



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων
(επιχειρήσεων) στην Ελλάδα την τελευταία
δεκαετία. Ποια προβλήματα δημιουργούνται και τι
προοπτικές υπάρχουν;**

ΕΥΦΡΟΣΥΝΗ ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΥ
ΜΑΡΙΑ ΑΣΤΕΡΟΠΟΥΛΟΥ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΚΟΛΦΗΣ

ΜΕΣΟΛΛΟΓΙ, 2018

Επισήμανση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/φοιτήτριας ή της ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ'ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Α.Τ.Ε.Ι. Δυτ. Ελλάδας.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια των προπτυχιακών σπουδών στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας για την ολοκλήρωση της Πτυχιακής Εργασίας.

Για την συγγραφή της εργασίας πραγματοποιήθηκε εκτενής μελέτη σε βιβλία και επιστημονικά άρθρα δημοσιευμένα σε έγκριτα διεθνή περιοδικά καθώς και σε επίσημους διαδικτυακούς ιστότοπους. Η εργασία αποτελείται από εννέα (9) κεφάλαια. Στο 1^ο Κεφάλαιο περιγράφεται αναλυτικά η έννοια της φορολόγησης. Αρχικά αναλύονται βασικοί όροι που σχετίζονται με τον φόρο και τη φορολογία, όπως το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου, ο φορολογικός συντελεστής, κ.λπ. ενώ παρουσιάζονται και οι βασικές λειτουργίες του φόρου καθώς και οι βασικές αρχές της φορολογίας. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στη φορολογία εισοδήματος, στους φόρους που προέρχονται από φορείς κοινωνικής ασφάλισης καθώς και στο ελληνικό φορολογικό σύστημα.

Στο 2^ο Κεφάλαιο παρουσιάζονται κάποια γενικά στοιχεία των εταιρειών. Αναφέρεται ο ορισμός της εταιρείας καθώς και οι τύποι των εταιρειών (ατομικές ή εταιρικές επιχειρήσεις). Γίνεται επίσης αναφορά στο λογιστικό σύστημα των επιχειρήσεων, το οποίο απαρτίζεται από τα λογιστικά αρχεία, το σχέδιο λογαριασμών καθώς και από τις μεθόδους λογιστικού συστήματος.

Στα Κεφάλαια 3 και 4 αναλύονται ο ορισμός, τα γενικά χαρακτηριστικά καθώς και η φορολογία των νομικών μορφών της Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης Εταιρείας. Η Ανώνυμη Εταιρεία και η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης παρουσιάζονται στα Κεφάλαια 5 και 6, αντιστοίχως. Στο Κεφάλαιο 7 γίνεται αναφορά στην νομική μορφή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας και στο λογιστικό σύστημα που εφαρμόζει. Στο Κεφάλαιο 8 περιγράφονται οι Εταιρείες μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα και το φορολογικό καθεστώς που ισχύει σε αυτές. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις παρατίθεται και ένα παράδειγμα όπου υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος σε κάθε νομική μορφή ο οποίος αποτυπώνεται με τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς και λογιστικές εγγραφές. Τέλος, στο Κεφάλαιο 9 παρατίθενται τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι εγχώριες επιχειρήσεις και αναφέρονται προτάσεις και λύσεις για την βελτίωση και αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στα πλαίσια της εθνικής οικονομίας νέες εξελίξεις προκύπτουν διαρκώς οι οποίες απασχολούν τόσο την ερευνητική κοινότητα όσο και τον επιχειρηματικό τομέα. Ένα από τα θέματα που παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον για όλους τους πολίτες είναι η φορολογία καθώς πρόκειται για μία έννοια που ακολουθεί κάθε πολίτη σε όλη την διάρκεια της ενήλικης ζωής και δραστηριότητάς του. Αποτελεί μια αναγκαστική εισφορά που το κράτος έχει επιβάλλει με σκοπό να συλλέξει χρήματα για να καλύψει τις ανάγκες και τα έξοδά του. Μέσω της φορολογίας οι εκάστοτε κυβερνήσεις χρηματοδοτούν το κυβερνητικό τους έργο προσφέροντας κάποιες υπηρεσίες στους πολίτες.

Ένα θέμα που θα παραμένει πάντοτε σημαντικό για την εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων είναι η φορολογία εισοδήματος καθώς μπορεί να καθορίσει την ευημερία και εξέλιξή τους. Από την φορολογία εξαρτάται το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων αλλά και το καθαρό ατομικό εισόδημα των εργαζομένων με το οποίο θα καλυφθούν βασικές τους ανάγκες. Ωστόσο, όσο σημαντική και αν είναι η φορολογία σαν μέτρο για το κράτος δεν παύει να αποτελεί δυσβάστακτο μέσο τόσο για τις ατομικές όσο και τις εταιρικές επιχειρήσεις καθώς οι μεταβαλλόμενες εξελίξεις του φορολογικού συστήματος τα τελευταία χρόνια έχουν πλήξει ανεπανόρθωτα την οικονομική τους πορεία.

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με την φορολογική τους βάση, τον αναλογικό τους χαρακτήρα, τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και εκκαθάρισης της φορολογικής υποχρέωσης, κ.ά. Βασική διάκριση των φόρων είναι εκείνη σε άμεσους και έμμεσους φόρους. Ο σημαντικότερος άμεσος φόρος είναι ο Φόρος Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων ενώ βασικός έμμεσος φόρος είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να μελετηθεί η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων στην Ελλάδα και ο τρόπος φορολόγησης των διαφορετικών νομικών μορφών. Συγκεκριμένα θα μελετηθούν οι νομικές μορφές Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.), Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.), Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.), Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) και Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα ως προς τα γενικά τους στοιχεία και τον τρόπο φορολόγησης που ισχύει σε κάθε μορφή. Θα συζητηθούν επίσης τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες τα τελευταία δέκα χρόνια όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος και θα παρατεθούν πιθανοί τρόποι αντιμετώπισης των προβλημάτων αυτών.

ΛΕΞΕΙΣ-ΚΛΕΙΔΙΑ

- Φορολογία Εισοδήματος
- Νομική μορφή
- Λογιστικό σύστημα
- Φορολογικός συντελεστής
- Εταιρικές επιχειρήσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ΛΕΞΕΙΣ-ΚΛΕΙΔΙΑ.....	iii
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	vii
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	4
1.1 Φόρος και Φορολόγηση.....	4
1.2 Διάκριση του Φόρου.....	6
1.5 Οι Βασικές Λειτουργίες των Φόρων.....	9
1.6 Φορολογικό Δίκαιο.....	9
1.7 Βασικές αρχές φορολογίας.....	10
1.8 Σκοποί των Φόρων.....	12
1.9 Φορολογία εισοδήματος.....	13
1.9.1 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.....	14
1.9.2 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος.....	14
1.9.3 Παρακράτηση Φόρου Εισοδήματος.....	15
1.10 Φόροι από Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης.....	16
1.10.1 Εισφορές Ι.Κ.Α.....	16
1.10.2 Εισφορές Ε.Φ.Κ.Α.....	17
1.11 Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ.....	18
2.1 Ορισμός της εταιρείας.....	18
2.2 Τύποι εταιρειών.....	18
2.2.1 Ατομικές επιχειρήσεις.....	18
2.2.2 Εταιρικές επιχειρήσεις.....	19
2.2.2.1 Προσωπικές Εταιρείες.....	20
2.2.2.2 Εταιρείες Κεφαλαίου (Κεφαλαιουχικές).....	20
2.3 Λογιστικό Σύστημα Επιχειρήσεων.....	20
2.3.1 Λογιστικά Αρχεία.....	21
2.3.2 Σχέδιο Λογαριασμών.....	21
2.3.3 Μέθοδοι Λογιστικού Συστήματος.....	22

2.3.3.1	Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	22
2.3.3.2	Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ο.Ε.).....		24
3.1	Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά.....	24
3.2	Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων στην Ο.Ε.	25
3.3	Φορολογία της Ο.Ε.....	26
3.4	Περίπτωση Πτώχευσης της Ο.Ε.	28
3.5	Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Ο.Ε.....	28
3.6	Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ο.Ε.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ε.Ε.)		33
4.1	Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά.....	33
4.2	Φορολογία της Ε.Ε.	34
4.3	Περίπτωση Πτώχευσης στην Ε.Ε.	36
4.4	Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου της Ε.Ε.	36
4.5	Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ε.Ε.	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Α.Ε.).....		41
5.1	Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά.....	41
5.2	Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων στην Α.Ε.	43
5.3	Φορολογία της Α.Ε.....	43
5.4.	Περίπτωση Πτώχευσης της Α.Ε.	45
5.5	Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Α.Ε.....	47
5.6	Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ανώνυμης Εταιρείας.....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.).....		52
6.1	Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά.....	52
6.2	Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων στην Ε.Π.Ε.	54
6.3	Φορολογία της Ε.Π.Ε.....	55
6.4	Περίπτωση Πτώχευσης της Ε.Π.Ε.	56
6.5	Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Ε.Π.Ε.....	56
6.6	Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ε.Π.Ε	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΙΔΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ι.Κ.Ε.).....		61
7.1	Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά.....	61
7.2	Πλεονεκτήματα της Ι.Κ.Ε.....	63
7.3	Φορολογία της Ι.Κ.Ε.....	63

7.4	Περίπτωση Πτώχευσης της Ι.Κ.Ε.	64
7.5	Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Ι.Κ.Ε.	65
7.6	Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ι.Κ.Ε.	65
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ.....		70
8.1	Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά.....	70
8.2	Φορολογία Νομικών Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα.....	71
8.3	Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Νομικών Προσώπων μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα.....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΛΥΣΕΙΣ.....		76
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....		86
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....		88
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....		88
ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ.....		88
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....		90

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- Δ.Ν.Τ.: Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
- Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
- ΕΝ.Φ.Ι.Α.: Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
- Κ.Φ.Ε.: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- Κ.Ε.Π.Α.: Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης
- ΑΝ.Ε.Μ.: Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας
- Ν.Π.Ι.Δ.: Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
- Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
- Ο.Ε.: Ομόρρυθμη Εταιρεία
- Ε.Ε.: Ετερόρρυθμη Εταιρεία
- Α.Ε.: Ανώνυμη Εταιρεία
- Ε.Π.Ε.: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
- Ι.Κ.Ε.: Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
- Α.Κ.: Αστικός Κώδικας
- Δ.Σ.: Διοικητικό Συμβούλιο
- Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
- Ι.Κ.Α.: Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
- Ε.Φ.Κ.Α.: Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
- Γ.Ε.ΜΗ.: Γενικό Εμπορικό Μητρώο
- Ε.Ο.Χ.: Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
- Α.Φ.Μ.: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
- Ο.Α.Ε.Ε.: Οργανισμός Ασφάλισης Ελεύθερων Επαγγελματιών
- Ε.Λ.Π.: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
- Ο.Ο.Σ.Α.: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
- Μ.Μ.Ε Μέσα Μαζικής Ενημέρωσης
- Μ.Κ.Ο. Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται στην Ελλάδα είναι αρκετά πολύπλοκο και συχνά προκαλεί τη δυσαρέσκεια των φορολογούμενων πολιτών είτε πρόκειται για φυσικά είτε για νομικά πρόσωπα. Έχουν πραγματοποιηθεί αρκετές επιστημονικές έρευνες προκειμένου να αναλυθεί η φορολογία και οι ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, ενώ στην βιβλιογραφία είναι διαθέσιμα αρκετά δοκίμια και συγγράμματα που επιχειρούν να αναλύσουν τη φορολογία με τρόπο κατανοητό καθώς τα νομοθετικά διατάγματα διαδέχονται το ένα το άλλο.¹

Μέσω της φορολόγησης το κράτος επιβάλλει στους πολίτες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) να αποδίδουν μέρος των εσόδων τους υπέρ αυτού. Το φορολογικό σύστημα επιδρά σε πολλές βασικές λειτουργίες όπως την κατανάλωση, την αποταμίευση ενώ είναι δυνατόν να έχει αντίκτυπο στις επενδύσεις που μπορούν να λάβουν χώρα σε ένα κράτος. Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο αναπτυγμένες, καθώς με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων τους (το ποσοστό είναι δυνατόν να ξεπεράσει και το 90%).² Η φορολογία και γενικά το φορολογικό σύστημα που επικρατεί σε κάθε κράτος μπορεί να επηρεάζει τόσο το ίδιο όσο και τα υπόλοιπα κράτη.

Η διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος είναι μία διαδικασία αρκετά περίπλοκη στην οποία συμμετέχουν οικονομικοί, πολιτικοί, διοικητικοί και νομικοί παράγοντες. Επιπλέον, το φορολογικό σύστημα έχει σημαντική επίδραση στο οικονομικό και κοινωνικό υπόβαθρο ενός κράτους. Ο καθορισμός των φορολογικών συντελεστών, η φορολογική βάση, η επιβολή των άμεσων και έμμεσων φόρων, η λειτουργία του φορολογικού συστήματος και οι εκάστοτε φορολογικές απαιτήσεις είναι βασικές αποφάσεις που λαμβάνονται από κάθε κράτος με απώτερο σκοπό την ικανοποίηση των εθνικών συμφερόντων.

Η μεταβολή του φορολογικού βάρους, στην Ελλάδα, ιδίως μετά την οικονομική κρίση, αποτελεί ένα φλέγον ζήτημα που απασχολεί ιδιαίτερα τον τομέα των επιχειρήσεων. Η οικονομική θέση της Ελλάδας δυσχεραίνει ολοένα και περισσότερο. Το δημόσιο χρέος και η ανάγκη στήριξης από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.) (International Monetary Fund, I.M.F.) είχαν σαν αποτέλεσμα να πραγματοποιηθούν αρκετές μεταρρυθμίσεις σε πολλούς τομείς της ελληνικής οικονομίας μεταξύ αυτών και η φορολόγηση. Η αύξηση της φορολογίας εισοδήματος, των συντελεστών έμμεσης φορολογίας και η θεσμοθέτηση του φόρου ακίνητης περιουσίας σε όλα τα ακίνητα, κτίσματα, οικόπεδα και αγροτεμάχια, σε συνδυασμό με τη μείωση των εισοδημάτων, έχει οδηγήσει στην αύξηση της επιβάρυνσης σε όλα τα εισοδηματικά στρώματα. Οι συχνές αλλαγές που έχουν συμβεί τα τελευταία χρόνια και που συνεχίζουν να συμβαίνουν στην ελληνική φορολόγηση αποτρέπουν την προσέλκυση επενδύσεων που θα οδηγήσουν στην οικονομική ανάπτυξη.

¹ Τάτσος, Ν. Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική. Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα, 2012.

² Γεωργακόπουλος, Θ., Πάσχος, Π. Εισαγωγή στη Φορολογία, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2003.

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η φορολογία δεν είναι φαινόμενο του σύγχρονου κράτους, κάνει την εμφάνισή της στα αρχαία χρόνια όπου οι άνθρωποι υποχρεούνταν να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας στους τοπικούς άρχοντες και τα κράτη.³ Συγκεκριμένα, οι εισφορές αποδίδονταν σε έναν γαιοκτήμονα ή έναν άρχοντα με στρατιωτική ή πολιτική εξουσία με τελικό αποδέκτη την ανώτατη κρατική αρχή. Στην Ελλάδα την εποχή του Βυζαντίου τις εισφορές δεν εισέπραττε κάποιος άρχοντας αλλά η κοινότητα η οποία τις απέδιδε τελικά στο κράτος. Στον Μεσαίωνα συναντώνται και περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος δεν είναι ένας πολίτης αλλά ένα κράτος, το οποίο υποχρεούται να καταβάλλει τις εισφορές σε ένα άλλο κράτος μετά από συμφωνία που έχει πραγματοποιηθεί μεταξύ τους. Οι εισφορές αρχικά μπορεί να ήταν ένα μέρος της σοδειάς το οποίο αργότερα αντικαταστάθηκε με χρήματα. Ο υπολογισμός του φόρου που έπρεπε να καταβάλλει ο κάθε πολίτης γινόταν με βάση τα κτήματα που ανήκαν στον κάθε φορολογούμενο μέχρι και τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Η επιβολή της φορολογίας οδήγησε και στην ανάπτυξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Για την αποφυγή του φαινομένου αυτού και την είσπραξη των φόρων δημιουργήθηκαν ειδικές οργανώσεις οι οποίες είχαν το δικαίωμα να επιβάλλουν και ποινές στους φοροφυγάδες.

Η φορολογία δεν αποτελεί πάντα τη μοναδική πηγή εσόδων για ένα κράτος. Είναι δυνατόν το κράτος να ελέγχει μερικά μονοπώλια, όπως παρατηρήθηκε στα χρόνια του Όθωνα όπου το Ελληνικό κράτος είχε τον έλεγχο των ορυχείων της Χαλκιδικής. Οι νόμοι που ίσχυαν για τη φορολόγηση στην Ελλάδα ήταν απομεινάρια της τουρκοκρατίας που ίσχυαν τα λεγόμενα «χαράτσια».

Επί Καποδίστρια και Όθωνα το χαράτσι αντικαταστάθηκε από τη φορολόγηση σε είδος (10% στην ακαθάριστη πρόσοδο της αγροτικής παραγωγής). Ο φόρος αυτός σε συνδυασμό με το ενοίκιο των καλλιεργητών των κτημάτων, αποτελούσαν την κυριότερη πηγή εσόδων του νεοσύστατου ελληνικού κράτους.

Πρόταση της Κυβέρνησης Κουμουνδούρου ήταν το 1876 η «σύσταση στρατιωτικού ταμείου», όπου θα περιλαμβανόταν και ο «φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων».

Η Κυβέρνηση Δεληγιάννη εφάρμοσε το σύστημα φορολογίας με κλιμάκια, το οποίο κατήργησε η Κυβέρνηση Τρικούπη. Το 1919 θεσπίζονται νέοι νόμοι, μεταξύ αυτών και ο νόμος Ν.1640 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων», ο οποίος στηριζόταν στην αναλυτική φορολόγηση, δηλαδή υπήρχε ξεχωριστή φορολόγηση για κάθε καθαρή πρόσοδο από όπου και αν προερχόταν (οικοδομές, αγροτική γη, κινητές αξίες, κέρδη από επιχειρήσεις, αμοιβές μισθωτών και ελεύθερων επαγγελματιών).⁴

Η ισχύς του συγκεκριμένου νόμου ήταν τριάντα πέντε περίπου χρόνια και ονομαζόταν αναλυτική φορολογία εισοδήματος, καθώς για κάθε εισόδημα γινόταν υποβολή ξεχωριστής

³ Χουμανίδη, Α. Η Οικονομική Ιστορία και η Εξέλιξη των Οικονομικών Θεωριών, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα, 1980.

⁴ Γκίνιγλου, Δ. Λογιστική Εταιρειών: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Rosili, 2004.

δήλωσης. Αυτό σημαίνει πως όποιος είχε εισόδημα και από μισθούς και από επιχειρήσεις, υπέβαλε δύο φορολογικές δηλώσεις, ενώ αν είχε εισόδημα και από τρίτη πηγή, θα υπέβαλε και τρίτη φορολογική δήλωση.

Το νομοσχέδιο είχε τα εξής χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

1. Φόρος εισοδήματος εξ οικοδομών
2. Φόρος επί του εισοδήματος εκμισθώσεως γαιών
3. Φόρος επί του εισοδήματος κινητών αξιών
4. Φόρος επί του εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων
5. Φόρος επί του εισοδήματος γεωργικών επιχειρήσεων
6. Φόρος επί του εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών
7. Φόρος επί του εισοδήματος ελεύθερων επαγγελματιών.

Με τον νόμο αυτό επικράτησε και η αρχή της παρακράτησης του φόρου στην πηγή. Για την επεξήγηση του όρου πηγή εισοδήματος χρησιμοποιείται ο εξής παραλληλισμός: το εισόδημα είναι σαν τα προϊόντα των δέντρων η συγκομιδή των οποίων γίνεται χωρίς να προκαλείται καταστροφή στο δέντρο.

Επίσης, υπάρχει σύνδεση της συγκεκριμένης έννοιας με τη δημοσιονομική θεωρία του εισοδήματος, βάση της οποίας τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος είναι τα κάτωθι:

- i. Η περιοδικότητα
- ii. Η ύπαρξη μόνιμης πηγής εισοδήματος
- iii. Η διαρκής εκμετάλλευση της πηγής με σκοπό την εξασφάλιση εισοδήματος.

Ωστόσο η Μικρασιατική Καταστροφή καθώς και η οικονομική κρίση που οδήγησε σε πτώχευση το 1932, δεν επέτρεψαν την ολοκλήρωση των φορολογικών μεταρρυθμίσεων. Η επόμενη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος έγινε από την πρώτη Κυβέρνηση του Κ. Καραμανλή το 1955, όπου θεσπίστηκε ο «ενιαίος φόρος εισοδήματος» βάση του νομοθετικού διατάγματος 3323 καθώς και η «Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων» με τον νόμο Ν.3843/58.

Το 1958 προετοιμάστηκε και το νομοσχέδιο για τα νομικά πρόσωπα και οριστικοποιήθηκε το ν.δ. 3843/58, το οποίο ρύθμιζε την φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.⁴

Στη συνέχεια, το 1989, τριάντα ένα χρόνια μετά την ψήφισή τους, τα παραπάνω νομοθετικά διατάγματα κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.), με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων περιγραφόταν στα άρθρα 1-58, ενώ η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων αφορούσε στα άρθρα 86-104. Σύμφωνα με τον νόμο Ν.2238/94 προέκυψε ο κωδικοποιημένος νόμος φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων στην Ελλάδα στον οποίο τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ τα άρθρα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Εν συνεχεία, μέσα στο ίδιο έτος ο νόμος Ν.1828/89 προέβλεπε την μείωση των πηγών εισοδήματος από 7 σε 6 με αναρρύθμιση των υπολοίπων. Η αλλαγή αυτή ωστόσο δημιούργησε προβλήματα στην ορθή εφαρμογή του νόμου. Έτσι, ακολούθησε ο νόμος Ν.2065/92 περί αναμόρφωσης της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ 13/Α'/30-6-1992), μέσω του οποίου πραγματοποιήθηκε τροποποίηση των προηγούμενων και επαναφορά των πηγών στην παλαιά αρίθμηση, η οποία ίσχυε για περίπου 70 έτη. Επίσης, ο νόμος προχώρησε και στην συνένωση των δύο πρώτων πηγών χρησιμοποιώντας την ονομασία εισοδήματα από ακίνητα. Μέσω του συγκεκριμένου νόμου εισήχθη η φορολόγηση των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., με το άρθρο 7, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 16 του νόμου Ν.3323/55. Αυτό αποτέλεσε μια καινοτομία του νόμου καθώς πριν από αυτόν φορολογούνταν μόνο οι εταίροι και όχι οι εταιρίες. Επίσης, με τα άρθρα 20-27 του συγκεκριμένου νόμου καθιερώθηκε ανά τετραετία η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε «τρέχουσες αξίες».

Στον μισό αιώνα που ακολούθησε το φορολογικό σύστημα υπέστη πολλές αλλαγές από διαφορετικές κυβερνήσεις. Η καθιέρωση του νόμου Ν.2065/1992, οδήγησε στην εδραίωση της φορολογίας του συνόλου των φορολογητέων κερδών για τις ανώνυμες εταιρείες, ενώ με κάποιες παραλλαγές, ίσχυε και για τις προσωπικές εταιρείες και τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

Τέλος, με τον νόμο Ν.2238/1994 «Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος», πραγματοποιήθηκε κωδικοποίηση των νομοθετικών διαταγμάτων (Ν.Δ. 3323/1955 και Ν.Δ.3843/1958) σε ένα ενιαίο κείμενο. Με αυτόν τον νόμο καθιερώθηκε και ο υφιστάμενος κώδικας φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος μέχρι σήμερα, έχει δεχθεί αρκετές τροποποιήσεις, ανάλογα με τις ανάγκες του φορολογικού συστήματος της χώρας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1 Φόρος και Φορολόγηση

Όπως προαναφέρθηκε, για να μπορέσει το κράτος να καλύπτει τις δαπάνες του και να διαθέτει τα δημόσια αγαθά δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο, επιβάλλει στους πολίτες την καταβολή χρηματικών ποσών γνωστά ως φόροι. Όπως αναφέρεται και στην βιβλιογραφία, σύμφωνα με τον G. Jeze, ως φόρος ορίζεται «η άμεση και αναγκαστική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος υπό μορφή οριστική και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών».⁵

Οι φόροι έχουν δύο βασικά γνωρίσματα:⁶

- i. Είναι ένα μέσο το οποίο έχει αναγκαστικό χαρακτήρα και υποχρεώνει τη μετάθεση πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα.
- ii. Είναι ένα μονομερές μέσο, κατά το οποίο γίνεται παροχή από τους ιδιωτικούς προς τους δημόσιους φορείς μόνο, χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή αντιστρόφως.

Το ποσό του φόρου που πληρώνει κάθε πολίτης (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) εξαρτάται από τη φορολογική του βάση και το φορολογικό συντελεστή.⁵

Το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του καλείται **υποκείμενο του φόρου**.⁷ Πρέπει να βρίσκεται εντός της χώρας και φορολογείται από την 1^η Ιανουαρίου κάθε φορολογικού έτους. Η φορολογία διενεργείται ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, την κατοικία ή την έδρα του προσώπου αυτού, ενώ δεν επηρεάζεται από μεταβολές που πιθανόν να πραγματοποιηθούν κατά την διάρκεια του εκάστοτε φορολογικού έτους. Αξίζει εδώ να σημειωθεί πως το πρόσωπο που ορίζεται από τον νόμο ως υπόχρεος μπορεί να μην είναι τελικά αυτός που θα επιβαρυνθεί με τον φόρο. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα, καθώς ενώ πρέπει να αποδοθεί από πρόσωπα που ασκούν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα τελικά καταλήγει να επιβαρύνει τους καταναλωτές.

Φορολογική βάση καλείται το μέγεθος βάσει του οποίου πραγματοποιείται ο υπολογισμός της φορολογικής υποχρέωσης του κάθε πολίτη, δηλαδή το ποσό του φόρου που θα πρέπει να καταβάλει στο κράτος. Ιστορικά ως φορολογική βάση μπορούσε να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογουμένων, είτε αυτό ήταν οικονομικό είτε μη οικονομικό. Ωστόσο, στη σημερινή εποχή έχει επικρατήσει η χρησιμοποίηση των οικονομικών χαρακτηριστικών του φορολογούμενου (το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη και ειδικότερα η καταναλωτική δαπάνη) ως φορολογική βάση.⁸

Ο **φορολογικός συντελεστής** ορίζεται ως ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα φορολογικής βάσης⁹ και μπορεί να διακριθεί σε μέσο φορολογικό συντελεστή και οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του συνολικού φόρου που καταβάλλεται προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός

⁵ Στασινόπουλος, Μ. Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήνα, 1966.

⁶ Βελέτζας, Γ.Ε. Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο. Γενικές Αρχές -Θεμελιώδεις Έννοιες - Θεμελιώδη Προβλήματα - Είδη φορολογίας Εκδόσεις ΙuS, (ανατύπωση 2005), 2004.

⁷ Γεωργακόπουλος, Θ.Α., Πατσουράτης, Β.Α. Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα, 1995.

⁸ Φορτσάκης, Θ.Π. Φορολογική Νομοθεσία, 10^η Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2017.

⁹ Θεοχαρόπουλος, Α. Φορολογικό Δίκαιο Γενικό, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2002.

φορολογικός συντελεστής είναι ο επιπλέον φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης. Στην αναλογική φορολογία ο μέσος και ο οριακός φορολογικός συντελεστής συμπίπτουν, ενώ στην προοδευτική φορολογία, ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον μέσο και στην αντίστροφα προοδευτική φορολογία, ο οριακός συντελεστής είναι μικρότερος του μέσου.



Σχήμα 1.1.1. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος.

Πίνακας 1: Φορολογικοί Συντελεστές για νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά και διπλογραφικά λογιστικά συστήματα βάση των νόμων Ν.4172/2013 και Ν.4387/2016.¹²

Νομική μορφή	Φορολογικοί συντελεστές (Νόμος 4172/2013)		Φορολογικοί συντελεστές (Νόμος 4387/2016)	
	Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα
Ο.Ε., Ε.Ε. (εκτός τραπεζών)	26/33	26	26/33	29
Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.	-	26	-	29
Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα, σωματεία και ιδρύματα	26	26	29	29

Σύμφωνα με τον νόμο Ν.4172/2013¹⁰ ο φορολογικός συντελεστής για τα νομικά πρόσωπα που χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι 26% για εισοδήματα έως 50.000€ και 33% για εισοδήματα μεγαλύτερα των 50.000€. Τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα, τα σωματεία και τα ιδρύματα έχουν ενιαίο συντελεστή ο οποίος είναι 26%. Για τα νομικά πρόσωπα που χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα ο νόμος Ν.4172/2013 προβλέπει φορολογικό συντελεστή της τάξεως του 26%.^{11,12} Το 2016 με τον

¹⁰ www.hfsf.gr/files/legal/21.L4172am17.pdf

¹¹ www.forin.gr

νόμο Ν.4387/2016 ο φόρος για όλα τα νομικά πρόσωπα που χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα ορίζεται ως 29%. Το ίδιο καθεστώς ισχύει και για τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα, τα σωματεία και τα ιδρύματα είτε τηρούν απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.¹³

Ο χρόνος επιβολής του φόρου ορίζεται, βάση του Άρθρου 3, ως το διαχειριστικό έτος που αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους κατά το οποίο αποκτάται το εισόδημα. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται κάθε χρόνο για το αμέσως προηγούμενο διαχειριστικό έτος.

1.2 Διάκριση του Φόρου

Η διάκριση του φόρου μπορεί να γίνει με διάφορα κριτήρια, όπως η φορολογική του βάση καθώς και η αναλογικότητα ή μη του φόρου.

Σύμφωνα λοιπόν με τη φορολογική τους βάση οι φόροι μπορεί να διακριθούν ως εξής:

1 Φόροι Εισοδήματος (Άμεσοι Φόροι)

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα του φορολογούμενου προσώπου, είτε πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, είτε για νομικό πρόσωπο. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος, επί του οποίου καταβάλλεται ο φόρος, υπολογίζεται δίχως να παραλείπονται απαλλαγές, εκπτώσεις κ.ά. που ενδεχομένως να υπάρχουν.

2 Φόροι Περιουσίας

Για τον προσδιορισμό του φόρου περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η καθαρή αξία της περιουσίας. Επιπλέον, φόρος περιουσίας μπορεί να καταβληθεί και σε περιπτώσεις μεταβίβασης περιουσίας λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, κτλ.

3 Φόροι Δαπάνης (Έμμεσοι Φόροι)

Ως φόρος δαπάνης ορίζεται το ποσό που πληρώνει ένας αγοραστής, κατά την αγορά ενός προϊόντος. Στο εν λόγω προϊόν επιβάλλεται συγκεκριμένος φόρος με αποτέλεσμα την αύξηση της τελικής τιμής του προϊόντος. Σε αυτήν την κατηγορία φόρων περιλαμβάνονται και οι δασμοί, οι οποίοι είναι φόροι που επιβάλλονται στα εισαγόμενα προϊόντα, εκ των οποίων όσα χαρακτηρίζονται ως πολυτελή συνοδεύονται από αρκετά μεγάλο δασμό.

