Παπαζήση.

Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας & Ναυτιλίας, 2012. *Εγκύκλιος Υπ. Αριθ.1, «Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία»*, s.l.: s.n.

Φινοκαλιώτης, Κ., 2001. *Δημόσια Οικονομικά*. Αθήνα: Α. Σάκκουλα.

Φλώρος, Α., 2010. *Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση*. 4 επιμ. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<http://www.voria.gr/>, 2010. <http://www.voria.gr/>. [Ηλεκτρονικό]
Ανάκτηση από:
<http://www.voria.gr/index.php?module=news&func=display&sid=12696>

foroline.gr

<http://www.taxheaven.gr>
<http://supportbusiness.gr/financial/companies-legalforms/118-ksekinwntas-th-dikh-sou-epixeirhsh-oles-oi-nomikes-morfes-epixeirhsewn>