Με βάση την αναλογικότητα ή μη του φόρου μπορούμε να διακρίνουμε τις κάτωθι κατηγορίες:¹⁴

¹²www.taxheaven.gr

¹³<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=26E8D03BD3CDF000.1D031AEA53&version=2017/11/21>

¹⁴ Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Β Έκδοση, Εκδόσεις forin Σταματόπουλος, Αθήνα, 2017.

1. Αναλογικοί Φόροι

Αναλογικοί ονομάζονται οι φόροι στους οποίους ο φορολογικός συντελεστής παραμένει ίδιος, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αυτό πρακτικά σημαίνει πως η αναλογία φόρου εισοδήματος είναι σταθερή ανεξάρτητα από ενδεχόμενη αύξηση ή μείωση του εισοδήματος.

Π.χ.: Αν ο φορολογικός συντελεστής είναι 12% και το φορολογούμενο εισόδημα είναι 500€, 1000€ και 1500€, ο συνολικός φόρος είναι 60, 120 και 180€, αντίστοιχα.

2. Προοδευτικοί Φόροι

Σε αντίθεση με τους αναλογικούς φόρους, στους προοδευτικούς φόρους ο φορολογικός συντελεστής δεν παραμένει σταθερός, αλλά αυξάνεται αυξανόμενης της φορολογικής βάσης.

Π.χ.: Ο φορολογικός συντελεστής του εισοδήματος είναι:

8% για τα πρώτα 100€

12% για τα επόμενα 100€ και

18% για τα επόμενα 100€.

Έτσι, ο φόρος είναι 8€ εάν το συνολικό εισόδημα είναι 100€,

Αν το εισόδημα είναι 200€, ο φόρος θα είναι 8€ για τα πρώτα 100€ και 12€ για τα επόμενα, δηλ. συνολικά 20€.

Αν το εισόδημα είναι 300€ ο φόρος θα είναι 8€ για τα πρώτα 100€, 12€ για τα επόμενα 100 και 18€ για τα τελευταία 100, δηλ. συνολικά 38€.

Συνοπτικά, μπορούμε να πούμε πως το άτομο που έχει εισόδημα 100€ θα πληρώσει φόρο 8€, δηλ. ποσοστό 8% του εισοδήματός του. Το άτομο που έχει εισόδημα 200€ θα πληρώσει 20€ φόρο, δηλ. το 10% του εισοδήματός του, ενώ το άτομο που έχει εισόδημα 300€ πληρώνει 38€ φόρο, δηλ. 12,7% του εισοδήματός του.

3. Αντίστροφα προοδευτικοί Φόροι

Στον αντίστροφα προοδευτικό φόρο ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται αυξανόμενης της φορολογικής βάσης. Οι φόροι αυτού του είδους δεν είναι συνηθισμένοι.

Ανάλογα με τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και εκκαθάρισης της φορολογικής υποχρέωσης οι φόροι διακρίνονται στις κάτωθι κατηγορίες:

1. Ειδικοί φόροι

Σε αυτήν την κατηγορία πραγματοποιείται ποσοτικός προσδιορισμός της βάσης, κατά αριθμό μονάδων, ή κατά μονάδα βάρους, όγκου, επιφάνειας ή έκτασης (π.χ. κατανάλωσης).

2. Φόροι κατ' αξίαν

Στους φόρους αυτούς η αποτίμηση της αξίας πραγματοποιείται είτε πραγματικά ή τεκμαρτά σε χρήμα (Φ.Π.Α., ΕΝ.Φ.Ι.Α., κ.λπ.).

Συγκεκριμένα, για την επιβολή της συγκεκριμένης κατηγορίας φόρων λαμβάνεται υπόψη η πραγματική αξία του πωλούμενου αγαθού και συνυπολογίζεται το πραγματικό ποσό του πραγματοποιηθέντος εισοδήματος, της πραγματοποιηθείσας υπεραξίας ή η πραγματική

υπεραξία των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο των φόρων κληρονομιάς, γονικών παροχών, δωρεών.

Μια άλλη κατηγορία φόρων περιλαμβάνει την ταξινόμησή τους σε άμεσους ή έμμεσους:

1. **Στην άμεση φορολογία**, η καταβολή των εισφορών γίνεται άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Διενεργείται διάκριση των προσώπων, φυσικών ή νομικών, σε εισοδηματικές τάξεις και το ποσοστό φορολόγησης αυξάνεται αυξανόμενου συνήθως του εισοδήματος. Στην ουσία άμεσοι φόροι είναι όσοι επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα και στην περιουσία. Ο σημαντικότερος άμεσος φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος.
2. Στην **έμμεση φορολόγηση** η καταβολή των εισφορών γίνεται με μη άμεσο τρόπο και τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξαρτήτως εισοδήματος. Στηρίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης φορολόγησης. Οι έμμεσοι φόροι επιβάλλονται στις συναλλαγές, συμπτωματικές ή μεταβατικές. Χαρακτηριστικό παράδειγμα έμμεσης φορολόγησης είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

Οι φόροι διακρίνονται επίσης σε διανεμητικούς και ποσοστιαίους, όταν για την εύρεση του φόρου εφαρμόζονται πάνω στη φορολογική ύλη οι συντελεστές του φόρου, είτε με τη μέθοδο του επιμερισμού, είτε με τη μέθοδο της ποσοστιαίας κλίμακας:

1. **Διανεμητοί** είναι οι φόροι στους οποίους το συνολικό ύψος προκαθορίζεται ανά έτος από το νομοθετικό όργανο και κατανέμεται εν συνεχεία μεταξύ των φορολογουμένων.
2. **Ποσοστιαίοι** είναι οι φόροι στους οποίους οι συντελεστές ορίζονται εκ των προτέρων και μπορούν να διακριθούν σε πάγιους, αναλογικούς και προοδευτικούς.

Οι πάγιοι φόροι εκφράζονται από το νόμο σε χρηματική αξία.

Οι αναλογικοί φόροι εκφράζονται σε επί τοις εκατό (%) ποσοστό της φορολογητέας ύλης, ενώ στους προοδευτικούς φόρους υπάρχει κλιμακωτή αύξηση στους συντελεστές στο μέτρο που αυξάνει η βάση επιβολής του φόρου.

Τέλος, οι φόροι ανάλογα με τον τρόπο είσπραξής τους διακρίνονται σε:

1. **Άμεσα καταβαλλόμενους** είναι οι φόροι, η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό των οποίων συμπίπτουν χρονικά.
2. **Βεβαιούμενους φόρους** για την είσπραξη των οποίων προηγείται διαδικασία βεβαίωσης της βάσης επιβολής και του οφειλόμενου φόρου, και μετά την ολοκλήρωσή τους οι φόροι γίνονται απαιτητοί.

1.5 Οι Βασικές Λειτουργίες των Φόρων

Όπως προαναφέρθηκε οι φόροι είναι ένα αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα, με σκοπό οι δημόσιοι φορείς να παρέχουν δωρεάν υπηρεσίες στο κοινωνικό σύνολο. Με την επιβολή των φόρων από το κράτος δηλαδή υποκαθίσταται η ιδιωτική δαπάνη με δημόσια. Οι φόροι αποτελούν ένα βασικό μέσο για το κράτος το οποίο του επιτρέπει την επίτευξη όλων των στόχων του. Οι λειτουργίες των φόρων μπορούν να διακριθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:¹⁵

1. **Την ταμειευτική λειτουργία**, η οποία αποτελεί την βασικότερη λειτουργία των φόρων, γνωστή και ως ταμειευτικός σκοπός των φόρων. Οι πόροι που χρειάζεται το κράτος για να καλύψει τις δαπάνες του προέρχονται από τη φορολόγηση μέσω της οποίας εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των συνολικών τρεχόντων εσόδων.
2. **Την οικονομική λειτουργία** των φόρων, η οποία χρησιμοποιεί την φορολογία ως μέσο για την άσκηση οικονομικής πολιτικής και όχι κατά αποκλειστικότητα για ταμιακούς σκοπούς, όπως την καταπολέμηση της ανεργίας και του πληθωρισμού, την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας, την σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης, κ.ά.
3. **Την κοινωνική λειτουργία** των φόρων, κατά την οποία οι φόροι χρησιμοποιούνται ως μέσο άσκησης κοινωνικής πολιτικής, π.χ. με την αναδιανομή του εισοδήματος και την βοήθεια των ασθενέστερων τάξεων. Αρκετοί οικονομολόγοι είχαν επισημάνει τη δυνατότητα του κράτους να χρησιμοποιεί τους φόρους ως μέσο ρύθμισης της κατανομής του εθνικού εισοδήματος. Η κοινωνικοπολιτική αυτή τακτική εφαρμόζεται κατά πολύ από τις κυβερνήσεις των συγχρόνων κρατών.

1.6 Φορολογικό Δίκαιο

Το φορολογικό δίκαιο είναι πολύ σημαντικό για κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο καθώς ο φόρος συνδέεται με την ύπαρξη και τη λειτουργία τους εφόσον υπάρχει κάποιο εισόδημα ή κάποιο κεφάλαιο ή αν οι ενέργειές τους προκαλούν δαπάνες. Ως φορολογικό δίκαιο μπορούμε να θεωρήσουμε το σύνολο των νομικών κανόνων που καθορίζουν το φορολογικό δικαίωμα που έχει το κράτος αλλά και τον τρόπο με τον οποίο ασκεί το δικαίωμα αυτό.¹⁶

Το Φορολογικό δίκαιο μπορεί να διακριθεί στις κάτωθι κατηγορίες:

1. **Ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο**, το οποίο αφορά στο υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου, τις φορολογικές απαλλαγές, τα ποσοστά φορολόγησης, τις φορολογικές εξαιρέσεις, κ.λπ., ασχολείται δηλαδή με το φορολογικό δικαίωμα του κράτους. Το

¹⁵ Χέβας, Δ.Λ. Θέματα φορολογικής λογιστικής, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2017.

¹⁶ Φινοκαλιώτης, Κ. Φορολογικό δίκαιο - Ουσιαστικό μέρος - Φορολογική διαδικασία - Φορολογική δικονομία, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2014, σελ. 110.

ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο αποτελείται από κανόνες δικαίου οι οποίοι εφαρμόζονται κατά το διοικητικό στάδιο της φορολογικής ενοχής.

2. **Δικονομικό φορολογικό δίκαιο**, μέσω του οποίου καθορίζεται το φορολογικό δικαίωμα του κράτους και η απονομή φορολογικής δικαιοσύνης. Αποτελείται από κανόνες δικαίου οι οποίοι εφαρμόζονται κατά το δικαστικό στάδιο της φορολογικής ενοχής, όταν δηλαδή υπάρξει διαφορά μεταξύ του κράτους που επιβάλλει την φορολογία και του φορολογούμενου.
3. **Ποινικό φορολογικό δίκαιο**, μέσω του οποίου προσδιορίζεται η εκάστοτε ποινή κατά περίπτωση φορολογικής παράβασης.

Πρωτογενής πηγή του φορολογικού δικαίου είναι το Σύνταγμα, στο οποίο καθορίζονται οι βασικές φορολογικές αρχές που πρέπει να τηρεί ο νομοθέτης και ο εφαρμοστής του Δικαίου ως προς τους φορολογικούς νόμους. Στα άρθρα 4 (παράγραφος 1 και 5), 20 (παράγραφος 1), 36 (παράγραφος 2), 73 (παράγραφος 5), 76 (παράγραφος 7), και 78 του Συντάγματος 1975/1986/2001 τίθενται τα θεμέλια του φορολογικού δικαίου. Μέσω των νομοθετικών αυτών αρχών τίθενται τα θεμέλια του κράτους δικαίου μέσα στην πολιτεία.^{17,18,19}

Οι βασικές ωστόσο πηγές του φορολογικού δικαίου παρουσιάζονται παρακάτω:

- i. Το Σύνταγμα του Κράτους
- ii. Οι τυπικοί νόμοι
- iii. Τα νομοθετικά διατάγματα
- iv. Τα κανονιστικά και προεδρικά διατάγματα νομοθετικού περιεχομένου
- v. Οι κανονιστικές πράξεις των διαφόρων αρχών
- vi. Οι διεθνείς συνθήκες και
- vii. Το Κοινοτικό Δίκαιο

1.7 Βασικές αρχές φορολογίας

Για την σωστή και εύρυθμη λειτουργία ενός φορολογικού συστήματος υπάρχουν κάποιοι κανόνες οι οποίοι έχουν θεσπιστεί από την πολιτεία. Οι κανόνες αυτοί πρέπει να συμφωνούν με ορισμένες βασικές αρχές που προκύπτουν από το Σύνταγμα και αναλύονται παρακάτω:^{20,21}

- ✿ **Η αρχή της νομιμότητας του φόρου** (άρθρο 78 Συντάγματος): Σύμφωνα με την αρχή αυτή κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο με τον οποίο θα καθορίζεται το υποκείμενο και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, οι δαπάνες και οι συναλλαγές στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος.

¹⁷ Κόντους-Μάναλης, Λ.Α. Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2002, σελ.37-39.

¹⁸ Κόρσου, Μ.Ε. Δημοσιονομικό Δίκαιο, Τόμος Β, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 1981, σελ.16.

¹⁹ Γέροντας, Δ., Ψάλτη, Α. Δημοσιονομικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1998, σελ.21.

²⁰ Κυπραίος, Μ.Γ. Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα, 1980, σελ.54-56.

²¹ Γκίνουλου, Δ. Φορολογική Λογιστική, Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2004.

- ✿ **Η αρχή της ισότητας του φόρου:** Έγκειται στην ίση μεταχείριση και την χωρίς διακρίσεις συνεισφορά των Ελλήνων πολιτών στα δημόσια βάρη μη επιτρέποντας κάθε αυθαίρετη διάκριση, ευνοϊκή ή δυσμενή για ορισμένους φορολογούμενους ή κατηγορίες αυτών. Η αρχή της ισότητας του φόρου αναλύεται στην αρχή της καθολικότητας και την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης.
 - ✿ **Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης:** Σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης ένας φόρος είναι δίκαιος όταν η κατανομή του φορολογικού βάρους ανάμεσα στους πολίτες ενός κράτους είναι δίκαιη και επιβάλλεται με τρόπο θεμιτό.
 - ✿ **Η αρχή της καθολικότητας του φόρου:** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή ο φόρος επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες που κατοικούν ή αποκτούν εισόδημα σε ένα κράτος, είτε είναι ημεδαποί είτε αλλοδαποί. Εξαίρεση στον κανόνα αποτελούν ορισμένες απαλλαγές λόγω μικρών εισοδημάτων.
- ✿ **Η αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου** (άρθρο 78 παρ. 2 Συντάγματος): σύμφωνα με την οποία δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος αναδρομικά, πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. Σύμφωνα με την διάταξη αυτή απαγορεύεται η αναδρομική επιβολή ή επαύξηση φόρου, επιτρέπεται όμως η αναδρομική ισχύς διατάξεων που προβλέπουν απαλλαγή ή μείωση φόρου
- ✿ **Η αρχή της παραγωγικότητας του φόρου:** Ο φόρος θεωρείται παραγωγικός όταν (i) υπάρχει δικαιοσύνη στα ποσοστά του φόρου με σκοπό να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, (ii) αποφεύγονται οι απαλλαγές, (iii) η είσπραξη του φόρου πραγματοποιείται με λιγότερα δυνατά έξοδα και (iv) υπάρχει σαφήνεια και κατανόηση στους σχετικούς νόμους καθώς και διαχρονικότητα στην εφαρμογή τους.
- ✿ **Η αρχή της απλότητας του φόρου:** Ο φορολογούμενος θα πρέπει να είναι σε θέση να κωδικοποιεί τις φορολογικές διατάξεις και να κατανοεί τις φορολογικές του υποχρεώσεις απέναντι στο κράτος.
- ✿ **Η αρχή της βεβαιότητας και της σταθερότητας:** Οι πολίτες πρέπει να μπορούν να υπολογίσουν τον φόρο και να γνωρίζουν τον τρόπο υπολογισμού του έτσι ώστε να διευκολύνεται η εξόφλησή του. Η συγκεκριμένη αρχή βασίζεται στην απλότητα και τη διαχρονικότητα της φορολογικής νομοθεσίας.
- ✿ **Η αρχή της καταλληλότητας του φόρου:** Ο φόρος πρέπει να απαιτείται από το κράτος (i) στον κατάλληλο χρόνο, όταν πλησιάζει η πραγματοποίηση του εισοδήματος του φορολογούμενου, (ii) στον κατάλληλο τόπο, τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του ή τον τόπο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και (iii) με τον κατάλληλο τρόπο να υπάρχουν δηλαδή διευκολύνσεις για τον φορολογούμενο, π.χ. δόσεις.
- ✿ **Η αρχή του ελάχιστου ορίου συντήρησης:** Με βάση την αρχή αυτή υπάρχει ένα ελάχιστο όριο συντήρησης το οποίο αντιστοιχεί σε ένα ποσό από το εισόδημα του φορολογούμενου. Το ποσό αυτό δεν υπόκειται στη φορολογία έτσι ώστε να μπορέσει ο φορολογούμενος πολίτης να καλύψει τις δικές του βασικές ανάγκες αλλά και των μελών της οικογένειάς του.

- ☼ **Η αρχή του διαφορισμού των εισοδημάτων:** Η φοροδοτική ικανότητα κάθε πολίτη διαμορφώνεται ανάλογα με την προέλευση του εισοδήματός του. Έτσι ο φορολογούμενος που έχει εισόδημα από κεφάλαιο φορολογείται με διαφορετικό τρόπο από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία. Γίνεται λοιπόν μια διάκριση μεταξύ των εισοδημάτων με βάση την προέλευσή τους και αναλόγως κατανέμεται το φορολογικό βάρος.
- ☼ **Η αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας:** Διπλή φορολογία συμβαίνει όταν ένας πολίτης υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφορετικών κρατών. Η διπλή φορολόγηση είναι κάτι που πρέπει να προβλεφθεί και να αντιμετωπιστεί από το φορολογικό σύστημα διότι διαφορετικά μπορεί να οδηγήσει σε φοροδιαφυγή και φορολογικές ανισότητες καθώς και να εξασθενήσει την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εφαρμόζονται διεθνώς οι παρακάτω μέθοδοι:

- ✓ Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με την οποία ο φόρος που καταβάλλεται από έναν πολίτη σε ένα ξένο κράτος αφαιρείται από τον φόρο που καταβάλλεται στο κράτος καταγωγής από όπου προκύπτει και το φορολογητέο εισόδημα. Η μέθοδος αυτή ακολουθείται από την ελληνική φορολογική νομοθεσία όσον αφορά στο εισόδημα (Ν.2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων).
- ✓ Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής. Η μέθοδος αυτή προβλέπει πως όταν στην επικράτεια ενός κράτους αποκτάται εισόδημα από πρόσωπο που κατοικεί σε άλλη χώρα, είτε φορολογείται για το συγκεκριμένο εισόδημα είτε απαλλάσσεται από την φορολογία.
- ✓ Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής, με βάση την οποία το φορολογητέο εισόδημα χωρίζεται σε δύο μέρη εκ των οποίων το ένα μέρος καταβάλλεται στο κράτος που κατοικεί ο φορολογούμενος ενώ το άλλο μέρος στο κράτος όπου αποκτήθηκε το εισόδημα.

1.8 Σκοποί των Φόρων

Οι φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν με σκοπό τη μείωση της εισοδηματικής ανισότητας τόσο με κατασταλτικό όσο και με προληπτικό σκοπό.

Ως **κατασταλτικό φορολογικό μέσο** μπορεί να θεωρηθεί ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος καθορίζεται ανάλογα με το εισόδημα του φορολογούμενου. Συγκεκριμένα, ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται με την αύξηση του εισοδήματος.

Ως **προληπτικό φορολογικό μέσο** ενεργούν οι φόροι που επιβάλλονται με σκοπό να μειώσουν την εισοδηματική ανισότητα, όπως π.χ. ο φόρος πολυτελείας που επιβάλλεται στα είδη που δεν καλύπτουν βασικές ανάγκες.

Ο φόρος κληρονομιάς ανήκει σε αυτήν την κατηγορία καθώς φορολογείται η κληρονομηθείσα περιουσία και όχι η περιουσία που προήλθε από την αποταμίευση του φορολογηθέντα.

1.9 Φορολογία εισοδήματος

Από την στιγμή που ο άνθρωπος ενηλικιώνεται συνηθίζεται να τον ακολουθεί ο φόρος ο οποίος αποτελεί το βάρος των δημοσίων δαπανών που αναλογεί σε κάθε πολίτη. Συνολικά αποτελεί για το κράτος έσοδο με το οποίο καλύπτει τα έξοδά του. Είναι το μέρος του εθνικού εισοδήματος που μέσω του κράτους, φτάνει στα χέρια των δημόσιων οργανισμών για να αποτελέσει για αυτούς μέσο κάλυψης των αναγκών που απαιτούνται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων τους. Επίσης κάθε χώρα χρησιμοποιεί τους φόρους για διάφορους λόγους, για να αυξήσει τα έσοδα για την χρηματοδότηση των κρατικών υπηρεσιών, για την ενθάρρυνση ή αποθάρρυνση ορισμένων συμπεριφορών, για την διόρθωση των ατελειών στην αγορά και για να αλλάξει η κατανομή του εισοδήματος ή πλούτου. Ωστόσο, ο κύριος λόγος σε θεμελιώδες επίπεδο είναι να κατανεμηθεί το κόστος της Κυβέρνησης με κάποιο δίκαιο τρόπο.²²

Η επιβολή του φόρου διενεργείται:

- (α) Στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, από κάθε φυσικό πρόσωπο ανεξαρτήτως ιθαγένειας και τόπου κατοικίας ή διαμονής, ή
- (β) Στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο κατοικεί στην Ελλάδα.

Με τον όρο συνολικό καθαρό εισόδημα νοείται το εισόδημα που προέρχεται από την εργασία, το κεφάλαιο και το έδαφος μέσα σε μια διαχειριστική περίοδο, η οποία αντιστοιχεί στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος από αυτό που γίνεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το συνολικό καθαρό εισόδημα προκύπτει από το ακαθάριστο εισόδημα αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες απόκτησής του.

Σύμφωνα λοιπόν με τις παραπάνω πηγές (εργασία, κεφάλαιο, έδαφος) το εισόδημα ταξινομείται σε:²³

- Εισόδημα από ακίνητα (έδαφος - κεφάλαιο)
- Εισόδημα από κινητές αξίες (κεφάλαιο)
- Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (κεφάλαιο - εργασία)
- Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (κεφάλαιο - εργασία)
- Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (εργασία)

²² Δίκαιος, Κ. Φορολογική Λογιστική, Αθήνα, 2006.

²³ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

- ο Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή (εργασία).

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αρχικά αθροίζονται τα παραπάνω επιμέρους εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί το προηγούμενο οικονομικό έτος. Εν συνεχεία, συμψηφίζονται τα κέρδη (θετικά στοιχεία) και οι ζημίες (αρνητικά στοιχεία). Στην περίπτωση που οι ζημίες είναι μεγαλύτερες από τα κέρδη, μεταφέρονται για να συμψηφιστούν τα επόμενα πέντε έτη.

Επιπλέον, όταν οι ζημίες αντιστοιχούν σε πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή ο συμψηφισμός γίνεται μόνο με τα κέρδη των εισοδημάτων που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

1.9.1 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Βάση του νόμου Ν.4173/2003,²⁴ ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

- α) για τα φυσικά πρόσωπα,
- β) για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.

Επιπλέον, μέσω του Κ.Φ.Ε. ρυθμίζεται ο τρόπος φορολόγησης για τις διάφορες κατηγορίες εισοδήματος, ο τρόπος απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, καθώς και η προκαταβολή και παρακράτηση του φόρου.²⁵

Ως φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων καλείται ο φόρος που επιβάλλεται κάθε χρόνο στο εισόδημα ενός ατόμου. Ο φόρος αυτός είναι προοδευτικός και αυξάνεται αυξανόμενου του εισοδήματος του ατόμου. Το ακαθάριστο εισόδημα το οποίο προέρχεται από μισθωτή εργασία ή σύνταξη περιλαμβάνει όλα τα εισοδήματα που αποκτά ένα άτομο, είτε υπό μορφή χρήματος είτε υπό μορφή είδους, κατά τη διάρκεια οποιασδήποτε εργασιακής σχέσης μπορεί να έχει κατά την παρούσα φάση αλλά και κατά το παρελθόν ή το μέλλον.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, ως κέρδος νοούνται τα έσοδα που προκύπτουν από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της εκάστοτε εταιρείας, αφού αφαιρεθεί το ποσό των επιχειρηματικών δαπανών, των δαπανών επιστημονικής έρευνας, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

1.9.2 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος

Η προκαταβολή φόρου βασίζεται στην παραδοχή, ότι τον επόμενο χρόνο, τα φυσικά και νομικά πρόσωπα θα αποφέρουν τα ίδια ή και περισσότερα εισοδήματα από τον προηγούμενο χρόνο. Για αυτόν τον λόγο το κράτος κρίνει απαραίτητο για την ταμειακή του διευκόλυνση να εισπράξει μια προκαταβολή του φόρου της επόμενης χρονιάς.

²⁴www.hfsf.gr/files/legal/21.L4172am17.pdf

²⁵http://www.publicrevenue.gr/kpi/static/doc/egkuglioi_n4172/kvdikasforologiaseisodimatos.html

Σύμφωνα με το άρθρο 69 η προκαταβολή φόρου για τους παλαιούς ελεύθερους επαγγελματίες και ατομικές επιχειρήσεις αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με το 55% του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Π.χ. αν σε έναν επαγγελματία βεβαιωθεί φόρος 1.000€ προς καταβολή για το 2016, τότε η προκαταβολή του φόρου θα είναι: $1.000€ * 55\% = 550€$. Επομένως το τελικό πληρωτέο ποσό θα είναι: $1.000 + 550 = 1.550€$. Ο υπολογισμός της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων πραγματοποιείται σύμφωνα με τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα καθώς και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 71 για τα νομικά πρόσωπα προβλέπεται ότι σύμφωνα με την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή τον οριστικό τίτλο, η Φορολογική Διοίκηση βεβαιώνει ποσό ίσο με το 80% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα του φορολογικού έτους που έληξε. Το ποσοστό αυτό αυξάνεται σε 100% όταν πρόκειται για τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Το ποσό της προκαταβολής υπολογίζεται ως ποσοστό επί του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Για νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα ισχύει μειωμένη προκαταβολή φόρου κατά 50%. Η μείωση αυτή του ποσοστού προκαταβολής του φόρου εφαρμόζεται μόνο για τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών των νέων νομικών προσώπων.

Η μείωση δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων.

1.9.3 Παρακράτηση Φόρου Εισοδήματος

Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνει χώρα:

1. Στον μισθό που προέρχεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της (αφού προηγηθεί η αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου) όπου γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40%.
2. Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή 3%.
3. Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ. που προέρχονται από συμβάσεις προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια με συντελεστή 15%.
4. Στα κέρδη των συνεταιρισμών, των ημεδαπών Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, με συντελεστή 10%.
5. Στα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβές ή προμήθειες λόγω διαμεσολάβησης για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων γίνεται παρακράτηση 20%.

6. Στα κέρδη των φυσικών προσώπων που κατοικούν στην Ελλάδα από αλλοδαπή Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης υπάρχει παρακράτηση 10%.
7. Σε δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες, πιστωτικά ιδρύματα, συνεταιρισμούς και συλλόγους γίνεται παρακράτηση φόρου 20%.
8. Σε δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου κατά την προμήθεια αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις, γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή:

α) 1% για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας

β) 4% για τα λοιπά αγαθά και

γ) 8% για την παροχή υπηρεσιών.

Από την παρακράτηση φόρου μπορούν να εξαιρεθούν οι εξής κατηγορίες:

α) Όσοι προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες (χωρίς την απαίτηση σύμβασης) όταν η καθαρή αξία δεν είναι μεγαλύτερη των 150€.

β) Όσοι λαμβάνουν υπηρεσίες όπως ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια.

γ) Όταν προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο.

δ) Όσοι προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες ΕΑΒ, ΠΥΡΚΑΛ και ΕΒΟ, από το Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης (Κ.Ε.Π.Α.) και την Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας (ΑΝ.Ε.Μ.).

1.10 Φόροι από Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης

Οι φόροι που προέρχονται από φορείς κοινωνικής ασφάλισης οφείλονται στις αποδοχές των εργαζομένων από έναν εργοδότη. Εξαιρούνται βεβαίως οι έκτακτες παροχές κοινωνικού χαρακτήρα, όπως τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, το επίδομα αδειάς, κ.λπ. Οι φόροι κοινωνικής ασφάλισης υποβάλλονται στο ταμείο ασφάλισης του κάθε εργαζομένου.

1.10.1 Εισφορές Ι.Κ.Α.

Κάθε εργοδότης που απασχολεί προσωπικό είναι υποχρεωμένος να το ασφαλίσει στο Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.), όπου κάθε μήνα θα καταβάλλει τις αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες υπολογίζονται με βάση τις πραγματικές αποδοχές των εργαζομένων. Ανάλογα με το είδος εργασίας υπάρχουν διαφορετικοί συντελεστές συνεισφοράς τόσο του εργαζομένου όσο και του εργοδότη. Οι εργοδότες υποχρεούνται να

καταβάλλουν τις εισφορές στο Ι.Κ.Α. μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρέχοντος μήνα, οι εισφορές όμως αφορούν στον προηγούμενο μήνα.²⁶

1.10.2 Εισφορές Ε.Φ.Κ.Α.

Με την μεταρρύθμιση του ασφαλιστικού συστήματος και την ψήφιση του νέου νόμου πραγματοποιείται η σύσταση του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α), η λειτουργία του οποίου ξεκίνησε από την 1.1.2017. Οι εργαζόμενοι εντάσσονται πλέον στον νέο φορέα. Οι στόχοι του νέου ασφαλιστικού οργανισμού είναι η καλύτερη εξυπηρέτηση των ασφαλισμένων και η καταπολέμηση της γραφειοκρατίας μέσω της αξιοποίησης νέων τεχνολογιών. Την ευθύνη του νέου ταμείου έχει το Υπουργείο Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και όλα τα έσοδα καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία οδηγούνται στο νέο φορέα. Απώτερος σκοπός αυτής της μεταρρύθμισης είναι η δημιουργία και εφαρμογή κανόνων που θα είναι κοινοί για όλους τους ασφαλισμένους όσον αφορά στις εισφορές και τις παροχές.²⁷

1.11 Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα απαρτίζεται από μία μεγάλη γκάμα φόρων, οι οποίοι μπορεί να βασίζονται στο εισόδημα, την περιουσία ή την δαπάνη (κυρίως την καταναλωτική δαπάνη). Οι φόροι επιβάλλονται με σκοπό να ενισχυθεί το κράτος και ειδικότερα οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης. Από τους πιο σημαντικούς φόρους, όσον αφορά στα έσοδα προς το κράτος, είναι ο φόρος προστιθεμένης αξίας, ο οποίος αποφέρει σχεδόν το 60% των εσόδων από έμμεσους φόρους. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί επίσης μία σημαντική πηγή εσόδων αποφέροντας περίπου το 26% των εσόδων του κράτους από άμεσους φόρους, με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων να αποφέρει το 17%. Την τρίτη θέση κατέχει ο ειδικός φόρος κατανάλωσης ενεργειακών προϊόντων που αποφέρει το 16% των εσόδων του κράτους από έμμεσους φόρους. Ακολουθούν ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καπνού, οινόπνευματος κ.ά. καθώς και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.

Στην Ελλάδα οι φορολογικοί συντελεστές είναι από τους υψηλότερους σε όλο τον κόσμο, ενώ η καταβολή των φόρων παραμένει στον μέσο όρο ή και χαμηλότερα. Διενεργούνται διαρκώς μεταβολές στις φορολογικές παραμέτρους οι οποίες όμως δεν έχουν κάποιο θετικό αποτέλεσμα στην είσπραξη των φόρων. Συγκριτικά με άλλες χώρες ο Έλληνας φορολογούμενος υφίσταται την μεγαλύτερη έκτακτη επιβάρυνση, ενώ ο συντελεστής Φ.Π.Α. είναι πολύ υψηλός θέτοντας την χώρα μας στην 5^η θέση των χωρών με τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος για επιχειρήσεις.

²⁶ www.forin.gr

²⁷ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23414>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

2.1 Ορισμός της εταιρείας

Εταιρεία καλείται οποιαδήποτε ένωση Φυσικών ή Νομικών προσώπων για την επίτευξη ενός κοινού σκοπού. Η εταιρεία δεν εξυπηρετεί πάντα κάποια οικονομική σκοπιμότητα, μπορεί να έχει θρησκευτικό, πολιτικό, φιλανθρωπικό ή άλλο χαρακτήρα. Οι εταιρικές επιχειρήσεις είναι αποτέλεσμα της συνεργασίας δύο ή περισσότερων φυσικών ή νομικών προσώπων τα οποία υποχρεώνονται αμοιβαία στην επιδίωξη με κοινές εισφορές, κοινού σκοπού ιδίως οικονομικού.²⁸

Με τον όρο επιχείρηση ορίζεται μια παραγωγική-οικονομική μονάδα η οποία συνδυάζει διάφορους συντελεστές παραγωγής (εργασία – έδαφος – κεφάλαιο – επιχειρηματικότητα) προκειμένου να παράγει προϊόντα ή/και υπηρεσίες τα οποία θα διαθέσει μέσω του μηχανισμού της αγοράς για την κάλυψη των αναγκών των ανθρώπων.²⁹ Η επιχείρηση είναι δηλαδή ένας οργανισμός που παράγει αγαθά τα οποία ικανοποιούν ανθρώπινες ανάγκες, έχει καθορισμένη θέση μέσα στην κοινωνία, και προστατεύεται από τη νομοθεσία.

Για την ίδρυση μιας εταιρείας πρέπει να τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις οι οποίες αποτελούν και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των εταιρειών. Συγκεκριμένα, μια εταιρεία θα πρέπει να πληροί τα εξής:

- Να αποτελεί μια οικονομική μονάδα η οποία να προϋποθέτει μόνιμο συνδυασμό συντελεστών παραγωγής.
- Να είναι μια μονάδα αυτοτελής.
- Το καταναλωτικό κοινό στο οποίο θα απευθύνεται η παραγωγή της εταιρείας θα πρέπει να είναι άγνωστο.
- Να μην είναι πρωτογενής, αλλά να διαμορφώνεται σε ορισμένο κοινωνικο-οικονομικό περιβάλλον χαρακτηριζόμενο με στόχο την επιδίωξη κέρδους.

2.2 Τύποι εταιρειών

Οι επιχειρήσεις διακρίνονται με βάση τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιούνται, το μέγεθος και τη νομική τους μορφή. Ανάλογα με τη νομική τους μορφή διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές, όπως φαίνεται και στο παρακάτω Σχήμα (Σχήμα 2.2.1.).

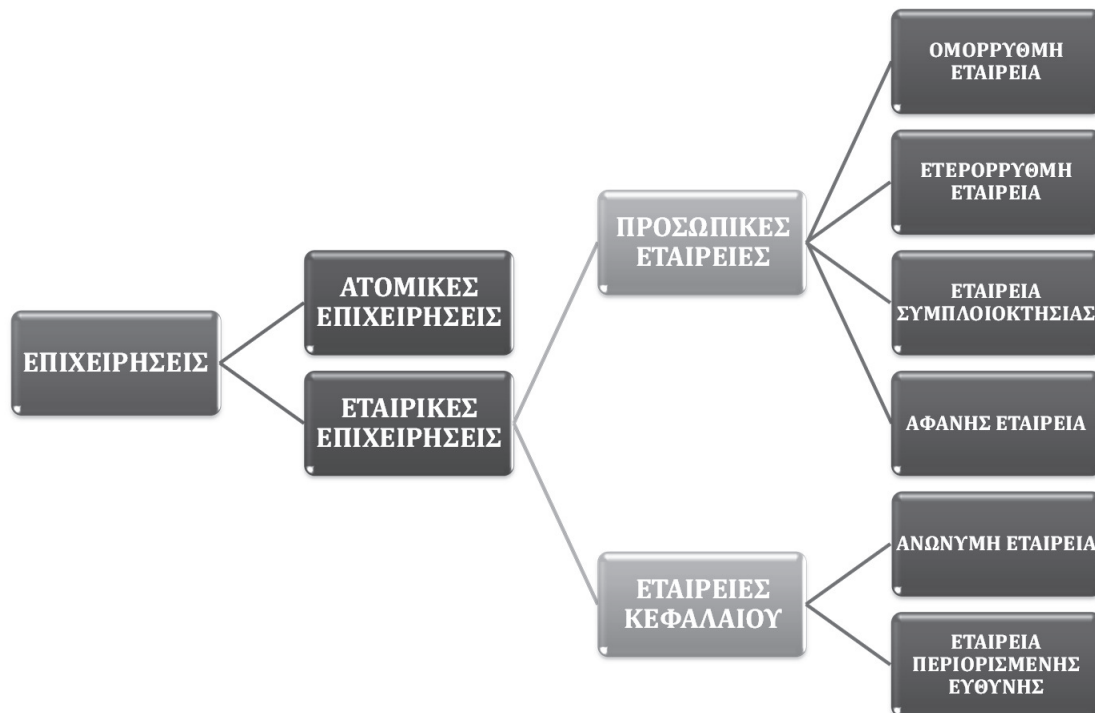
2.2.1 Ατομικές επιχειρήσεις

Η μορφή της ατομικής επιχείρησης χαρακτηρίζεται ως η παλαιότερη μορφή η οποία διακρίνεται και για το απλό της σχήμα. Συγκεκριμένα, μπορεί να ιδρυθεί από ένα άτομο το

²⁸ Τερζίδης, Κ.Π. Μάνατζμεντ Στρατηγική Προσέγγιση, Αθήνα, 2004, σελ. 54.

²⁹ O'Sullivan, A., Steven, M.S. (2003). *Economics: Principles in action*. Upper Saddle River, New Jersey 07458: Pearson Prentice Hall.

οποίο φέρει εξολοκλήρου την ευθύνη της επιχείρησης καθώς είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης και αποφασίζει για την πορεία της επιχείρησης. Η ατομική επιχείρηση εμφανίζεται πολύ συχνά λόγω του ότι δεν απαιτείται από τον νόμο κάποιο ελάχιστο πόσο ως κεφάλαιο για την ίδρυσή της. Η συγκεκριμένη μορφή επιχείρησης παρουσιάζει αρκετά πλεονεκτήματα όπως το ότι η σύστασή της είναι εύκολη, γρήγορη και ανέξοδη, οι αποφάσεις λαμβάνονται γρήγορα καθώς διοικείται από ένα άτομο, ο ιδιοκτήτης έχει προσωπική επαφή με τους πελάτες του, και υπάρχει προσαρμοστικότητα στις αλλαγές της αγοράς. Ωστόσο, παρουσιάζει και μειονεκτήματα όπως το ότι υπάρχουν μικρά κεφάλαια, δεν υπάρχει εξειδίκευση, ενώ ο επιχειρηματικός κίνδυνος αναλαμβάνεται εξ ολοκλήρου από τον επιχειρηματία.³⁰



Σχήμα 2.2.1. Διάκριση επιχειρήσεων.

2.2.2 Εταιρικές επιχειρήσεις

Οι εταιρικές επιχειρήσεις είναι αποτέλεσμα της συνεργασίας δύο ή περισσότερων ατόμων, που συνάπτουν μεταξύ τους εταιρικό δεσμό.³¹ Υπάρχουν πολλές μορφές εταιρικών επιχειρήσεων, όπως η Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.), η Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.), η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.), κ.λπ., οι οποίες θα αναλυθούν λεπτομερώς στη συνέχεια. Μερικά από τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζουν σε σχέση με τις ατομικές επιχειρήσεις είναι η λήψη αποφάσεων ενδεχομένως με πιο ορθό τρόπο λόγω της συνεργασίας των ατόμων και η ευκολότερη συγκέντρωση κεφαλαίων, ενώ στα μειονεκτήματα συγκαταλέγονται η δύσκολη προσαρμοστικότητα στις αλλαγές της αγοράς και πολλές φορές η καθυστέρηση στη λήψη

³⁰ Bartholdy, J., Mateus, C. Debt and taxes for private firms, International Review of Financial Analysis, 20, 2011, p. 177-189.

³¹ Καραγιώργος, Θ. Λογιστική εταιριών και φορολογία εισοδήματος, Εκδόσεις: Αφοί Θεοφάνη Καραγιώργου, Αθήνα, 2015.

αποφάσεων. Οι εταιρικές επιχειρήσεις διακρίνονται: σε εταιρείες προσωπικές και εταιρείες κεφαλαίου (κεφαλαιουχικές) οι οποίες αναλύονται παρακάτω.

2.2.2.1 Προσωπικές Εταιρείες

Οι προσωπικές εταιρείες στηρίζονται κατά κύριο λόγο στην προσωπικότητα των εταίρων η οποία συμβάλλει καθοριστικά στην ανάδειξη και διατήρηση της αξιοπιστίας της εταιρείας. Οι εταίροι δεν συνεισφέρουν μόνο κεφάλαιο, αλλά η προσωπική τους εργασία, η εμπειρία και οι γνώσεις τους αποτελούν τη βάση για τη συνέχιση των δραστηριοτήτων της εταιρείας. Οι αποφάσεις παίρνονται ομόφωνα από όλους τους εταίρους οι οποίοι συμμετέχουν στη διοίκηση της εταιρείας καθώς η παρουσία τους είναι πιο σημαντική από το ύψος του κεφαλαίου της εταιρείας. Για τη λειτουργία της εταιρείας αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό στο οποίο θα αναγράφονται οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες των εταίρων, θα γίνεται η κατανομή των εργασιών και η διανομή των κερδών. Η απλότητα, τα σχετικά χαμηλά έξοδα και τα κίνητρα των εταίρων αποτελούν τα βασικά πλεονεκτήματα των προσωπικών εταιρειών. Ωστόσο δεν μπορούμε να μην αναφέρουμε και τα προβλήματα τα οποία πιθανόν να παρουσιαστούν λόγω διαφωνιών και συγκρούσεων μεταξύ των εταίρων τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα διαταραχές στη διοίκηση της εταιρείας. Οι προσωπικές εταιρείες διακρίνονται σε: Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες, Εταιρείες Συμπλοιοκτησίας και σε Συμμετοχικές ή Αφανείς Εταιρείες.³²

2.2.2.2 Εταιρείες Κεφαλαίου (Κεφαλαιουχικές)

Στις εταιρείες αυτής της μορφής κυριαρχεί το εταιρικό κεφάλαιο και όχι το προσωπικό στοιχείο. Τα βασικά χαρακτηριστικά τους είναι όμοια με εκείνα των μεγάλων Εταιρικών Επιχειρήσεων και υπάρχει η εύνοια του κράτους για την ίδρυσή τους. Η πλειοψηφία στη διοίκηση των εταιρειών αυτών καθορίζεται σύμφωνα με την πλειοψηφία των μετοχικών ή εταιρικών κεφαλαίων και όχι με βάση το πρόσωπο. Σε αυτήν τη μορφή εταιρειών η ευθύνη των εταίρων εξαρτάται από το ποσό της εισφοράς τους και δεν αναγνωρίζεται η προσωπική εργασία. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, σε αντίθεση με τις προσωπικές, έχουν εμπορικό χαρακτήρα ανεξάρτητα από το αν ασκούν εμπορική δραστηριότητα. Στις εταιρείες κεφαλαίου συγκαταλέγονται η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε) και η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).³³

2.3 Λογιστικό Σύστημα Επιχειρήσεων

Στο λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης περιλαμβάνονται τα λογιστικά αρχεία δηλαδή τα βιβλία και τα παραστατικά. Η εταιρεία είναι υποχρεωμένη να τηρεί αρχείο στο οποίο θα

³² Νεγκάκης, Χ.Ι. Λογιστική Εταιρειών Θεωρεία-Εφαρμογές, Αθήνα, 2006, σελ. 27.

³³ Burbidge, J., Cuff, K., Leach, J. Tax competition with heterogeneous firms, Journal of Public Economics, 90, 2006, p 533-549.

αναγράφεται κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου, καθώς και τα έσοδα-έξοδα, τα κέρδη, οι ζημίες, οι αγοραπωλησίες περιουσιακών στοιχείων, οι εκπτώσεις και επιστροφές φόρων, τελών καθώς και οι εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης πρέπει να ενημερώνεται για τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Τα λογιστικά αρχεία μπορεί να είναι ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα και πρέπει να συντάσσονται στην ελληνική γλώσσα. Τα λογιστικά στοιχεία, παραστατικά και τιμολόγια πώλησης, μπορούν να συντάσσονται και σε άλλη γλώσσα εκτός από την ελληνική.

2.3.1 Λογιστικά Αρχεία

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρούνται όλες οι συναλλαγές της επιχείρησης ανεξάρτητα από την αξία τους. Ορισμένα παραδείγματα λογιστικών αρχείων αναφέρονται ενδεικτικά παρακάτω:

1. Ημερολόγια, αναλυτικά, συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
2. Αρχεία όπου καταγράφονται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία.
3. Τα δεδομένα μιας περιόδου στα οποία είναι εμφανής η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή στα τελικά προϊόντα και υπηρεσίες.
4. Καταστάσεις μισθοδοσίας, παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών.
5. Πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης.
6. Παραστατικά που συνοδεύουν τη διακίνηση των προϊόντων μιας επιχείρησης.
7. Τιμολόγια και αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδονται κατά την πώληση αγαθών και υπηρεσιών.
8. Παραστατικά από τρίτους που λαμβάνει η επιχείρηση, όπως τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών.
9. Συμβάσεις παντός είδους.
10. Έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους.
11. Έγγραφα η σύνταξη των οποίων γίνεται για την κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία..

2.3.2 Σχέδιο Λογαριασμών

Το **Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** – Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, αποτελεί ένα σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, με σκοπό την τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών, τη λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, τη σύνταξη και δημοσίευση

τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και τον σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα.³⁴

Από το 2006 τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Οι ομάδες του σχεδίου απαρτίζονται από λογαριασμούς που αναλύονται σε πρώτο, δεύτερο, τρίτο κ.ο.κ. βαθμό, παρέχοντας όσο το δυνατόν μεγαλύτερη πληροφόρηση, ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης, χωρίς όμως να επιδρούν στην ομοιομορφία κατά τη σύγκριση των καταστάσεων.

2.3.3 Μέθοδοι Λογιστικού Συστήματος

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης εκτός από τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνει τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώριση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων που λαμβάνουν χώρα στην επιχείρηση. Το εφαρμοζόμενο λογιστικό σύστημα μπορεί να είναι το διπλογραφικό ή το απλογραφικό.³⁵

2.3.3.1 Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι η διγραφική μέθοδος τήρησης των βιβλίων (πρώην Γ΄ κατηγορία) και χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν, ισολογισμό.³⁶

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα τηρούν λογιστικά βιβλία (Ημερολόγια και Καθολικά) τα οποία είναι αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον εάν είναι χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.

Συγκεκριμένα, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- i. Οι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.
- ii. Οι Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη.
- iii. Οι Ο.Ε., Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000€ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν.4308/2014).
- iv. Τα μη Κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000€.
- v. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000€.

³⁴ Χέβας, Δ.Λ., Παπαδάκη, Α.Ι., Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2004, σελ.2.

³⁵ Γρηγοράκος, Θ. Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2001.

³⁶ Λεοντάρης, Μ. Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, 2004.

- vi. Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.).
- vii. Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.

Κατά την εφαρμογή διπλογραφικού συστήματος η επιχείρηση πρέπει να τηρεί:

- α) Ημερολόγιο, αρχείο όπου καταγράφονται οι συναλλαγές και τα γεγονότα.
- β) Αναλυτικό καθολικό, αρχείο όπου αναφέρονται οι μεταβολές των τηρούμενων λογαριασμών.
- γ) Ισοζύγιο, συγκεντρωτικό σύστημα για τις χρεώσεις και τις πιστώσεις, καθώς και το υπόλοιπο των τηρούμενων λογαριασμών.

2.3.3.2 Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζεται από τις πολύ μικρές επιχειρήσεις που δεν συντάσσουν ισολογισμό: Ετερόρρυθμες και Ομόρρυθμες Εταιρείες, ατομικές επιχειρήσεις, δικηγορικές εταιρίες, κοινοπραξίες και γενικά οποιαδήποτε οντότητα του ιδιωτικού τομέα αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000€. Η επιχείρηση που εντάσσεται σε **απλογραφικό λογιστικό σύστημα** τηρεί:

- α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.
- β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής.

Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταγράφονται:

- i. Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός, η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
- ii. Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων και λοιπών αγαθών, προϊόντων.
- iii. Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.
- iv. Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
- v. Τα έξοδα από τις αμοιβές προσωπικού και τις εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών, και λοιπά έξοδα.
- vi. Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το βιβλίο εσόδων - εξόδων πρέπει να ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι μετά του χρόνου που απαιτείται για την εμπρόθεσμη υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ο.Ε.)

3.1 Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά

Ομόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία η οποία ιδρύεται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, φυσικών ή νομικών, με σκοπό τη δημιουργία κέρδους μέσω εμπορικών πράξεων και υπό εταιρική επωνυμία (άρθρο 741, Αστικού Κώδικα). Η σύσταση της Ομόρρυθμης εταιρείας και οι λεπτομέρειες, όσον αφορά το καθεστώς συνεργασίας των μελών που την απαρτίζουν, αναφέρονται σε ένα συμβολαιογραφικό έγγραφο, το καταστατικό της εταιρείας, το οποίο πρέπει να δημοσιευτεί στο πρωτοδικείο της έδρας της κάθε εταιρείας. Με τη δημοσίευση του καταστατικού ουσιαστικά γίνεται και η ίδρυση της Ο.Ε. Τα στοιχεία που αναγράφονται στο καταστατικό αφορούν στα εξής:

- Τα προσωπικά στοιχεία των εταίρων (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κατοικίας, ιδιότητα)
- Το κεφάλαιο που εισφέρει ο κάθε εταίρος
- Τον τρόπο κατανομής των κερδών
- Την επωνυμία και την έδρα της εταιρείας
- Το καθεστώς και τη διάρκεια της συνεργασίας μεταξύ των εταίρων
- Τον σκοπό και το αντικείμενο της εταιρείας
- Τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των εταίρων.³⁷

Βασικό χαρακτηριστικό της Ο.Ε. αποτελεί η ευθύνη των εταίρων, που είναι ισότιμη για όλους. Συγκεκριμένα, κάθε εταίρος ευθύνεται με όλη την ατομική του περιουσία για τις υποχρεώσεις της εταιρείας, ανεξάρτητα με το ποσό συμμετοχής του στο αρχικό κεφάλαιο. Η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων χαρακτηρίζεται ως αλληλέγγυα που σημαίνει ότι κάθε εταίρος έχει ευθύνη για τις υποχρεώσεις και των άλλων εταίρων. Εάν λοιπόν οι υποχρεώσεις της εταιρείας δεν είναι δυνατόν να καλυφθούν από την περιουσία της εταιρείας, θα πρέπει να καλυφθούν από την προσωπική περιουσία των εταίρων. Ακόμα και στην περίπτωση που θα πρέπει να γίνει λύση της εταιρείας, οι εταίροι εξακολουθούν να έχουν την ευθύνη μέχρι την πλήρη εξόφληση των χρεών της εταιρείας.

Για την διευκόλυνση της λειτουργίας της εταιρείας, υπάρχει η δυνατότητα να οριστεί ένας (ή και περισσότεροι) διαχειριστής, είτε είναι εταίρος είτε όχι, ο οποίος θα αναλάβει την εκπροσώπηση της εταιρείας καθώς και τη διαχείριση της περιουσίας της, σύμφωνα με διάταξη που θα προβλέπεται στο καταστατικό της εταιρείας.

³⁷ Καραγιάννης, Ι.Δ., Καραγιάννη, Α.Δ., Καραγιάννης, Δ.Ι. Συστάσεις-Μετατροπές-Συγχωνεύσεις Απορροφήσεις Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων, 3η έκδοση, Εκδόσεις Καραγιάννης Ιωάννης, Θεσσαλονίκη, 2012.


3.2 Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων στην Ο.Ε.

Στην Ομόρρυθμη εταιρεία βάση του απλογραφικού συστήματος τηρούνται τα κάτωθι λογιστικά βιβλία:

 **Βιβλίο εσόδων – εξόδων**, όπου καταχωρούνται:


- ✓ Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός, η χρονολογία έκδοσης και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
- ✓ Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων.
- ✓ Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων.
- ✓ Τα έσοδα από την παροχή υπηρεσίας.
- ✓ Οι δαπάνες για αγορά αγαθών και για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων.
- ✓ Οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών και τα γενικά έξοδα.
- ✓ Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
- ✓ Τα έσοδα και έξοδα.
- ✓ Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που διενεργούνται.

Το βιβλίο εσόδων - εξόδων πρέπει να ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και δεν πρέπει να ξεπερνά την εμπρόθεσμη υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Στην περίπτωση που λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών χωρίς να έχουν παραληφθεί γίνεται καταχώρηση σχετικών εγγραφών σε συγκεκριμένες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων οι οποίες τακτοποιούνται στη συνέχεια κατά την παραλαβή των αγαθών.

 **Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής** (το οποίο τηρείται αθεώρητο) καταγράφονται:

Τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, οι πρώτες ύλες και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία υπάρχουν στις εγκαταστάσεις του υπόχρεου ή σε άλλες εγκαταστάσεις, κατά την 31/12 κάθε έτους. Καταγράφονται επίσης τα αποθέματα που βρίσκονται στην έδρα, το υποκατάστημα ή τον αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση των ποσοτήτων των αποθεμάτων γίνεται στο βιβλίο απογραφών, σε καταστάσεις απογραφής ή σε κάποιο άλλο έντυπο και πραγματοποιείται μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρείται και η αξία των αποθεμάτων μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Βάση του διπλογραφικού συστήματος τηρούνται τα κάτωθι λογιστικά βιβλία:

 **Ημερολόγια**, στα οποία αναγράφεται η έκδοση ή λήψη του κάθε δικαιολογητικού και οι ταμειακές πράξεις από την διενέργεια τους μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα οπότε και πρέπει να γίνεται η ενημέρωση του ημερολογίου. Η προθεσμία αυτή δε μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., δηλαδή την 26^η ημέρα του μήνα, στην περίπτωση που υπάρχει χρεωστικό υπόλοιπο ή την τελευταία ημέρα του μήνα, εάν προκύπτει μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο.

📖 **Γενικού και Αναλυτικών καθολικών**, η ενημέρωση του οποίου πρέπει να γίνεται έως και το τέλος του επόμενου μήνα, όπως και στην περίπτωση του ημερολογίου. Εξαιρέση αποτελούν τα βιβλία γενικού και αναλυτικών καθολικών των ασφαλιστικών επιχειρήσεων για τα οποία υπάρχει η δυνατότητα ενημέρωσης μέχρι την 20^η του μεθεπόμενου μήνα.

📖 **Μητρώο Παγίων** περιουσιακών στοιχείων, η ενημέρωση του οποίου γίνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού. Τα έπιπλα και σκεύη μπορούν να καταγράφονται στο μητρώο παγίων.

📖 **Βιβλίο απογραφών ποσοτικών αποθεμάτων**, όπου πραγματοποιείται η καταγραφή των ποσοτήτων των αποθεμάτων μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

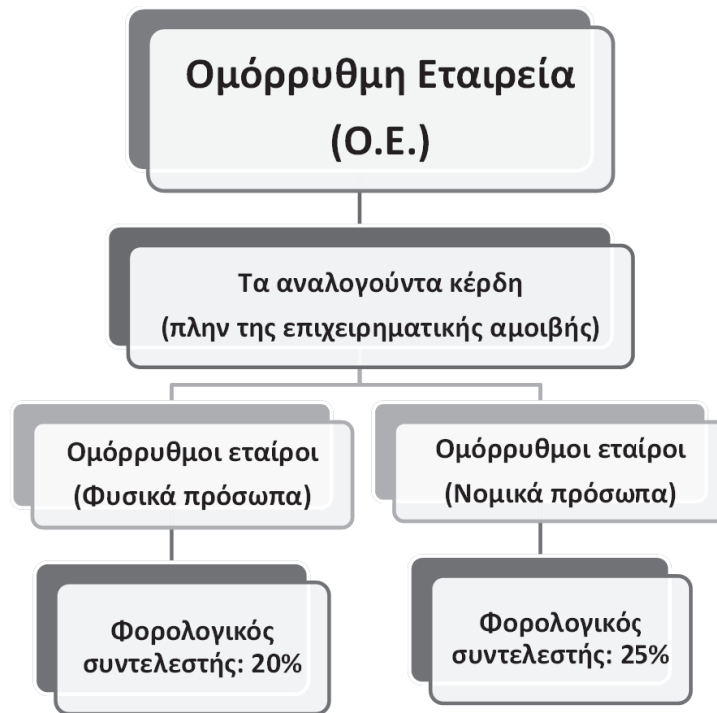
📖 **Βιβλίο απογραφών με αποτίμηση**, η καταγραφή του οποίου διενεργείται μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, μαζί με την καταγραφή της αξίας των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

3.3 Φορολογία της Ο.Ε.

Οι ομόρρυθμες εταιρίες υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος χωρίς να γίνεται διάκριση σε διανεμόμενα και αδιανεμήτα κέρδη. Εφόσον καταβληθεί ο φόρος οι εταίροι αφενός δεν έχουν καμία φορολογική υποχρέωση όσον αφορά στα κέρδη της εταιρείας, αφετέρου δεν δικαιούνται να ζητήσουν να φορολογηθούν συμπεριλαμβανομένων των κερδών αυτών στην προσωπική τους φορολογική δήλωση με βάση τις διατάξεις που ισχύουν για την φορολογία εισοδήματος.

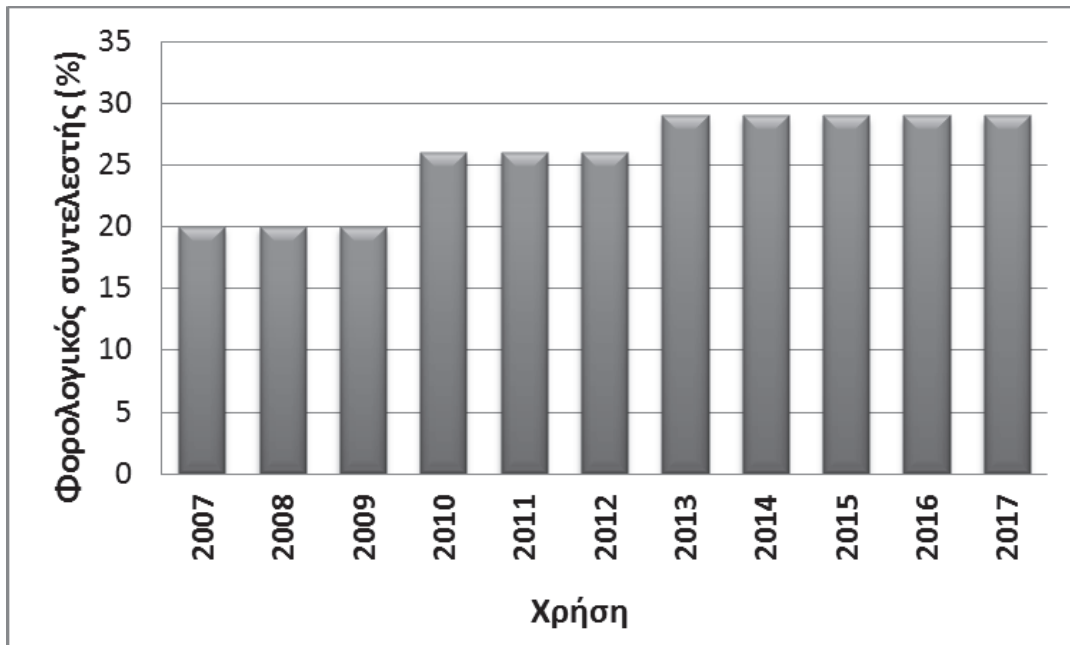
Τα συνολικά κέρδη της Ομόρρυθμης Εταιρείας, ανεξάρτητα από το που προέρχονται, υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών. Εξαιρούνται ωστόσο τα κάτωθι:

1. Τα κέρδη που φορολογούνται αυτοτελώς ή απαλλάσσονται του φόρου.
2. Τα προερχόμενα από συμμετοχή σε Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης κέρδη καθώς και τα κέρδη από μερίσματα ανώνυμων εταιριών, συνεταιρισμών ή αμοιβαίων κεφαλαίων.
3. Η επιχειρηματική αμοιβή που αφαιρείται από τα κέρδη που απομένουν μετά τις μειώσεις των προηγούμενων περιπτώσεων.



Σχήμα 3.2.1. Φορολογία κερδών Ο.Ε. το οικονομικό έτος 2013.

Στο Διάγραμμα 3.2.1 παρουσιάζονται οι φορολογικοί συντελεστές για τα τελευταία δέκα χρόνια, από το 2007 έως το 2017, για την Ομόρρυθμη Εταιρεία.



Διάγραμμα 3.2.1 Φορολογικοί συντελεστές για τα έτη χρήσης 2007-2017 για την Ομόρρυθμη Εταιρεία.

Πηγή: Taxheaven, 2017

3.4 Περίπτωση Πτώχευσης της Ο.Ε.

Η πτώχευση μιας εταιρίας διακρίνεται σε δύο στάδια, το προπαρασκευαστικό στάδιο και το τελειωτικό στάδιο. Για να ξεκινήσει η διαδικασία της πτώχευσης πρέπει να συντρέχουν και κάποιες βασικές προϋποθέσεις, όπως η ύπαρξη περιουσίας του οφειλέτη, η οποία θα πρέπει να είναι ικανή να καλύψει τα έξοδα της διαδικασίας της πτώχευσης ή η αίτηση για πτώχευση να μην έχει καταχρηστικό χαρακτήρα.³⁸

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 259 του Ν.4072/2012 προβλέπεται ότι η Ομόρρυθμη εταιρεία λύεται με την κήρυξή της σε πτώχευση. Η κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση συνεπάγεται την συμπτώχευση και των ομόρρυθμων εταίρων αυτής και το δικαστήριο αρκείται στον έλεγχο της συνδρομής των βασικών προϋποθέσεων που οδήγησαν την εταιρεία στην πτώχευση όχι ως προς τους εταίρους αλλά ως προς την εταιρεία.³⁹ Η συμπτώχευση των ομόρρυθμων μελών της εταιρείας επέρχεται, χωρίς να απαιτείται να διαλαμβάνεται αυτό στην απόφαση στην οποία κηρύσσεται η πτώχευση, ο δε σύνδικος της πτωχεύσασας εταιρείας είναι και σύνδικος των πτωχεύσεων των ομόρρυθμων μελών (αποφάσεις Εφ. Πατρών 6/1999 και 10798/87 Εφ. Αθηνών και, επίσης, έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής επί της παραγράφου 1 του άρθρου 259 του Ν.4072/2012).⁴⁰

3.5 Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Ο.Ε.

Για την Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.), εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρα 741 έως 784). Με τον πρόσφατο νόμο Ν.4072/2012 (Μέρος Έβδομο, άρθρα 249 έως 270, ισχύς από 11.4.2012), καθορίστηκε για πρώτη φορά, το πλαίσιο της νομικής προσωπικότητας της Ο.Ε., ενώ ρυθμίστηκαν και διάφορα άλλα θέματα (δημοσιότητα, εταιρική επωνυμία κ.λπ.). Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 2, του άρθρου 249 του ως άνω νόμου, «εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Α.Κ.». Συνεπώς, οι διατάξεις του Α.Κ. εξακολουθούν να ισχύουν, εκτός αν τα θέματα που αφορούν, ρυθμίζονται διαφορετικά από τον Ν.4072/2012.⁴⁰

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 773 του Α.Κ.: «Η εταιρεία λύεται με τον θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων, είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε». Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 260, του Ν.4072/2012 αναφορικά με αυτό το θέμα, ο θάνατος ενός εταίρου συνιστά γεγονός που επιφέρει την έξοδό του από την εταιρεία, εκτός αν προβλέπεται κάτι διαφορετικό στην εταιρική σύμβαση. Επιπλέον, σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο 259 του ίδιου νόμου, η αναγκαστική έξοδος ενός εταίρου, λόγω θανάτου, από την προσωπική εταιρεία, δεν συνιστά αυτόματα και τη λύση αυτής, με την προϋπόθεση διαφορετικής αντιμετώπισης από τα οριζόμενα στο εταιρικό καταστατικό. Στη συνέχεια, βάσει, του άρθρου 265, ως άνω, η προσωπική εταιρεία μπορεί να συνεχίσει να υφίσταται και από τους

³⁸ <http://www.capital.gr>

³⁹ <http://epixeirisi.gr/>

⁴⁰ Λεοντάρης, Μ. Προσωπικές εταιρείες, 1997, σελ. 73-74.

κληρονόμους του εταίρου που απεβίωσε, εφόσον οι υπόλοιποι εταίροι συναινούν σε αυτή την επιλογή.

Ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας και των εταίρων, επισημαίνονται τα παρακάτω:

- Η εταιρεία υποχρεώνεται σε υποβολή δήλωσης μεταβολής στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. φορολογίας της (άρθρο 36, παρ. 1, του Ν.2859/2000).
- Δεν απαιτείται υποβολή δήλωσης φόρου υπεραξίας, από μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου, εφόσον υπάρχει κάποιος κληρονόμος, καθώς δεν υφίσταται εξαγορά. Εξάλλου, η αιτία θανάτου και η μεταβίβαση για τον κληρονόμο, θα συμπεριληφθεί στη δήλωση του φόρου κληρονομιάς που θα πρέπει να υποβάλει.
- Με την προϋπόθεση ότι έχει ενημερωθεί η υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ για την μεταβολή αυτή και έχει τροποποιηθεί το καταστατικό της εταιρείας θα υποβληθεί η φορολογική δήλωση (Ε5) με επιμερισμό επιχειρηματικής αμοιβής και στον κληρονόμο, ο οποίος καθίσταται ομόρρυθμος εταίρος. Ο αποθανών εταίρος, δεν θεωρείται ότι αποκτά επιχειρηματική αμοιβή.

3.6 Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ο.Ε.

Η ανώνυμη εταιρεία «ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Π. ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με διεύθυνση Γούναρη 100, Πάτρα και Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών (έναρξη 1-1-1995) στην χρήση 2016 είχε τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανήλθαν σε 500.000,00€.
- Καθαρά κέρδη 65.000,00€.
- Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις 500,00€.
- Προσαυξήσεις ασφαλιστικών ταμείων 420,00€.
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγ. έτους) 9.000,00€
- Τέλος επιτηδεύματος 800,00€
- Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων 9000,00€ (Τακτικός φορολογικός έλεγχος 2013)

Στην Ο.Ε. συμμετέχουν 2 φυσικά πρόσωπα, με ποσοστά συμμετοχής 60% και 40%.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να υπολογισθούν, για το φορολογικό έτος 2016:

- Τα φορολογητέα κέρδη
- Ο φόρος εισοδήματος
- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος
- Το συνολικό ποσό για καταβολή
- Να συνταχθεί πίνακας αποτελεσμάτων
- Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

A) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσης	65.000,00
Πλέον : μη εκπιπτόμενες δαπάνες	<u>1.720,00</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	66.720,00

(μετά την φορολογική αναμόρφωση)

B) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 66.720,00 επί

Συντελεστή φορολογίας 29%	19.348,80
---------------------------	-----------

Γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Φόρος εισοδήματος χρήσης 2016 19.348,80 επί

Συντελεστή 100%	19.348,80
-----------------	-----------

Δ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

Καθαρά κέρδη χρήσης	65.000,00
---------------------	-----------

Μείον :

Φόρος εισοδήματος	-19.348,80
-------------------	------------

Κέρδη προς διάθεση	45.651,20
--------------------	-----------

Τα κέρδη διατίθενται ως εξής :

- Κέρδη σε εταίρους	45.651,20
---------------------	-----------

Z) Κατανομή και φορολογία διανεμόμενων κερδών

<u>Μέτοχοι</u>	<u>Ποσοστά συμ/χής</u>	<u>Διανεμόμενα κέρδη</u>	<u>Φόρος 15%</u>	<u>Καθαρό Ποσό</u>
A Μέτοχος	60%	27.390,72	4.108,61	23.282,11
B Μέτοχος	40%	<u>18.260,48</u>	<u>2.739,07</u>	<u>15.521,41</u>
		45.651,20	6.847,68	38.803,52

H) Λογιστικές εγγραφές

1) Μεταφορά κερδών χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση.

	Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	65.000,00	
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης		65.000,00

2) Μεταφορά των καθαρών κερδών στο Λ.88.99

88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης	65.000,00	
88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση		65.000,00

3) Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	19.348,80	
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		19.348,80

4) Μεταφορά φόρου εισοδήματος σε Λ.88.99

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	19.348,80	
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος		19.348,80

5) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογ/σμό εκκαθ/σης φόρων-τελών

54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών	19.348,80	
54.08.00.00 Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών		
Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος		19.348,80

6) Προκαταβολή εισοδήματος

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκ/σης φόρων-τελών

Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος 19.348,80

33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 19.348,80

7) Διάθεση κερδών χρήσης

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση 45.651,20

53.14.00.01 Α μέτοχος 23.282,11

53.14.00.02 Β μέτοχος 15.521,41

8) Εγγραφή τέλους επιτηδεύματος

63.98.00.00 Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος 800,00

54.09.00.00 Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος 800,00

9) Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα κέρδη που διανέμουν οι Ομόρρυθμες εταιρείες, θεωρείται η τελευταία μέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής φορολογικής δήλωσης, οπότε και εντός του συγκεκριμένου μήνα πρέπει να διενεργηθεί η σχετική λογιστική εγγραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ε.Ε.)

4.1 Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά

Η σύσταση της Ετερόρρυθμης Εταιρείας γίνεται από ένα ή περισσότερα μέλη εκ των οποίων το ένα τουλάχιστον είναι ο ομόρρυθμος εταίρος και τα υπόλοιπα μέλη είναι οι ετερόρρυθμοι εταίροι. Σε αυτήν την εταιρική μορφή τα ομόρρυθμα μέλη ευθύνονται για τις οικονομικές υποχρεώσεις της εταιρείας ακόμα και με την προσωπική τους περιουσία σε περίπτωση που δεν επαρκεί η περιουσία της εταιρείας. Αντιθέτως η ευθύνη των ετερόρρυθμων μελών φτάνει μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο. Αυτή είναι και η βασική διαφορά της Ετερόρρυθμης από την Ομόρρυθμη εταιρεία. Η εισφορά των ετερόρρυθμων μελών πραγματοποιείται σε μετρητά ή σε είδος (εργασία, εξοπλισμός, τεχνογνωσία, κτιριακές εγκαταστάσεις, κ.ά.), αλλά και με την ενεργό συμμετοχή τους στην διοίκηση της εταιρείας. Ωστόσο το ρόλο του διαχειριστή και εκπροσώπου της εταιρείας αναλαμβάνουν αποκλειστικά οι ομόρρυθμοι εταίροι.

Για να αποκτήσει νομική οντότητα μια Ετερόρρυθμη εταιρεία πρέπει να γίνει η εγγραφή της στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), όπου καταχωρούνται τα στοιχεία της εταιρείας και των ετερόρρυθμων εταίρων.

Για την σύσταση μιας Ε.Ε. δεν απαιτείται συγκεκριμένο κεφάλαιο καθώς δεν διαχωρίζεται η περιουσία της εταιρείας από την περιουσία των ομόρρυθμων εταίρων οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την εταιρεία ακόμα και με την προσωπική τους περιουσία, όπως προαναφέρθηκε.

Η Ετερόρρυθμη εταιρεία διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

- i. Την απλή Ετερόρρυθμη εταιρεία, όπου οι ετερόρρυθμοι εταίροι διαθέτουν μερίδια τα οποία αναγράφονται στο καταστατικό της εταιρείας και δεν μπορούν να μεταβιβαστούν. Η διαχείριση της εταιρείας αναλαμβάνεται αποκλειστικά από τους ομόρρυθμους εταίρους καθώς οι ετερόρρυθμοι απαγορεύεται να εκπροσωπούν την εταιρεία. Ωστόσο δικαιούνται να έχουν γνώση τόσο του οικονομικού ελέγχου της εταιρείας όσο και του διαχειριστή της.
- ii. Την κατά μετοχές Ετερόρρυθμη εταιρεία, στην οποία οι ετερόρρυθμοι εταίροι διαθέτουν μερίδια που παρίστανται σαν μετοχές ανώνυμης εταιρείας και μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα. Την διαχείριση της εταιρείας μπορούν να αναλάβουν οι ομόρρυθμοι εταίροι ή κάποια τρίτα πρόσωπα τα οποίοι δεν συμμετέχουν στην εταιρεία αλλά ορίζονται στο καταστατικό της, όπου ορίζεται και η διάρκεια της θητείας τους. Και σε αυτήν την μορφή της Ετερόρρυθμης εταιρείας οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν έχουν δικαίωμα να διαχειρίζονται και να εκπροσωπούν την εταιρεία.

Αξίζει να αναφερθεί πως η ύπαρξη ετερορρυθμών εταίρων που διαθέτουν περιορισμένα δικαιώματα στη διοίκηση της εταιρείας και έχουν περιορισμένη ευθύνη όσον αφορά στις υποχρεώσεις της αποτελεί την ειδοποιό διαφορά μεταξύ μιας Ομόρρυθμης και μιας Ετερόρρυθμης εταιρείας. Η παρουσία των ετερόρρυθμων εταίρων οδηγεί σαφώς την Ε.Ε. σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με την Ο.Ε. καθώς λειτουργούν συχνά ως χρηματοδότες

εξασφαλίζοντας στην εταιρεία τα κεφάλαια που απαιτούνται για τη λειτουργία και την ανάπτυξή της.

Στην επωνυμία της Ετερόρρυθμης εταιρείας αναγράφεται το όνομα ενός ή περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ενώ δεν φαίνονται τα ετερόρρυθμα μέλη προς αποφυγή εξαπάτησης των δανειστών της εταιρείας. Στην εταιρική επωνυμία τόσο της Ομόρρυθμης όσο και της Ετερόρρυθμης εταιρείας συναντάται συχνά η ένδειξη «και Σια», με την οποία δηλώνεται η συμμετοχή των ετερόρρυθμων εταίρων στην εταιρεία.

Η σύσταση της Ετερόρρυθμης εταιρείας γίνεται με την σύνταξη ενός εταιρικού καταστατικού το οποίο κατατίθεται στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας. Στο καταστατικό θα αναγράφονται τα κάτωθι:

- Η επωνυμία της εταιρείας και ο διακριτικός της τίτλος.
- Ο τύπος της εταιρείας.
- Ο σκοπός ίδρυσης και το αντικείμενο δραστηριότητας της εταιρείας.
- Τα προσωπικά στοιχεία των ετερόρρυθμων εταίρων (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κατοικίας, ιδιότητα).
- Τα προσωπικά στοιχεία των ομόρρυθμων εταίρων (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κατοικίας, ιδιότητα).
- Το ποσό που εισφέρει ο κάθε εταίρος.

Με τη σύστασή της, η Ετερόρρυθμη εταιρεία μπορεί να διενεργεί συναλλαγές, να έχει ενεργό συμμετοχή σε άλλες εταιρείες ως εταίρος, να αποκτά κυριότητα σε κινητή και ακίνητη περιουσία καθώς και να έχει τον έλεγχο των εμπορικών της σχέσεων.

Τα λογιστικά βιβλία που τηρούνται στην Ε.Ε. είναι τα ίδια με εκείνα που τηρούνται στην Ο.Ε. (βλ. §3.2).

4.2 Φορολογία της Ε.Ε.

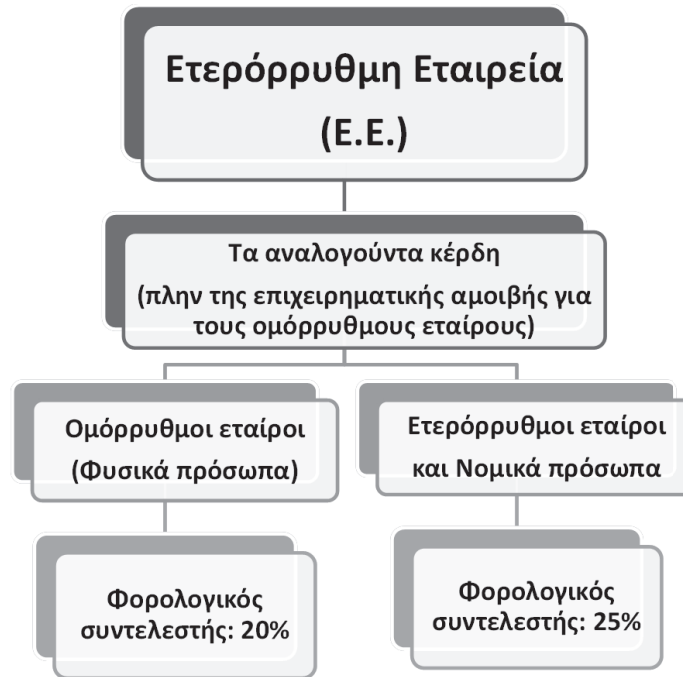
Για τον υπολογισμό του φόρου των Ε.Ε. η φορολόγηση των καθαρών κερδών γίνεται με συντελεστή 20% για τη διαχειριστική χρήση 2007 ενώ για την χρήση 2017 ο συντελεστής φτάνει το 29%. Για τον υπολογισμό των φορολογηθέντων κερδών πρέπει από τα κέρδη της χρήσης να αφαιρεθούν τα κάτωθι, όπως και στην περίπτωση της Ο.Ε.:

1. Τα κέρδη που φορολογούνται αυτοτελώς ή απαλλάσσονται του φόρου.
2. Τα κέρδη που προέρχονται από συμμετοχή σε Ομόρρυθμες ή Ετερόρρυθμες εταιρείες, μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων.

Για την προσωπική εργασία που παρέχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι λαμβάνουν ως αντάλλαγμα ένα πλασματικό ποσό, την επιχειρηματική αμοιβή. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής θα πρέπει να αφαιρεθεί από τα συνολικά κέρδη της εταιρείας, ανεξάρτητα από το εάν κάποιος από τους εταίρους δεν επιθυμεί την επιχειρηματική αυτή αμοιβή. Στην περίπτωση που ένας ομόρρυθμος εταίρος συμμετέχει σε περισσότερες από μία εταιρείες θα λάβει την επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρεία η οποία του αποδίδει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη.

Ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συμμετοχής του κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας που δηλώθηκαν με την αρχική δήλωση, είτε αυτή είναι εμπρόθεσμη είτε είναι εκπρόθεσμη. Αξίζει στο σημείο αυτό να σημειωθεί πως η επιχειρηματική αμοιβή δεν υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη που μπορεί να προκύψουν από κάποιο φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί εν καιρώ. Τα συνολικά κέρδη φορολογούνται με συντελεστή 22% ή 20%, ανάλογα.⁴¹

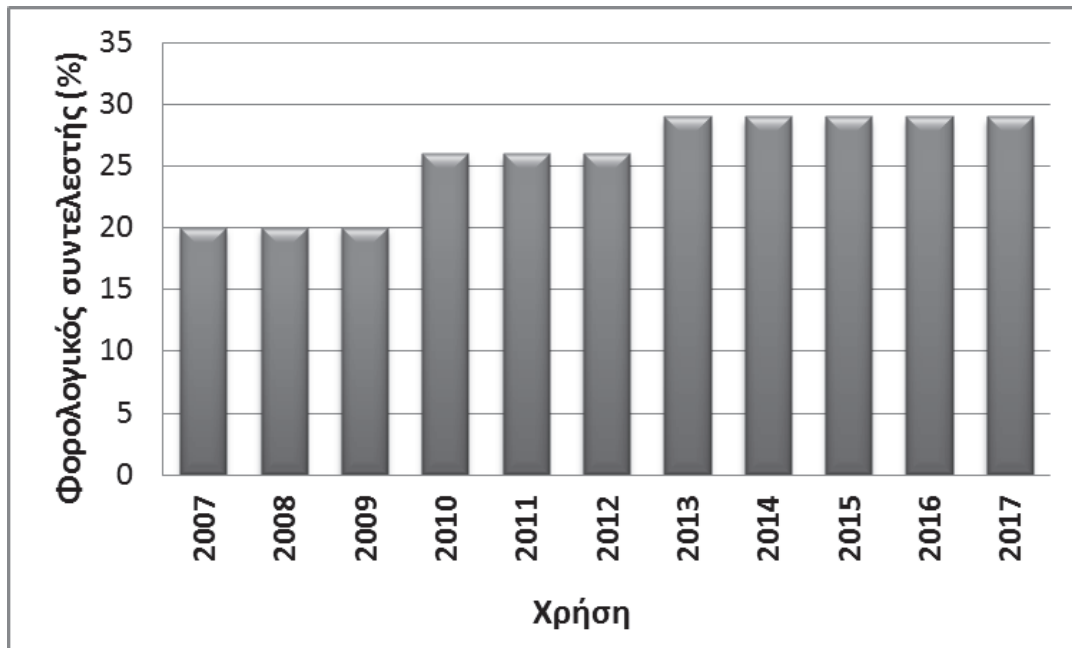
Στο **Σχήμα 4.2.1** απεικονίζεται η φορολογία κερδών της Ε.Ε. για το οικονομικό έτος 2013.



Σχήμα 4.2.1. Φορολογία κερδών Ε.Ε. το οικονομικό έτος 2013.

Στο παρακάτω Διάγραμμα (**Διάγραμμα 4.2.1**) παρουσιάζονται οι φορολογικοί συντελεστές για τα τελευταία δέκα χρόνια, από το 2007 έως το 2017, για την Ετερόρρυθμη Εταιρεία.

⁴¹ Krautheim, S., Schmidt-Eisenlohr, T. Heterogeneous firms, 'profit shifting' FDI and international tax competition, *Journal of Public Economics*, 95, 2011, p. 122-133.



Διάγραμμα 4.2.1 Φορολογικοί συντελεστές για τα έτη χρήσης 2007-2017 για την Ετερόρρυθμη Εταιρεία.

Πηγή: Taxheaven, 2017

4.3 Περίπτωση Πτώχευσης στην Ε.Ε.

Ομοίως με την Ομόρρυθμη εταιρεία, η πτώχευση της Ετερόρρυθμη εταιρείας οδηγεί στη λύση της, η οποία συνεπάγεται την συμπτώχευση των εταίρων της. Στην περίπτωση που ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει καταφέρει να καταβάλει την εισφορά του τότε θα έχει θέση οφειλέτη της εταιρείας που κήρυξε πτώχευση. Η πτώχευση ωστόσο του ομόρρυθμου εταίρου δεν συνεπάγεται την πτώχευση της εταιρείας αλλά μόνο την λύση αυτής. Επιπλέον, υπάρχει και η συμφωνία της συνέχισης της εταιρείας από τους υπόλοιπους εταίρους. Η συμπτώχευση των εταίρων επέρχεται, χωρίς να απαιτείται να διαλαμβάνεται αυτό στην απόφαση στην οποία κηρύσσεται η πτώχευση. Επιπλέον, ο σύνδικος της πτωχεύσασας εταιρείας είναι και σύνδικος των πτωχεύσεων των εταιρικών μελών (αποφάσεις Εφ. Πατρών 6/1999 και 10798/87 Εφ. Αθηνών και, επίσης, έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής επί της παραγράφου 1 του άρθρου 259 του Ν.4072/2012).⁴²

4.4 Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου της Ε.Ε.

Σε περίπτωση θανάτου του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου, η Ετερόρρυθμη εταιρεία λύνεται, εκτός αν με τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης, που πρέπει να καταχωρηθεί μέσα σε τέσσερες μήνες στο Γ.Ε.ΜΗ., ένας από τους ετερόρρυθμους εταίρους καταστεί

⁴² Argenti, J. Corporate Collapse: The Causes and Symptoms, Mc Graw-Hill, London, 1976.

ομόρρυθμος εταίρος ή αν εισέλθει στην εταιρεία νέος εταίρος ως ομόρρυθμος. Σε κάθε περίπτωση θανάτου εταίρου, εφόσον δεν γίνει τροποποίηση του εταιρικού για την κάλυψη του μεριδίου του αποθανόντος, επέρχεται λύση και εκκαθάριση της εταιρείας.⁴³

4.5 Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ε.Ε.

Η ανώνυμη εταιρεία «ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ Ν. ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε» με διεύθυνση Κανακάρη 100, Πάτρα και Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πατρών (έναρξη 1-1-2005) στην χρήση 2010 είχε τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανήλθαν σε 700.000,00€.
- Καθαρά κέρδη 75.000,00€.
- Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις 1000,00€.
- Προσαυξήσεις ασφαλιστικών ταμείων 420,00€.
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγ. έτους) 15.000,00€

Στην Ε.Ε.. συμμετέχουν 2 φυσικά πρόσωπα, με ποσοστά συμμετοχής 60% το ομόρρυθμο μέλος και 40% το ετερόρρυθμο μέλος.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να υπολογισθούν, για το φορολογικό έτος 2010:

- Τα φορολογητέα κέρδη
- Ο φόρος εισοδήματος
- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος
- Το συνολικό ποσό για καταβολή
- Να συνταχθεί πίνακας αποτελεσμάτων
- Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

A) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσης	75.000,00
Πλέον : μη εκπιπόμενες δαπάνες	<u>1.420,00</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	76.420,00

(μετά την φορολογική αναμόρφωση)

B) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 22926,00 επί 20%	4.585,20
------------------------------------	----------

⁴³

<https://optimumanalysis.wordpress.com/2015/10/23/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CF%85%CE%BA%CF%81%CE%B9%CE%BD%CE%AF%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%83%CF%87%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BC%CE%B5-%CF%84%CE%B7-%CE%BB%CF%8D%CF%83%CE%B7-%CE%B8%CE%AC%CE%BD%CE%B1/>

Φορολογητέα κέρδη 30.568,00 επί 25% 7.642,00

Σύνολο φορολογητέων κερδών 12.227,20

Στοιχεία για τον προσδιορισμό του φόρου

Κέρδη ομορρύθμου 76.420,00 επί 60% = 45.852,00

Κέρδη Ομορρύθμου φορολογούμενα από την εταιρεία 45.852,00 επί 50% = 22.926,00 με ποσοστό φορολογίας 20%.

Επιχειρηματική αμοιβή Ομορρύθμου φορολογούμενη στην ατομική φορολογική δήλωση του 45.852,00 επί 50% = 22.926,00

Αμοιβή ετερορρύθμου 76420,00 επί 40% = 30.568,00 ,η οποία φορολογείται όλη από την εταιρεία με 25%

Γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Φόρος εισοδήματος χρήσης 2010 12.227.20 επί

Συντελεστή 55% 6.724.96

Δ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

Καθαρά κέρδη χρήσης 75.000,00

Μείον :

Φόρος εισοδήματος -12.227.20

Κέρδη προς διάθεση 62.772.80

Τα κέρδη διατίθενται ως εξής :

- Κέρδη σε εταίρους 62.772,80

Ζ) Κατανομή και φορολογία διανεμόμενων κερδών

Μέτοχοι Ποσοστά συμ/χής Διανεμόμενα κέρδη Φόρος 0% Καθαρό Ποσό

A Ομορ. εταίρος 60% 40.414,80 0 40.414,80

B Ετερ. εταίρος 40% 22.358,00 0 22.358,00

62.772,80 62.772,80

H) Λογιστικές εγγραφές

1) Μεταφορά κερδών χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση.

	Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	75.000,00	
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης		75.000,00

2) Μεταφορά των καθαρών κερδών στο Λ.88.99

88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης	75.000,00	
88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση		75.000,00

3) Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	12.227,20	
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		12.227,20

4) Μεταφορά φόρου εισοδήματος σε Λ.88.99

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	12.227,20	
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος		12.227,20

5) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογ/σμό εκκαθ/σης φόρων-τελών

54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών	12.227,20	
54.08.00.00 Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών		
Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος		12.227,20

6) Προκαταβολή εισοδήματος

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκ/σης φόρων-τελών

Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος 6.724,96

33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 6.724,96

7) Διάθεση κερδών χρήσης

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση 62.772,80

53.14.00.01 Α μέτοχος 40.414,80

53.14.00.02 Β μέτοχος 22.358,00

8) Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

Δεν προβλέπεται παρακράτηση για το έτος 2010.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Α.Ε.)

5.1 Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά

Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) είναι ένα νομικό πρόσωπο εμπορικού χαρακτήρα με πλήρη νομική προσωπικότητα και διαθέτει υποχρεωτικό κεφάλαιο το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια τις μετοχές. Το βασικό πλεονέκτημα μιας Ανώνυμης Εταιρείας είναι το γεγονός ότι οι μέτοχοι ευθύνονται μέχρι το ύψος του κεφαλαίου που έχουν διαθέσει κατά τη σύσταση αυτής.

Η ίδρυση μιας Ανώνυμης Εταιρείας μπορεί να πραγματοποιηθεί από δύο τουλάχιστον ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα (άρθρο 8 Ν.2190/1920), εκ των οποίων τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν κλείσει το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας τους και να έχουν την εμπορική ικανότητα.⁴⁴ Το νομικό πλαίσιο της Α.Ε. διαμορφώθηκε από τον νόμο Ν.2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», που αποτέλεσε και το επιμέρους «Δίκαιο της Α.Ε.». Η Α.Ε. είναι εταιρεία εμπορικής δραστηριότητας ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία. Για την σύστασή της απαιτείται η συγκέντρωση του κατώτατου ορίου μετοχικού κεφαλαίου 24.000€ σύμφωνα με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 12/12/2012, Φ.Ε.Κ. 240 Α', πριν από την οποία το απαιτούμενο ποσό κυμαινόταν στις 60.000€.

Τα βασικά χαρακτηριστικά των Ανωνύμων Εταιρειών είναι τα εξής:

1. Το αρκετά μεγάλο κεφάλαιο το οποίο είναι απαραίτητη προϋπόθεση για να ιδρυθεί η εταιρεία.
2. Το κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα μερίδια τα οποία ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις μετοχές.
3. Κατά την ίδρυση μιας Α.Ε., αλλά και σε όλη τη διάρκεια της ζωής της, υπάρχουν αυστηροί όροι δημοσιότητας.
4. Η διάρκειά της είναι αρκετά μεγάλη και κυμαίνεται στα 30 - 50 χρόνια.
5. Οι μέτοχοι έχουν περιορισμένη ευθύνη καθώς τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις τους εξαρτώνται από το κεφάλαιο που έχει καταβάλλει ο κάθε ένας για τη συμμετοχή του στην εταιρεία. Για τον λόγο αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική εταιρεία και όχι ως προσωπική.⁴⁵
6. Υπάρχουν δύο όργανα στην Α.Ε., η Γενική Συνέλευση των μετόχων και το Διοικητικό Συμβούλιο.
7. Οι αποφάσεις στην Α.Ε. λαμβάνονται κατά πλειοψηφία. Για τις αποφάσεις που αφορούν στα τρέχοντα ζητήματα, τη διοίκηση της εταιρείας και τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας αρμόδιο είναι το Διοικητικό Συμβούλιο, ενώ οι σοβαρότερες αποφάσεις π.χ. διορισμός διοικητικού Συμβουλίου, αύξηση κεφαλαίων, αλλαγή σκοπού, διάλυση της εταιρείας κ.ά. λαμβάνονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Στη Γενική Συνέλευση μπορούν να παραστούν όλοι οι μέτοχοι οι οποίοι έχουν και δικαίωμα ψήφου. Στην Α.Ε. υπάρχει ισχυρή πλειοψηφία η οποία αποφασίζει για κάθε ζήτημα, εξασφαλίζοντας στην εταιρεία μια σταθερή και δίκαιη

⁴⁴ Αλεξόπουλος, Κ. Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου, (1η έκδοση), Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα, 1999.

⁴⁵ Χριστοφιλόπουλος, Δ. Εισαγωγή στο Δίκαιο, 3^η έκδοση, Εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2007.

διοίκηση, καθώς βασίζεται στην πλειοψηφία και απόλυτη ευχέρεια χειρισμών στην λειτουργία της.

Εκτός από τα παραπάνω χαρακτηριστικά, είναι σημαντικό να αναφέρουμε πως μία Α.Ε. έχει νομική προσωπικότητα και επομένως διαθέτει περιουσία, έδρα, επωνυμία, ιθαγένεια κ.λπ. Αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό. Επιπλέον, η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου μετοχής.⁴⁴

Για τη σύσταση μιας Ανώνυμης Εταιρείας απαιτείται η σύνταξη ενός συμβολαιογραφικού εγγράφου σύστασης, του Καταστατικού της εταιρείας, νομικό έγγραφο στο οποίο καταγράφονται όλα τα βασικά θέματα που αφορούν στις σχέσεις των μετόχων, τη διοίκηση της εταιρείας, καθώς και θέματα που αφορούν στη διάρκεια ζωής και τη διάλυσή της.

Στο καταστατικό της εταιρείας θα πρέπει να αναφέρονται τα παρακάτω βασικά στοιχεία:

- Η επωνυμία της εταιρείας και η έδρα της.
- Ο σκοπός της εταιρείας.
- Η διάρκεια της εταιρείας.
- Το μετοχικό κεφάλαιο (όπου θα αναφέρεται το ύψος και ο τρόπος καταβολής του).
- Οι μετοχές και συγκεκριμένα το είδος, ο αριθμός, η ονομαστική αξία των μετοχών και η έκδοσή τους.
- Ο αριθμό των μετοχών που υπάρχει σε κάθε κατηγορία, στην περίπτωση που εμφανίζονται περισσότερες κατηγορίες μετοχών.
- Η μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή των ανωνύμων σε ονομαστικές.
- Ο αριθμός των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και οι αρμοδιότητές του στην εταιρεία.
- Η συγκρότηση των Γενικών Συνελεύσεων, ο τρόπος λειτουργίας τους και οι αρμοδιότητές τους.
- Οι ελεγκτές οι οποίοι θα ασχολούνται με τα εξής:
 - Τα δικαιώματα των μετόχων.
 - Τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.
 - Τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.
- Τα στοιχεία των προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό της εταιρείας.











Η επωνυμία της Ανώνυμης Εταιρείας πρέπει να περιέχει υποχρεωτικά:

A. Ένδειξη που να δηλώνει το είδος της επιχείρησης που ασκεί. Εναλλακτικά μπορεί να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο κάποιου εκ των ιδρυτών ή άλλου φυσικού προσώπου

B. Τις λέξεις «Ανώνυμη Εταιρία». Σε περίπτωση που η εταιρία ασκεί παραπάνω από μία δραστηριότητες στην επωνυμία αναγράφεται η κυριότερη ή οι κυριότερες εξ'αυτών.

5.2 Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων στην Α.Ε.

Οι Ανώνυμες Εταιρείες, βάσει του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τηρούν υποχρεωτικά, βιβλία Γ' κατηγορίας. Ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών και το μέγεθος της εταιρείας καθώς και το λογιστικό σύστημα το οποίο εφαρμόζεται σε αυτήν θα πρέπει υποχρεωτικά να τηρεί κάποια βιβλία τα οποία αναφέρονται παρακάτω:

-  **Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.** Εδώ γίνεται η καταχώρηση της απογραφής κατά την έναρξη και εν συνεχεία η απογραφή και ο ισολογισμός στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης. Για τον ισολογισμό επισυνάπτονται επίσης τα έγγραφα που προκύπτουν από την ανάλυση των αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και ο πίνακας διανομής κερδών. Στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών υπογράφουν τα πρόσωπα που έχουν οριστεί για να υπογράφουν και τον ισολογισμό.
-  **Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο.** Στο ημερολόγιο καταχωρούνται οι λογιστικές εγγραφές στο τέλος κάθε μήνα οι οποίες συγκεντρώνονται από τα αναλυτικά ημερολόγια (ταμείου, αγορών, πωλήσεων, διαφόρων πράξεων).
-  **Γενικό Καθολικό.** Οι λογιστικές εγγραφές από το συγκεντρωτικό ημερολόγιο μεταφέρονται στους λογαριασμούς του γενικού καθολικού.
-  **Αναλυτικά Καθολικά.** Τηρούνται σε βιβλία ή καρτέλες. Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναλύεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, κ.ο.κ.
-  **Βιβλίο Αποθήκης.** Είναι και αυτό αναλυτικό καθολικό αλλά προηγείται θεώρηση της χρησιμοποίησής του.
-  **Βιβλίο Γραμματίων εισπρακτέων και Βιβλίο γραμματίων πληρωτέων.** Στα βιβλία αυτά καταχωρούνται τα εισπρακτέα και πληρωτέα γραμμάτια, αντίστοιχα.
-  **Βιβλίο Πρακτικών Συνεδριάσεων των Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων.**
-  **Βιβλίο Πρακτικών Συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου.**
-  **Βιβλίο Μετόχων.** Σε αυτό το βιβλίο, το οποίο διαθέτει ειδική γραμμογράφηση, καταχωρούνται τα στοιχεία των μετόχων, ο αριθμός τους και οι τίτλοι που κατέχει ο καθένας.
-  **Βιβλίο μετοχών.** Στο συγκεκριμένο βιβλίο γίνεται η καταχώρηση των οριστικών και προσωρινών τίτλων των ονομαστικών και των ανώνυμων μετοχών κατά αριθμητική σειρά και κατά σειρά έκδοσης.

5.3 Φορολογία της Α.Ε.

Σύμφωνα με τον Ν.2065/1992 το φορολογητέο εισόδημα της Ανώνυμης Εταιρίας φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου και με την καταβολή του φόρου δεν υπάρχει πια φορολογική υποχρέωση για την εταιρεία και τα μέλη της (μέτοχοι, μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και λοιποί δικαιούχοι). Οι μέτοχοι που είναι και μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, λαμβάνουν τα αντίστοιχα ποσοστά και τις αμοιβές αφού αφαιρεθεί ο φόρος

εισοδήματος από τα εναπομείναντα κέρδη. Στα διανεμόμενα, με τη μορφή μερισμάτων κέρδη, τις αμοιβές και τα ποσοστά των μελών του Δ.Σ., καθώς και τις αμοιβές των εργαζομένων δεν υπάρχει παρακράτηση φόρου με αποτέλεσμα αφενός τα εισοδήματα που λαμβάνουν οι δικαιούχοι να είναι καθαρά αφετέρου να μην φορολογούνται επιπλέον. Αυτό συνεπάγεται πως η δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων δεν θα περιλαμβάνει αυτά τα εισοδήματα, ανεξάρτητα από το εάν το ύψος τους είναι μεγάλο ή μικρό, ούτε θα τα συναθροίζει με άλλα εισοδήματα που πιθανόν να υπάρχουν, με αποτέλεσμα να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994 συμψηφίζοντας το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί από τον νομικό πρόσωπο της Α.Ε.

Τα κέρδη της Α.Ε. φορολογούνται αν από τα συνολικά πραγματικά καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό της εταιρίας αφαιρεθεί η ζημία (εάν υπάρχει) του αμέσως προηγούμενου ή των πέντε προηγούμενων χρόνων, ανάλογα την περίπτωση. Αφαιρούνται επίσης τα μερίσματα ή τα κέρδη που προκύπτουν από την συμμετοχή σε άλλες εταιρίες καθώς τα εισοδήματα αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί στις εταιρίες που πραγματοποιήθηκαν. Ακολουθεί η πρόσθεση στα συνολικά κέρδη των μη φορολογικών εξόδων και η αφαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών (εάν υπάρχουν) διαφόρων αναπτυξιακών νόμων. Το ποσό που μένει φορολογείται με τον αντίστοιχο συντελεστή. Εν συνεχεία γίνεται διανομή ενός μέρους των κερδών που απομένουν αφού αφαιρεθεί ο φόρος, ενώ τα υπόλοιπα παραμένουν στην εταιρία ως αποθεματικά.

Εάν η Α.Ε. διαθέτει ακίνητα από τα οποία έχει εισοδήματα τότε στο ακαθάριστο από τα ακίνητα εισόδημα επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3%. Στην περίπτωση που η Α.Ε. παίρνει απαλλαγή από τον κύριο φόρο, το ίδιο θα συμβαίνει και στον συμπληρωματικό φόρο. Από τον κύριο φόρο αφαιρούνται:

- Ο φόρος που μπορεί να παρακρατήθηκε.
- Ο φόρος που είχε προκαταβληθεί μέσα στον προηγούμενο χρόνο σχετικά με τα εισοδήματα της χρήσης.
- Ο φόρος που αναλογεί στα κέρδη που φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη της Ανώνυμης Εταιρίας.
- Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο.

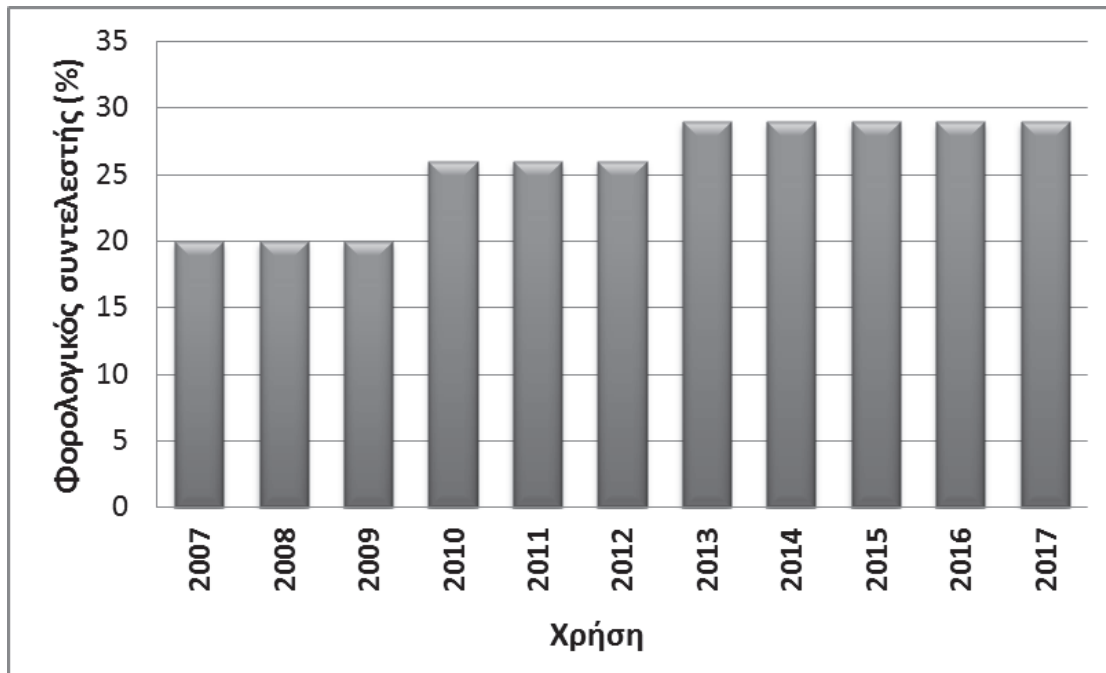
Το τελικό ποσό που απομένει από τον κύριο φόρο είναι αυτό που οφείλει να καταβάλλει η εταιρία στην εφορία για τα κέρδη χρήσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των §§ 1 και 2 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος διακρίνει το εισόδημα της Α.Ε. στις εξής κατηγορίες:

1. Εισόδημα από υποκείμενη σε πλήρη φορολογία.
2. Εισόδημα που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου που φορολογείται πλήρως στη χρήση που πραγματοποιείται εισόδημα φορολογούμενο κατά ειδικό τρόπο.
3. Εισόδημα αφορολόγητο.

4. Μερίσματα σε κέρδη λόγω συμμετοχής και σε άλλες εταιρείες.
5. Τα λογιστικά κέρδη των τεχνικών εταιρειών πέραν των τεκμαρτών.

Στο **Διάγραμμα 5.3.1** απεικονίζονται οι φορολογικοί συντελεστές για τα τελευταία δέκα χρόνια, από το 2007 έως το 2017, για την Ανώνυμη Εταιρεία.



Διάγραμμα 5.3.1 Φορολογικοί συντελεστές για τα έτη χρήσης 2007-2017 για την Ανώνυμη Εταιρεία.

Πηγή: Taxheaven, 2017

5.4. Περίπτωση Πτώχευσης της Α.Ε.

Η Ανώνυμη εταιρία λύεται με την κήρυξή της σε κατάσταση πτώχευσης. Στην περίπτωση αυτή δεν ακολουθείται η διαδικασία εκκαθάρισης του εταιρικού δικαίου, αλλά η πτωχευτική διαδικασία. Αυτό ωστόσο δεν συνεπάγεται την πτώχευση των μετόχων καθώς τα όργανα της εταιρείας δεν υφίστανται διάλυση, αλλά εξακολουθούν να λειτουργούν σε εσωτερικές υποθέσεις απλά σε περιορισμένο βαθμό. Μετά την πτώχευση υπάρχει η δυνατότητα αναβίωσης της Ανώνυμης εταιρείας εφόσον εξακολουθεί να υπάρχει η νομική της υπόσταση. Εντούτοις, σύμφωνα με το άρθρο 7α § 1 του νόμου Ν.2190/20, η λύση της Ανώνυμης εταιρείας επιβάλλεται να δημοσιευθεί.

Εκτός από την περίπτωση κήρυξης της Ανώνυμης εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης, στις υπόλοιπες περιπτώσεις τη λύση της Ανώνυμης εταιρείας, ακολουθεί η εκκαθάριση. Μέχρι την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης η εταιρεία θεωρείται ότι εξακολουθεί να υπάρχει. Η

περίοδος των εργασιών της πτώχευσης αρχίζει από την κήρυξή της και τελειώνει με την περάτωσή της. Τα όργανα της πτώχευσης είναι:

- ο Το πτωχευτικό δικαστήριο
- ο Ο εισηγητής
- ο Ο σύνδικος
- ο Η συνέλευση των πιστωτών και
- ο Η επιτροπή πιστωτών.

Οι εργασίες της πτώχευσης είναι:

- ο Η σφράγιση της πτωχευτικής περιουσίας
- ο Η αποσφράγιση της πτωχευτικής περιουσίας
- ο Η απογραφή της πτωχευτικής περιουσίας
- ο Η παράδοση των εμπορικών βιβλίων και των πραγμάτων της πτώχευσης
- ο Η είσπραξη απαιτήσεων και η κατάθεση και ανάληψη χρημάτων
- ο Ο συμβιβασμός επί απαιτήσεων
- ο Η πρόσληψη προσώπων με ειδικές γνώσεις
- ο Η εξέταση εμπορικών βιβλίων και ο ισολογισμός
- ο Η εκποίηση εμπορευμάτων και κινητών
- ο Η συνέχιση εμπορικής δραστηριότητας
- ο Η απογραφή του παθητικού και
- ο Η εκκαθάριση της περιουσίας του οφειλέτη και η διανομή.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί πως οι μέτοχοι της Ανώνυμης εταιρείας δεν αποκτούν αυτόματα την εμπορική ιδιότητα. Ωστόσο, βάση πρόσφατης νομολογίας η εμπορική ιδιότητα αποδίδεται σε έναν μέτοχο στην περίπτωση που κατέχει το μεγαλύτερο μέρος των μετοχών της εταιρείας. Αυτό συμβαίνει καθώς από τη συμμετοχή του συγκεκριμένου μετόχου εξαρτάται η ύπαρξη της εταιρείας και η συνέχιση των εργασιών της. Βέβαια, η απόδοση εμπορικής ιδιότητας στον μέτοχο, ο οποίος έχει αποκτήσει το σύνολο των μετοχών ή τουλάχιστον την πλειοψηφία, δεν παύει να είναι επικίνδυνη καθώς μπορεί να επηρεάσει τους οικονομικούς στόχους αλλά και την οργανωτική αυτονομία της εταιρικής μορφής.⁴⁶

⁴⁶ Zoupounidis, C., Dimitras, A. Multicriteria decision aid methods for the prediction of business failure. Kluwer Academic Publishers, 1998.

5.5 Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Α.Ε.

Σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου σε μία Ανώνυμη εταιρεία οι ανώνυμες μετοχές μεταβιβάζονται σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν την μεταβίβαση κινητών πραγμάτων.

Οι ονομαστικές μετοχές είναι καταχωρημένες σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας και σε περίπτωση θανάτου η μετοχή μεταβιβάζεται στους κληρονόμους και η μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών γίνεται με εγγραφή σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας, η οποία χρονολογείται και υπογράφεται από τον αποκτώντα κληρονόμο.

5.6 Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ανώνυμης Εταιρείας

Η ανώνυμη εταιρεία «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» με διεύθυνση Καλαβρύτων 10, Πάτρα και Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πατρών (έναρξη 1-1-1999) στην χρήση 2014 είχε τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανήλθαν σε 1.000.000,00€.
- Καθαρά κέρδη 185.000,00€.
- Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις 3.805,00€.
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγ. έτους) 38.000,00€
- Μετοχικό κεφάλαιο 1.000.000,00€ , με 10.000 μετοχές των 100,00€.
- Τέλος επιτηδεύματος 800,00€
- Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων 24.500,00€
(Τακτικός φορολογικός έλεγχος 2012)

Στην ανώνυμη εταιρεία συμμετέχουν 2 φυσικά πρόσωπα, με ποσοστά συμμετοχής 60% και 40%.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της Ανώνυμης Εταιρείας αποφάσισε στη συνεδρίαση της 28/05/2015 να προτείνει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων, που θα συγκληθεί την 30^η Ιουνίου 2015, όπως στα κέρδη χρήσης 2014:

- α) Να σχηματισθεί το κατά νόμο τακτικό αποθεματικό.
- β) Τη διανομή στους μετόχους μερίσματος ποσού 50.000,00€.
- γ) Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρεία.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να υπολογισθούν, για το φορολογικό έτος 2014:

- Τα φορολογητέα κέρδη
- Ο φόρος εισοδήματος
- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος
- Το συνολικό ποσό για καταβολή
- Το τακτικό αποθεματικό
- Να συνταχθεί πίνακας αποτελεσμάτων
- Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

Α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών	
Καθαρά κέρδη χρήσης	185.000,00
Πλέον: μη εκπιπτόμενες δαπάνες	<u>4.605,00</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	189.605,00
(μετά την φορολογική αναμόρφωση)	
Β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος	
Φορολογητέα κέρδη 189.605,00 επί	
Συντελεστή φορολογίας 26%	49.297,30
Γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος	
Φόρος εισοδήματος χρήσης 2014 49297,30 επί	
Συντελεστή 80%	39.437,84
Δ) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού	
Καθαρά κέρδη χρήσης	185.000,00
Μείον διαφορές φορολογικού ελέγχου	- 24.500,00
Μείον φόρος εισοδήματος	<u>- 49.297,30</u>
Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού	111.202,70
Τακτικό αποθεματικό χρήσης 111.202,70 χ5%	5.560,14
Ε) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης	
Καθαρά κέρδη χρήσης	185.000,00
Μείον:	
Φόρος εισοδήματος	<u>-49.297,30</u>
Κέρδη προς διάθεση	135.702,70
Τα κέρδη διατίθενται ως εξής :	
- Τακτικό αποθεματικό	5.560,14
- Μερίσματα	50.000,00
- Διαφορές φορολογικού ελέγχου	24.500,00
- Προηγούμενων χρήσεων	<u>55.642,56</u>
	135.702,70

Z) Κατανομή και φορολογία διανεμόμενων κερδών

Μέτοχοι	Ποσοστά συμ/γής	Διανεμόμενα κέρδη	Φόρος 10%	Καθαρό Ποσό
A Μέτοχος	60%	30.000,00	3.000,00	27.000,00
B Μέτοχος	40%	<u>20.000,00</u>	<u>2.000,00</u>	<u>18.000,00</u>
		50.000,00	5.000,00	45.000,00

H) Λογιστικές εγγραφές

1) Μεταφορά κερδών χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση.

		Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	185.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης		185.000,00

2) Μεταφορά των καθαρών κερδών στο Λ.88.99

88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	185.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		185.000,00

3) Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	49.297,30	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		49.297,30

4) Μεταφορά φόρου εισοδήματος σε Λ.88.99

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	49.297,30	
-------------	--------------------	-----------	--

88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	49.297,30
-------------------------------	-----------

5) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογ/σμό εκκαθ/σης φόρων-τελών

54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών	49.297,30
---	-----------

54.08.00.00 Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών	
--	--

Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος	49.297,30
-----------------------------	-----------

6) Προκαταβολή εισοδήματος

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκ/σης φόρων-τελών	
---	--

Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος	39.437,84
-----------------------------	-----------

33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	39.437,84
---	-----------

7) Διάθεση κερδών χρήσης

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	135.702,70
--------------------------------	------------

41.02.00.00 Τακτικό αποθεματικό	5.560,14
---------------------------------	----------

53.14.00.01 Α μέτοχος	30.000,00
-----------------------	-----------

53.14.00.02 Β μέτοχος	20.000,00
-----------------------	-----------

42.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	55.642,56
-------------------------------------	-----------

42.04.00.00 Διαφορές φορολ.ελέγχου προγ.χρήσεων	24.500,00
---	-----------

8) Εγγραφή τέλους επιτηδεύματος

63.98.00.00 Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος	800,00
---	--------

54.09.00.00 Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος

800,00

9) Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα κέρδη που διανέμουν οι Ανώνυμες Εταιρείες, θεωρείται ο χρόνος έγκρισης αυτών από την Γενική Συνέλευση των μετόχων και η καταβολή των μερισμάτων πρέπει να γίνει εντός ενός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως, οπότε και εντός του συγκεκριμένου μήνα πρέπει να διενεργηθεί η σχετική λογιστική εγγραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.)

6.1 Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά

Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα και για τα χρέη της ευθύνεται η ίδια η εταιρεία με την περιουσία της. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.3190/1955⁴⁷ οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) είναι εμπορικές επιχειρήσεις ακόμη και εάν ο σκοπός τους δεν είναι εμπορικός. Ωστόσο η άσκηση δραστηριοτήτων, όπως τραπεζικές, ασφαλιστικές, χρηματοπιστωτικές, διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων, χρηματοδοτική μίσθωση, πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων, προώθηση και υλοποίηση επενδύσεων υψηλής τεχνολογίας και αθλητικές δραστηριότητες δεν επιτρέπονται βάσει του παραπάνω νόμου. Όπως προαναφέρθηκε, στην Ε.Π.Ε., την ευθύνη για τις εταιρικές υποχρεώσεις κατέχει η εταιρεία και μόνο, ενώ οι εταίροι έχουν περιορισμένη ευθύνη, η οποία αναλογεί στο ποσοστό των κεφαλαίων που έχουν καταβάλλει.⁴⁸ Σε αντίθεση με ότι συμβαίνει στις προσωπικές εταιρείες, στην Ε.Π.Ε. διαχωρίζεται η περιουσία της εταιρείας από την προσωπική περιουσία των ιδρυτών – εταίρων. Ωστόσο, σύμφωνα το άρθρο 69 του Ν.Δ.356/74, οι εταίροι φέρουν ατομική ευθύνη για χρέη της Ε.Π.Ε. προς το δημόσιο και το Ι.Κ.Α.

Το ποσό της εταιρικής μερίδας των εταίρων δεν μπορεί να παρασταθεί με μετοχές ούτε να μεταβιβαστεί αν δεν υπάρξει η σύμφωνη γνώμη όλων των εταίρων. Επιπλέον, κατά την ίδρυση ή τη διάλυση μιας Ε.Π.Ε. δεν εμφανίζονται δυσκολίες, ενώ τα κεφάλαια που χρειάζονται για την ίδρυσή της είναι μικρά συγκριτικά με τις Α.Ε. Από τα παραπάνω είναι εμφανές πως η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης συνδυάζει πλεονεκτήματα των Ομόρρυθμων και Ανώνυμων Εταιρειών. Αποτελεί έναν ενδιάμεσο εταιρικό τύπο μεταξύ προσωπικών εταιριών, όπου ο εταίρος ευθύνεται με την προσωπική του περιουσία και κεφαλαιουχικών, όπου ο μέτοχος ευθύνεται μόνο μέχρι το ποσό που έχει καταβάλλει ως κεφάλαιο. Η Ε.Π.Ε. αποτελεί έναν εταιρικό τύπο όπου η σύσταση οδηγεί σε μια εταιρεία μεσαίου μεγέθους σκοπός της οποίας είναι να καλύψει την διαφορά μεταξύ των δύο ακραίων εταιρικών τύπων: προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών.⁴⁹

Εκτός από τα προαναφερθέντα βασικά σημεία που διακρίνουν μια Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης άλλα βασικά χαρακτηριστικά είναι τα εξής:

- Υπάρχουν συγκεκριμένοι όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Η διάρκεια της εταιρείας πρέπει να ορίζεται επακριβώς (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρείας).
- Η ευθύνη των εταίρων είναι περιορισμένη.

⁴⁷ www.gge.gr/09diadsystasis/Documents/Nomoi/N_3190.doc

⁴⁸ Μουμούρης Μ., Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, 2^η Έκδοση, Αθήνα, 1960.

⁴⁹ Περάκης, Ε. Το δίκαιο της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, 3^η Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2009.

- Για τη λήψη αποφάσεων πρέπει να υπάρχει πλειοψηφία πλέον του μισού του αριθμού των εταίρων οι οποίοι εκπροσωπούν παραπάνω από το 50% του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου.
- Υπάρχουν δύο όργανα: η Γενική Συνέλευση των εταίρων και ο διαχειριστής ή οι διαχειριστές.

Όσον αφορά στο τελευταίο σημείο, η διοίκηση μιας Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης γίνεται από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων. Ωστόσο, αν και η διαχείριση της εταιρείας ανήκει σε όλους τους εταίρους, είναι δυνατόν να υπάρξει διαχειριστής (ή διαχειριστές), ο οποίος μπορεί να είναι εταίρος μπορεί και όχι.⁵⁰

Το κεφάλαιο μιας Ε.Π.Ε. καθορίζεται από τους εταίρους και δεν υπάρχει κανένας περιορισμός. Το κεφάλαιο πρέπει να καταβληθεί κατά την σύσταση της εταιρείας χωρίς απαραίτητα να είναι εξολοκλήρου μετρητά, μπορεί να είναι και εισφορά περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ακίνητο) στην εταιρεία. Το εταιρικό μερίδιο έχει διττή σημασία καθώς αφενός απεικονίζει τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου ενώ παράλληλα δηλώνει την εταιρική ιδιότητα του εταίρου από την οποία προκύπτουν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του απέναντι στην εταιρεία.⁵¹

Για τη σύσταση μιας Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης αρχικά συντάσσεται το Καταστατικό της εταιρείας από Συμβολαιογράφο το οποίο πρέπει περιέχει τα εξής:

- Την επωνυμία της εταιρείας.
- Τα προσωπικά στοιχεία των εταίρων (όνομα, επώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση κατοικίας και ιθαγένεια).
- Την έδρα της εταιρείας και το σκοπό της.
- Την ιδιότητα της εταιρείας ως Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης.
- Το κεφάλαιο της εταιρείας και τα εταιρικά μερίδια του κάθε εταίρου.
- Το αντικείμενο των εισφορών σε είδος, την αποτίμησή τους, το όνομα του εταίρου και το σύνολο της αξίας των εισφορών σε είδος.
- Τη διάρκεια της εταιρείας.

Η επωνυμία της Ε.Π.Ε. αποτελείται από δύο μέρη, το ουσιαστικό και το τυπικό.⁴⁹ Όπως ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν.3190/1955 στο ουσιαστικό μέρος αναφέρεται η επωνυμία ενός ή περισσότερων εταίρων ή το αντικείμενο δραστηριότητας της εταιρίας. Σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου στο τυπικό μέρος περιγράφεται ο τύπος της εταιρείας χρησιμοποιώντας τις λέξεις «Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης», σε συντομογραφία Ε.Π.Ε., και «Μονοπρόσωπη Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης», σε συντομογραφία Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., αν πρόκειται για μονοπρόσωπη εταιρεία. Η επωνυμία δεν πρέπει να είναι φανταστική ούτε παραπλανητική όσον αφορά στα ονόματα των εταίρων και την δραστηριότητα της εταιρίας.⁵¹

⁵⁰ Γεωργακόπουλος, Λ. Το Δίκαιον Των Εταιριών ΙΙ, Αθήνα, 1972.

⁵¹ Σκαλίδης, Λ. Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, Αθήνα, 1993, σελ. 330.

6.2 Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων στην Ε.Π.Ε.

Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης εφαρμόζει διπλογραφικό σύστημα και τα βιβλία τα οποία τηρεί είναι τα εξής:⁵²

- 📖 **Αρχείο καταχώρησης συναλλαγών και γεγονότων**
- 📖 **Αρχείο μεταβολών τηρούμενων λογαριασμών**
- 📖 **Σύστημα συγκέντρωσης τηρούμενων λογαριασμών**

Κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις επίσης χρειάζεται να τηρεί τα εξής:

📖 **Αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.** Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η αξία κτήσης και η μεταβολή που ακολουθεί, όπως προσθήκη, αναπροσαρμογή, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου. Επιπλέον, με την τήρηση του συγκεκριμένου αρχείου γίνεται η παρακολούθηση των πλήρως αποσβεσμένων παγίων τα οποία πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από το αν εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία.

📖 **Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.** Στο αρχείο αυτό γίνεται η καταχώρηση:

- Των ποσοτικών δεδομένων της απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.
- Η κατά μονάδα αξία καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης για κάθε είδος.
- Η καταγραφή της ποσότητας των αποθεμάτων η οποία μπορεί να γίνει με την χρησιμοποίηση έμμεσων τεχνικών οι οποίες είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες (ειδικές περιπτώσεις π.χ. ιχθυοτροφεία). Με τον όρο τεκμηριωμένες εννοούμε τις τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική.
- Τα αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

📖 **Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.** Εδώ γίνεται η καταχώρηση των υπαρχόντων στοιχείων κατά τίτλο με μια σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας.

Για τις σχέσεις και τις αποφάσεις μεταξύ των εταίρων χρειάζονται επιπλέον τα κάτωθι βιβλία:

- 📖 Αρχείο εταίρων
- 📖 Αρχείο πρακτικών συνελεύσεων
- 📖 Αρχείο πρακτικών διαχειρίσεως

⁵² Τσιριντάνης, Α. Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου, Τεύχος Β', 6η Έκδοση, Αθήνα 1964, σελ. 219.

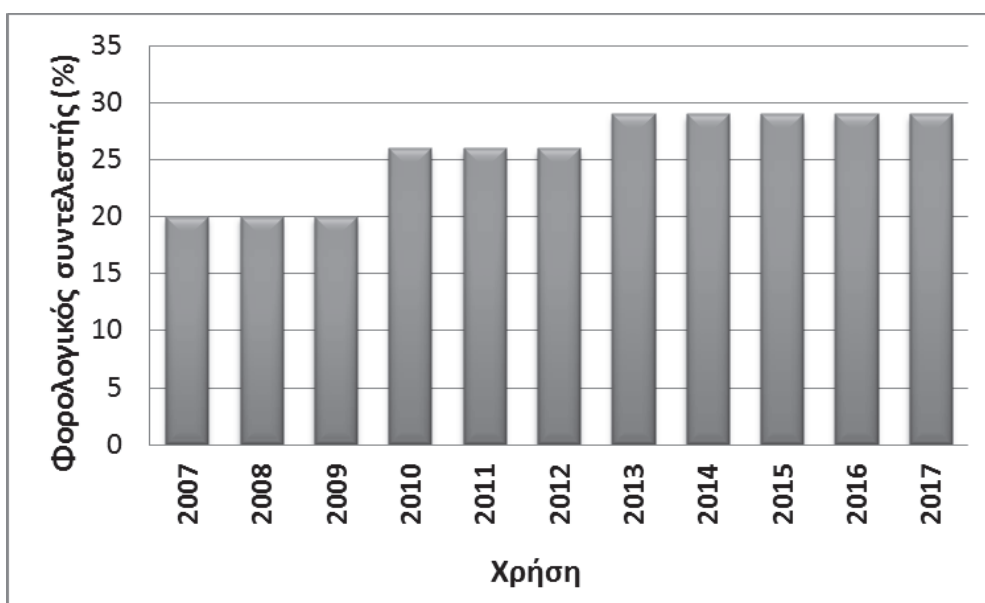
6.3 Φορολογία της Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του Ν.2238/1994, ως φόρος για τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης υπολογίζεται το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος προερχόμενο από δραστηριότητα της εταιρείας στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που μένει αφού αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος.

Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, βάση του άρθρου 109 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994, εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν αφού αφαιρεθούν τα κέρδη επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα, διαχειριστές εταίρους, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Τα κέρδη των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου εφόσον δεν υπάρχει διαχειριστής εταίρος ενώ στην περίπτωση ύπαρξης διαχειριστών εταίρων η φορολόγηση γίνεται στο υπόλοιπο των κερδών που μένει αφού προηγηθεί αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής των δικαιούμενων. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής φορολογείται ονομαστικά στους δικαιούχους διαχειριστές εταίρους. Με την επιβολή του φόρου στο όνομα του νομικού προσώπου της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης δεν υπάρχει κάποια φορολογική υποχρέωση στα κέρδη των εταίρων που συμμετέχουν στις συγκεκριμένες νομικές μορφές.

Ωστόσο, με βάση το άρθρο του Ν.3091/2002 καταργείται η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής των διαχειριστών εταίρων της Ε.Π.Ε. έχοντας σαν αποτέλεσμα την φορολόγηση των συνολικών κερδών με φορολογικό συντελεστή 35% όσον αφορά στις διαχειριστικές χρήσεις της Ε.Π.Ε. που αρχίζουν από 1/1/2003.

Στο **Διάγραμμα 6.3.1** παρουσιάζονται οι φορολογικοί συντελεστές για τα τελευταία δέκα χρόνια, από το 2007 έως το 2017, για την Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης.



Διάγραμμα 6.3.1 Φορολογικοί συντελεστές για τα έτη χρήσης 2007-2017 για την Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης.

Πηγή: Taxheaven, 2017

6.4 Περίπτωση Πτώχευσης της Ε.Π.Ε.

Στην περίπτωση της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, η πτώχευση επιφέρει τη λύση και εκκαθάριση της εταιρείας και τα μερίδια των εταίρων ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία και εκποιούνται κατ'εφαρμογή του πτωχευτικού κώδικα.⁵³

Επιπλέον, στην περίπτωση πτώχευσης της Ε.Π.Ε. αξίζει να σημειωθεί ότι με αυτήν δεν επέρχεται και η συμπτώχευση των εταίρων.

Μετά την κήρυξη της Ε.Π.Ε. σε πτώχευση, θεωρείται ότι η νομική προσωπικότητα αυτής εξακολουθεί να υπάρχει προς τον σκοπό και τις ανάγκες της πτωχευτικής διαδικασίας.⁵⁴

6.5 Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Ε.Π.Ε.

Το καταστατικό της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί να ορίζει ότι σε περίπτωση θανάτου εταίρου, τα εταιρικά του μερίδια εξαγοράζονται από πρόσωπο που υποδεικνύει η εταιρεία, εταίρο ή τρίτο, αντί πλήρους τιμήματος προσδιοριζόμενου από το δικαστήριο, εκτός αν τα μέρη συμφωνούν στο ύψος του ή το καταστατικό ορίζει τον τρόπο προσδιορισμού του. Η υπόδειξη πρέπει να γίνει μέσα σε ένα μήνα από τότε που η εταιρεία λάβει γνώση του θανάτου και είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται στον κληρονόμο ή κληροδόχο, καθώς και στους λοιπούς εταίρους. Το καταστατικό μπορεί επίσης να προβλέπει ότι οι επιζώντες εταίροι έχουν δικαίωμα προτίμησης στην εξαγορά κατά το ποσοστό της συμμετοχής τους στην εταιρεία.⁵⁵

6.6 Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ε.Π.Ε

Η ανώνυμη εταιρεία «ΑΛΦΑ ΕΠΕ» με διεύθυνση Γούναρη 50, Πάτρα και Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών (έναρξη 1-1-1995) στην χρήση 2013 είχε τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανήλθαν σε 380.000,00€.
- Καθαρά κέρδη 45.000,00€.
- Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις 1.500,00€.
- Προσαυξήσεις ασφαλιστικών ταμείων 420,00€.
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγ. έτους) 4.500,00€
- Εταιρικό κεφάλαιο 60.000,00€.
- Τέλος επιτηδεύματος 800,00€
- Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων 8.500,00€
(Τακτικός φορολογικός έλεγχος 2011)

⁵³ Ποταμιάνος, Μ. Η Πτώχευσις της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, Αθήνα, 1975, σελ. 137.

⁵⁴ Ρόκας, Α. Πτωχευτική Νομοθεσία, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2011.

⁵⁵ Λυμπεροπούλου, Κ. Η Νομική Θέση του Διαχειριστή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, Ελληνικό Δίκαιο, 1992, σελ. 713.

Στην Ε.Π.Ε. συμμετέχουν 2 φυσικά πρόσωπα , με ποσοστά συμμετοχής 60% και 40%.

Ο διαχειριστής της εταιρείας, προτείνει στη Γενική Συνέλευση των εταίρων, που θα συγκληθεί την 30^η Ιουνίου 2013, όπως στα κέρδη χρήσης 2012:

α) Να σχηματισθεί το κατά νόμο τακτικό αποθεματικό.

β) Τη διανομή στους εταίρους μερίσματος ποσού 20.000,00€.

γ) Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρεία.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να υπολογισθούν, για το φορολογικό έτος 2012:

-Τα φορολογητέα κέρδη

-Ο φόρος εισοδήματος

-Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος

-Το συνολικό ποσό για καταβολή

-Το τακτικό αποθεματικό

-Να συνταχθεί πίνακας αποτελεσμάτων

-Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

A) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσης	45.000,00
Πλέον : μη εκπιπόμενες δαπάνες	<u>2.720,00</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	47.720,00

(μετά την φορολογική αναμόρφωση)

B) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 47.720,00 επί	
Συντελεστή φορολογίας 20%	9.544,00

Γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Φόρος εισοδήματος χρήσης 2012 9.544,00 επί	
Συντελεστή 80%	7.635,20

Δ) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού

Καθαρά κέρδη χρήσης	45.000,00
Μείον διαφορές φορολογικού ελέγχου	- 8.500,00
Μείον φόρος εισοδήματος	<u>- 9.544,00</u>

Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		26.956,00
Τακτικό αποθεματικό χρήσης 26.956,00 χ5%	1.347,80	

E) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

Καθαρά κέρδη χρήσης	45.000,00	
---------------------	-----------	--

Μείον :

Φόρος εισοδήματος	-9.544,00	
-------------------	-----------	--

Κέρδη προς διάθεση	35.456,00	
--------------------	-----------	--

Τα κέρδη διατίθενται ως εξής :

- Τακτικό αποθεματικό	1.347,80	
- Κέρδη σε εταίρους	20.000,00	
- Διαφορές φορολογικού ελέγχου		
- Προηγούμενων χρήσεων	8.500,00	
- Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>5.608,20</u>	
	35.456,00	

Z) Κατανομή και φορολογία διανεμόμενων κερδών

<u>Μέτοχοι</u>	<u>Ποσοστά συμ/χής</u>	<u>Διανεμόμενα κέρδη</u>	<u>Φόρος 25%</u>	<u>Καθαρό Ποσό</u>
A Μέτοχος	60%	12.000,00	3.000,00	9.000,00
B Μέτοχος	40%	<u>8.000,00</u>	<u>2.000,00</u>	<u>6.000,00</u>
		20.000,00	5.000,00	15.000,00

H) Λογιστικές εγγραφές

1) Μεταφορά κερδών χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση.

			Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	45.000,00		
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης			45.000,00

2) Μεταφορά των καθαρών κερδών στο Λ.88.99

88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	45.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		45.000,00

3) Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	9.544,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		9.544,00

4) Μεταφορά φόρου εισοδήματος σε Λ.88.99

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	9.544,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		9.544,00

5) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογ/σμό εκκαθ/σης φόρων-τελών

54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών	9.544,00	
54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών		
	Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος		9.544,00

6) Προκαταβολή εισοδήματος

54.08.00.00	Λογαριασμός εκκ/σης φόρων-τελών		
	Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος	7635,20	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		7635,20

7) Διάθεση κερδών χρήσης

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	35.456,00	
41.02.00.00 Τακτικό αποθεματικό		1.347,80
53.14.00.01 Α μέτοχος		12.000,00
53.14.00.02 Β μέτοχος		8.000,00
42.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		5.608,20
42.04.00.00 Διαφορές φορολ. ελέγχου προγ. χρήσεων		8.500,00

8) Εγγραφή τέλους επιτηδεύματος

63.98.00.00 Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος	800,00	
54.09.00.00 Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος		800,00

9) Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, θεωρείται ο χρόνος έγκρισης αυτών από την Γενική Συνέλευση των εταίρων και η καταβολή των μερισμάτων πρέπει να γίνει εντός ενός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως, οπότε και εντός του συγκεκριμένου μήνα πρέπει να διενεργηθεί η σχετική λογιστική εγγραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ι.Κ.Ε.)

7.1 Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά

Ο εταιρικός τύπος της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας (Ι.Κ.Ε.) εισήχθη με τον Ν.4072/2012. Η εταιρεία έχει νομική προσωπικότητα, εμπορικό σκοπό, ενώ για τη σύστασή της απαιτείται ελάχιστο κεφάλαιο ενός ευρώ. Επιπλέον, είναι η μόνη υπεύθυνη, με την περιουσία της, για τις εταιρικές υποχρεώσεις.

Η σύστασή της Ι.Κ.Ε. είναι πιο ευέλικτη από αυτήν της Α.Ε. και της Ε.Π.Ε. καθώς μπορεί να ιδρυθεί σε μία μέρα με ιδιωτικό έγγραφο (συμφωνητικό) μέσω της αρμόδιας υπηρεσίας του Γ.Ε.ΜΗ (εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5α του Ν.3853/2010 που προστέθηκε με το άρθρο 117 § 3 του Ν.4072/2012). Με την εγγραφή της Ι.Κ.Ε. στο Γ.Ε.ΜΗ η εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα. Στην περίπτωση που στην εταιρεία εισφέρονται περιουσιακά στοιχεία, πχ. ακίνητα, για τη μεταβίβαση των οποίων απαιτείται η συμμετοχή συμβολαιογράφου, τότε το καταστατικό θα έχει τον τύπο συμβολαιογραφικού εγγράφου.⁵⁶

Σκοπός της δημιουργίας αυτής της νομικής μορφής είναι να αντικατασταθούν σε βάθος χρόνου οι Ε.Π.Ε., καθώς παρέχεται η δυνατότητα στις υφιστάμενες Ε.Π.Ε. να μετατραπούν σε Ι.Κ.Ε. μέχρι την 31.12.2013. Αυτός ο τύπος εταιρείας αποτελεί τον ενδιάμεσο τύπο μεταξύ των προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε. & Ε.Ε.) και των κεφαλαιουχικών (Α.Ε. & Ε.Π.Ε.).

Στην επωνυμία της Ι.Κ.Ε. αναγράφεται το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων ή το αντικείμενο που ασκεί η επιχείρηση. «Φανταστική» επωνυμία είναι, επίσης, επιτρεπτή. Στην επωνυμία πρέπει να περιέχονται ολογράφως οι λέξεις «Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία» ή σε συντομία «Ι.Κ.Ε.». Η εταιρεία δύναται να λειτουργήσει και ως μονοπρόσωπη όπου στην περίπτωση αυτή στην επωνυμία προστίθεται και η λέξη «Μονοπρόσωπη». Στην αγγλική γλώσσα προστίθενται οι λέξεις «Private Company» ή η ένδειξη «P.C.» και στην μονοπρόσωπη οι λέξεις «Single Member Private Company» (άρθρο 44 Ν.4072/2012).

Με την εταιρική μορφή της Ι.Κ.Ε. διαχωρίζεται ο ρόλος των εταίρων μέσα στην επιχείρηση, καθώς άλλοι εταίροι εισφέρουν περιουσιακά στοιχεία, άλλοι ασχολούνται με την καθημερινή δραστηριότητα, ενώ υπάρχουν και εκείνοι που εισφέρουν επιστημονικές ικανότητες ή ειδικές γνώσεις. Η Ι.Κ.Ε. καθιστά πιο εύκολη την συνύπαρξη των εταίρων και ευνοεί τη συνεργασία τους καθιστώντας την κατάλληλη για οικογενειακές επιχειρήσεις και για συνεργασίες νέων επιχειρηματιών.

Με τον Ν.4072/2012, η Ι.Κ.Ε. υποχρεούται να διατηρεί ιστοσελίδα στην οποία θα αναφέρει τις ελάχιστες πληροφορίες που συντελούν στην ασφάλεια των συναλλαγών και την προστασία των συναλλασσομένων, ενισχύοντας έτσι την εταιρική διαφάνεια.

Η Ι.Κ.Ε. έχει την έδρα της στον δήμο που ορίζεται στο καταστατικό, ενώ μπορεί να μεταφερθεί και σε άλλο κράτος-μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.). Επιπλέον, διέπεται από το ελληνικό δίκαιο εφόσον υπάρχει καταχώρισή της στο Γ.Ε.ΜΗ, ακόμα και αν η έδρα της είναι στο εξωτερικό. Αυτό παρέχει τη δυνατότητα σε μία Ι.Κ.Ε. να

⁵⁶ Περάκης, Ε., Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία-Η νέα εταιρική μορφή, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.

έχει το κέντρο διοίκησής της σε ένα κράτος εκτός Ελλάδος και να ιδρύει δευτερεύουσες εγκαταστάσεις στο εσωτερικό ή στην αλλοδαπή.

Με τον Ν.4072/2012 προβλέπεται πως οι τροποποιήσεις του καταστατικού της Ι.Κ.Ε. μπορούν να συνταχθούν και στην αγγλική ή σε μία από τις επίσημες γλώσσες της ευρωπαϊκής ένωσης. Γενικά σε μία Ι.Κ.Ε. διενεργούνται απλοποιημένες διαδικασίες τόσο για τις γενικές συνελεύσεις όσο και για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών αποτελεσμάτων, την συνεδρίαση των οργάνων, κ.λπ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η λήψη των αποφάσεων των εταίρων τόσο εντός όσο και εκτός συνέλευσης, η ενημέρωση των εταίρων μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, κ.ά.

Οι εταιρικές μεταβολές που πιθανόν να διενεργηθούν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της Ι.Κ.Ε. πρέπει να δημοσιευθούν στο Γ.Ε.ΜΗ. ή στην ιστοσελίδα της εταιρείας με σκοπό την προώθηση της εταιρικής διαφάνειας.

Η Ι.Κ.Ε. είναι εταιρεία ορισμένου χρόνου, εκτός και αν δεν έχει οριστεί διάρκεια οπότε ισχύει για 12 χρόνια. Εάν οι εταίροι επιθυμούν την παράταση της διάρκειας της Ι.Κ.Ε. αυτό είναι εφικτό με απόφαση που θα ληφθεί εφόσον υπάρχει πλειοψηφία των εταιρικών μεριδίων.

Η αποσύνδεση της εταιρικής συμμετοχής και των μεριδίων από το κεφάλαιο αποτελεί την βασική καινοτομία της Ι.Κ.Ε. Αυτό σημαίνει ότι η αναγωγή των εταιρικών μεριδίων δεν γίνεται αποκλειστικά στο κεφάλαιο, αλλά μπορεί να γίνει και σε έναν ευρύτερο παρονομαστή, που αποτελείται από την αξία του συνόλου των εισφορών. Αυτό είναι ίσως το βασικότερο χαρακτηριστικό της νέας εταιρικής μορφής, το οποίο την διαφοροποιεί από τις νομικές μορφές της Α.Ε. και της Ε.Π.Ε στις οποίες οι μετοχές και τα εταιρικά μερίδια αποτελούν τμήμα του κεφαλαίου και προσδιορίζουν το μέγεθος της συμμετοχής κάθε εταίρου ανάλογα με τον αριθμό μεριδίων που έχει.

Οι εισφορές μπορεί να είναι κεφαλαιακές, εξωκεφαλαιακές και εγγυητικές. Αυτό σημαίνει ότι ένας εταίρος που εισφέρει κεφάλαιο αποκτά μερίδια τα οποία αντιστοιχούν σε κεφαλαιακή εισφορά, η οποία συνίσταται σε εισφορά είτε μετρητών είτε σε είδος. Ένας εταίρος που μπορεί να παρέχει και επιστημονικές ή άλλες επαγγελματικές υπηρεσίες, με την συμφωνία να αποτελεί εισφορά, λαμβάνει και μερίδια που αντιστοιχούν σε εξωκεφαλαιακή εισφορά.

Σύμφωνα με το άρθρο 79 του Ν.4072/2012 μπορούν να ρυθμιστούν οι εγγυητικές εισφορές, η πρόβλεψη των οποίων καθορίζει και την φερεγγυότητα της εταιρίας. Στο καταστατικό της εταιρείας καθορίζεται η αξία των εγγυητικών εισφορών η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει το 75% του ποσού για το οποίο ο εταίρος έχει αναλάβει ευθύνη καταβολής.

Οι εγγυητικές εισφορές μπορούν να λειτουργήσουν προστατευτικά έναντι των εταιρικών δανειστών, όταν οι τελευταίοι δύνανται να στραφούν κατά του εταίρου. Στην περίπτωση πτώχευσης του εταίρου που έχει δώσει την εγγυητική εισφορά, οι πιστωτές της εταιρίας μπορούν να αναγγέλλουν πτώχευση και να μουν στον πίνακα κατάταξης με μέγιστο ποσό ικανοποίησης το ποσό της εισφοράς.

Η Ι.Κ.Ε. υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου εταίρων και ενιαίου βιβλίου πρακτικών. Κάθε χρόνο συντάσσονται 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.⁵⁷

7.2 Πλεονεκτήματα της Ι.Κ.Ε.

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) εμφανίζει αρκετά πλεονεκτήματα ενώ στόχος της θα μπορούσαμε να πούμε πως είναι η αντικατάσταση της Ε.Π.Ε. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με στοιχεία από την έκθεση του Γ.Ε.ΜΗ. το γραφειοκρατικό κόστος περιορίζεται κατά 25% τουλάχιστον, εάν συγκριθούν το κόστους ίδρυσης και τα έξοδα σύστασης και ενός έτους λειτουργίας με τα αντίστοιχα κόστη σε μία Ε.Π.Ε. Επιπλέον η σύσταση της Ι.Κ.Ε. μπορεί να γίνει μέσα σε μία ημέρα από την υπηρεσία μίας στάσης του Γ.Ε.ΜΗ. Αυτό σημαίνει ότι η εταιρεία μπορεί να συσταθεί, να λάβει Α.Φ.Μ. και να λειτουργήσει άμεσα.⁵⁸

Ο απλοποιημένος τρόπος σύστασης μίας Ι.Κ.Ε. συνεπάγεται πως δεν υπάρχουν έξοδα συμβολαιογράφου τόσο κατά τη σύσταση όσο και κατά την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας. Επίσης δεν απαιτείται αρχικό κεφάλαιο. Οποιαδήποτε εταιρική μεταβολή μπορεί να δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή την ιστοσελίδα της εταιρείας (δεν υπάρχει κόστος δημοσίευσης σε Φ.Ε.Κ.).

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) μπορεί να λειτουργήσει και ως μονοπρόσωπη, έχει νομική προσωπικότητα και είναι η μόνη υπεύθυνη (με την παρουσία της) για τις εταιρικές υποχρεώσεις, εκτός των περιπτώσεων κατά τις οποίες εταίρος ευθύνεται μέσω εγγυητικών εισφορών.

Οι εισφορές μπορούν να είναι κεφαλαιακές αλλά επίσης εξωκεφαλαιακές ή εγγυητικές, π.χ. εταίρος μπορεί να προσφέρει αντί για κεφάλαιο εργασία, ή οποιαδήποτε άλλη παροχή υπηρεσιών.

Ένα επίσης βασικό πλεονέκτημα της Ι.Κ.Ε. είναι ότι μόνο οι διαχειριστές είναι υποχρεωμένοι να ασφαλιστούν στον Ο.Α.Ε.Ε. και ο μοναδικός εταίρος στις μονοπρόσωπες Ι.Κ.Ε. Οι υπόλοιποι εταίροι υπάγονται προαιρετικά στην ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. διευκολύνοντας με αυτόν τον τρόπο τη συμμετοχή νέων ανθρώπων στο επιχειρηματικό περιβάλλον.

7.3 Φορολογία της Ι.Κ.Ε.

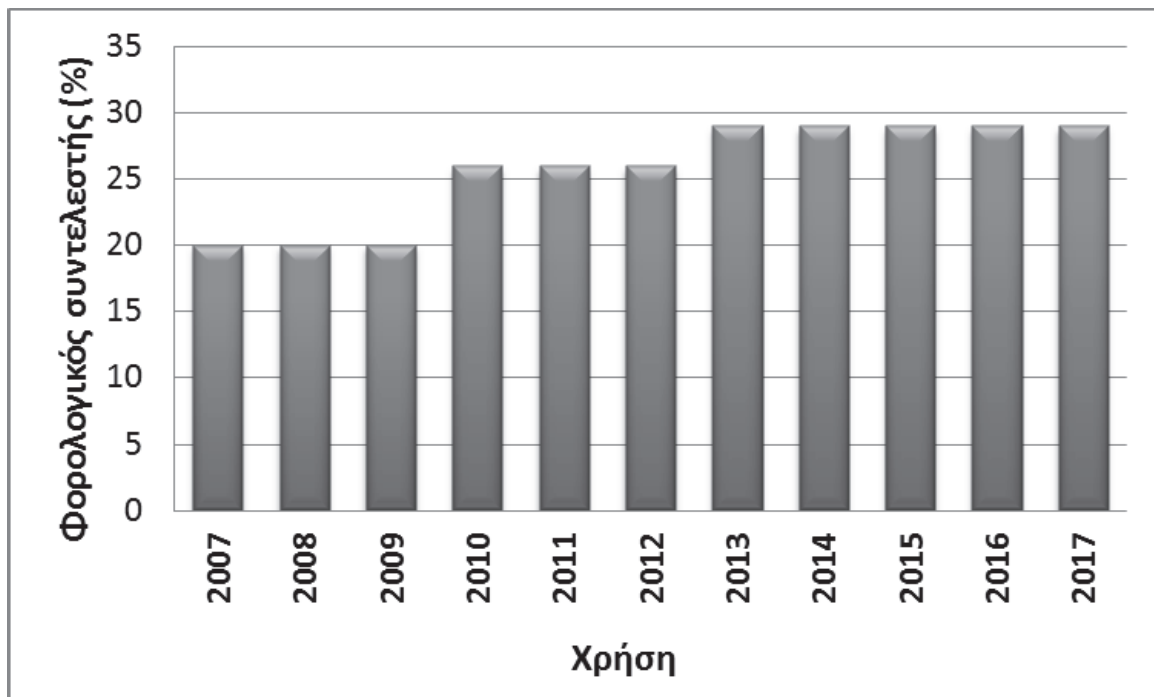
Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 116 του Ν.4072/2012 οι ισχύουσες για τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) φορολογικές διατάξεις εφαρμόζονται και στην περίπτωση των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών (Ι.Κ.Ε.). Σχετικά με την φορολογία κερδών ο φόρος υπολογίζεται με τον αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή που ισχύει για κάθε έτος στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα.

⁵⁷ Σπυρίδωνος, Π.Α., Δίκαιο ΙΚΕ & ΕΠΕ, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.

⁵⁸ Αντωνόπουλος, Γ.Β., Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012.

Στα κέρδη των Ι.Κ.Ε. (τα οποία έχουν φορολογηθεί με συντελεστή 26%) γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, με την οποία σταματά και η οποιαδήποτε φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για παραπάνω εισοδήματα. Ο φόρος που παρακρατήθηκε αποδίδεται στην οικεία Δ.Ο.Υ. εφάπαξ με δήλωση που υποβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν, στον οποίο έγινε η παρακράτηση.⁵⁹

Στο **Διάγραμμα 7.3.1** παρατίθενται οι φορολογικοί συντελεστές για τα τελευταία δέκα χρόνια, από το 2007 έως το 2017, για την Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία..



Διάγραμμα 7.3.1 Φορολογικοί συντελεστές για τα έτη χρήσης 2007-2017 για την Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία.

Πηγή: Taxheaven, 2017

7.4 Περίπτωση Πτώχευσης της Ι.Κ.Ε.

Στην περίπτωση πτώχευσης της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρείας ισχύει ό,τι και στην περίπτωση της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, δηλαδή η πτώχευση επιφέρει τη λύση και εκκαθάριση της εταιρείας με τα μερίδια των εταίρων να ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία και να εκποιούνται κατ'εφαρμογή του πτωχευτικού κώδικα. Στην περίπτωση πτώχευσης εταιρείας (Ι.Κ.Ε και Ε.Π.Ε.) σημαντικό είναι το γεγονός ότι με αυτήν δεν επέρχεται και η συμπτώχευση των εταίρων.⁶⁰ Μετά την κήρυξη της Ι.Κ.Ε. σε πτώχευση, θεωρείται ότι η

⁵⁹ Καούνης, Π.Δ. Λογιστική Εταιριών, Καούνης Δικαίος, Αθήνα, 2008.

⁶⁰ Εμπορικό Δίκαιο, Θ.Ε. Αρχές Δικαίου και Διοίκησης, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, 2014.

νομική προσωπικότητα αυτής εξακολουθεί να υπάρχει προς τον σκοπό και τις ανάγκες της πτωχευτικής διαδικασίας.⁶¹

7.5 Περίπτωση Θανάτου ενός εταίρου στην Ι.Κ.Ε.

Σε περίπτωση ανάκλησης του διαχειριστή κατά το άρθρο 59, καθώς και σε περίπτωση θανάτου ή παραίτησης αυτού για άλλο λόγο, ο νέος διαχειριστής διορίζεται με απόφαση των εταίρων, διαφορετικά εφαρμόζονται οι διατάξεις του καταστατικού. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει το διορισμό διαχειριστή από την πλειοψηφία των διαχειριστών που απομένουν ή τη συνέχιση της διαχείρισης από τους λοιπούς διαχειριστές χωρίς αντικατάσταση. Κάθε εταίρος ή διαχειριστής μπορεί να συγκαλεί τη συνέλευση των εταίρων για εκλογή νέου διαχειριστή. Εάν οι εταίροι δεν προβαίνουν σε εκλογή διαχειριστή και το καταστατικό δεν περιέχει σχετικές προβλέψεις, ισχύει η νόμιμη διαχείριση.

Ο διαχειριστής με βάση το άρθρο 85 είναι υποχρεωμένος να καταχωρίσει χωρίς καθυστέρηση την μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων από αιτία θανάτου στο βιβλίο των εταίρων, αφού ελέγξει το δικαίωμα του κληρονόμου.

Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυνατόν να ορίζεται από το καταστατικό ότι σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου, τα εταιρικά του μερίδια θα εξαγοραστούν από πρόσωπο που υποδεικνύει η εταιρεία, είτε πρόκειται για εταίρο είτε για κάποιο τρίτο πρόσωπο, αντί πλήρους τιμήματος, εκτός αν τα μέρη συμφωνούν στο ύψος του ή το καταστατικό ορίζει τον τρόπο προσδιορισμού του. Από τη στιγμή που θα γνωστοποιηθεί ο θάνατος υπάρχει περιθώριο ενός μηνός για να γνωστοποιηθούν τα ισχύοντα στον κληρονόμο ή κληροδόχο, καθώς και στους λοιπούς εταίρους. Στο καταστατικό μπορεί επίσης να προβλέπεται η περίπτωση κατά την οποία οι επιζώντες εταίροι μπορούν δικαιωματικά να προχωρήσουν στην εξαγορά του ποσοστού της συμμετοχής τους στην εταιρεία.

7.6 Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Ι.Κ.Ε.

Η εταιρεία «ΑΧΑΙΚΗ Ι.Κ.Ε.» με διεύθυνση Καραϊσκάκη 100, Πάτρα και Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πατρών (έναρξη 1-1-2005) στην χρήση 2016 είχε τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανήλθαν σε 580.000,00€.
- Καθαρά κέρδη 55.000,00€.
- Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις 100,00€.
- Προσαυξήσεις ασφαλιστικών ταμείων 150,00€.
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγ. έτους) 12.000,00€
- Τέλος επιτηδεύματος 800,00€.

Ο διαχειριστής της εταιρεία, προτείνει στη Γενική Συνέλευση των εταίρων, που θα συγκληθεί την 30^η Ιουνίου 2017, όπως στα κέρδη χρήσης 2016:

⁶¹ Περάκης, Ε. Πτωχευτικό Δίκαιο, Νομική βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2010.

- α) Να σχηματισθεί το κατά νόμο τακτικό αποθεματικό.
 β) Τη διανομή στους εταίρους μερίσματος ποσού 25.000,00€.
 γ) Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρεία.
 Στην Ι.Κ.Ε. συμμετέχουν 2 φυσικά πρόσωπα, με ποσοστά συμμετοχής 60% και 40% .

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να υπολογισθούν, για το φορολογικό έτος 2016:

- Τα φορολογητέα κέρδη
- Ο φόρος εισοδήματος
- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος
- Το συνολικό ποσό για καταβολή
- Να συνταχθεί πίνακας αποτελεσμάτων
- Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

A) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσης	55.000,00
Πλέον : μη εκπιπτόμενες δαπάνες	<u>1.050,00</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	56.050,00
(μετά την φορολογική αναμόρφωση)	

B) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 56.050,00 επί 29%	16.254,50
-------------------------------------	-----------

Γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Φόρος εισοδήματος χρήσης 2016 16.254,50 επί	
Συντελεστή 100%	16.254,50

Δ) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού

Καθαρά κέρδη χρήσης	55.000,00	
Μείον φόρος εισοδήματος	<u>- 16.254,50</u>	
Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		38.745,50
Τακτικό αποθεματικό χρήσης 38.745,50 χ5%	1.937,28	

E) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

Καθαρά κέρδη χρήσης	55.000,00
---------------------	-----------

Μείον :

Φόρος εισοδήματος	-16254,50
Κέρδη προς διάθεση	38.745,50
Τά κέρδη διατίθενται ως εξής :	
- Κέρδη σε εταίρους	25.000,00
- Τακτικό αποθεματικό	1.937,28
- Υπόλοιπο κερδών εις νέο	11.808,22

Z) Κατανομή και φορολογία διανεμόμενων κερδών

<u>Εταίροι</u>	<u>Ποσοστά συμ/γής</u>	<u>Διανεμόμενα κέρδη</u>	<u>Φόρος 15%</u>	<u>Καθαρό Ποσό</u>
A Εταίρος	60%	15.000,00	3.000,00	27.000,00
B Εταίρος	40%	<u>10.000,00</u>	<u>2.000,00</u>	<u>18.000,00</u>
		50.000,00	5.000,00	45.000,00

H) Λογιστικές εγγραφές

1) Μεταφορά κερδών χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση.

		Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	55.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης		55.000,00

2) Μεταφορά των καθαρών κερδών στο Λ.88.99

88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	55.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		55.000,00

3) Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	16.254,50	
-------------	-------------------	-----------	--

54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών 16.254,50

4) Μεταφορά φόρου εισοδήματος σε Λ.88.99

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση 16,254,50

88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος 16254,50

5) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογ/σμό εκκαθ/σης φόρων-τελών

54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών 16.254,50

54.08.00.00 Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών

Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος 16.254,50

6) Προκαταβολή εισοδήματος

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκ/σης φόρων-τελών

Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος 16.254,50

33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 16.254,50

7) Διάθεση κερδών χρήσης

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση 25.000,00

53.14.00.01 Α εταίρος 15.000,00

53.14.00.02 Β εταίρος 10.000,00

8) Εγγραφή τέλους επιτηδεύματος

63.98.00.00	Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος	800,00
54.09.00.00	Διάφοροι φόροι-τέλη/Τέλος επιτηδεύματος	800,00

9) Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες ΙΚΕ, θεωρείται ο χρόνος έγκρισης αυτών από την Γενική Συνέλευση των εταίρων και η καταβολή των μερισμάτων πρέπει να γίνει εντός ενός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως, οπότε και εντός του συγκεκριμένου μήνα πρέπει να διενεργηθεί η σχετική λογιστική εγγραφή.

Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

8.1 Ορισμός και γενικά χαρακτηριστικά

Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα, ημεδαπά ή αλλοδαπά είναι τα εξής:

- Φιλανθρωπικά νομικά πρόσωπα (ορφανοτροφεία, γηροκομεία, κ.τ.λ.).
- Κοινωφελή νομικά πρόσωπα (νοσοκομεία, κ.τ.λ.).
- Πάσης φύσης κοινωφελή ιδρύματα.
- Όλα τα γενικά πρόσωπα που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό (σωματεία, σύλλογοι, κ.τ.λ.).

Ο χαρακτηρισμός ενός Νομικού Προσώπου ως μη Κερδοσκοπικού, δίνεται από τους ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό του. Τα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα αποκτούν υπόσταση από την ημερομηνία καταχώρησης του καταστατικού τους στο πρωτοδικείο του νομού στον οποίο έχουν έδρα. Τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα μπορεί να είναι σωματεία (σύλλογοι) (Α.Κ. 78-107), ιδρύματα (Α.Κ. 108-126) ή αστικές εταιρίες (Α.Κ. 741-784). Από τις καταστατικές τους διατάξεις, τα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα δεν πραγματοποιούν διανομή κερδών. Λειτουργούν με τις αρχές της εξυπηρέτησης του σκοπού τους. Δηλαδή, όλα τα οφέλη (κέρδη), που έχουν τα νομικά αυτά πρόσωπα, χρησιμοποιούνται για την ευόδωση των σκοπών τους. Τα κέρδη προορίζονται πάντα για το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν και η ωφέλεια σε κάθε περίπτωση επεκτείνεται σε κοινωνικές ομάδες μεγέθους τουλάχιστον ίσο του αριθμού των μελών τους.

Τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που έχουν και οι επιτηδευματίες έναντι της φορολογικής αρχής. Κάνουν έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ., λαμβάνουν Α.Φ.Μ. και το χρησιμοποιούν για όλες τις οικονομικές τους συναλλαγές, τηρούν βιβλία, εκδίδουν στοιχεία, πληρώνουν Φ.Π.Α. και φόρους εισοδήματος για τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες κατά ανάλογη εφαρμογή με τις λοιπές επιχειρήσεις. Για τις συνδρομές των μελών τους, εκδίδουν αθεώρητη απόδειξη είσπραξης και δεν πληρώνουν φόρο. Ομοίως, δεν υπόκεινται σε φορολογία οι δωρεές και οι χορηγίες που δίνονται για την τέλεση των δραστηριοτήτων τους. Τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. για έσοδα που πραγματοποιούν από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις όταν τις οργανώνουν για την οικονομικής τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις δυο το έτος και κατόπιν έγγραφης άδειας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (εγκ. Φ.Π.Α. 1030141/1349/ΠΟΛ 1071/8-3-95 και άρθρο 22 ν.2859/00).

Ενδεικτικές υπηρεσίες των Νομικών Προσώπων μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα για τις οποίες απαλλάσσονται της φορολογίας είναι:

εκπαίδευσης, αθλητισμού, σωματικής άσκησης, πολιτικές, συνδικαλιστικές, θρησκευτικές, φιλοσοφικές, φιλανθρωπικές, εθνικές, πολιτιστικές, μορφωτικές και η στενά συνδεόμενη με

αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, υπό τις προϋποθέσεις:

α) να λειτουργούν νόμιμα και

β) να μην στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού.

Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του νομικού προσώπου δεν αποκλείει την πρόσληψη και μισθοδοσία εργαζομένων. Στην περίπτωση αυτή έχουν όλες τις υποχρεώσεις της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, όπως ισχύει και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα.

8.2 Φορολογία Νομικών Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα

Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

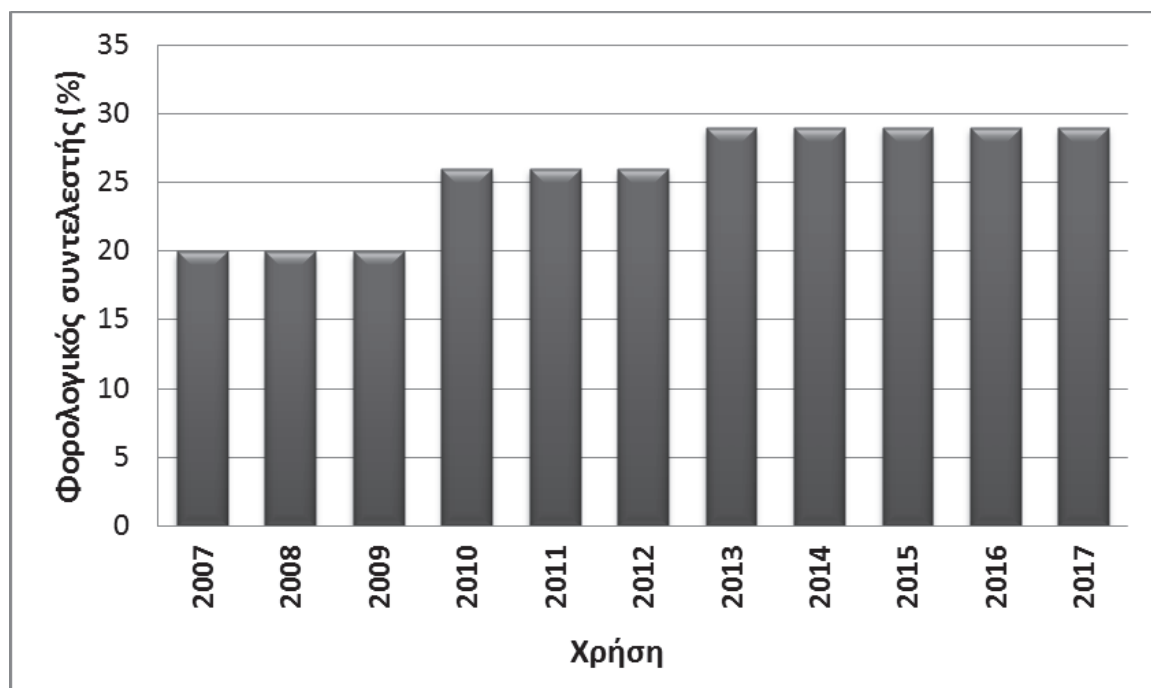
Τα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών.

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Επομένως, τα Ν.Π.Ι.Δ. ή Ν.Π.Δ.Δ. μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος ως νομικά πρόσωπα, εκτός από τα έσοδά τους που προκύπτουν κατά την επιδίωξη του σκοπού τους, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται παραπάνω.

Στο **Διάγραμμα 8.2.1** παρουσιάζονται οι φορολογικοί συντελεστές των τελευταίων δέκα χρόνων (2007 – 2017) για τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα.



Διάγραμμα 8.2.1 Φορολογικοί συντελεστές για τα έτη χρήσης 2007-2017 για τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα.

Πηγή: Taxheaven, 2017

8.3 Φορολογία και Διάθεση Αποτελεσμάτων Νομικών Προσώπων μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα

Ο «ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΑΛΛΗΛΟΒΟΗΘΕΙΑΣ» με διεύθυνση Μαιζώνος 105, Πάτρα και Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πατρών (έναρξη 1-1-2005) στην χρήση 2016 είχε τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανήλθαν σε 1.600.000,00€.
- Καθαρά κέρδη 95.000,00€.
- Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις 200,00€.

- Προσαυξήσεις ασφαλιστικών ταμείων 100,00 ευρώ.
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγ. έτους) 20.000,00€

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να υπολογισθούν, για το φορολογικό έτος 2015:

- Τα φορολογητέα κέρδη
- Ο φόρος εισοδήματος
- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος
- Το συνολικό ποσό για καταβολή
- Να συνταχθεί πίνακας αποτελεσμάτων
- Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

A) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσης	95.000,00
Πλέον : μη εκπιπόμενες δαπάνες	<u>300,00</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	95.300,00
(μετά την φορολογική αναμόρφωση)	

B) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 95.300,00 επί 29%	27.637,00
-------------------------------------	-----------

Γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Φόρος εισοδήματος χρήσης 2015	27.637,00 επί
Συντελεστή 75%	20.727,75

Δ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

Καθαρά κέρδη χρήσης	95.000,00
Μείον :	
Φόρος εισοδήματος	<u>-27.637,00</u>
Κέρδη προς διάθεση	67.363,00

Τα κέρδη προς διάθεση μεταφέρονται σε ειδικό αποθεματικό του καταστατικού ,για την εκπλήρωση των επιδιώξεων του συλλόγου.

Ε) Λογιστικές εγγραφές

1) Μεταφορά κερδών χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση.

	Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	95.000,00	
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης		95.000,00

2) Μεταφορά των καθαρών κερδών στο Λ.88.99

88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης	95.000,00	
88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση		95.000,00

3) Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	27.637,00	
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		27.637,00

4) Μεταφορά φόρου εισοδήματος σε Λ.88.99

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	27.637,00	
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος		27.637,00

5) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογ/σμό εκκαθ/σης φόρων-τελών

54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών	27.637,00	
54.08.00.00 Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών		
Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος		27.637,00

6) Προκαταβολή εισοδήματος

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκ/σης φόρων-τελών

Ετήσιας δήλωσης εισοδήματος 20.727,75

33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 20.727,75

7) Διάθεση κερδών χρήσης

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση 67.363,00

41.03.00.00 Αποθεματικό Καταστατικού 67.363,00

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΛΥΣΕΙΣ

Είναι γεγονός πως η πραγματική οικονομία περνάει δύσκολα και οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν ένα φορολογικό και επιχειρηματικό περιβάλλον, το οποίο, δυστυχώς, κάνει τη ζωή του επιχειρηματία κάθε μέρα πιο δύσκολη. Σκοπός της εκάστοτε Κυβέρνησης και του κράτους είναι να μπορέσουν να αντιμετωπιστούν τα θέματα αυτά και να κατατεθεί ένα πλαίσιο προτάσεων που θα απελευθερώνει τις υγιείς δυνάμεις της επιχειρηματικότητας και θα δίνει τη δυνατότητα τόσο στις μικρομεσαίες όσο και στις μεγάλες επιχειρήσεις να ορθοποδήσουν και να διεκδικήσουν το δικαίωμα στην ανάπτυξη.

Ένα από τα βασικά στοιχεία που εξετάζει ένας επενδυτής σε μια χώρα είναι το φορολογικό περιβάλλον, το οποίο δεν περιλαμβάνει μόνο το ύψος των φόρων, αλλά και το πόσο σταθεροί παραμένουν οι φόροι. Από την πιο μικρή μέχρι την πιο μεγάλη επιχείρηση, η φορολογική σταθερότητα αποτελεί βασικό ζητούμενο, καθώς επιτρέπει τον ασφαλή και μακροχρόνιο σχεδιασμό.

Στον παρακάτω Πίνακα (Πίνακας 9.1) παρατίθενται οι φορολογικοί συντελεστές των τελευταίων δέκα ετών, από το 2007 έως το 2017, για όλες τις εταιρικές μορφές τις οποίες μελετήσαμε στην συγκεκριμένη εργασία.

Πίνακας 9.1 Φορολογικοί συντελεστές των τελευταίων δέκα ετών 2007-2017.

ΧΡΗΣΗ	Φορολογικός Συντελεστής (%)					
	Ο.Ε.	Ε.Ε.	Α.Ε.	Ε.Π.Ε.	Ι.Κ.Ε.	Ν.Π.Μ.ΚΕΡ.ΧΑΡ.
2017	29	29	29	29	29	29
2016	29	29	29	29	29	29
2015	29	29	29	29	29	29
2014	26	26	26	26	26	26
2013	26	26	26	26	26	26
2012	20	20	20	20	20	22
2011	20	20	20	20	20	23
2010	20	20	24	24	24	24
2009	20	20	25	25	25	25
2008	20	20	25	25	25	25
2007	20	20	25	25	25	25

Όπως φαίνεται και από τα αποτελέσματα του **Πίνακα 9.1** το φορολογικό καθεστώς μεταβάλλεται συνεχώς γεγονός που δεν ευνοεί καθόλου τις επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, οι φορολογικοί συντελεστές για τις Ομόρρυθμες και τις Ετερόρρυθμες εταιρείες ήταν 20% για τα έτη 2007-2012, ενώ αυξήθηκαν στο 26% το 2013 και 2014. Η αυξητική πορεία συνεχίστηκε κατά τα έτη 2015-2017 φτάνοντας το 29%. Για τον φορολογικό συντελεστή των Ανώνυμων εταιρειών, ενώ ήταν 25% τα έτη 2007-2009, επήλθε μείωση το 2010 η οποία συνεχίστηκε κατά τα έτη 2011-2012. Η πορεία ωστόσο αντιστράφηκε τα επόμενα έτη με αύξηση του φορολογικού συντελεστή σε ποσοστό 26%, την διετία 2011-2012, και 29% τα έτη 2013-2017. Η πορεία του φορολογικού συντελεστή που παρατηρήθηκε στις Ανώνυμες εταιρείες την δεκαετία 2007-2017 παρατηρήθηκε και στις εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης καθώς και στις Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές εταιρείες. Για τις εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ο φορολογικός συντελεστής ήταν 25% για τα έτη 2007-2009, ενώ μειώθηκε στο 24% το 2010. Ακολούθησε περαιτέρω μείωση το 2011 (23%) και το 2012 (22%). Αντιθέτως τα επόμενα έτη ο φορολογικός συντελεστής εμφάνισε αυξητική τάση και συγκεκριμένα τα έτη 2013 και 2014 η τιμή του έφτασε το 26% ενώ την τριετία 2015-2017 παρατηρήθηκε επιπλέον αύξηση φτάνοντας το 29%.

Από τα αποτελέσματα του **Πίνακα 9.1** παρατηρούμε ότι έχουν συμβεί αρκετές αλλαγές σχετικά με την φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων τα τελευταία δέκα χρόνια, γεγονός που δρα ανασταλτικά στην εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων κάθε νομικής μορφής. Αξίζει να σημειωθεί ότι σε διάστημα 50 μηνών η Κυβέρνηση πραγματοποίησε αλλαγές στο φορολογικό καθεστώς με 82 νόμους.⁶² Οι αλλαγές αυτές προορίζονταν για τους 4 βασικούς νόμους που εφαρμόστηκαν το 2014: τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος, τον κώδικα φορολογικών διαδικασιών, τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τον Ε.Λ.Π., στους οποίους προστέθηκαν ή αφαιρέθηκαν διάφορες διατάξεις. Αυτό σημαίνει ότι περίπου δύο φορές τον μήνα γινόταν τροποποίηση σε κάποιον από τους προαναφερθέντες νόμους, γεγονός ασύλληπτο εάν σκεφτεί κανείς ότι από την ίδρυση των Η.Π.Α. έχουν ψηφιστεί 10 φορολογικά νομοσχέδια ενώ στην Ελλάδα από το 1975 έχουν ψηφιστεί 250.⁶³

Η έλλειψη σταθερότητας στο ελληνικό φορολογικό σύστημα είναι ένα μείζον πρόβλημα το οποίο όμως δεν τελειώνει εδώ. Οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας οδηγούν στην αύξηση της υπερφορολόγησης αλλά και της φοροδιαφυγής, καθώς πολλοί αισθάνονται ότι φοροδιαφεύγουν δικαιολογημένα.

Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα δεν είναι προνόμιο μόνο των νόμων που καθορίζουν τη φορολόγηση των πολιτών και επιχειρήσεων. Διατρέχουν ολόκληρη την ελληνική νομοθεσία, ενώ επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τη φορολογική διοίκηση. Για τον λόγο αυτό κρίνεται επιτακτική η ανάγκη για την δημιουργία ενός σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος που θα συμβάλει στην προσέλκυση επενδύσεων αλλά και τη διαμόρφωση ευνοϊκού κλίματος για τις νέες καινοτόμες επιχειρήσεις. Σε αυτή την κατεύθυνση μπορεί να συμβάλει και η ίδρυση ενός αυτόνομου φορέα εσόδων. Ωστόσο, το φορολογικό σύστημα δεν είναι αποκομμένο από το υπόλοιπο κράτος και για να επιτευχθεί αυτός ο στόχος απαιτούνται

⁶² <http://www.kathimerini.gr/928785/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/se-penhnta-mhnes-eginan-allages-sto-forologiko-ka8estws-me-82-nomoys>

⁶³ <https://www.dianeosis.org/research/>

θαρραλέες μεταρρυθμίσεις σχεδόν στο σύνολο της δημόσιας διοίκησης, με έμφαση στη δομή των επιχειρήσεων και στο αναπτυξιακό μοντέλο που ακολουθείται.

Οι συχνές αλλαγές στο φορολογικό σύστημα και η υπερφορολόγηση σε συνδυασμό με την μείωση της αγοραστικής ικανότητας που επήλθε τα τελευταία χρόνια, ιδιαίτερα τα χρόνια της οικονομικής κρίσης, δημιούργησαν ασφυκτικές συνθήκες τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στο αγοραστικό κοινό. Τα έξοδα των καταναλωτών μειώθηκαν αφού περιορίστηκαν στην αγορά των προς το ζην, με αποτέλεσμα πολλές επιχειρήσεις, κυρίως λιανικής πώλησης να συρρικνωθούν. Καθώς υπάρχει μία αλυσιδωτή σχέση μεταξύ κράτους, φορολογίας και επιχειρήσεων, ήταν αναμενόμενο να επέλθει πτώση σε πολλούς κλάδους συμπαράγοντας και εκείνους που ευδοκίμούσαν. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι κατασκευαστικές εταιρείες, οι εταιρείες με κατασκευαστικά υλικά, με χρώματα, κ.λπ. Πολλές επιχειρήσεις ανήμπορες να αντιδράσουν μπροστά στην υπερφορολόγηση περάτωσαν τις εργασίες τους γιγαντώνοντας το πρόβλημα της ανεργίας. Επιπλέον, το κλείσιμο αρκετών επιχειρήσεων λόγω των ολοένα και αυξανόμενων φορολογικών απαιτήσεων είχε σαν αποτέλεσμα να σταματήσει η επιχορήγηση δημοσίων επενδύσεων για κατασκευαστικά έργα γεγονός που πλήττει ολόκληρο το κράτος.

Πίνακας 9.2 Φορολογικοί συντελεστές μερισμάτων των τελευταίων δέκα ετών 2007-2017.

ΧΡΗΣΗ	Φορολογικός Συντελεστής Μερισμάτων (%)					
	Ο.Ε.	Ε.Ε.	Α.Ε.	Ε.Π.Ε.	Ι.Κ.Ε.	Ν.Π.Μ.ΚΕΡ.ΧΑΡ.
2017	10	10	15	15	15	-
2016	10	10	15	15	15	-
2015	10	10	10	10	10	-
2014	10	10	10	10	10	-
2013	10	10	10	10	10	-
2012	-	-	25	25	25	-
2011	-	-	25	25	25	-
2010	-	-	21	21	21	-
2009	-	-	10	10	10	-
2008	-	-	10	10	10	-
2007	-	-	-	-	-	-

Στον **Πίνακα 9.2** παρουσιάζονται οι συντελεστές διανομής κερδών για τις όλες τις εταιρικές μορφές που μελετήθηκαν. Συγκεκριμένα, παρατηρείται πως για τις Ομόρρυθμες και τις Ετερόρρυθμες εταιρείες δεν υπάρχει φορολογικός συντελεστής μερισμάτων για τα έτη 2007-2012, ενώ τα έτη 2013-2017 εμφανίζεται φορολογικός συντελεστής της τάξεως του 10%. Για τις Ανώνυμες εταιρείες καθώς και τις εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές εταιρείες ο συντελεστής εμφανίζεται για πρώτη φορά το έτος 2008 ο οποίος ήταν 10% και διατηρήθηκε και το 2009. Το 2010 αυξήθηκε φτάνοντας το ποσοστό του 21% με περαιτέρω αύξηση τα έτη 2011-2012, κατά τα οποία ήταν 25%. Τα έτη 2013-2015 ο συντελεστής μειώθηκε φτάνοντας το 10%, ενώ ακολούθησε αύξηση την διετία 2016-2017 στα 15%. Με τον φόρο διανομής κερδών στις εταιρείες αυτές εξαντλείται η υποχρέωση των μετόχων και εταίρων σε περαιτέρω φορολογία. Τέλος, για τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα δεν υπάρχει διανομή κερδών και τα οποιαδήποτε κέρδη κεφαλαιοποιούνται για την εξυπηρέτηση του σκοπού τους.

Ο φόρος διανομής κερδών σε συνδυασμό με τους υπόλοιπους φόρους που υποχρεούται να πληρώσει η εταιρεία επιφέρει επιπλέον φορολογία στις εταιρείες δημιουργώντας ένα ασφυκτικό περιβάλλον για αυτές.

Οι συνεχείς αλλαγές που υπέστη το φορολογικό σύστημα τα τελευταία δέκα χρόνια δημιούργησαν ένα μη σταθερό περιβάλλον αποτρέποντας νέες επενδύσεις. Επιπλέον, ο σκόπελος των γραφειοκρατικών προβλημάτων που πρέπει να ξεπεράσει μία επιχείρηση προκειμένου να ιδρυθεί και να λειτουργήσει αποτέλεσε ανασταλτικό παράγοντα για επενδύσεις ξένων εταιρειών στη χώρα μας την δεδομένη περίοδο.

Αν και η χώρα μας είναι ένας τόπος που διαθέτει σημαντικά πλεονεκτήματα για να επενδύσει μία επιχείρηση, όπως είναι η στρατηγική της θέση, το υψηλό επίπεδο των ανθρώπων της, και φυσικά η παραγωγή εξαιρετικής ποιότητας προϊόντων, για τις επιχειρήσεις που παράγουν και εμπορεύονται αγαθά, εντούτοις το ασταθές φορολογικό περιβάλλον αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα τόσο για τις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις όσο και για την επένδυση νέων.

Όπως προαναφέρθηκε καθώς η υψηλή φορολογία δυσχεραίνει την λειτουργία των επιχειρήσεων οδηγώντας στην μείωση του κύκλου εργασιών τους, προκειμένου να ανακάμψουν οι επιχειρήσεις απέκτησαν έντονη παρουσία στις γειτονικές χώρες των Βαλκανίων όπου υπάρχει πρόσφορο έδαφος ανάπτυξης. Επιπλέον, στις Βαλκανικές χώρες υπήρχε έλλειψη τεχνογνωσίας την οποία είχαν την ικανότητα να καλύψουν οι μεγάλες Ελληνικές εταιρείες.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στην γείτονα Βουλγαρία έχουν ιδρυθεί 17.050 εταιρείες ελληνικών συμφερόντων κατά την τελευταία δεκαετία. Αξίζει να σημειωθεί ότι μετά τα capital controls οι ενάρξεις εταιρειών ελληνικών συμφερόντων διπλασιάστηκαν. Οι αριθμοί παραμένουν μεγάλοι αν τους συγκρίνει κανείς με το καθαρό ισοζύγιο ενάρξεων/παύσεων επιχειρήσεων στην Ελλάδα, αφού με βάση τα στοιχεία του Γ.Ε.ΜΗ προκύπτει ότι για κάθε 10 ενάρξεις στην Ελλάδα αντιστοιχεί μία περίπου στη Βουλγαρία (π.χ. για τον Ιανουάριο άνοιξαν στην Ελλάδα 2.423 κι έκλεισαν 1.654, ήτοι καθαρό ισοζύγιο 769, από 71 που είναι στη Βουλγαρία).

Το ίδιο φαινόμενο παρατηρείται και στη Ρουμανία όπου υπάρχουν 7.000 επιχειρήσεις ελληνικών συμφερόντων και συγκεκριμένα το 2017 ξεκίνησαν τις δραστηριότητές τους 382 ελληνικές επιχειρήσεις, ενώ το 2016 ο αριθμός των ενάρξεων ήταν 300. Συμπεραίνουμε λοιπόν πως η Ρουμανία αντιπροσωπεύει μία αρκετά ελκυστική αγορά στην Νοτιοανατολική και Κεντρική Ευρώπη γεγονός που οφείλεται στην μεγάλη έκταση και τον πληθυσμό της που την καθιστούν αγορά-στόχο για τις περισσότερες ελληνικές εξωστρεφείς επιχειρήσεις.

Με βάση τα παραπάνω συνοπτικά θα μπορούσαμε να πούμε πως οι βασικοί λόγοι μετακίνησης των επιχειρήσεων στις γειτονικές χώρες, με βάση τον βαθμό σπουδαιότητας είναι οι εξής:

- Υψηλή φορολογία και πολύ χαμηλή επιστροφή Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.
- Γραφειοκρατία.
- Αστάθεια αγοράς και τεράστια πτώση πωλήσεων.
- Δύσκολη πρόσβαση στον δανεισμό.
- Φόβος κατάσχεσης τραπεζικών καταθέσεων.
- Υψηλό εργατικό κόστος.

Από την ανάλυση των στοιχείων προκύπτει ότι όσο η κρίση κορυφωνόταν στην Ελλάδα η σημασία ορισμένων παραγόντων υποχωρούσε (π.χ. εργατικό κόστος, μείωση μισθών). Όμως γίνονταν πιο ισχυροί οι υπόλοιποι: έλλειψη ρευστότητας, μη επιστροφή Φ.Π.Α., ακριβή ενέργεια κ.λπ. Εντούτοις, την αυτήν τάση εκμεταλλεύθηκαν χιλιάδες επιχειρήσεις, οι οποίες μετακινήθηκαν στη γειτονική χώρα για λόγους φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, έχουν καταγραφεί 14.000 ελληνικές επιχειρήσεις το 2015 στη Βουλγαρία από περίπου 1.000 που λειτουργούσαν το 2006. Η εκτίναξη του αριθμού συμπίπτει με την εκδήλωση της κρίσης. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι από τις 14.000 ελληνικές επιχειρήσεις στη Βουλγαρία μόνο το 25% ή περίπου 3.000 λειτουργούν πραγματικά. Μία άλλη σημαντική διαπίστωση είναι ότι η αύξηση της «εκροής» ελληνικών επιχειρήσεων προς τη Βουλγαρία είχε ξεκινήσει λίγα χρόνια πριν από την εκδήλωση της κρίσης, και συγκεκριμένα από το 2007-2008 και μετά. Την συγκεκριμένη περίοδο, πολλοί Έλληνες επιχειρηματίες διαπίστωναν ότι η εγχώρια οικονομία είχε τελατωθεί. Ωστόσο, η κορύφωση της εξόδου συνέβη μετά την κρίση. Το ενδιαφέρον εστιάζεται κυρίως στις 3.000 ελληνικές επιχειρήσεις με πραγματική παρουσία στη Βουλγαρία.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα στοιχεία είναι προφανές πως όχι μόνο δεν ευνοείται η ανάπτυξη νέων επιχειρήσεων στην Ελλάδα αλλά και πολλές από τις ήδη υπάρχουσες είτε οδηγούνται στη διακοπή των εργασιών τους είτε μεταφέρονται σε χώρες με πιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Είναι λοιπόν σαφές πως η αστάθεια του φορολογικού συστήματος είναι το μεγαλύτερο αντικίνητρο για να επενδύσει κανείς στην Ελλάδα.

Η επίτευξη ωστόσο των στόχων είσπραξης των φορολογικών εσόδων είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την δραστηριότητα των επιχειρήσεων και την προσέλκυση επενδύσεων. Επομένως, πρωταρχικό μέλημα του κράτους και της φορολογικής διοίκησης πρέπει να είναι η δημιουργία ενός δίκαιου και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, όπως προστάζουν οι αρχές του κράτους δικαίου το οποίο θα ενεργεί προς όφελος του κοινωνικού συνόλου και

της ελληνικής οικονομίας με αποτέλεσμα να εμποδίζεται η υπερφορολόγηση η οποία ταλανίζει τις Ελληνικές επιχειρήσεις ιδίως κατά την τελευταία δεκαετία.

Σημαντική απόρροια της υπερφορολόγησης είναι η μεταφορά της οικονομικής δραστηριότητας στην παραοικονομία με αποτέλεσμα την εξάλειψη της έντιμης επιχειρηματικότητας. Επιπλέον, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές αυξάνουν το κίνητρο για φοροδιαφυγή. Βέβαια το φαινόμενο αυτό δεν ισχύει μόνο στην Ελλάδα, η φοροδιαφυγή είναι καθολικό φαινόμενο⁶⁴. Ωστόσο, αν το εξειδικεύσουμε στην περίπτωση της Ελλάδας, μπορούμε να πούμε πως οι αιτίες της φοροδιαφυγής είναι κυρίως:

- Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος.
- Η ανασφάλεια δικαίου φορολογούμενων και υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης.
- Η συνεχιζόμενη αύξηση των φόρων.
- Η ανυπαρξία πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου.
- Η τεχνολογική ανεπάρκεια
- Η γραφειοκρατία
- Οι διαρθρωτικές στρεβλώσεις της ελληνικής οικονομίας
- Η φορολογική κουλτούρα

Είναι κοινή πεποίθηση πλέον ότι η φορολογία στην Ελλάδα είναι εξαιρετικά υψηλή. Ο Ο.Ο.Σ.Α. υπολόγισε ότι το φορολογικό βάρος στην Ελλάδα το 2014 αυξήθηκε από 34,4% σε 35,9%. Ως γνωστόν, υπάρχει ένα όριο, το οποίο αν υπερβούν οι φορολογικοί συντελεστές τα φορολογικά έσοδα μειώνονται. Αυτό το όριο απεικονίζεται από τη λεγόμενη καμπύλη Laffer, από το όνομα του οικονομολόγου που τη ζωγράφησε σε μια χαρτοπετσέτα για να εξηγήσει το φαινόμενο στους Ντόναλντ Ράμσφελντ και Ντικ Τσέινι, στελέχη της κυβέρνησης του Προέδρου των Η.Π.Α. Τζέραλντ Φορντ, το 1974. Σύμφωνα με μια μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, αυτό το όριο για τις χώρες της Ε.Ε. βρίσκεται στο 54% για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και στο 72% για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Πρόκειται για εξαιρετικά υψηλούς συντελεστές, πολύ μεγαλύτερους από αυτούς που ισχύουν σήμερα στην υπερφορολογημένη Ελλάδα (ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων το 2012 υπολογίστηκε στο 38%). Ωστόσο, αυτό δε σημαίνει απαραίτητα ότι υπάρχει περιθώριο αύξησης των φορολογικών συντελεστών στην ελληνική οικονομία. Η ίδια μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής εκτιμά ότι για χώρες με πολύ υψηλά ποσοστά μάρης οικονομίας τα όρια της καμπύλης Laffer διαμορφώνονται προς τα κάτω. Για τέτοιες χώρες, όπως η Ελλάδα, το όριο της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων περιορίζεται στο 39% και των νομικών προσώπων στο 59% δηλαδή πολύ κοντά στους συντελεστές της τελευταίας δεκαετίας. Αυτό σημαίνει πως η αύξηση των φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα μπορεί στην καλύτερη περίπτωση να έχει πενιχρά αποτελέσματα.⁶⁵

⁶⁴ Βασαρδάνη, Μ., Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: μια γενική επισκόπηση, Τράπεζα της Ελλάδος, Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, 2011, 15-27.

⁶⁵ Pappa, E., Sajedi, R., Vella, E. Fiscal consolidation with tax evasion and corruption, Journal of International Economics, 96, 2015, S56-S75.

Επιπλέον, οι συσσωρευμένες φορολογικές και ασφαλιστικές οφειλές προς το Δημόσιο έφτασαν τα 120 δις. € το 2016 με τους μισούς φορολογούμενους να έχουν καθυστερημένες οφειλές. Οι ελληνικές επιχειρήσεις κατέχουν την 6^η θέση όσον αφορά στον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή σε 32 χώρες στην Ευρώπη, που περιλαμβάνει τους φόρους στα εταιρικά κέρδη, την εργασία και λοιπούς φόρους ως ποσοστό των καθαρών κερδών προ πληρωμής φόρων (50,7% στην Ελλάδα έναντι μέσου όρου 40,3% στην Ευρώπη). Ο συνολικός αυτός φορολογικός συντελεστής (50,7%) επιμερίζεται ως εξής: 22,4% στα εταιρικά κέρδη και 27,7% στην εργασία (4^{ος} και 13^{ος} αντιστοίχως υψηλότερος συντελεστής στην Ευρώπη) συν λοιπές επιβαρύνσεις 0,6%. Το 2009 ο συνολικός φορολογικός συντελεστής ανερχόταν σε 47,4%, με τον συντελεστή στα εταιρικά κέρδη και την εργασία να διαμορφώνονται σε 13,9% και 31,7% αντιστοίχως.

Βεβαίως, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές έχουν και άλλες πολύ σοβαρές συνέπειες, πέρα από τη μειωμένη τους αποδοτικότητα. Αποτελούν σοβαρό αντικίνητρο για επενδύσεις, μειώνουν ραγδαία την ανταγωνιστικότητα των εγχώριων επιχειρήσεων έναντι των ξένων, ενώ επηρεάζουν αρνητικά την κατανάλωση (οι πωλήσεις αλκοολούχων ποτών στην Ελλάδα στην περίοδο 2009-2012 μειώθηκαν κατά 45,7%).

Ωστόσο, ο υψηλός φορολογικός συντελεστής επί των εταιρικών κερδών των επιχειρήσεων καθώς και η πρακτική των φορολογικών ελέγχων και η ασαφής φορολογική νομοθεσία αποτελούν σημαντικά προβλήματα, τα οποία οδηγούν στην αδυναμία των επιχειρήσεων να προβλέψουν τη φορολογική τους επιβάρυνση και κατ'επέκταση να μπορέσουν να υλοποιήσουν τον επενδυτικό τους σχεδιασμό και την επιχειρηματική τους δράση, εντός ενός σταθερού φορολογικού και επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Η μείωση των συντελεστών Φ.Π.Α. και των συντελεστών φορολογίας των επιχειρήσεων, η αύξηση των μισθών και η αύξηση των δημοσίων επενδύσεων, αποτελούν βασικά μέτρα για την ανάκαμψη της οικονομίας και την γενικότερη ανάπτυξη. Είναι σημαντικό να κατανοηθεί από όλους πως η βελτίωση της οικονομίας θα επέλθει μέσα από την βελτίωση της φορολογίας. Αξίζει να σημειωθεί πως ένα προαιρετικό σύστημα φορολόγησης, όπου ένας φόρος επί του τζίρου θα αντικαθιστούσε τον Φ.Π.Α. και τον φόρο εισοδήματος θα μπορούσε να είναι μία αποτελεσματική λύση δίνοντας μία ανάσα στην δυσβάστακτη φορολογία που αντιμετωπίζουν τα τελευταία χρόνια οι επιχειρήσεις.

Για την αντιμετώπιση των προαναφερθέντων προβλημάτων υπάρχει ανάγκη να ληφθούν άμεσα μέτρα προκειμένου να υπάρχουν υγιείς επιχειρήσεις. Η δραστική μείωση σε φόρους και εισφορές, η επαρκής χρηματοδότηση των επιχειρήσεων, η μείωση της γραφειοκρατίας και η καθιέρωση ενός συστήματος εκπαίδευσης που θα ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της γνώσης της οικονομίας είναι μερικά μέτρα που θα μπορούσαν να ληφθούν από την εκάστοτε Κυβέρνηση με σκοπό την ομαλή λειτουργία των επιχειρήσεων.

Προκειμένου η αγορά να προσελκύει το επενδυτικό ενδιαφέρον των επιχειρήσεων θα πρέπει να δημιουργηθούν ορισμένα κίνητρα που να προσφέρουν επιχορηγήσεις καθώς και εκπτώσεις φόρων και τόκων. Συγκεκριμένα, ο φόρος εισοδήματος θα πρέπει να διαμορφωθεί, ενώ οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις θα πρέπει να επωφελούνται, υπό προϋποθέσεις, από τον μειωμένο προοδευτικό φορολογικό συντελεστή. Η έκπτωση τόκων θα επιτρέψει στις εταιρείες να μειώσουν τη φορολογητέα ύλη τους κατά την πραγματοποίηση επενδύσεων από

δικούς τους πόρους. Επιπλέον, θα μπορούσαν να καθοριστούν φορολογικές εκπτώσεις για διάφορες δραστηριότητες οι οποίες θα περιλαμβάνουν π.χ. εισόδημα από ευρεσιτεχνία, όπου ανέρχεται στο 80% του εισοδήματος.

Προσβλέποντας σε ένα κράτος όπου η οικονομία κάποια στιγμή θα ανακάμψει, ο γενικός συντελεστής φορολογίας κερδών των επιχειρήσεων θα μπορούσε να μειώνεται σταδιακά ενώ κάποια στιγμή στο μέλλον θα μπορούσε να καταργηθεί πλήρως η εισφορά αυτή, η οποία θεσπίστηκε ως μέτρο αντιμετώπισης της οικονομικής κρίσης.

Μία επιπλέον ανάσα για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις θα μπορούσε να είναι ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας ο οποίος θα αυξάνεται για κέρδη μεγαλύτερα από 100.000€.

Επιπλέον, ένα αποτελεσματικό μέτρο για την καταπολέμηση της υπερφορολόγησης των επιχειρήσεων θα μπορούσε να είναι η καθιέρωση ενός συστήματος φορολογίας εισοδήματος το οποίο θα περιλαμβάνει ένα ενιαίο «flat rate» συντελεστή φορολογίας εισοδήματος για τις επιχειρήσεις της τάξεως του 20%. Το μέτρο αυτό μπορεί να προσφέρει μια ανάσα στις επιχειρήσεις επιτρέποντάς τους να επικεντρωθούν στην ανάπτυξη των εργασιών τους γνωρίζοντας ότι δεν θα τους περιμένει ένα δυσβάστακτο φορολογικό καθεστώς τον επόμενο χρόνο.

Ένα επίσης σημαντικό πρόβλημα που χρήζει άμεσης αντιμετώπισης είναι η αύξηση της προκαταβολής φόρου από 55% σε 75% (χρήση 2015) και στο 100% (χρήση 2016) για ελεύθερους επαγγελματίες, προσωπικές (με απλογραφικά βιβλία) και ατομικές οντότητες. Η αύξηση αυτή οδηγεί αναπόφευκτα στην μείωση της ρευστότητας των επιχειρήσεων με αποτέλεσμα να μην μπορούν να κινηθούν στην αγορά. Οι επιχειρήσεις, αυτές οδηγήθηκαν σε υψηλό δανεισμό κεφαλαίων κίνησης με σκοπό την διεύρυνση των προϊόντων τους και την διατήρηση μεγάλων αποθεμάτων στοχεύοντας σε χαμηλότερες τιμές κτήσης, αυξάνοντας τα περιθώρια κέρδους και εξυπηρετώντας την αναπόφευκτη αύξηση των δαπανών. Ωστόσο, ο μεγάλος ανταγωνισμός που δημιουργήθηκε και η αύξηση των δαπανών τους τελικά μείωσαν δραματικά τα περιθώρια κέρδους. Αξίζει εδώ να σημειωθεί πως αρκετές ήταν οι επιχειρήσεις οι οποίες μείωναν το επίπεδο των τιμών, αυξάνοντας παράλληλα τον δανεισμό, με σκοπό να παρατείνουν απεγνωσμένα την ύπαρξή τους ανταγωνιζόμενοι αθέμιτα άλλες επιχειρήσεις. Το τραπεζικό σύστημα, προωθώντας νέα τραπεζικά προϊόντα και μέσω ενός αυξανόμενου τραπεζικού ανταγωνισμού, χρηματοδοτούσε δίχως έλεος, όχι μόνο τις υγιείς αλλά και τις μη βιώσιμες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να αυξήσει δραματικά τις επισφάλειές του.

Εν συνέχεια, κατά την οικονομική ύφεση της χώρας, η έλλειψη ρευστότητας των τραπεζών περιόρισε δραματικά τη χρηματοδότηση των επιχειρήσεων, κυρίως αυτών που βάσει των οικονομικών τους στοιχείων ήταν βιώσιμες. Είναι γνωστό σε όλους ότι, ειδικά μετά τις απανωτές αυξήσεις στην άμεση και την έμμεση φορολογία, μειώθηκε η κατανάλωση, με αποτέλεσμα τη μείωση του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων και την ταυτόχρονη μείωση των περιθωρίων κέρδους, κυρίως από τις επιχειρήσεις που απορρόφησαν τις αυξήσεις σε μια απέλπιδα προσπάθεια να μην κλείσουν, οδηγώντας πολύ κόσμο στην ανεργία και την ανέχεια. Η μείωση του κύκλου εργασιών είχε σαν αποτέλεσμα την δυσκολία αποπληρωμής

προηγούμενων δανείων με αποτέλεσμα την υποβάθμιση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων από τις τράπεζες και την άρνηση περαιτέρω χρηματοδότησης.

Η επιβολή υψηλών φορολογικών συντελεστών εξανεμίζει τα κέρδη των επιχειρήσεων και στερεί κρίσιμη ρευστότητα που θα μπορούσε να αξιοποιηθεί για τη χρηματοδότηση αναγκαίων επενδύσεων που θα στήριζαν την επιχειρηματική δραστηριότητα. Είναι χαρακτηριστικό ότι οι φόροι που πλήρωσαν οι επιχειρήσεις το 2015 ανήλθαν στα 2 δισ. €, εξανεμίζοντας σε σημαντικό ποσοστό τα κέρδη των 2,9 δισ. € που πέτυχαν την ίδια χρονιά, μέρος των οποίων θα μπορούσε να επανεπενδυθεί, εάν δεν τα απομυζούσε το κράτος. Το όφελος, άλλωστε, που προκύπτει για το κράτος είναι περιορισμένο, στον βαθμό που η αύξηση των φορολογικών συντελεστών δεν έχει ενισχύσει ανάλογα τα δημόσια έσοδα από τον φόρο εισοδήματος που πληρώνουν οι επιχειρήσεις και ο οποίος μειώθηκε από τα 3 δισ. € το 2009 στα 2 δισ. € το 2015, εν μέσω πτώσης και της κερδοφορίας από τα 5,4 δισ. € στα 2,9 δισ. € την αντίστοιχη περίοδο.

Τα παραπάνω οδήγησαν στην δημιουργία αρνητικής ψυχολογίας στους μικρομεσαίους επιχειρηματίες, η οποία είχε σαν αποτέλεσμα τη σπατάλη χρόνου σε μη παραγωγικές διαδικασίες. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις προσπαθούν καθημερινά να βρουν τρόπους ώστε να αντεπεξέλθουν στις υποχρεώσεις της επόμενης ημέρας, ενώ πολλές φορές οδηγούνται αναπόφευκτα σε λύσεις οι οποίες επιδεινώνουν την παρούσα κατάσταση αντί να την εξομαλύνουν.

Μία λύση στο πρόβλημα αυτό θα μπορούσε να είναι η επαναφορά του προηγούμενου καθεστώτος και η σταδιακή μείωση κατά 50% των συντελεστών προκαταβολής φόρου για το σύνολο των επιχειρήσεων, όταν η ελληνική οικονομία ανακάμψει σε ένα βαθμό. Το μέτρο αυτό θα δώσει μια οικονομική ανάσα στις εγχώριες επιχειρήσεις επιτρέποντας τους να κινηθούν αγοραστικά. Επιπλέον, θα μπορέσουν να σχεδιάσουν βήματα ανάπτυξης που θα οδηγήσουν τις επιχειρήσεις και κατ'επέκταση ολόκληρη τη χώρα στην έξοδο από την κρίση.

Ένα ακόμη σημαντικό βήμα αποτελούν οι μεταρρυθμίσεις για την τόνωση της εξωστρέφειας. Η υλοποίηση των μεταρρυθμίσεων στις αγορές προϊόντων και υπηρεσιών και στη λειτουργία του δημόσιου τομέα θα οδηγήσει σε αύξηση των επενδύσεων και της απασχόλησης, ενώ παράλληλα αναμένεται να διευκολύνει την καινοτομία και την εισαγωγή νέων τεχνολογιών μέσω της ενίσχυσης του ανταγωνισμού. Σαν συνέπεια όλων των παραπάνω θα βελτιωθεί η ποιότητα των ελληνικών εξαγωγών, ενώ θα διευρυνθεί η εξαγωγική βάση και η συνολική παραγωγικότητα της ελληνικής οικονομίας. Το γεγονός αυτό θα καταστήσει διατηρήσιμη την υποχώρηση των ελλειμμάτων στο ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών, ενώ παράλληλα θα αυξήσει το δυνητικό προϊόν σε μεσομακροπρόθεσμο ορίζοντα.

Σε ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς η ψηφιακή επανάσταση δημιουργεί τεράστιες δυνατότητες και ευκαιρίες τόσο για τους καταναλωτές όσο και για τις επιχειρήσεις. Η κοινή χρήση ηλεκτρονικών αρχείων μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών υπηρεσιών, αλλά και μεταξύ υπηρεσιών διαφορετικών χωρών και η ψηφιοποίηση της φορολογικής διοίκησης δημιουργεί νέες προκλήσεις για τις επιχειρήσεις, αυξάνοντας την ανάγκη για διαρκή επαγρύπνηση, αποτελεσματικότερη διαχείριση των στοιχείων και κατανόηση των αλλαγών που επιφέρει η ψηφιακή επανάσταση.

Η τάση αυτή της ψηφιοποίησης συμβαδίζει με τις προσπάθειες των κυβερνήσεων για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών. Οι βασικοί παράγοντες που ωθούν τις φορολογικές αρχές προς αυτήν την κατεύθυνση είναι τρεις:

1. Οι τεράστιες δυνατότητες που δημιουργεί η ραγδαία εξέλιξη της ψηφιακής τεχνολογίας.
2. Η επιθυμία των Αρχών να αντλήσουν τον μεγαλύτερο δυνατό όγκο ουσιαστικής πληροφόρησης από τα διαθέσιμα στοιχεία με το χαμηλότερο κόστος και τη μικρότερη δυνατή παρέμβαση του ανθρώπινου παράγοντα.
3. Η πίεση που ασκείται από την κοινωνία, τα Μ.Μ.Ε. και τις ομάδες πολιτών, όπως Μ.Κ.Ο., κ.λπ., για τον εντοπισμό των επιχειρήσεων και των ατόμων εκείνων που συγκεντρώνουν τις μεγαλύτερες δυνατότητες για να φοροδιαφεύγουν.

Η ψηφιοποίηση βοηθά τις φορολογικές αρχές να συγκεντρώνουν μεγαλύτερο όγκο στοιχείων αποκτώντας μια πληρέστερη εικόνα των συναλλαγών των επιμέρους επιχειρήσεων, αλλά και της δομής και της πρόθεσής τους να αναλάβουν ρίσκο. Ένα πολύ μεγάλο μέγεθος πληροφοριών συλλέγεται πλέον χωρίς επεξεργασία και έλεγχο, οδηγώντας σε περισσότερα ερωτήματα από τις Αρχές και δημιουργώντας την ανάγκη για άμεση και σωστή ανταπόκριση, ενώ παράλληλα, τα χρονικά περιθώρια αντίδρασης μειώνονται. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι απόλυτα έτοιμες ανά πάσα στιγμή, να παράσχουν στις φορολογικές αρχές νέα, ακριβή και απόλυτα ελεγμένα στοιχεία στον ελάχιστο δυνατό χρόνο.

Αξίζει να αναφερθεί πως η ψηφιοποίηση επιταχύνει το χρονικό πλαίσιο υποβολής φορολογικών στοιχείων, αυξάνει τις υποχρεώσεις συμμόρφωσης, και δημιουργεί την ανάγκη για νέους κανόνες ως προς τη διαχείριση, τη διαθεσιμότητα και την ποιότητα των δεδομένων. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να κατανοήσουν τα εργαλεία που έχουν πλέον στη διάθεσή τους οι φορολογικές αρχές και να προσαρμόσουν τη στρατηγική τους ανάλογα. Θα πρέπει να αφιερώσουν τους αντίστοιχους πόρους, να συνεργασθούν με τις εταιρείες που αναπτύσσουν τη σχετική τεχνολογία και να εξασφαλίσουν τον απόλυτο συντονισμό μεταξύ των διευθύνσεων πληροφορικής, φορολογίας και οικονομικών υπηρεσιών, για να μπορούν να ανταποκριθούν στη μεγάλη αυτή πρόκληση. Με τον τρόπο αυτό οι επιχειρήσεις θα υποχρεούνται να είναι συνεπείς όσον αφορά στις φορολογικές τους υποχρεώσεις ενώ θα εμποδίζεται σε μεγάλο βαθμό η φοροδιαφυγή καθώς τα πάντα θα καταγράφονται ηλεκτρονικά.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία γίνεται αρχικά μία ανάλυση της έννοιας του φόρου και του φορολογικού συστήματος που επικρατεί στην Ελλάδα. Οι φόροι αποτελούν ένα μέτρο στο οποίο οι περισσότεροι πολίτες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) δυσκολεύονται να ανταπεξέλθουν. Ιδίως οι επιχειρήσεις έχουν πληγεί ανεπανόρθωτα από τις συνεχείς αλλαγές του φορολογικού συστήματος τα τελευταία δέκα χρόνια.

Μέσα από αυτήν τη μελέτη παρουσιάζονται οι διάφορες νομικές μορφές επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα καθώς και το μοντέλο του φορολογικού συστήματος που επικρατεί σε αυτές. Από την εξέταση των στοιχείων των επιχειρήσεων φαίνεται ότι υπάρχει μια ετερογενής παραγωγικότητα, η οποία μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση του φορολογικού ανταγωνισμού.

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων καθώς και ο συντελεστής φορολογίας αυξάνονται συνεχώς με αποτέλεσμα να είναι δυσανάλογοι σε σχέση με τα κέρδη των επιχειρήσεων. Στις Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρείες ο φορολογικός συντελεστής από 20% το 2007 έφτασε το 29% το 2017. Για τις Ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και τις Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές εταιρείες ο φορολογικός συντελεστής την δεκαετία 2007-2017 ενώ αρχικά μειώθηκε εν συνεχεία αυξήθηκε φτάνοντας το ποσοστό του 29%. Παρόμοια τάση παρατηρήθηκε και στον φορολογικό συντελεστή για τα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα όπου ο συντελεστής από 25% το 2007 κατέληξε στο ποσοστό του 29% το 2017.

Το κράτος καταφεύγει στην επιβολή φόρων και στην εξεύρεση πόρων προκειμένου να αυξήσει τα έσοδα τα οποία θα διαθέσει για τη λειτουργία των δημόσιων υπηρεσιών, την κατασκευή έργων υποδομής και δημοσίων έργων, την παροχή κοινωνικής προστασίας στους πολίτες, την άμυνα της χώρας, την μόρφωση και γενικά για την ομαλή λειτουργία της κρατικής μηχανής.

Οι στόχοι ανάπτυξης του ελληνικού κράτους ωστόσο και η φορολογία που επιβάλλει σε όλες τις νομικές μορφές είναι εκ διαμέτρου αντίθετοι με εκείνον που θα περίμενε το κράτος, βάσει της πολιτικής και φορολογικής τακτικής που ακολουθεί. Συνεπώς, το ελληνικό δημόσιο έχει δημιουργήσει ένα εχθρικό περιβάλλον ως προς τις επιχειρήσεις, χωρίς καν να αντλεί τα έσοδα που θα μπορούσε από αυτές. Η εξέλιξη αυτή έχει δυστυχώς αρνητικές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία με αποτέλεσμα βιώσιμες επιχειρήσεις να μεταναστεύουν σε γειτονικές χώρες με πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα ή ακόμη και να οδηγούνται σε διακοπή των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων.

Συνοπλογίζοντας το φόρο εισοδήματος, τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και τους έμμεσους φόρους, γίνεται φανερό ότι η φορολογική επιβάρυνση στην Ελλάδα κατέχει μία από τις υψηλότερες θέσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι μεταβολές στη φορολογική πολιτική ενός κράτους αποτελούν ένα είδος ντόμινο καθώς μπορεί να επηρεάσει πολλούς τομείς. Συγκεκριμένα, μπορεί να πλήξει τις επιχειρήσεις, οι οποίες αδύναμες να αντεπεξέλθουν από τις υπέρμετρες φορολογικές απαιτήσεις οδηγούνται η μία μετά την άλλη σε διακοπή των εργασιών τους. Αυτό έχει σαν συνέπεια την αύξηση της ανεργίας καθώς οι εργαζόμενοι είναι αδύνατον να απορροφηθούν την δεδομένη χρονική

περίοδο που η χώρα βιώνει μία μεγάλη οικονομική κρίση. Τα παραπάνω σε συνδυασμό με την μείωση της φοροεισπρακτικής ικανότητας του κράτους και την μείωση της αγοραστικής δύναμης επιβαρύνουν την ελληνική οικονομία συμπαρασύροντας κάθε είδους εταιρική μορφή.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Argenti, J. Corporate Collapse: The Causes and Symptoms, Mc Graw-Hill, London, 1976.

Bartholdy, J., Mateus, C. Debt and taxes for private firms, *International Review of Financial Analysis*, 20, 2011, p. 177-189.

Burbidge, J., Cuff, K., Leach, J. Tax competition with heterogeneous firms, *Journal of Public Economics*, 90, 2006, p 533-549.

Krautheim, S., Schmidt-Eisenlohr, T. Heterogeneous firms, 'profit shifting' FDI and international tax competition, *Journal of Public Economics*, 95, 2011, p. 122-133.

O'Sullivan, A., Steven, M.S. *Economics: Principles in action*. Upper Saddle River, New Jersey 07458: Pearson Prentice Hall, 2003.

Pappa, E., Sajedi, R., Vella, E. Fiscal consolidation with tax evasion and corruption, *Journal of International Economics*, 96, 2015, S56-S75.

Zourownidis, C., Dimitras, A. *Multicriteria decision aid methods for the prediction of business failure*. Kluwer Academic Publishers, 1998.

ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

Αλεξόπουλος, Κ. *Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου*, (1η έκδοση), Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα, 1999.

Αντωνόπουλος, Γ.Β., *Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012.

Βασαρδάνη, Μ., *Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: μια γενική επισκόπηση*, Τράπεζα της Ελλάδος, *Οικονομικό Δελτίο*, Τεύχος 35, 2011, 15-27.

Βελέτζας, Γ.Ε. *Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο. Γενικές Αρχές -Θεμελιώδεις Έννοιες - Θεμελιώδη Προβλήματα - Είδη φορολογίας* Εκδόσεις IuS, (ανατύπωση 2005), 2004.

Γέροντας, Δ., Ψάλτη, Α. *Δημοσιονομικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1998 σελ.21.

Γεωργακόπουλος, Θ., Πάσχος, Π. *Εισαγωγή στη Φορολογία*, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2003.

Γεωργακόπουλος, Θ.Α., Πατσουράτης, Β.Α. *Δημόσια Οικονομική*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα, 1995.

- Γεωργακόπουλος, Λ. Το Δίκαιον των Εταιριών ΙΙ, Αθήνα, 1972.
- Γκίνογλου, Δ. Λογιστική Εταιρειών: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Rosili, 2004.
- Γκίνογλου, Δ. Φορολογική Λογιστική, Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2004.
- Γρηγοράκος, Θ. Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2001.
- Δίκαιος, Κ. Φορολογική Λογιστική, Αθήνα, 2006.
- Εμπορικό Δίκαιο, Θ.Ε. Αρχές Δικαίου και Διοίκησης, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, 2014.
- Θεοχαρόπουλος, Λ. Φορολογικό Δίκαιο Γενικό, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2002.
- Καούνης, Π.Δ. Λογιστική Εταιριών, Καούνης Δικαίος, Αθήνα, 2008.
- Καραγιάννης, Ι.Δ., Καραγιάννη, Α.Δ., Καραγιάννης, Δ.Ι. Συστάσεις-Μετατροπές-Συγχωνεύσεις Απορροφήσεις Λύσεις και Εκκαθαρίσεις Επιχειρήσεων, 3η έκδοση, Εκδόσεις Καραγιάννης Ιωάννης, Θεσσαλονίκη, 2012.
- Καραγιώργος, Θ. Λογιστική εταιριών και φορολογία εισοδήματος, Εκδόσεις: Αφοι Θεοφάνη Καραγιώργου, Αθήνα, 2015.
- Κόντους-Μάναλης, Λ.Α. Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2002, σελ.37-39.
- Κόρσου, Μ.Ε. Δημοσιονομικό Δίκαιο, Τόμος Β, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 1981, σελ.16.
- Κυπραίος, Μ.Γ. Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα, 1980 σελ.54-56.
- Λεοντάρης, Μ. Προσωπικές εταιρείες, 1997, σελ. 73-74.
- Λεοντάρης, Μ. Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, 2004.
- Λυμπεροπούλου, Κ. Η Νομική Θέση του Διαχειριστή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, Ελληνικό Δίκαιο, 1992, σελ. 713.
- Μουμούρης Μ., Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, 2^η Έκδοση, Αθήνα, 1960.
- Νεγκάκης, Χ.Ι. Λογιστική Εταιρειών Θεωρεία-Εφαρμογές, Αθήνα, 2006, σελ. 27.
- Περάκης, Ε. Το δίκαιο της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, 3^η Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2009.
- Περάκης, Ε. Πτωχευτικό Δίκαιο, Νομική βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2010.

Περάκης, Ε., Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία-Η νέα εταιρική μορφή, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.

Ποταμιάνος, Μ. Η Πτώχευσις της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, Αθήνα, 1975, σελ. 137.

Ρόκας, Α. Πτωχευτική Νομοθεσία, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2011.

Σκαλίδης, Λ. Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, Αθήνα, 1993, σελ. 330.

Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Β Έκδοση, Εκδόσεις forin Σταματόπουλος, Αθήνα, 2017.

Στασινόπουλος, Μ. Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήνα, 1966.

Σπυρίδωνος, Π.Α., Δίκαιο ΙΚΕ & ΕΠΕ, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.

Τάτσος, Ν. Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική. Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα, 2012.

Τερζίδης, Κ.Π. Μάνατζμεντ Στρατηγική Προσέγγιση, Αθήνα, 2004, σελ. 54.

Τσιριντάνης, Α. Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου, Τεύχος Β', 6η Έκδοση, Αθήνα 1964, σελ. 219.

Φινοκαλιώτης, Κ. Φορολογικό δίκαιο - Ουσιαστικό μέρος - Φορολογική διαδικασία - Φορολογική δικονομία, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2014, σελ. 110.

Φορτσάκης, Θ.Π. Φορολογική Νομοθεσία, 10^η Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2017.

Χέβας, Δ.Λ. Θέματα φορολογικής λογιστικής, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2017.

Χέβας, Δ.Λ., Παπαδάκη, Α.Ι., Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2004, σελ.2.

Χουμανίδη, Λ. Η Οικονομική Ιστορία και η Εξέλιξη των Οικονομικών Θεωριών, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα, 1980.

Χριστοφιλόπουλος, Δ. Εισαγωγή στο Δίκαιο, 3^η έκδοση, Εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2007.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.hfsf.gr/files/legal/21.L4172am17.pdf

www.forin.gr

www.taxheaven.gr

[https://www.e-
forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=26E8D03BD3CDF000.1D031AEA53&version=
2017/11/21](https://www.e-
forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=26E8D03BD3CDF000.1D031AEA53&version=
2017/11/21)

<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

www.hfsf.gr/files/legal/21.L4172am17.pdf

[http://www.publicrevenue.gr/kpi/static/doc/egkuglioi_n4172/kvdikasforologiaseisodimatos.ht
ml](http://www.publicrevenue.gr/kpi/static/doc/egkuglioi_n4172/kvdikasforologiaseisodimatos.html)

www.forin.gr

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23414>

www.gge.gr/09diadsystasis/Documents/Nomoi/N_3190.doc

<http://www.capital.gr>

<http://epixeirisi.gr/>

[https://optimumanalysis.wordpress.com/2015/10/23/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CF%85
%CE%BA%CF%81%CE%B9%CE%BD%CE%AF%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-
%CF%83%CF%87%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BC%CE%B5-
%CF%84%CE%B7-%CE%BB%CF%8D%CF%83%CE%B7-
%CE%B8%CE%AC%CE%BD%CE%B1/](https://optimumanalysis.wordpress.com/2015/10/23/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CF%85
%CE%BA%CF%81%CE%B9%CE%BD%CE%AF%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-
%CF%83%CF%87%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BC%CE%B5-
%CF%84%CE%B7-%CE%BB%CF%8D%CF%83%CE%B7-
%CE%B8%CE%AC%CE%BD%CE%B1/)

<https://www.dianeosis.org/research/>

[http://www.kathimerini.gr/928785/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/se-penhnta-mhnes-
eginan-allages-sto-forologiko-ka8estws-me-82-nomoys](http://www.kathimerini.gr/928785/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/se-penhnta-mhnes-
eginan-allages-sto-forologiko-ka8estws-me-82-nomoys)